



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ

**CONTROLE DA FINALIDADE DOS TRIBUTOS EXTRAFISCAIS ENQUANTO
GARANTIA FUNDAMENTAL DO CONTRIBUINTE**

Felipe de Abreu Fortaleza

Fortaleza

2021

Felipe de Abreu Fortaleza

**CONTROLE DA FINALIDADE DOS TRIBUTOS EXTRAFISCAIS ENQUANTO
GARANTIA FUNDAMENTAL DO CONTRIBUINTE**

Dissertação apresentada à Coordenação do Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre. Área de concentração: Direito Constitucional.

Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado.
Coorientador: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.

Fortaleza

2021

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Universitária

Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

F84c Fortaleza, Felipe de Abreu.

Controle da Finalidade dos Tributos Extrafiscais Enquanto Garantia Fundamental do Contribuinte / Felipe de Abreu Fortaleza. – 2021.

112 f.

Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação em Direito, Fortaleza, 2021.

Orientação: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado.

Coorientação: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.

1. Extrafiscalidade. 2. Jurisdição Constitucional. 3. Desvio de Finalidade. I. Título.

CDD 340

Felipe de Abreu Fortaleza

**CONTROLE DA FINALIDADE DOS TRIBUTOS EXTRAFISCAIS ENQUANTO
GARANTIA FUNDAMENTAL DO CONTRIBUINTE**

Dissertação apresentada à Coordenação do Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre. Área de concentração: Direito Constitucional.

Aprovada em: ____/____/____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof^a. Dr^a. Denise Lucena Cavalcante
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. Álisson José Maia Melo
Universidade 7 de setembro (UNI7)

AGRADECIMENTOS

À CAPES e ao Programa de Pós-Graduação desta Faculdade de Direito, pelo apoio financeiro com a manutenção da bolsa de auxílio.

A meu orientador Hugo de Brito Machado e a meu coorientador Hugo de Brito Machado Segundo, dois grandes intelectuais e questionadores do Direito que me inspiraram a seguir carreira na área tributária.

Aos membros participantes da banca. À professora Denise Lucena Cavalcante, pelo exemplo intelectual e por minha introdução ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET; ao professor Álisson José Maia Melo, pela parceria e estímulo à pesquisa, tanto durante a graduação, quanto durante o mestrado.

À professora Gretha Leite Maia de Messias, ideal de pesquisadora nos tempos de graduação e ainda hoje.

Aos ilustres amigos do escritório RW Advogados.

À minha família, por ter me proporcionado o conforto, a estabilidade e o carinho que me permitiram chegar aonde estou.

A meus amigos eternos, mesmo isolados: Arthur, Guilherme e Ricardo. A Mariane, que dá marcha aos dias e faz fluir o coração.

RESUMO

Este trabalho analisa a possibilidade, no direito brasileiro, de controle de leis e decretos que estabeleçam alíquota de tributos extrafiscais, a partir da ideia de desvio da finalidade extrafiscal. Trata-se de uma investigação do conceito de extrafiscalidade, dos argumentos utilizados nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade 4.002, 4.004 e 4.110 e na ADPF 772 e das garantias do contribuinte contra a cobrança indevida dos tributos extrafiscais, dando enfoque àqueles que não se sujeitam estritamente à legalidade tributária, juntamente aos decretos que majoram suas alíquotas. Ainda, a última parte do trabalho busca analisar os aspectos técnicos e processuais relativos à proposta de um controle da finalidade extrafiscal. A metodologia é bibliográfica e de análise documental, fazendo-se referência aos autos das ações supracitadas, à jurisprudência dos tribunais superiores, à doutrina especializada e à literatura acerca do fenômeno da extrafiscalidade. Conclui-se que, embora a instituição e cobrança de qualquer tributo leve a consequências extrafiscais, é possível identificar tributos, medidas e políticas extrafiscais “em sentido estrito”. Estes, desde que haja regra constitucional explícita ou implícita que os vincule à extrafiscalidade, poderão ter sua finalidade controlada pelo Judiciário, inclusive por meio da jurisdição constitucional. Conclui-se, enfim, que o desvio da finalidade extrafiscal é ofensa constitucional e que o contribuinte tem por garantia fundamental a possibilidade de controle daquela finalidade.

Palavras-chave: Extrafiscalidade, Jurisdição Constitucional, Desvio de Finalidade.

ABSTRACT

This work analyses the possibility, in Brazilian law, of control over acts and decrees about the percentage of extrafiscal taxes, based on the idea of deviation of extrafiscal purpose. This is an investigation of the concept of extrafiscality, of the arguments used in the “Ações Diretas de Inconstitucionalidade” (ADI) 4.002, 4.004 and 4.110 and in the “Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental” (ADPF) 772, as well as the safeguards of the tax payer against inappropriate charges of extrafiscal taxes, in particular of those which do not follow strict tributary legality, together with the decrees that raise their percentage. The last part of the work analyses technical and procedural aspects of the control of extrafiscality. The methodology is bibliographical and documental; references to the documents of the aforementioned lawsuits, to the precedents of the superior courts, to the specialized doctrine and to the literature about extrafiscality are made. The work concludes that, even though the institution and charging of any tax has extrafiscal consequences, it is possible to identify extrafiscal taxes, measures and policies *stricto sensu*. Those, provided that there is a constitutional rule which binds them to extrafiscality, can have their finality controlled by the Judiciary, including by means of constitutional jurisdiction. Finally, the work concludes that the deviation of extrafiscal purpose is a constitutional offense and that the tax payer has, as a constitutional safeguard, the possibility of control of said purpose.

Keywords: Extrafiscality, Constitutional Jurisdiction, Deviation of Purpose.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

| | |
|---------|---|
| ABRATEL | Associação Brasileira de Radiodifusão, Tecnologia e Telecomunicações |
| ADC | Ação Declaratória de Constitucionalidade |
| ADI | Ação Direta de Inconstitucionalidade |
| ADO | Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão |
| ADPF | Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental |
| AGU | Advogado-Geral da União |
| CAMEX | Câmara de Comércio Exterior |
| CIDE | Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico |
| COFINS | Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social |
| CPMF | Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira |
| CTN | Código Tributário Nacional |
| DEM | Democratas |
| EC | Emenda Constitucional |
| GECEX | Comitê Executivo de Gestão da Câmara de Comércio Exterior |
| ICMS | Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação |
| IE | Imposto de Exportação |
| II | Imposto de Importação |
| IOF | Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativa a Títulos Mobiliários |
| IPI | Imposto sobre Produtos Industrializados |
| IPTU | Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana |
| MS | Mandado de Segurança |
| PIS | Programa de Integração Social |
| PSB | Partido Socialista Brasileiro |
| PSDB | Partido da Social Democracia Brasileiro |
| RE | Recurso Extraordinário |
| RESP | Recurso Especial |
| STF | Supremo Tribunal Federal |

SUMÁRIO

| | |
|--|-----------|
| 1 INTRODUÇÃO | 8 |
| 2 O CONCEITO DE EXTRAFISCALIDADE | 13 |
| 2.1 Critério da aplicação dos recursos | 19 |
| 2.2 Critério da intenção do legislador | 20 |
| 2.3 Critério da finalidade interpretada pelo aplicador da norma jurídica | 23 |
| 2.4 Considerações sobre as exceções constitucionais à legalidade, anterioridade anual e anterioridade nonagesimal | 25 |
| <i>2.4.1 Da especificidade das exceções em cada imposto. Sujeição do IPI à anterioridade nonagesimal e ADI 4.661</i> | <i>27</i> |
| <i>2.4.2 Da natureza de regra da legalidade e anterioridade. Regra-matriz e completude da instituição do tributo</i> | <i>28</i> |
| <i>2.4.3 Da extrafiscalidade na CIDE-Combustíveis. Exceção inconstitucional às limitações ao poder de tributar</i> | <i>31</i> |
| <i>2.4.4 Do Tema de Repercussão Geral 939. Restabelecimento de alíquota de PIS/COFINS pelo Executivo</i> | <i>33</i> |
| <i>2.4.5 Da possibilidade de fixação da alíquota por órgão específico</i> | <i>35</i> |
| 3 FUNDAMENTOS PARA O CONTROLE DOS TRIBUTOS EXTRAFISCAIS | 37 |
| 3.1 Redutibilidade principiológica da extrafiscalidade | 37 |
| 3.2 Sobreprincípio da Proporcionalidade | 41 |
| 3.3 Teoria objetiva do desvio de finalidade | 43 |
| 3.4 Controle da função extrafiscal enquanto garantia fundamental do contribuinte | 48 |
| 3.5 Possíveis objeções | 52 |
| <i>3.5.1 Função fiscal dos tributos extrafiscais</i> | <i>51</i> |
| <i>3.5.2 Separação de poderes</i> | <i>53</i> |
| 4. ANÁLISE E ESTUDO COMPARATIVO: DECRETOS FIXADORES DE ALÍQUOTA E CONTROLE CONCENTRADO DE CONSTITUCIONALIDADE | 56 |
| 4.1 ADI 4.002 | 56 |
| 4.2 ADI 4.004 e ADI. 4.110 | 61 |
| 4.3 ADPF 772 | 63 |
| 4.4 Resultados da comparação | 67 |
| 5. ELEMENTOS E INCERTEZAS PROCESSUAIS NO CONTROLE DE FINALIDADE DOS TRIBUTOS EXTRAFISCAIS | 69 |
| 5.1 Decreto que estabelece alíquota: regulamentar ou autônomo? | 69 |
| 5.2 Classe processual adequada | 72 |
| 5.3 Decreto que diminui alíquota | 76 |
| 5.4 O problema da perda superveniente do objeto | 78 |
| 5.5 Inconstitucionalidade por omissão: lei que estabelece critérios e limites para fixação da alíquota | 80 |
| 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS | 83 |
| REFERÊNCIAS | 86 |
| ANEXO – Decisão Monocrática na ADPF nº 772 | 95 |

Não pode a extrafiscalidade servir de invocação mágica que arrede o conjunto de restrições que – em nome da organização estatal, moralidade política e direitos individuais – constitui o regime jurídico tributário. (ATALIBA, 1968, pp. 156-157)

1 INTRODUÇÃO

Em 7 de janeiro de 2008, o Democratas (DEM) ajuizou a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 4.002, cujo pedido principal era a declaração da inconstitucionalidade do Decreto nº 6.339/08. Tal decreto aumentara as alíquotas do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF) em suas várias hipóteses de incidência, de forma a repor parte da receita perdida com o fim da Contribuição Provisória Sobre Movimentação Financeira (CPMF)

Embora a ADI nº 4.002 tenha sido extinta em razão da perda superveniente de objeto, tratou-se de evento relevante para o estudo das consequências do fenômeno extrafiscal no Brasil. Isto porque o pedido do DEM se baseou, prioritariamente, na ideia de um desvio da finalidade constitucional do IOF, qual seja: a regulação do sistema financeiro. Contrariando a Constituição Federal, a Presidência da República teria usado o IOF para fins meramente *fiscais* ou arrecadatários, visando aumento de receita, deixando de lado a *extrafiscalidade*; isto é, a função indutora e reguladora do tributo.

Muitos tributaristas, ao tocar no tema da extrafiscalidade, fazem-no apenas tangencialmente, analisando seu aspecto conceitual, especialmente para distinguir três funções dos tributos, quais sejam: fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade. Muito se carece, porém, de discutir os aspectos constitucionais e de controle deste fenômeno.

Assim, este trabalho é uma tentativa de contribuição ao estudo da extrafiscalidade e das garantias constitucionais que estão, implicitamente, relacionadas à mesma. Foi motivado pela percepção do vazio jurisprudencial acerca do tema, pela indefinição perpetuada com a extinção sem resolução de mérito da ADI nº 4.002, pelo reavivamento da questão na ADPF nº 772 e pelos estudos de Hugo de Brito Machado acerca da matéria, ressaltando a fragilidade do contribuinte diante dos tributos eminentemente extrafiscais, cuja obediência à regra da legalidade tributária é mitigada ou inexistente.

Tal é a situação do contribuinte perante o próprio IOF, o Imposto sobre Importação, o Imposto sobre Exportação e o Imposto sobre Produtos Industrializados. Outros tributos, tais como a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool (CIDE-Combustíveis), possuem previsão de fixação de alíquota pelo Executivo, embora seja questionável sua constitucionalidade.

Munido de tal mitigação, o Estado tem o potencial de tributar de forma abusiva e arbitrária – o fato de tal potencial ser ou não exercido é questão de casuísmo. A competência para fixação de alíquota acaba sendo confundida com discricionariedade¹, quando não se percebe que a razão para se atribuir ao executivo tal competência é a necessidade de respostas céleres a problemas socioeconômicos.

O controle da finalidade extrafiscal, portanto, teria um papel não só profilático, mas principalmente preventivo, ao induzir o comportamento estatal e o conduzir ao bom uso das formas jurídicas.

Ainda assim, o problema a ser aqui discutido e resolvido é mais do que o mero uso da extrafiscalidade como instrumento de controle do comportamento do Legislativo e do Executivo; quer-se, ainda, dar ao pesquisador e operador do direito uma noção integral da extrafiscalidade enquanto fenômeno e figura jurídica, abstrata e concretamente.

Questão importante e que por razões práticas, todavia, não pode ser objeto deste estudo é a de qual o limite entre o controle da finalidade extrafiscal e a usurpação da conveniência administrativa. Haverá casos limítrofes em que apreciar a licitude do decreto que majora alíquota dependerá, parcialmente, de análises econômicas ou afins, que caberiam à própria administração.

A definição de tal problemática é de suma importância para que não se observe ofensa à separação de poderes; por outro lado, é consequência direta da problemática da jurisdição constitucional como um todo – e mesmo da legitimidade de sua existência –, não se limitando às matérias administrativo-tributárias. Deve, portanto,

¹ Utilizando, analogicamente, a diferença proposta por Dworkin (1986) entre discricionariedade em sentido fraco e em sentido forte nas decisões judiciais, é possível dizer que a discricionariedade administrativa diante dos tributos discutidos deveria ser aquela primeira, mas acaba se assemelhando à segunda por ausência de controle externo. Neste sentido, ver o terceiro capítulo deste trabalho.

ser explorada em estudo próprio e mais adequado.

A metodologia, quanto ao primeiro e segundo capítulos, é de cunho bibliográfico, tratando-se de pesquisa exploratória com revisão de literatura acadêmica, doutrinária e jurisprudencial, sem prejuízo das constantes referências ao ordenamento e da devida ponderação teórica e crítica.

Já no terceiro capítulo, tem-se por metodologia o estudo comparativo dos casos das ADIs 4.002, 4.004 e 4.110, além da ADPF 772. Analisou-se qualitativamente a argumentação constante dos autos dos processos, que são públicos e acessíveis no sítio eletrônico do Supremo Tribunal Federal.

Enfim, o último capítulo é em parte exploratório e bibliográfico, no que diz respeito à análise das condições processuais possíveis para o controle da finalidade extrafiscal. Todavia, é também propositivo, principalmente quanto às questões potencialmente controversas e indefinidas na matéria. Abaixo, segue em mais minúcias a estrutura e objeto de cada parte do trabalho.

No primeiro capítulo, reúne-se as posições doutrinárias e acadêmicas acerca do conceito de extrafiscalidade. Discute-se a diferença entre a extrafiscalidade *lato sensu* – fe nômemo comum a toda e qualquer espécie ou tipo tributário –, extrafiscalidade *stricto sensu* e tributos extrafiscais. Procura-se afastar alguns equívocos acerca da classificação dos tributos enquanto “extrafiscais”, demonstrando a irrelevância da destinação da arrecadação do mesmo ou da verificação de extrafiscalidade *lato sensu*. Ainda, analisa-se alguns critérios propostos pela doutrina para a identificação dos tributos extrafiscais. Explorada a noção preliminar de extrafiscalidade, passa-se ao estudo minucioso do regime constitucional dos tributos extrafiscais.

Após, procura-se analisar os fundamentos para o possível controle dos decretos que alteram alíquotas de tributos extrafiscais. Da existência (ou não) de um princípio independente da extrafiscalidade, passando pelo sobreprincípio da proporcionalidade, até o cabimento do conceito de desvio de finalidade, diversas são as justificativas possíveis para o controle.

A teoria objetiva do desvio de finalidade, como se discute no capítulo segundo, é aplicável a atos administrativos com consequências complexas como aqueles que concretizam a majoração de tributos extrafiscais, sendo indiferente a existência ou não

de um desvio de intenção para configurar e discriminar o ilícito, bastando a ausência de interesse público específico e condizente com a espécie extrafiscal.

A escolha de enfoque sobre os decretos autônomos ocorre porque, no caso das leis instituidoras, comumente outros princípios se mostram mais aplicáveis, como o princípio do não confisco, da proporcionalidade, da isonomia tributária *et cetera*. O caso dos decretos autônomos que majoram alíquotas permite explorar o caráter específico do controle de finalidade extrafiscal, mormente quando não se aplica a salvaguarda da legalidade tributária.

Assim, trata-se em parte da proposição de uma teoria do “desvio da finalidade extrafiscal constitucional”, já que o controle da extrafiscalidade deverá ser feito sempre em razão de uma vinculação constitucional do tributo com um objetivo constitucional/legal específico. Além disso, propõe-se que o controle da extrafiscalidade é garantia fundamental do contribuinte, sob o aspecto subjetivo, e meio de concretização da supremacia constitucional em matéria tributária, sob o aspecto objetivo.

No terceiro capítulo, analisa-se e se compara os argumentos elencados na ADI nº 4.002, já mencionada, nas ADI nº 4.004 e nº 4.110, que tratam do mesmo tema do IOF, e na recente ADPF nº 772, cujo objeto é a “zeragem” de alíquota de II. O interesse sobre as ações repousa, não só na verificação do fundamento para o controle, mas também em aspectos processuais específicos.

Estes aspectos processuais do controle da função extrafiscal são explorados no último capítulo. Em primeiro lugar, discute-se os meios processuais disponíveis para o controle e as razões para a maior adequação da ADI/ADC frente a outras vias. Discute-se também o objeto da ação, que, como mencionado, tanto pode ser uma lei instituidora, quanto um decreto que modifica alíquota.

Quanto à hipótese de controle de decreto, alguns pontos merecem atenção: pode um decreto que minorar alíquota de tributo extrafiscal ser considerado inconstitucional? Como se justifica a autonomia do decreto que modifica alíquota?

Tece-se alguns apontamentos, ainda, ao problema da perda superveniente de objeto – o que ocorreu com as ADIs nº 4.002, 4.004 e 4.110 e é um problema provável no caso de futuras ações contra decretos; solucionar este ponto é crucial para tornar factível o controle da finalidade extrafiscal.

Conclui-se que a extrafiscalidade é fenômeno multifacetado e onipresente na seara tributária, mas também que, não obstante, é possível identificar tributos, medidas e políticas propriamente extrafiscais, que se submeterão ao controle da finalidade extrafiscal em âmbito constitucional.

Em decorrência, conclui-se que o desvio da finalidade extrafiscal é ofensa à própria supremacia da constituição e às garantias fundamentais do contribuinte. Propõe-se a viabilidade, a nível processual, do controle da extrafiscalidade, apresentando-se soluções aos principais problemas técnicos que dificultam sua implementação.

2 O CONCEITO DE EXTRAFISCALIDADE

A primeira etapa para a compreensão e proposição do controle da extrafiscalidade é a conceituação clara do fenômeno. Em aparência, trata-se de tarefa já cumprida pela doutrina, que a classifica como uma das funções dos tributos. Entretanto, um estudo mais detido revela que a extrafiscalidade é verdadeiro conceito indeterminado, de delineamento complexo, por corresponder a mais de um fenômeno, como abaixo se verá.

Os tipos fiscais – cada hipótese de incidência, por exemplo – são sempre abertos quanto a seus significados, dependendo de juízos hermenêuticos e de valor por parte dos aplicadores (LAVEZ, 2019; RIBEIRO, 2002).

Se isto é verdade para os tipos fiscais, mais ainda o é para conceitos indeterminados como o de extrafiscalidade ou tributo extrafiscal. A abertura semântica leva a verdadeira zona cinzenta entre as normas fiscais e as extrafiscais (SCHOUERI, 2005).

Contudo, esta abertura não deve levar o operador do direito ao absoluto ceticismo semântico (DWORKIN, 1986). Não há impedimento para o exercício de determinação gradual do objeto. Afirma Larenz (1997) que

Não pode, portanto, causar espanto que o ideal de um sistema abstracto, fechado em si e isento de lacunas, construído com base em conceitos abstractos, nem mesmo no apogeu da “Jurisprudência dos Conceitos” tenha sido plenamente realizado.

O facto de um ideal não poder ser plenamente realizado não se pronuncia, todavia, contra o desiderato de dele nos aproximarmos o mais possível (p. 645).

Esta máxima aproximação é o que ora se busca, de modo a fornecer um nível de determinação adequado e suficiente para a realização de controle de normas eminentemente extrafiscais.

Uma razão adicional para a exploração do termo é que, ao ver de parte da doutrina, houve uma superexposição e esvaziamento de seu sentido, de modo que é necessário delimitar juridicamente o conceito de extrafiscalidade, salientando sua especificidade, sua utilidade e seu caráter constitucional (CALIENDO, 2017).

Contrastando os fenômenos fiscal e extrafiscal, Nabais (2012)² opina que o primeiro se relaciona ao direito fiscal clássico, enquanto o segundo se relaciona ao direito econômico fiscal:

O que, de resto, bem se compreende, atenta a diferença de natureza entre os dois segmentos normativos, pois que só o primeiro domínio constitui direito fiscal (clássico), enquanto o segundo não passa de direito econômico (fiscal).
[...] A extrafiscalidade traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas. (p. 629)

Paulo de Barros Carvalho (2018) afirma, sinteticamente, que há extrafiscalidade quando o manejo de formas e elementos jurídicos, por parte do Estado, visa objetivos diferentes da mera arrecadação, buscando a realização de interesses sociais, econômicos ou políticos próprios.

Machado Segundo (2018b) observa que o exercício da função extrafiscal parte, em regra, do pressuposto da racionalidade do contribuinte e do homem em geral, que responderá às exações de modo a maximizar ganhos e minimizar perdas. Utilizando-se da literatura neurocientífica, argumenta que este pressuposto da extrafiscalidade é parcialmente equivocado, já que o homem nem sempre age tendo em conta o custo-benefício econômico.

Note-se que, ao menos em teoria, a extrafiscalidade tributária busca induzir comportamentos, mas não os proibir, tarefa que não é sequer aceita na seara tributária (PIEKNY, 2020). Isto, aliás, decorre da definição de tributo conferida pelo art. 3º do Código Tributário Nacional, quando afirma que o tributo “é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito [...]”³

² A propósito, vide Nabais (2012) para uma cronologia da extrafiscalidade no contexto do Estado contemporâneo. Nabais afirma que a extrafiscalidade evoluiu ainda no contexto do Estado Liberal. Num primeiro momento, os teóricos do direito aceitavam tão somente a função arrecadatória dos tributos. Posteriormente, aceitou-se a possibilidade de tributos com função secundária não arrecadatória; tributos com função não arrecadatória primária e, enfim, tributos “estritamente” extrafiscais ou com aspecto arrecadatório meramente eventual. Do ponto de vista teórico, esta evolução deve muito à obra do alemão Adolph Wagner (ADAMY, 2018). Para uma cronologia geral, em que se inclui a evolução da extrafiscalidade no Brasil, vide Schoueri (2005).

³ Questão complexa é o limite entre conduta desestimulada pelo Direito e conduta ilícita. Se a conduta desestimulada se torna completamente inviável em razão do encargo econômico, é difícil concebê-la como ilícita. Desta forma, alguns autores chegam a afirmar que não seria possível intervenção inibidora ou restritiva de atividade econômica, posto que, se é conduta indesejada, deve ser tornada explicitamente

A extrafiscalidade é fenômeno onipresente em razão da própria natureza do direito tributário. Tributar significa realizar um processo que intersecciona Política, Economia e Direito.

“No caso da Economia, a tributação pode ser entendida como um elemento relativo à programação dos agentes econômicos sobre o que terão ou não nas situações de produção, acumulação e circulação de bens [...]” (CALIENDO, 2009, p.7);

Assim, é virtualmente impossível que a tributação não leve a efeitos secundários, previstos ou imprevistos, desejáveis ou não, que influenciarão o comportamento de inúmeros agentes.

Faz-se importante definir a extrafiscalidade para se saber o ditame constitucional que deve ser respeitado quanto à função tributária indutora. Exemplo mencionado por Bonfim (2014), sendo ainda de interesse aprofundado de Nabais (2012) é saber quais os critérios para análise da constitucionalidade de isenções fiscais e medidas semelhantes.

A justificativa para a isenção deve ser eminentemente extrafiscal e obedecer à justiça social; caso contrário, tratar-se-ia de puro e injusto personalismo. Diante do ordenamento brasileiro, seria ofensa aos princípios da isonomia tributária, da impessoalidade e da moralidade administrativa.

Em mesmo sentido, Baleeiro e Derzi (2018) afirmam que as isenções, reduções de tributos e outros benefícios tributários não podem se utilizar de critérios arbitrários e anti-isonômicos, sob pena de inconstitucionalidade. Assim, não podem desviar, tampouco extrapolar, de sua finalidade extrafiscal.

Quer na seara da tributação ou “mais tributação” (alíquotas progressivas, fixadas pelo Executivo, seletivas *et cetera*), quer naquela da não-tributação ou “menos tributação” (isenção e benefícios, por exemplo), a extrafiscalidade não pode servir como justificativa para injustiças, seja em razão de cobranças confiscatórias ou por privilégios odiosos (BALEEIRO E DERZI, 2018; BERTI, 2009; TORRES, 2011).

No primeiro caso, o sujeito passivo vê suprimido, arbitrariamente, seu direito

ilícita (GRECO, 2001). Também importa lembrar a posição kelseniana de que quando a sanção é aplicada ao “ilícito”, não se está a punir conduta antijurídica, mas a subsumir perfeitamente o fato legalmente previsto à norma correlata. Esta discussão não teria tanta relevância, não fosse o fato de o próprio conceito de tributo remeter à ideia de “ilícito”.

de propriedade; no segundo, o custo social do benefício que lhe alcança será suportado por todos os outros contribuintes, sem que haja justificativa pautada no interesse público para sua excepcionalidade entre os mesmos.

Seria possível argumentar, contudo, que o privilégio odioso é uma deturpação e mesmo inobservância da extrafiscalidade, já que ofende os objetivos da tributação de maneira geral, quer arrecadatórios ou regulatórios.

Somente o risco de exações confiscatórias é, de fato, algo imputável ao uso desmedido e impensado da extrafiscalidade. Concorde-se, aqui, com a posição cautelosa da doutrina, que busca conciliar extrafiscalidade e não-confisco.⁴

Outras razões, afora o controle das isenções, subsistem para a conceituação cuidadosa da extrafiscalidade – como o fato de que o termo

[..] ganhou força e expressão assumindo ares de onipresença, ou seja, tornou-se um conceito ampliado, inchado, citado como presente em praticamente cada canto onde houvesse uma política pública social ou econômica sendo aplicada, especialmente no setor ambiental. Esta superexposição do conceito ao invés de fortalecê-lo o enfraqueceu, tornou-o ainda mais ambíguo, vago e incerto. (CALIENDO, 2013, p. 173).

Exemplo de tal uso pouco técnico do termo é a maneira como os manuais voltados ao bacharelado costumam situar a extrafiscalidade, colocando-a entre duas outras funções dos tributos: a fiscal, a extrafiscal e a parafiscal.

Ricardo Alexandre (2010), por exemplo, afirma que a finalidade fiscal é arrecadatória; a extrafiscal busca a intervenção em situação social ou econômica e a parafiscal se observa em casos em que o sujeito ativo do tributo é diverso daquele que é competente para sua instituição (exemplos: contribuições cobradas de categorias profissionais; contribuições ao SESC, SENAI e outros).

Esta classificação é equivocada. Enquanto a fiscalidade e a extrafiscalidade têm relação direta com a natureza do objetivo do Estado e à sua interação com o contribuinte, a parafiscalidade diz respeito simplesmente a que órgão recolherá e/ou utilizará os recursos fiscais.

Assim, não há uma verdadeira “função parafiscal” dos tributos, e sim uma

⁴ Vide item 3.2. Sob a perspectiva da proporcionalidade, vê-se que uma norma extrafiscal que estabelece privilégio odioso é inadequada para alcançar a o interesse público desejado. Já uma norma extrafiscal de caráter confiscatório pode ser adequada para alcançar tal interesse, mas desnecessária frente a medidas menos gravosas; pode, ainda, ser desproporcional *stricto sensu*, caso em que uma cobrança menor geraria o mesmo ou melhor resultado.

técnica, política ou opção parafiscal em seara tributária. A extrafiscalidade é facilmente contrastada à fiscalidade, mas não à parafiscalidade.

Classificação mais técnica e adequada, do ponto de vista econômico, das funções dos tributos é aquela proposta por Musgrave (1973), que as divide também em três: distributiva, alocativa e estabilizadora. São de fato “funções” porque classificam os modos com que o Estado atua e modifica a sociedade por meio de exações fiscais.

A função distributiva procura sanar desigualdades no meio social; a alocativa visa modificar os recursos disponíveis para os agentes econômicos privados e públicos, bem como a forma com que são utilizados; enfim, a estabilizadora diz respeito à manutenção de situações socioeconômicas que, sem interferência estatal, seriam consideravelmente mais voláteis. Assim, podem ser objetos de estabilização a taxa de desemprego, o câmbio, a balança comercial *et cetera*.

Não obstante, no Direito Tributário a divisão das funções em duas categorias (fiscal e extrafiscal) é mais adequada. Isto porque a classificação de Musgrave leva em conta a aplicação dos tributos, inclusive dos impostos, o que remete a aspectos não-tributários no Direito Financeiro (gasto público, orçamento e outros).

Além disso, da mesma forma como é possível identificar o Direito Tributário inserido no Direito Financeiro, também é possível encontrar a função fiscal em parte da função alocativa (geração de receita para o Estado) e a função extrafiscal em parte das funções alocativa e estabilizadora (indução dos comportamentos dos agentes sociais e econômicos). Já Schoueri (2018) propõe relação íntima entre a função alocativa e a regulação por meio de tributos. Vê-se que a classificação econômico-analítica das funções da tributação não é excludente da classificação jurídico-doutrinária.

Machado Segundo (2018b) propõe relação de sinonímia entre extrafiscalidade e funções indutora e regulatória da tributação, apontando ainda que, a rigor, todo tributo pode servir a tais funções, embora se identifique normalmente os impostos aduaneiros, o IPI e o IOF como tributos propriamente extrafiscais.

Leão (2014), no mesmo sentido de Machado Segundo, utiliza o termo “extrafiscalidade” como sinônimo de “indução”, por acreditá-lo mais conveniente; Schoueri (2018), ao contrário, vê a indução como apenas uma das espécies do gênero “extrafiscalidade”. Aqui, opta-se pelo uso intercambiável dos dois termos.

Em todo o caso, pouco importa se o adjetivo atribuído à função ora estudada é

“extrafiscal”, “indutora”, “regulatória”, “estabilizadora” ou qualquer outro. O que mais interessa é dispensar tantos termos quanto forem necessários para “etiquetar” fenômenos distintos, de forma a possibilitar a descrição de suas interações.

Neste sentido, é importante diferenciar a extrafiscalidade *lato sensu* e a extrafiscalidade *stricto sensu* (NABAIS, 2012) – ou ainda, como propõe Estares (2016), o plano de efeitos não fiscais dos tributos e o plano dos tributos que perseguem a extrafiscalidade.

A extrafiscalidade *lato sensu* ocorre em toda e qualquer forma de tributação: diz respeito aos efeitos secundários do tributo sobre a sociedade. Assim, a título de ilustração, o aumento do ICMS em um estado pode fazer com que empresas tenham menos interesse em se fixar no mesmo e a instituição de uma taxa pode acarretar a diminuição dos usuários de um serviço público. São consequência pouco desejáveis, porém em algum grau previsíveis.

Já a extrafiscalidade *stricto sensu* é a instrumentalização do potencial extrafiscal. É o reconhecimento, pela lei, dos efeitos não-arrecadatórios do tributo, que são então dirigidos de modo a alcançar fins específicos. É desta extrafiscalidade que mais depende o presente trabalho.

Como identificar, contudo, uma norma extrafiscal *stricto sensu*? Qual o critério último para individualizá-la, separando-a daquelas que se tratam puramente de Direito Tributário Clássico? Ainda, é possível e conveniente distinguir tributos majoritariamente extrafiscais de tributos que, ocasionalmente, podem ser instrumentalizados para fins não fiscais?

Abaixo, segue uma ponderação sobre alguns dos critérios e opiniões expostos pela literatura.

2.1 Critério da aplicação dos recursos

Na literatura, encontra-se autores que caracterizam a norma extrafiscal como aquela que versa sobre a destinação dos recursos arrecadados pelo Estado, vinculando-a. Quando há determinação de que os recursos arrecadados devem ser gastos com áreas específicas (tal como no caso das Contribuições Especiais), haveria extrafiscalidade.

Observa-se este uso em Bacha e Silva (2014), que afirma que a extrafiscalidade é residual perante a fiscalidade e que todos os resultados alcançados pelo tributo, além da geração de receitas, assumem caráter extrafiscal. O autor nota, ainda, que a extrafiscalidade não está especificamente ligada com a realização de valores políticos, porque todo tributo os busca realizar, e que a diferença primária entre o fiscal e o extrafiscal é que o primeiro é imediato – advém do ato de tributar – e o segundo, mediato – advém da instrumentalização dos recursos arrecadados.

Percebe-se que tal uso advém de uma interpretação bastante particular dos termos: a fiscalidade corresponde ao conjunto de normas de tributação; a extrafiscalidade, se não é tributação, só pode estar ligada ao momento posterior, a atividade financeira do Estado.

Logo – por esta lógica – a norma é extrafiscal quando regula e instrumentaliza a aplicação dos recursos arrecadados, que não mais se regem pelo mero arbítrio do Poder Público.

Não se adotará, aqui, tal definição. Hoje, este uso de “extrafiscalidade” é redundante, pois a doutrina corrente se utiliza do conceito de “tributos de destinação vinculada” para nomear o mesmo fenômeno.

Este conceito é de máxima relevância no Direito Brasileiro, porque a Constituição Federal de 1988 trouxe espécies tributárias que só podem ser identificadas através da forma de destinação (quais sejam, as Contribuições Sociais). Por isso,

Não há mais espaço para se predicar a irrelevância da destinação legal do produto da arrecadação. Ao revés, a vinculação do montante arrecadado ao órgão, fundo ou despesa, em alguns casos, passa a determinar a espécie tributária [...]. Assim, o art. 4^a, II, do Código Tributário Nacional, conforme o qual

seria irrelevante para a definição da natureza jurídica do tributo “a destinação legal do produto da sua arrecadação” não foi recepcionada pela Constituição Federal em vigor (BARRETO, 2017, Online)

Portanto, é necessário que os dois fenômenos estejam bem delimitados: a vinculação do produto da arrecadação não se confunde com a persecução, através da tributação, de efeitos extrafiscais.

Em verdade, se a norma versa sobre receita, aproxima-se da função arrecadatória e, portanto, fiscal dos tributos, e não da função extrafiscal. A função arrecadatória não é desconfigurada apenas porque há destinação específica (BOMFIM, 2014).

2.2 Critério da intenção do legislador

Não são poucos os teóricos que, tal como Larenz (1997), propõem que a missão do operador do direito é buscar, na norma posta, o sentido original que pretendeu lhe dar o legislador.

Nesta esteira, seria possível estender a busca da *mens legislatoris* ao processo de identificação das normas extrafiscais em sentido estrito. Quando o legislador edita norma tributária e pretende, com ela, alcançar efeitos para além da arrecadação, estar-se-ia diante de norma extrafiscal.

Como aponta Bomfim (2014), esta busca da *mens legislatoris* remonta à ideia de que não há (não deve haver) criação de direito por parte do Judiciário, mas apenas reconhecimento do direito já estabelecido pelo Poder Legislativo. O legislador seria o único legitimado e competente para produzir, *ab nihilo*, normas jurídicas em geral e normas tributárias extrafiscais em particular.

Ademais, há no direito um aspecto comunicacional que não pode ser ignorado. O direito é expresso em um corpo de signos – palavras, frases, artigos – e, portanto, sugere uma concepção dialógica, em que o legislador ou autoridade competente (emissor) emite uma mensagem àqueles que se sujeitam à lei (destinatário). Há três elementos necessários para a comunicação efetiva e, igualmente, para o Direito Positivo: emissor, canal de comunicação e destinatário. Sem o emissor, a

mensagem não pode ser produzida; sem o destinatário, não haverá transmissão de sentido. Sem o canal de comunicação (regras de gramática, suporte físico da mensagem) tampouco há transmissão (TOMAZINI DE CARVALHO, 2009).

Numa conversa, busca-se entender o que o emissor “quis dizer” e, dessa forma, compreender o próprio emissor. Assim, a interpretação realizada pelo destinatário buscaria alcançar o estado mental – *mens* – do emissor (DWORKIN, 1986). Se se concebe o Direito enquanto comunicação, não é absurdo cogitar que também a interpretação jurídica busca alcançar um estado mental.

Entretanto, diversos fatores fragilizam esta conclusão. A primeira objeção é de teor prático: diversas vezes, ou mesmo na maior parte do tempo, não há elementos suficientes para concluir o estado mental que originou a mensagem (BOMFIM, 2014; DWORKIN, 1986).

Em certos casos, os emissores/legisladores podem não mais estar vivos ou não ter deixado indícios de sua intenção. Em outros tantos, podem haver motivos para que os emissores/legisladores não sejam sinceros, quando questionados acerca de sua intenção histórica.

Esta objeção é pouco contundente. Diz apenas que a *mens legislatoris* é de difícil constatação, mas não que é absolutamente inapropriado buscá-la. Poder-se-ia imaginar casos, ainda que raros, em que é possível a obtenção do exato significado pretendido pelo legislador. Por outro lado, não faltam argumentos contrários à própria busca pela *mens legislatoris* por princípio.

Um destes argumentos deriva de um aspecto adicional da comunicação que não pode ser esquecido: quando um emissor transmite uma mensagem ao destinatário e este não a compreende, o emissor só pode explicar o que quer dizer através de uma nova mensagem.

Isto é válido para qualquer contexto: somente mensagens podem explicar mensagens; para definir termos, precisamos de novos termos. Esta conclusão, a princípio inócua, é importante em razão da forma como o legislador emite sua mensagem.

Se o único canal adequado para a emissão da mensagem original do legislador são os meios de positivação da norma, também não se pode aceitar canal diverso para a mensagem que explica o sentido da lei.

Isto é: a *mens legislatoris* não poderia ser investigada através de seus vestígios, tais como cartas, gravações telefônicas ou afins, tampouco poderia ser provada através de declaração direta do legislador após a positivação.

Estas mensagens, se explicam o sentido da lei, não o fazem qualificadamente (não são Direito). Estão no mesmo patamar das mensagens do cientista do direito ou mesmo do cidadão comum.

Assim, como só a lei pode explicar, juridicamente, a lei, é mais apropriado falar de uma “mente da lei” do que da *mens legislatoris*, ainda que a primeira se trate de abstração e a segunda, de um estado psicológico real. Pois é exatamente a abstração – os signos, que explicam, revogam e ratificam uns aos outros – o que se positiva, não o estado mental.

Outro argumento diz respeito ao tipo de interpretação que o operador do Direito realiza. Dworkin (1986) afirma que o fenômeno jurídico é uma prática social e que, portanto, sua interpretação não se confunde com a busca de estados mentais. A interpretação do Direito teria a mesma natureza da interpretação da obra de arte: buscase atribuir o melhor significado possível à obra, colocando-a sob uma luz específica e otimizando sua função.

A visão de Dworkin acerca da obra de arte e, por extensão, do Direito, guarda semelhança com a ideia de “morte do autor”: o valor e o sentido de um determinado texto independem da intenção original do autor, que é só um dos inúmeros intérpretes da obra. Mais ainda: para que um texto tenha valor intrínseco, deve, necessariamente, ser independente do fator extrínseco representado pelo autor (BARTHES, 2004).

Em suma, o processo de positivação do Direito pode ser encarado com um processo comunicacional; no entanto, a natureza das mensagens do Direito Positivo não se confunde com a natureza de mensagens numa conversa. Ainda, a interpretação do Direito busca atribuir o melhor sentido possível às normas – e não reconstruir estados mentais.

Dito isto, vê-se que pouco importa se o legislador, há época da posituação da norma, queria com ela alcançar efeitos extrafiscais ou a encarou como norma do tipo extrafiscal. O critério para distinguir normas extrafiscais em sentido estrito de normas tributárias clássicas não pode derivar da *mens legislatoris*, mas de atributos do próprio texto positivado.

2.3 Critério da finalidade interpretada pelo aplicador da norma jurídica

Este critério é proposição de Bomfim (2014) e é o que aqui se adotará. Para Bomfim, a identificação da norma jurídica extrafiscal só ocorre através do processo de interpretação da norma, durante o qual o aplicador atribuirá aquilo que acredita ser a finalidade da norma.

A posição de Schoueri (2005), guarda aparente proximidade com a de Bomfim. O autor expõe a fragilidade da busca por elementos subjetivos (*mens legislatoris*) capazes de distinguir a extrafiscalidade. Em realidade, as normas tributárias indutoras, contidas na extrafiscalidade, seriam identificadas

A partir de sua função. A referência a tais normas, enquanto corte abstrato, apenas servirá para realçar uma função (ou uma das várias funções) que a norma tributária desempenha. Vê-se, pois, definido o objeto do presente estudo: por normas tributárias indutoras se entende um aspecto das normas tributárias, identificado a partir de suas funções, a indutora. (SCHOUERI, 2005, p. 30)

Como antes mencionado, a interpretação do legislador não é mais válida do que a interpretação de outros indivíduos. Todos os intérpretes do Direito buscam conferir a máxima integridade às normas – e é impossível fazê-lo sem a ponderação sobre a função normativa.

Esta função independe de o real efeito extrafiscal pretendido ser empiricamente observado. Por um lado, como já visto, a função não se confunde com o efeito e há inúmeras normas cujos efeitos são tanto extrafiscais quanto fiscais, mas cuja função é apenas fiscal. Por outro lado, a natureza da norma não pode depender de sua eficiência, elemento puramente exógeno ao ordenamento.

Não se compreenda, por esta afirmativa, que os efeitos concretos das normas extrafiscais são absolutamente irrelevantes. Em realidade, a eficiência apenas não é

critério suficiente e determinante para a análise jurídica estrita. No entanto, a avaliação empírica dos efeitos é, ou deveria ser, a base inequívoca para a tomada de decisões políticas e elaboração de novas normas.

Aliás, há cada vez mais críticas no sentido de que os efeitos econômicos dos tributos têm sido subestimados ou mesmo ignorados por completo pela doutrina (FOLLONI e SIMM, 2016), o que limita consideravelmente a compreensão e a crítica possíveis ao sistema tributário.

Schoueri (2009) argumenta que os ditames da ordem econômica, com a inserção da proteção da livre iniciativa, do trabalho e da livre concorrência no texto constitucional, além de outros valores, fazem com que a análise de constitucionalidade da norma se detenha também sobre seus efeitos concretos.

A melhor solução, que nem exclui completamente os efeitos da norma extrafiscal, tampouco ignora seus aspectos propriamente normativos, parece ser a consideração do potencial para geração dos efeitos apropriados – uma análise que pode ser feita antes mesmo da alteração da realidade social pela norma em questão:

Basta notar que os instituidores de políticas fiscais podem facilmente fundamentar suas atividades em juízos de probabilidade. Estes estão interessados apenas nos efeitos que suas condutas geraram no domínio econômico, sendo recorrente neste ponto o método conhecido como tentativa e erro. **O Judiciário, quando analisa qualquer norma jurídica, ainda mais uma norma tributária extrafiscal, faz um juízo diferente, atentando para a compatibilidade dos meios (norma tributária) e dos fins pretendidos, e não dos fins alcançados. O foco está na potencial geração de efeitos, e não na efetiva geração. O direito, portanto, do ponto de vista do julgador, tem de ser avaliado *ex ante*.** (BOMFIM, 2014, p. 53, grifo nosso)

Concluída a digressão, há de se questionar como pode o aplicador do Direito inferir a finalidade da norma tributária. Bomfim (2014) afirma que as normas fiscais podem ser evidenciadas pelas exceções a certos princípios constitucionais tributários, como o da igualdade tributária ou o da capacidade contributiva.

Tratar-se-ia apenas de evidência, posto que é necessário avaliar se as “exceções” não são, em verdade, desrespeito aos princípios, caso em que se teria normas fiscais inconstitucionais e não normas extrafiscais.

No entanto, uma vez que se avalie a extrafiscalidade das normas sob a luz da Constituição, ter-se-á uma compreensão completa de sua função no ordenamento. É que

as pretensões extrafiscais podem se originar, não só da vontade do legislador, mas também da vontade do próprio constituinte (SANTOS MENDES, 2009).

De fato, há exceções aos princípios constitucionais tributários na forma de normas constitucionais específicas, cuja estrutura, topologia no texto constitucional e redação autorizam a classificação enquanto “normas extrafiscais”. Para o propósito deste trabalho, dar-se-á enfoque às exceções à legalidade e à anterioridade tributárias.

2.4 Considerações sobre as exceções constitucionais à legalidade, anterioridade anual e anterioridade nonagesimal

A extrafiscalidade em sentido estrito pode estar ligada, não só à necessidade, mas à urgência do controle econômico (MACHADO, 2009) e, a fim de fornecer uma solução efetiva, a Constituição Federal de 1988 atribuiu a competência para fixação de alíquota de certos tributos ao Poder Executivo.

Desta forma, deixa-se de aplicar ao IOF, ao IPI e aos impostos aduaneiros algumas das limitações ao poder de tributar. Caliendo (2016) entende que não é a “natureza” destes tributos que é extrafiscal, mas sim o regime constitucional que lhes é aplicável, de forma que se tratariam de “impostos com finalidade estruturalmente extrafiscal”.

Repise-se que os impostos mencionados não são os únicos exemplos de função extrafiscal constitucionalmente estabelecida. Não esgotam, mas tão somente ilustram a ideia de tributos ou normas tributárias com função indutora – há ainda os exemplos do regime de desoneração das exportações, da função social do Imposto Territorial Rural e do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (BALEIRO e DERZI, 2018), entre outros inúmeros.

O II, IE e o IOF estão previstos, respectivamente, nos incisos I, II e V do art. 153 da Constituição. Estes três tributos excepcionam a legalidade tributária e a anterioridade (em suas duas acepções: anual e nonagesimal). Veja-se:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
[...]

III - cobrar tributos:

[...]

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

Por outro lado, deve-se notar que o IPI excepciona a anterioridade anual. No entanto, o art. 150, §1º, modificado pela EC nº 42/03, traz exceções taxativas à anterioridade nonagesimal que não incluem o IPI.

Parte da doutrina não entrevê o racional para tal tratamento diferenciado do IPI (SANTOS MENDES, 2009). Para Xavier (2007), por outro lado, a explicação funcional consistiria no fato de o grau de urgência das políticas reguladas pelo IPI ser maior do que o dos tributos em geral, porém menor do que as políticas reguladas pelos demais tributos extrafiscais.

Há, ainda, outra diferença no regime extrafiscal do IPI: o tributo necessariamente observará o princípio da seletividade através de suas alíquotas, tal como estabelece o art. 153, § 3º, I da Constituição.⁵

Assim, a instituição do IPI, por força do ditame constitucional, deverá partir de distinção entre os bens essenciais e os bens “supérfluos”. Tal disposição não aparece no regramento do II, do IE e do IOF.

⁵ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

§3º O imposto previsto no inciso IV:

I – será seletivo, em função da essencialidade do produto.”

Quadro 1: Tributos extrafiscais e exceções à legalidade e anterioridade

| Tributo extrafiscal | Previsão constitucional | Exceção à legalidade (art. 153, § 1º) | Exceção à anterioridade anual (art. 150, § 1º) | Exceção à anterioridade nonagesimal (art. 150, §1º) |
|---------------------|-------------------------|---------------------------------------|--|---|
| II | Art. 153, I | Sim | Sim | Sim |
| IE | Art. 153, II | Sim | Sim | Sim |
| IPI | Art. 153, IV | Sim | Sim | Não |
| IOF | Art. 153, V | Sim | Sim | Sim |

Fonte: Elaborado pelo autor.

Estas especificidades do IPI acabaram levando a confusões na doutrina, no Judiciário e na administração. Por vezes, a sujeição do IPI à anterioridade nonagesimal passava despercebida (VALLE, 2012).

2.4.1 Da especificidade das exceções em cada imposto. Sujeição do IPI à anterioridade nonagesimal e ADI 4.661

Estas confusões acabaram se tornando relevantes no caso da ADI 4.661. O objeto da ADI era o Decreto nº 7.567 de 2011. O Decreto afirmava, em seu art. 1º, tratar-se de regulamentação da redução de alíquota de IPI sobre veículos automotores.⁶

Na prática, visando proteger a indústria nacional, acarretou aumento de alíquota sobre veículos que não tivessem ao menos 65% (sessenta e cinco por cento) de sua produção realizada em território nacional ou de países do Mercosul (HENRIQUES, 2012; MARTELLO, 2011). Por fim, o art. 16 do Decreto estabelecia sua entrada em vigor na data da publicação, ignorando por completo a noventena.

O STF concedeu liminar para suspender a aplicação do Decreto e, de forma objetiva, esclareceu a sujeição do IPI à anterioridade nonagesimal:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – DECRETO – ADEQUAÇÃO. Surgindo do decreto normatividade abstrata e autônoma, tem-se a adequação do controle concentrado de constitucionalidade. TRIBUTO – IPI – ALÍQUOTA – MAJORAÇÃO – EXIGIBILIDADE. A majoração da alíquota do IPI, passível de ocorrer mediante ato do Poder Executivo – artigo 153, § 1º –, submete-se ao princípio da anterioridade nonagesimal previsto no artigo 150, inciso III, alínea “c”, da Constituição Federal. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – IPI – MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA – PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

⁶ “Art. 1º Este Decreto regulamenta a redução de alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI de que tratam os arts. 5º e 6º da Medida Provisória nº540, de 2 de agosto de 2011.”

NONAGESIMAL – LIMINAR – RELEVÂNCIA E RISCO CONFIGURADOS. Mostra-se relevante pedido de concessão de medida acauteladora objetivando afastar a exigibilidade da majoração do Imposto sobre Produtos Industrializados, promovida mediante decreto, antes de decorridos os noventa dias previstos no artigo 150, inciso III, alínea “c”, da Carta da República. (BRASIL, 2010, [s.p.]

No voto relator, foi exposto que a extrafiscalidade não é salvo-conduto para, arbitrariamente, deixar de aplicar os preceitos constitucionais. Além da anterioridade nonagesimal, o relator considerou aplicáveis ao caso o princípio da segurança jurídica e da não surpresa:

Apesar do inegável aspecto extrafiscal do IPI, a atividade do contribuinte é desenvolvida levando em conta a tributação existente em dado momento, motivo pelo qual a majoração do tributo, ainda mais quando pode efetivar-se em até trinta pontos percentuais, deve obedecer aos postulados da segurança jurídica e da não surpresa. (BRASIL, 2010, [s.p])

Em suma, não se deve partir do pressuposto de que todos os tributos extrafiscais possuem o mesmo regimento jurídico constitucional. A distinção do regimento do IPI é explícita e corretamente recebeu a chancela do STF.

Na literatura, encontra-se quem discorde do julgamento. Coutinho (2014), por exemplo, afirma que a noventena sujeita a lei instituidora do IPI, mas não sua alíquota. Aliás, este é um dos fundamentos alegados pela União para a produção imediata dos efeitos do Decreto: a interpretação conferida ao art. 150, III, “c” da Constituição, que veda a aplicação imediata de modificação da alíquota por “lei”. A União se utilizou, estrategicamente, do sentido estrito de “lei” (HENRIQUES, 2012), em que não estaria incluso o decreto majorador de alíquota.

Entretanto, a posição é equivocada. O termo “lei”, aqui, só pode ser entendido em sentido amplo, principalmente considerando a teleologia da limitação, que é orientada pela não surpresa do contribuinte. Além disso, a alíquota faz parte da instituição do tributo, como se demonstrará a seguir.

2.4.2 Da natureza de regra da legalidade e anterioridade. Regra-matriz e completude da instituição do tributo

Acima, foi dito que os tributos extrafiscais mencionados fogem à legalidade tributária – e não ao “princípio da legalidade tributária”, como não raro é denominado. Deve-se explicar o porquê de tal opção.

Por um lado, as noções de regra, princípio e postulado não são inteiramente excludentes, podendo subsistir de um mesmo dispositivo constitucional. Ávila (2008b) afirma que o Art. 150, I da Constituição Federal pode ser tanto uma regra que prevê um procedimento específico para criação e aumento de tributos – a lei –, um princípio que busca a realização dos valores de liberdade e de segurança jurídica e um postulado que vincula a interpretação e aplicação dos tributos à lei.

A legalidade teria dimensão principiológica quando encarada como mandamento de otimização do grau de determinação de uma norma, diminuindo, portanto, a quantidade de interpretações possíveis de seus termos (ÁVILA, 2008b; LAVEZ, 2010).

Contudo, e apesar da coexistência destes aspectos, a legalidade no sentido formal é mais imediatamente apreensível do que valores como liberdade e segurança jurídica. De fato, ao dizer que algum tributo não obedece integralmente à legalidade tributária, fala-se de um aspecto específico e proeminente daquela norma – o aspecto de regra, de coordenação direta entre fato e norma ou, mais especificamente, de competência e poder tributários e norma. É a chamada “reserva legal”.

Assim, nos tributos extrafiscais em que há fixação de alíquota pelo poder executivo, o que ocorre é um conflito aparente de regras, que se resolve com o apelo à especificidade do regramento constitucional de tais tributos: regra específica (exceção à legalidade) derroga ou delimita a aplicação da regra geral (legalidade).

Não há que se falar em princípios, em técnica de sopesamento ou conceito similar. Mesmo raciocínio vale para a anterioridade: não se trata de princípio, mas de regra.

Certos autores compreendem que nem mesmo há nestes tributos verdadeira exceção, já que o Executivo só pode modificar sua alíquota a partir de condições pré-estabelecidas pelo Legislativo em lei ordinária (CARRAZZA, 2015).

Ocorre que uma interpretação sistêmica do ordenamento leva à conclusão de que a alíquota é, em regra, parte da instituição do tributo. A exemplo, veja-se o Art. 97 do Código Tributário Nacional:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;
II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos

21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

(grifo nosso)

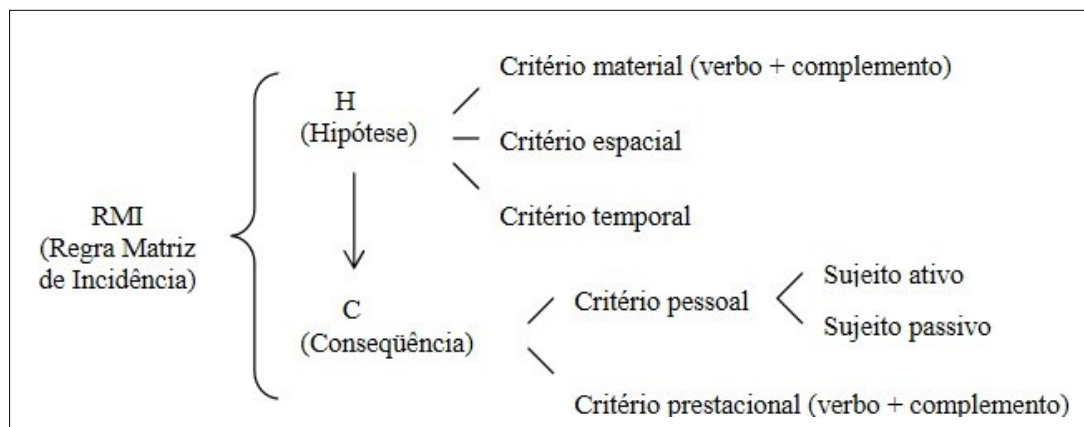
De modo que o Art. 150, I da Constituição Federal, ao trazer a expressão “sem lei que o estabeleça”, deve levar à compreensão de que é inconstitucional a cobrança de tributo cuja hipótese de incidência sujeitos da obrigação tributária, base de cálculo e *alíquota* não estejam estabelecidos em lei.

Os dois últimos elementos equivalem, na doutrina, ao aspecto quantitativo do tributo, sem o qual não existe obrigação tributária (PAULSEN, 2008). Significa dizer que, em regra, a legalidade tributária exige a determinação legal (instituição) do aspecto quantitativo.

A norma instituidora de tributo, ou regra-matriz (Figura 1), como toda norma jurídica em sentido estrito (TOMAZINI DE CARVALHO, 2009), possui um antecedente – circunstâncias hipotéticas que condicionam a incidência – e um conseqüente – efeito jurídico previsto para o caso de incidência.

De forma simplificada, a relação entre antecedente e conseqüente pode ser entendida da seguinte forma: “sob as circunstâncias X, é devido Y”. O aspecto quantitativo, no qual se encontra a alíquota, delimita o *quantum* de Y. Sem este *quantum*, a norma resta comprometida, porque o sujeito passivo não sabe o quanto deve e o sujeito ativo não sabe o quanto cobrar.

Figura 1: Regra-matriz de incidência tributária



Fonte: Tomazini de Carvalho, 2018.

Eis porque IOF, II, IE e IPI são verdadeiras exceções ou ao menos mitigações à referida regra de legalidade: depende da alíquota a própria completude da norma instituidora de tributo.

No plano abstrato, as exceções à legalidade têm justificativa na própria posição da extrafiscalidade no Direito Tributário. Como dito, as normas fiscais são Direito Tributário Clássico, buscando satisfazer a função alocativa arrecadatória; já as normas extrafiscais se aproximam de outros ramos do Direito, inclusive o Econômico.

Assim, é esperado que algumas normas extrafiscais mitiguem a legalidade tributária (reserva legal) e ainda outras regras e princípios, de modo a servirem a seu propósito instrumental de intervenção. Também é de se esperar que o façam tão somente na medida do necessário, razão pela qual há preocupação em torno do controle da finalidade ditada por tais normas extrafiscais.

2.4.3 Da extrafiscalidade na CIDE-Combustíveis. Exceção inconstitucional às limitações ao poder de tributar

É comum que se inclua, entre os tributos que excetuam as limitações ao poder de tributar, a “Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e álcool combustível” (CIDE-Combustíveis), em razão de disposição incluída pela EC nº 33, de 2001:

Art. 177 Constituem monopólio da União:
[...].

§ 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:

I - a alíquota da contribuição poderá ser:
[...]

b) **reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, b.**
(grifo nosso)

Note-se que, em relação à CIDE-Combustíveis, especificamente, há dissenso doutrinário acerca da constitucionalidade da fixação de alíquotas pelo Executivo. Isto porque, sendo norma posterior ao advento da Constituição, submete-se a seu texto originário, em particular à legalidade tributária (BOMFIM, 2014; PAULSEN, 2012).

Por outro lado, também há parte da literatura que, por compreender que a extrafiscalidade está constitucionalmente enquadrada, não entrevê vício algum na exceção representada pela CIDE-Combustíveis (RIBEIRO DE MELLO, 2016; SABBAG, 2019).

Há que se concordar, aqui, com a primeira corrente. Não há qualquer objetivo, arrecadatório ou não, que justifique a mitigação da legalidade tributária pelo poder constituinte derivado. A Constituição é clara, em seu art. 60, §4º, ao estabelecer que os direitos e garantias fundamentais – em que se inclui a legalidade – são cláusulas pétreas, não emendáveis pelo Congresso.

Não existe um princípio constitucional da extrafiscalidade⁷; ainda que houvesse, não seria o suficiente para, sozinho, mitigar a legalidade. Novamente: norma constitucional com estrutura de regra (legalidade) só pode ter seu âmbito de aplicação restringido por outra regra de mesma ou maior especificidade (tal como o art. 150, §1º).

Assim, o reconhecimento da inconstitucionalidade da EC nº 33/01 não passa por sopesamento da legalidade *versus* a extrafiscalidade, mas por simples verificação de descumprimento da regra e, portanto, de vício material.⁸

⁷ Vide item 3.1.

⁸ A EC nº 33/01 fez mais do que criar a figura da CIDE-Combustíveis; também dispôs sobre o chamado ICMS-Combustíveis que, similarmente, traz exceção à regra da legalidade e da anterioridade anual. No entanto, no caso do ICMS-Combustíveis, a fixação das alíquotas ficaria ao encargo de definição conjunta dos Estados e do Distrito Federal. Aqui, a constatação de vício material é mais complexa, considerando que o texto originário da Constituição já trazia mitigação da reserva legal, estabelecendo que o Senado Federal é responsável por fixar as alíquotas mínimas e máximas do tributo (CF, art. 155, V, “a” e “b”). Em todo o caso, opta-se por não explorar esta discussão a fundo, porque a motivação para a exceção à reserva

2.4.4 Do Tema de Repercussão Geral 939. Restabelecimento de alíquota de PIS/COFINS pelo Executivo

Suspeita-se que o vício da EC 33/01, no tocante à exceção à legalidade, não será corrigido num futuro próximo. É que, em tempos recentes, o STF tem aceitado situações em que o vício é ainda mais patente. Isto é ilustrado pelo caso do Tema de Repercussão Geral 939, um dos mais egrégios exemplos de relativização de normas constitucionais em seara tributária.

O caso discutia a permissão ao Poder Executivo de redução e restabelecimento de alíquotas da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS. O dispositivo questionado era o §2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04⁹.

Para justificar a existência desta autorização, o relator dos casos paradigmas afirmou que o princípio da legalidade tributária pode ser limitado, desde que haja certos parâmetros a serem observados pelo Executivo. Também indicou a função extrafiscal do PIS e da COFINS:

Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Princípio da legalidade tributária. Necessidade de análise de cada espécie tributária e de cada caso concreto. Contribuição ao PIS/PASEP e Cofins. Parágrafos 8º a 11 do art. 5º da Lei nº 9.718/98, incluídos pela Lei nº 11.727/08. Venda de álcool, inclusive para fins carburantes. Fixação, pelo Poder Executivo, de coeficientes para reduzir alíquotas dessas contribuições, as quais podem ser alteradas para mais ou para menos, em relação a classe de produtores, produtos ou sua utilização. Presença de função extrafiscal a ser desenvolvida. Anterioridade nonagesimal. Necessidade de observância.

1. A observância do princípio da legalidade tributária é verificada de acordo com cada espécie tributária e à luz de cada caso concreto, sendo certo que não existe ampla e irrestrita liberdade para o legislador realizar diálogo com o regulamento no tocante aos aspectos da regra matriz de incidência tributária.

2. Para que a lei autorize o Poder Executivo a reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, é imprescindível que o

legal no caso do ICMS-Combustíveis não é a extrafiscalidade, mas a própria harmonia dos Estados no que diz respeito à arrecadação.

⁹ “Art. 27. O Poder Executivo poderá autorizar o desconto de crédito nos percentuais que estabelecer e para os fins referidos no art. 3º das Leis nº s 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativamente às despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos, inclusive pagos ou creditados a residentes ou domiciliados no exterior. [...]”

§2º O Poder Executivo poderá, também, reduzir e restabelecer, até os percentuais de que tratam os incisos I e II do caput do art. 8º desta Lei, as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade das referidas contribuições, nas hipóteses que fixar.”

valor máximo dessas exações e as condições a serem observadas sejam prescritos em lei em sentido estrito, bem como exista em tais tributos função extrafiscal a ser desenvolvida pelo regulamento autorizado.

3. Os dispositivos impugnados tratam da possibilidade de o Poder Executivo fixar coeficientes para reduzir as alíquotas da contribuição ao PIS/PASEP e da Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool, inclusive, para fins carburantes, alíquotas essas previstas no caput e no § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718/98, redação dada pela Lei nº 11.727/08, as quais podem ser alteradas, para mais ou para menos, em relação a classe de produtores, produtos ou sua utilização. A lei estabeleceu os tetos e as condições a serem observados pelo Poder Executivo. Ademais, a medida em tela está intimamente conectada à otimização da função extrafiscal presente nas exações em questão. Verifica-se, ainda, que o diálogo entre a lei tributária e o regulamento se dá em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade.

4. A majoração da contribuição ao PIS/Pasep ou da Cofins por meio de decreto autorizado submete-se à anterioridade nonagesimal prevista no art. 195, § 6º, da CF/88, correspondente a seu art. 150, III, c. 5. Ação direta de inconstitucionalidade julgada parcialmente procedente, conferindo-se interpretação conforme à Constituição Federal aos §§ 8º e 9º do art. 5º da Lei nº 9.718/98, incluídos pela Lei nº 11.727/08, e se estabelecendo que as normas editadas pelo Poder Executivo com base nesses parágrafos devem observar a anterioridade nonagesimal prevista no art. 150, III, c, do texto constitucional. (BRASIL, 2021a, [s.p.], grifo nosso)

A conclusão é absurda porque parte de premissa que já se demonstrou errada – qual seja, a de que a reserva legal é princípio a ser sopesado¹⁰. Em realidade, trata-se de regra, cujas exceções encontram-se taxativamente no texto constitucional.

Poder-se-ia argumentar que não houve desrespeito à legalidade porque incumbiria ao Executivo somente reduzir ou restabelecer alíquota, mas não a majorar. No entanto – mais uma vez se deve repetir – a alíquota é inexorável para a instituição completa do tributo. Além disso, o argumento deixa de notar que o restabelecimento da alíquota é uma majoração disfarçada.

Evidência disto é que o contexto anterior – manutenção da alíquota zero do PIS e da COFINS não cumulativos sobre receitas financeiras de pessoas jurídicas – perdurou durante anos (GRIEBELER, 2017).

Mais de uma década antes do julgamento do Tema de Repercussão Geral 939, Schoueri (2004) chamou atenção à inobservância da legalidade no PIS/COFINS. Considerou que a situação fazia parte de um estratagema, objetivando a “suave perde da liberdade” do contribuinte:

Esta prática, tamanha sua sagacidade, além de violar a liberdade do contribuinte, desrespeitando a garantia da estrita legalidade tributária, coloca-o numa armadilha. A concessão de um benefício inconstitucional constringe os

¹⁰ Vide item 2.3.

beneficiados a não o contestarem, sob risco de não gozarem do privilégio. Cria-se, assim, uma situação de grande poder. Mas não qualquer poder; um poder incontestável de quem, conforme sua vontade, pode distribuir determinadas indulgências para seus súditos. (SCHOUERI, 2004, p. 9)

Já após o julgamento do Tema, Schoueri, Ferreira e Luz (2021) consideraram temerosa a conclusão do Tribunal. Apontaram que admitir que o Poder Executivo possa modificar a alíquota de tributo sempre que nele for identificada a função extrafiscal, ainda que não haja previsão constitucional, “[...] ou quando as particularidades da espécie tributária não demandam o envolvimento da Administração Pública (como no caso do cálculo de taxas), sugere a profusão das flexibilizações à Legalidade Tributária” (SCHOUERI, FERREIRA e LUZ, 2021, p. 78).

Em suma, trata-se de verdadeiro retrocesso, que representa complacência do STF perante a conduta arrecadatória ilegítima do Estado.

2.4.5 Da possibilidade de fixação da alíquota por órgão específico

O art. 153, § 1º da Constituição, antes transcrito, estabelece a competência do Executivo para alterar a alíquota dos impostos extrafiscais. Entretanto, não limita esta competência ao chefe do Poder Executivo. Permite, portanto, que a função seja delegada a órgão específico que componha a administração.

O STF segue tal compreensão. No julgamento do RE 570680, decidiu-se que a norma legal que atribui à Câmara de Comércio Exterior – CAMEX – a competência para fixação da alíquota do IE é compatível com a exceção à reserva legal ínsita ao regime deste imposto:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO. ALTERAÇÃO DE ALÍQUOTA. ART. 153, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. COMPETÊNCIA PRIVATIVA DO PRESIDENTE DA REPÚBLICA NÃO CONFIGURADA. ATRIBUIÇÃO DEFERIDA À CAMEX. CONSTITUCIONALIDADE. FACULDADE DISCRICIONÁRIA CUJOS LIMITES ENCONTRAM-SE ESTABELECIDOS EM LEI. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO.

I - É compatível com a Carta Magna a norma infraconstitucional que atribui a órgão integrante do Poder Executivo da União a faculdade de estabelecer as alíquotas do Imposto de Exportação.

II - Competência que não é privativa do Presidente da República.

III - Inocorrência de ofensa aos arts. 84, caput, IV e parágrafo único, e 153, § 1º, da Constituição Federal ou ao princípio de reserva legal. Precedentes.

IV - Faculdade discricionária atribuída à Câmara de Comércio Exterior - CAMEX, que se circunscreve ao disposto no Decreto-Lei 1.578/1977 e às demais normas regulamentares.

V - Recurso extraordinário conhecido e desprovido.

(BRASIL, 2009, [s. p.])

Esta decisão, ademais, fixou a Tese de Repercussão Geral 53¹¹. Portanto, há pouca dúvida acerca da constitucionalidade das delegações.

Do ponto de vista técnico, é inclusive preferível que a lei submeta as alterações de alíquota a órgão específico, principalmente se o órgão for composto por colegiado de profissionais/especialistas. É medida que, em tese, pode diminuir a arbitrariedade dos decretos, prevenindo possíveis desvios de finalidade¹².

Por outro lado, o precedente trouxe grave interpretação da competência para fixação de alíquota enquanto “faculdade discricionária”, elemento que compõe, em parte, a tese fixada, que fala em “faculdade”. Caso se trate de atividade discricionária, não vinculada, então a possibilidade de controle dos decretos seria bastante limitada.

Entretanto, a instituição e cobrança de tributos é atividade administrativa plenamente vinculada, inclusive no que diz respeito às alíquotas das exações. Há, ainda, inúmeros outros fundamentos que corroboram com a possibilidade de controle dos decretos, como abaixo se verá.

¹¹ A redação completa da tese é a seguinte: “é compatível com a Constituição Federal a norma infraconstitucional que atribui a órgão integrante do Poder Executivo da União a faculdade de alterar as alíquotas do Imposto de Exportação.

¹² Vide item 3.3.

3 FUNDAMENTOS PARA O CONTROLE DOS TRIBUTOS EXTRAFISCAIS

Os estudos acerca do controle de normas extrafiscais possuem variação considerável em objeto e abordagem. Papadopol (2020) analisa a jurisprudência e sua utilização dos princípios da proporcionalidade e igualdade tributária para controle das normas extrafiscais. Bomfim (2014) explicita, minuciosamente, todos os limites à extrafiscalidade, contrastando-a com a legalidade tributária, a segurança jurídica, a igualdade tributária e até mesmo a forma federativa de Estado. Toribio (2014), além de listar diversos limites à extrafiscalidade, exemplifica os critérios de controle através de temas específicos e casos concretos.

A motivação para tais estudos não se resume ao intento de informar/formar o operador do Direito, mas consiste, precipuamente, numa evidenciação do desregramento da legislação quanto à instituição de normas extrafiscais. Em outras palavras, parte da literatura considera que

Acabou-se por conferir um primado absoluto do sobreprincípio da separação de poderes e, conseqüentemente, da liberdade conformadora conferida ao legislador, que impediria o exercício de qualquer controle sobre as opções legislativas no campo da extrafiscalidade. (PAPADOPOL, 2020, p. 12)

Se há motivos para a preocupação diante da deliberação legislativa, mais ainda há para a atuação atípica do Poder Executivo, no que diz respeito ao estabelecimento de alíquotas dos chamados “tributos flexíveis”: os já mencionados IPI, IOF, II e IE.

O exemplo mais célebre de deturpação nesta seara remete ao ano de 2008, quando o então Presidente Luis Inácio Lula da Silva aumentou alíquotas do IOF através de decreto. Entretanto, o aumento não atendeu à função constitucional do IOF – objetivos de política monetária – mas buscou suprir um déficit arrecadatório causado pela extinção da CPMF. Tal caso será explorado a fundo no capítulo 4.

O abuso das exceções à legalidade estrita não se trata de risco teórico, mas de instrumento real utilizado pelo Estado Brasileiro – quer por razões arrecadatórias, ideológicas ou político-pragmáticas.

Deste modo, a especificidade do presente trabalho reside em se tentar determinar os fundamentos para o controle das alíquotas pelo Executivo, assim como enfrentar possíveis críticas à possibilidade deste controle.

Os fundamentos foram elencados e explorados, não com a pretensão de exaurirem a matéria, mas de serem os mais úteis para o fim específico do controle dos decretos relativos a alíquotas. A exemplo, não serão discutidos conflitos entre os objetivos das normas extrafiscais e os princípios constitucionais tributários da igualdade, da capacidade contributiva, entre outros.

Num primeiro momento, trabalhou-se com a hipótese de que a própria finalidade extrafiscal configuraria um princípio constitucional independente. Seria possível, caso tal princípio houvesse, analisar a medida executiva enquanto retrato fiel ou deturpado da extrafiscalidade, sem se apelar a outros princípios.

3.1 Redutibilidade principiológica da extrafiscalidade

Como já exposto, a extrafiscalidade é um aspecto da tributação. Normas que compõem o sistema tributário, mas que são orientadas parcialmente ou totalmente por finalidades não arrecadatórias podem ser ditas normas extrafiscais em sentido estrito. Por sua vez, tributos cujo regramento seja composto por normas extrafiscais podem ser denominados tributos extrafiscais.

Dito isto, e considerando que a extrafiscalidade deve ser sempre analisada em conjunto com o sistema constitucional tributário, é de se perguntar se há um “princípio da extrafiscalidade” no texto constitucional; uma norma geral e abstrata que oriente a instituição de normas extrafiscais concretas e específicas.

A priori, a ideia é promissora. Há, inclusive, quem a adote na literatura, a exemplo de Corrêa (2014), para quem a extrafiscalidade é princípio do Estado Democrático de Direito, sendo instrumento de realizações constitucionais.

Igualmente, Gouvêa (2006) afirma que não há alternativa para o enquadramento da extrafiscalidade: seu conteúdo aberto e sua pauta voltada à realização de direitos a firmaria no campo dos princípios.

É válido dizer que há um conceito constitucional de extrafiscalidade e que este conceito é útil e benéfico (CALIENDO, 2017). Isto é: o conceito já exposto de extrafiscalidade é adotado, ilustrado e delimitado por normas constitucionais. Contudo, isto não equivale a uma comprovação categórica da existência de um princípio único e autônomo que corresponda ao conceito de extrafiscalidade.

A discussão acerca da natureza dos princípios é longa e complexa. Em prol do necessário pragmatismo, utiliza-se aqui a definição de Ávila (2005). Para regras e princípios, o autor estabelece diferenças a partir dos tipos de deveres prescritos, da justificação exigida para aplicação e das formas de impacto na decisão por cada espécie normativa, alcançando o seguinte conceito de princípio:

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção. (ÁVILA, 2005, p. 70).

Percebe-se forte semelhança entre esta definição e a ideia de princípio enquanto mandamento de otimização, concebida por Alexy (2008). A “avaliação da correlação”, ademais, equivale à proporcionalidade, que está incluída e pressuposta na adoção dos princípios por um ordenamento.

Assim, por princípio aqui se entende uma norma que representa uma determinada teleologia, a ser cumprida em máximo grau. Esta norma compete com outras similares, sem as excluir do sistema jurídico, e é aplicada no caso concreto levando-se em consideração sua máxima otimização, observando-se a proporcionalidade.

Tal como os princípios, a extrafiscalidade é ligada fortemente à teleologia. Onde há extrafiscalidade, pode haver conflito com diversos princípios – capacidade contributiva, isonomia, segurança jurídica *et cetera*. A extrafiscalidade é geral e alcançada “na medida do possível”.

Qual o empecilho, então, para a caracterização da extrafiscalidade enquanto princípio? A resposta reside em seu caráter redutível. Se a extrafiscalidade é definida por objetivos não arrecadatários, então não possui conteúdo material singular.

Alguns exemplos: os impostos aduaneiros são instrumentos de política cambial e de comércio exterior (arts. 20 e 26 do CTN). O IOF pode ser alterado com base em política monetária (art. 65 do CTN). A progressividade do IPTU no tempo é orientada pela função social da propriedade. A seletividade do ICMS e IPI pode otimizar, desde o direito fundamental à saúde, até o próprio princípio da dignidade humana.

Vê-se que tais objetivos, além de diversos, podem eventualmente colidir, de forma que não há qualquer autonomia, unicidade ou mesmo harmonia na extrafiscalidade, quando considerada em abstrato.

Portanto, a extrafiscalidade não é um princípio ou uma regra, mas um conceito residual, que abarca inúmeras formas de concretização normativa de princípios não-tributários através de tributos. Esta posição encontra precedente na literatura:

[...] é duvidosa a caracterização da extrafiscalidade como um princípio de Direito Tributário. Diz-se duvidosa, pois a realização de fins externos através de instrumentos tributários nem sempre é ideal ou, quiçá, desejável. Neste contexto, é bastante difícil se falar em extrafiscalidade como uma norma fundamental, um mandado a ser otimizado ou um estado ideal a ser perseguido¹⁶⁰. Aliás, as normas constitucionais parecem criar mais barreiras do que incentivar a extrafiscalidade.

[...] **Não é a extrafiscalidade que entra em rota de colisão com os demais valores consagrados pelo ordenamento jurídico. A extrafiscalidade representa apenas a constatação de que instrumentos tributários servem para outros objetivos, além da geração de receitas.**

(PAPADOPOL, 2020, p. 56, grifo nosso)

Ademais, quanto menos específica a finalidade buscada por uma norma, menos controlável será sua realização (ÁVILA, 2005). Portanto, ainda que haja um conceito constitucional de extrafiscalidade, não é possível utilizá-lo enquanto balizador, quer do controle de leis, quer de decretos, incluindo-se os decretos que majoram ou diminuem alíquota dos tributos extrafiscais.

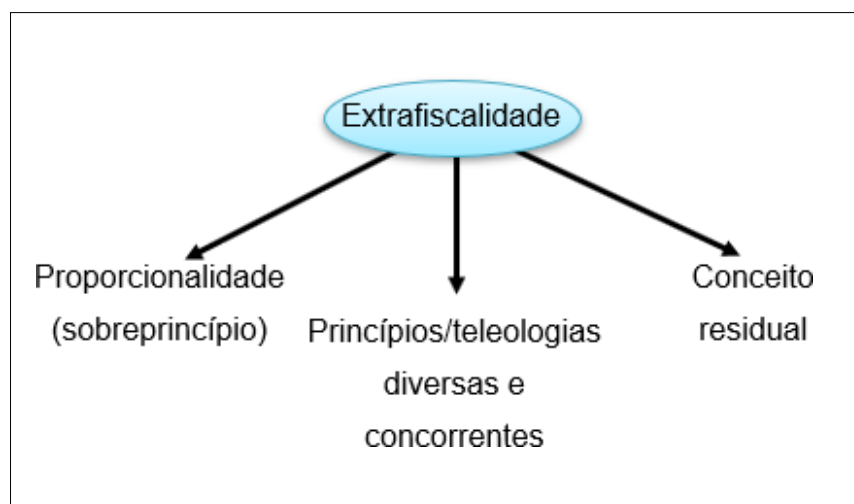
Embora a extrafiscalidade não seja em si um princípio, também pressupõe a proporcionalidade. O tributo extrafiscal é instrumento para fins não arrecadatórios; logo, deve haver uma “avaliação da correlação” entre o instrumento e o fim eleito. Neste sentido, o princípio da proporcionalidade é uma baliza da extrafiscalidade, como se verá a seguir.

Em suma, a extrafiscalidade não é critério autônomo de controle porque a) é residual em relação à “fiscalidade” (i.e.: arrecadação); b) os princípios/teleologias que

abarca são díspares e podem concorrer entre si; c) pressupõe a análise da proporcionalidade, esta, sim, verdadeiro critério de controle (FIGURA 2).

Portanto, a hipótese inicial não se sustenta, sendo necessários outros fundamentos para justificar e realizar o controle das alíquotas dos tributos extrafiscais.

Figura 2: Estrutura decomposta da extrafiscalidade



Fonte: Elaborado pelo autor.

3.2 Sobreprincípio da Proporcionalidade

A proporcionalidade é conceito que causa, ainda hoje, divergência da jurisprudência e da doutrina. Há inúmeras formulações da proporcionalidade, advindas de diferentes teorias do Direito.

Na prática forense, a proporcionalidade é enquadrada como princípio. Em Alexy (2008), porém, a proporcionalidade aparece enquanto um critério de ponderação de princípios; não um princípio em si, mas uma “máxima” (*Grundsatz*).

Parte da doutrina brasileira segue entendimento similar, concebendo a proporcionalidade como norma estruturante, norma de normas, postulado ou sobreprincípio (ÁVILA, 2005; FOLLONI, FLORIANI NETO e MAIOLLI, 2018; PAPADOPOL, 2020).

Aqui, conceber-se-á a proporcionalidade enquanto sobreprincípio ou postulado – em todo o caso, como norma pressuposta em razão da adoção dos princípios em determinado ordenamento.

A proporcionalidade causa incompreensão, não só relativamente à sua natureza, mas também a seu conteúdo, o que persiste até hoje na jurisprudência do Superior Tribunal Federal (PAPADOPOL, 2020). Há proximidade entre a proporcionalidade e outras normas/postulados, tal como a razoabilidade, o que leva a certa fluidez dos conceitos:

[...] É plausível enquadrar a proibição de excesso e a razoabilidade no exame da proporcionalidade em sentido estrito. Se a proporcionalidade em sentido estrito for compreendida como amplo dever de ponderação de bens, princípios e valores, em que a promoção de um não pode implicar a aniquilação de outro, a proibição de excesso será incluída no exame da proporcionalidade. Se a proporcionalidade em sentido estrito compreender a ponderação de vários interesses em conflito, inclusive dos interesses pessoais dos titulares dos direitos fundamentais restringidos, a razoabilidade como equidade será incluída no exame da proporcionalidade. Isso significa que um mesmo problema teórico pode ser analisado sob diversos enfoques e com diversas finalidades, todas com igual dignidade teórica. Não se pode, portanto, afirmar que esse ou aquele modo de explicar a proporcionalidade seja correto e outros equivocados. (ÁVILA, 2005, p. 111).

Porém, parece haver um mínimo consenso em relação ao conteúdo da proporcionalidade: trata-se de uma característica ideal das relações entre meios e fins no Direito. A promoção da saúde pública, a erradicação da pobreza, a proteção do mercado interno – todos estes objetivos constitucionais só podem ser alcançados através de instrumentos jurídicos adequados (capazes, a princípio, de causar o fim desejado), necessários (únicos eficazes diante de medidas menos gravosas) e proporcionais *stricto sensu* (utilizados na medida correta).

A extrafiscalidade depende inteiramente da proporcionalidade. O texto constitucional excepciona certas garantias e princípios através de normas extrafiscais para, e somente para, alcançar objetivos considerados de grande relevância.

Por isto, as normas extrafiscais tornam-se espúrias se não superam o crivo da proporcionalidade. Mais ainda: podem ferir, em vão, os direitos fundamentais do contribuinte.¹³

O STF possui jurisprudência vacilante e tímida em relação ao exame da proporcionalidade de medidas extrafiscais, sendo raras as situações em que a medida é afastada por descumprir o sobreprincípio.

Não obstante, o Tribunal reconhece que a proporcionalidade é atributo

¹³ Vide item 3.4

necessário da extrafiscalidade. No julgamento do Recurso Extraordinário 656089 / MG, em que foi questionada alíquota da COFINS diferenciada em razão da atividade econômica, decidiu-se que

A priori, estando fundada nas funções fiscais, deve a distinção corresponder à capacidade contributiva; estando embasada nas funções extrafiscais, deve ela respeitar a proporcionalidade, a razoabilidade e o postulado da vedação do excesso. (BRASIL, 2019, [s.p.])

Tem-se exemplo similar no RE 592.145, em que se alegou afronta à proporcionalidade por alíquota elevada de IPI sobre açúcar. O Ministro Relator Marco Aurélio observou que a medida era proporcional por “[...] ter sido a alíquota fixada em patamar aceitável, consideradas outras alíquotas ligadas a produtos diversos em relação às quais não se tem a mesma essencialidade” (BRASIL, 2018a, [s.p.])

Em síntese, a análise da proporcionalidade é tarefa complexa e apresenta o risco de supressão de prerrogativas do Legislativo e Executivo¹⁴, razão provável pela qual ela não é mais expressiva no STF. Entretanto, é também necessária para o alcance dos objetivos constitucionais e para a legitimidade das normas tributárias extrafiscais.

3.3 Teoria objetiva do desvio de finalidade

O aspecto finalístico da extrafiscalidade não atrai somente o crivo da proporcionalidade. Também sugere que a figura do desvio de finalidade pode ser aplicável na análise judicial da fixação de alíquotas pelo Executivo.

De início, é importante notar que aqui se discutirá o desvio de finalidade enquanto conceito desenvolvido pela doutrina em matéria administrativa, bem como sua compatibilidade teórica com Direito Tributário brasileiro e com o regime dispensado aos tributos extrafiscais.

Não se nega a importância do tema também em outras áreas do direito, como nas matérias civis, tendo relevo a societária.¹⁵ Contudo, em tais áreas o conceito de desvio de finalidade tem nuances próprias, que não cabe discutir aqui.

A Lei 4.717/65, que rege a ação popular, traz em seu bojo a previsão de

¹⁴ Vide item 3.5.

¹⁵ Veja-se, por exemplo, o artigo 50, parágrafo primeiro do Código Civil, modificado pela Lei 13.874/2019: “para os fins do disposto neste artigo, desvio de finalidade é a utilização da pessoa jurídica com o propósito de lesar credores e para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza.”

nulidade de atos administrativos em razão de diversos vícios. Um destes é o desvio de finalidade, entendido como a situação em que “o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência”.¹⁶

Deste modo, o desvio de finalidade é, explicitamente, instituto integrado ao ordenamento brasileiro (MEIRELLES, 2016). Não é ilustrado meramente por meio de princípio implícito, nem é suposição da literatura, mas é constituído por conjunto de regras positivas.

Apesar de tanto, sua conceituação legal é incompleta (DI PIETRO, 2017). Tal como no caso da extrafiscalidade, é preciso se aproximar de uma máxima delimitação, de modo a compreender as consequências reais do instituto na seara tributária. Isto não é possível sem se explorar a evolução da teoria do desvio de finalidade, de um sentido subjetivo para outro objetivo.

O desvio de finalidade e o excesso de poder já foram conceituados na doutrina como espécies do desvio de poder (MEIRELLES, 2016). Segundo esta conceituação, ocorrerá desvio de finalidade quando a autoridade, embora competente para praticar determinado ato administrativo, pratica-o com fins distintos daquele legalmente estabelecido.

Ocorre excesso de poder, por sua vez, quando a autoridade exorbita de seu poder, tendendo a invadir competência que não é sua e/ou que sequer existe. Ambos os casos são razão para a nulidade dos atos (vide, mais uma vez, a Lei 4.717/65).

Os termos “desvio de finalidade” e “desvio de poder” podem ser vistos como sinônimos (MELLO, 2010), mas estas nomenclaturas devem ser utilizadas cuidadosamente. O termo “desvio de poder” é conveniente por demonstrar a relação do ilícito com a competência subjacente que foi atribuída ao (e desrespeitada pelo) infrator, mas deixa de apontar o meio através do qual ocorre a infração.

A que, contudo, remete a palavra “finalidade”? É um interesse público eleito pelo legislador – embora não esteja necessariamente explícito –, ao qual o administrador não pode negar validade (MUNHOZ DE MELLO, 2002). Segundo Mello (2010), trata-se de um bem jurídico ilustrado pela lei e concretizado, em tese, pelo ato administrativo.

Desviar-se deste bem jurídico é não o cumprir, dando preferência a outros

¹⁶ Trata-se de excerto do artigo 2º, parágrafo único, alínea e da Lei 4.717/65.

valores que, ilícitos ou mesmo lícitos, só poderiam ser concretizados por outras vias. Conseqüentemente, é também o cumprimento daquele bem jurídico, mas por vias inadequadas.

Há, enfim, a hipótese de suma gravidade em que interesse público ou bem jurídico algum é observado, tratando-se tão somente de interesse privados (MUNHOZ DE MELLO, 2002).

De modo geral, as teorias do direito administrativo sofreram paulatino processo de objetivização (MAZZA, 2020). Em outras palavras, os institutos e correntes doutrinárias passaram a não se apoiar no caráter intencional do agente – no que este quis fazer ou obter no exercício de suas funções. O mesmo processo ocorreu com a teoria do desvio de finalidade.

Explica-se. Inicialmente, a teoria do desvio de finalidade era ligada à ideia de “móvel”, que corresponde a uma intenção, uma força motora (daí o termo) do comportamento do agente público. Contudo, o móvel não equivale ao motivo do ato administrativo, sendo este relativo aos pressupostos de fato e de direito, não à intenção em si.

Haverá situações, porém, em que o móvel não será em absoluto apreensível (vide capítulo primeiro, acerca da intenção do legislador), e são exatamente tais situações que mostram que a intenção do agente não é o elemento mais importante para caracterização do desvio de finalidade.

É dizer, o móvel viciado não é essencial para que se configure o apartamento entre o exercício da competência administrativa e a finalidade legal. Pode ocorrer que o agente administrativo aja de boa fé e, ainda assim, pratique ato que não se coaduna com a finalidade específica vinculada à sua competência. Da mesma forma, é possível que o agente, com as piores intenções imagináveis, pratique ato administrativo que não padeça de vício algum em relação à finalidade, mormente nos casos de competência estritamente vinculada. (MUNHOZ DE MELLO, 2002, p. 58, grifo nosso)

Este último caso (competência estritamente vinculada) é particularmente expressivo porque demonstra que a intenção por vezes será em todo independente do comportamento, tratando-se da vida subjetiva do agente – e seu “espírito”, por assim dizer, é incapaz de existir juridicamente no mundo, a não ser ao se transformar no próprio ato administrativo, quando já não será, de toda forma, um móvel, mas um resultado.

Em suma, a teoria do desvio de finalidade se objetivou através do tempo,

passando a tomar em consideração, não o móvel, mas a relação entre o conteúdo substancial do ato administrativo e as normas que o regem. Ao fazê-lo, analisa a linguagem (texto) dos documentos e normas e seus respectivos contextos.

A teoria do desvio de finalidade é, via de regra, utilizada para possibilitar o controle jurisdicional dos atos administrativos. É critério, ainda, para que tal controle não se torne arbitrário nem fira o princípio constitucional da separação dos poderes.

Por tais motivos, a teoria se mostra um fundamento robusto também para o controle da finalidade extrafiscal. Passa-se, portanto, a demonstrar a compatibilidade teórica do desvio de finalidade e do controle de extrafiscalidade.

O art. 2º, parágrafo único da Lei 4.717/65 se aplica à seara tributária. Disto não há dúvidas. A atividade tributária é administração, o que se depreende do próprio conceito de tributo do art. 3º do CTN:

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.**

Ademais, através dos decretos que estabelecem alíquotas, o Executivo exerce função regulamentadora típica, em relação à qual, uniformemente, a jurisprudência aceita a aplicação da teoria do desvio de finalidade. A atipicidade da atuação no caso do estabelecimento de alíquotas reside apenas no objeto específico da regulamentação, que completa a instituição do tributo.¹⁷

É curioso notar que, na jurisprudência do STF, o termo “desvio de finalidade” é efetivamente utilizado na seara tributária. No entanto, via de regra, refere-se não a atos administrativos, mas à destinação dada a certos bens pelo particular. Isto ocorre quando há discussão acerca de imunidades, particularmente em relação a templos de qualquer culto e a entidades beneficentes de assistência social.¹⁸

No tocante à aplicação da teoria do desvio de finalidade ao âmbito estrito dos atos administrativos tributários, é notável a quantidade de estudos acerca da

¹⁷ Vide item 2.3.

¹⁸ A título meramente exemplificativo, vide RE 259976 AGR-ED, em que foi decidido que o benefício da imunidade “não será aplicável, dentre outros motivos, se ficar constatado (I) desvio de finalidade ou (II) risco à concorrência e à livre iniciativa” (BRASIL, 2010). No mesmo sentido, no ARE 1102838 AgR: “as entidades imunes gozam da presunção de que seu patrimônio, renda e serviços são destinados às suas finalidades essenciais, de modo que o afastamento da imunidade só pode ocorrer mediante a constituição de prova do desvio de finalidade, a cargo da administração tributária” (BRASIL, 2019).

tredestinação da receita obtida através de contribuições sociais – isto é, da alocação dos recursos sem o respeito à destinação legalmente instituída. Para referência, vide Alvim (2008), Lobato (2016), Pinheiro da Silva (2019), Bernardo (2018), entre outros.¹⁹

O caso já mencionado do aumento de IOF para fins exclusivamente arrecadatários em 2008 motivou a literatura a analisar, sob a perspectiva do desvio de finalidade, o decreto majorador. À época, Harada (ONLINE) observou o desvio de finalidade e, conseqüentemente, ocorrência de ato de improbidade:

Valer-se da faculdade prevista no §1º do art. 153, não para regular os quatro setores da economia – mercados de câmbio, de seguro, de créditos e de títulos e valores mobiliários – mas para promover o aumento da receita tributária, como se depreende da falta de motivação dos atos praticados, é incorrer no desvio de finalidade, caracterizador do ato de improbidade, nos termos do art. 11, I da Lei nº 8.429/92: “praticar ato visando fim proibido em lei ou regulamento ou diverso daquele previsto na regra de competência.”

Machado (2008) compartilha desta opinião no que diz respeito ao desvio de finalidade, embora seja menos incisivo em relação à ocorrência de improbidade. Acrescenta que o único motivo pelo qual o IOF escapa à regra da legalidade estrita é sua finalidade extrafiscal.

Está claro que a Constituição não atribui, nem seria razoável que o fizesse, poder para alterar as alíquotas desses impostos sempre que entendesse conveniente. Essa faculdade, que é evidentemente excepcional, há de ser exercida nas condições e nos limites estabelecidos em lei. (MACHADO, 2009, p. 184)

Considerados todos estes exemplos, não se vê razão apriorística que impeça a aplicação da teoria. Ao contrário: trata-se de consequência inequívoca do caráter teleológico das normas extrafiscais. Tal como o sobreprincípio da proporcionalidade, é um elemento pressuposto pela estrutura da própria extrafiscalidade.

Em suma, a teoria objetiva do desvio de finalidade, em que a administração pública se desvia de bem ou objetivo juridicamente eleito, é plenamente aplicável ao

¹⁹ A discussão acerca da tredestinação se volta, prioritariamente, a saber se é possível a repetição do indébito em razão do desvio de finalidade. Como aponta Pinheiro da Silva (2019), a tredestinação não pode, retroativamente, deslegitimar a cobrança do tributo. A obrigação tributária nasceu, seu cumprimento foi exigido e, com o pagamento integral, ela se resolveu. Havendo ilícito, este levará a sanções contra o Estado enquanto agente financeiro, não enquanto agente fiscal.

Independentemente das consequências específicas, parece haver consenso no sentido de que a teoria do desvio de finalidade é aplicável no contexto das contribuições sociais. Logo, também deve ser aplicável em outros temas na seara tributária em que a teleologia da norma seja importante, como é o caso das normas tributárias extrafiscais.

Direito Tributário no geral e à fixação de alíquotas pelo Executivo em particular.

3.4 Controle da função extrafiscal enquanto garantia fundamental do contribuinte

Já se chegou à conclusão de que a extrafiscalidade não representa princípio constitucional autônomo. Seria possível, não obstante, referenciá-la – ainda que indiretamente – a algum direito ou garantia fundamental?

Os direitos fundamentais possuem estrutura de princípio (Alexy, 2008). Possuem todas as características já mencionadas: generalidade, caráter teleológico, concorrência com outros princípios, pressuposição da proporcionalidade e assim por diante.²⁰

Em estudo perfunctório dos direitos fundamentais do contribuinte, Machado (2009) utiliza uma concepção de direito fundamental enquanto limitação ao poder estatal de tributar, de forma a assegurar um bem da vida. Embora encontre poucas consequências de ordem prática na distinção²¹, acata as categorias doutrinárias “direitos fundamentais” e “garantias fundamentais”; desta forma,

São direitos aqueles cuja prestação consiste na obtenção de um bem, enquanto são garantias aquelas cuja prestação consiste na viabilização de meios para a efetivação de direitos. Assim, podemos dizer que são direitos fundamentais o direito à vida, o direito à igualdade, o direito à educação, o direito à saúde, entre outros. E podemos dizer que são garantias fundamentais o direito à jurisdição, ao devido processo legal e à ampla defesa, entre outros. (MACHADO, 2009, p. 45).

Os direitos fundamentais, portanto, remetem diretamente à obtenção do bem da vida – o direito à propriedade, ao tratamento isonômico, à dignidade *et cetera*. Por outro lado, as garantias fundamentais podem ser vistas de duas formas: remetem indiretamente a um bem da vida, ou diretamente a um “bem” instrumental.

Exemplo: o direito à Jurisdição tem por objeto um “bem” que é instrumento para obtenção de outros. Logo, o objeto indireto da garantia fundamental é qualquer bem da vida que possa ser sindicado perante o Judiciário.

²⁰ Vide item 3.1.

²¹ É a mesma posição de Sarlet (2017), que afirma que “embora o termo garantias assuma uma feição de caráter mais instrumental e assecuratório dos direitos, como é o caso, de modo especial, das garantias processuais materiais (devido processo legal, contraditório) e das assim chamadas ações constitucionais, em verdade se trata de direitos-garantia, pois ao fim e ao cabo de direitos fundamentais” (ONLINE).

É lugar comum a afirmativa de que os direitos e garantias fundamentais não são necessariamente expressos no texto constitucional. De fato, a própria Constituição autoriza a identificação de outros direitos e garantias, através de seu art. 5º, § 2º.²²

Isto não significa – em todo o caso, não deveria significar – que é aceitável um “tudo-vale constitucional”, uma leitura arbitrária que imponha todo e qualquer valor do intérprete ao texto. Há significados e conceitos constitucionais que não podem ser ignorados; a linguagem exata utilizada pela Constituição não é supérflua (ÁVILA, 2008a) e, ainda que suas referências terminológicas não sejam unívocas, limitam as possibilidades de interpretação (BARRETO, 2006).

Não raro, porém, observa-se abusos. A influência do pensamento jurídico alemão no Brasil (BONAVIDES, 2015; STRECK, 2011) e o otimismo com a redemocratização e a nova Constituição levaram a um exagero na “descoberta” de novos direitos e garantias.

Esta foi a “toada” das pesquisas acadêmicas durante as décadas de 90 e 2000. Concomitantemente, viu-se a tendência da jurisprudência, inclusive a do STF, de trabalhar com conceitos amorfos e referenciar mais a si mesma do que à própria lei.²³

Este processo de proliferação de direitos e princípios foi denominado de “panpricipiologismo” por Streck (2011). Segundo o autor,

Em linhas gerais, o panpricipiologismo é um produto do constitucionalismo contemporâneo que acaba por minar as efetivas conquistas que formaram o caldo de cultura que possibilitou a consagração da Constituição brasileira de 1988. Esse panpricipiologismo faz com que, a pretexto de aplicar princípios constitucionais, haja uma proliferação descontrolada de enunciados para resolver determinados problemas concretos, muitas vezes ao alvedrio da própria legalidade constitucional (STRECK, 2011, p. 50).

²² “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.”

²³ É interessante observar, não obstante, que houve casos em que o STF desautorizou a identificação de certos direitos na Constituição. O exemplo mais significativo é o da recente Tese de Repercussão Geral 786, fixada com a seguinte redação: “é incompatível com a Constituição a ideia de um direito ao esquecimento, assim entendido como o poder de obstar, em razão da passagem do tempo, a divulgação de fatos ou dados verídicos e lícitamente obtidos e publicados em meios de comunicação social analógicos ou digitais. Eventuais excessos ou abusos ao exercício da liberdade de expressão e de informação devem ser analisados caso a caso, a partir dos parâmetros constitucionais – especialmente os relativos à proteção da honra, da imagem, da privacidade e da personalidade em geral – e as expressas e específicas previsões legais nos âmbitos penal e cível.”

Aliás, a atitude panprincipiologista não favorece nenhum jurisdicionado em específico. Sua consequência certa é o aumento do poder dos Tribunais, mas não há tendência inerente a contemplar o particular. Desta forma, o apelo a princípios também se presta a uma tentativa de justificação dos abusos tributários do Estado (ÁVILA, 2008a).

Esta breve digressão acerca dos direitos e garantias constitucionais não é desproposita. É que, a despeito de todo o exposto, não se vê outra forma de encarar o controle da finalidade extrafiscal, senão enquanto uma garantia fundamental.

Aqui se vê uma diferença prática na distinção entre garantia e direito: não se está a argumentar que há novo bem da vida albergado pela Constituição, cuja “descoberta” aguardava apenas a construção doutrinária. Já se demonstrou que a extrafiscalidade não é um princípio e, portanto, não é um direito. Não possui uma única materialidade, mas uma multiplicidade de objetivos.

O controle da extrafiscalidade, por outro lado, é garantia constitucional. É um instrumento para sindicar direitos e, assim, só se liga a bens da vida indiretamente. Garante o não confisco, a isonomia e também qualquer que seja o objetivo da norma extrafiscal em apreço.

A sujeição da extrafiscalidade ao controle do Judiciário é uma regra. Não é “sopesada”, mas possibilita que se sopesem os princípios que entram em conflito em razão da norma extrafiscal. Além disso, é a última trincheira do contribuinte em face das exceções aos princípios da legalidade e da anterioridade tributária.

Quando se afirma que o controle da extrafiscalidade é garantia fundamental implícita, deve-se recordar a redação precisa do art. 5º, § 2º da Constituição. A garantia implícita sempre decorre “do regime e dos princípios por ela [Constituição] adotados.”

Pois bem: o controle da extrafiscalidade (e, portanto, da alíquota dos tributos extrafiscais) decorre do próprio regime dos tributos extrafiscais, pela percepção de que a não aplicação de certos princípios tributários a estas exações não é aleatória e que os atos motivados da administração podem ser questionados em juízo.

Infere-se que estes elementos foram determinantes para que Machado (2009) elencasse, entre o que chama de “agressões aos direitos fundamentais do contribuinte”, o aumento do IOF desprovido de motivação ou com desvio de finalidade. Neste caso, a agressão diz respeito ao direito de propriedade, que só pode ser limitado através de lei

ou, no caso do IOF, de decreto motivado e compatível com a finalidade do tributo.

3.5 Possíveis objeções

Até o momento, viu-se que a extrafiscalidade não é um princípio, mas que as normas extrafiscais pressupõem um controle de suas finalidades específicas por meio da proporcionalidade.

Também se viu que a teoria objetiva do desvio de finalidade, aplicável ao Direito Administrativo em geral, igualmente se presta ao Direito Tributário e ao controle das alíquotas dos tributos extrafiscais. Por fim, expôs-se como e porquê caracterizar este controle enquanto garantia fundamental do contribuinte.

Repise-se que estes são fundamentos do controle pelo Judiciário, mas não espécies exaurientes de controle. Concluindo-se, a partir da amostragem aqui realizada, que os decretos majoradores de alíquota são controláveis, também se deve concluir pela sujeição – a depender do caso – à capacidade contributiva, à isonomia, ao pacto federativo e a diversas outras normas, conforme literatura já mencionada.

Ainda assim, algumas objeções podem ser levantadas. Divisa-se dois argumentos particularmente sólidos, que se tentará ilustrar em observância ao princípio da caridade: tomando-se a melhor forma e interpretação possíveis do argumento opositor.

3.5.1 *Função fiscal dos tributos extrafiscais*

Esta objeção pode ser formulada da seguinte maneira: “os tributos extrafiscais, como todo e qualquer tributo, geram receita e, portanto, possuem função arrecadatória. Se assim é, o aumento da alíquota pode atender à função extrafiscal ou à função fiscal, não se restringindo a uma ou outra. Debruçar-se apenas sobre a função extrafiscal compromete o exercício de medidas arrecadatórias pelo Executivo, exercício este cujo permissivo constitucional é precisamente a exceção à reserva legal.”

Esta parece ser a forma mais caridosa da objeção. O argumento parece forte porque deriva do próprio conceito de tributo: a despeito de eventual função extrafiscal, tributo é uma prestação pecuniária. Geração de receita é um dado óbvio, uma consequência da própria definição, e é ainda mais explicitada pela Lei 4.230,

complementar ao art. 3º do CTN²⁴:

Art. 9º Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e as contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.

Assim, não parece ser possível estabelecer uma norma puramente extrafiscal – se não por força da lógica da tributação, então pelo ordenamento brasileiro. Em todo o caso, a exata “proporção” das funções extrafiscais ou fiscais numa determinada norma é questão que remonta pelo menos ao século XIX (NABAIS, 2012; ADAMY, 2020) e sempre será motivo para dissenso doutrinário.

Importante notar que a concepção defendida por A. Wagner não foi aceita sem críticas. Pelo contrário. A doutrina majoritária da época recusava a possibilidade de um imposto com finalidades exclusivamente extrafiscais. Von Eheberg, por exemplo, negava tal concepção, ao afirmar que “a finalidade principal permanece a de obtenção de receitas, e finalidade subsidiária somente têm validade quando não interferirem na arrecadação esperada”. (ADAMY, 2020, p. 371)

Porém, não é necessário apelar para uma noção de tributos sem função arrecadatória para se enfrentar a objeção formulada. Basta se considerar que, tal como os tributos em geral podem ter, além de sua função fiscal, uma função extrafiscal secundária, um tributo extrafiscal possui uma função arrecadatória secundária.

Esta função arrecadatória secundária é um permissivo para cobrar e fruir da receita, ainda que não seja o objetivo principal da exação. No entanto, não autoriza – não na ordem constitucional hodierna, ao menos – a alteração de alíquotas apenas em função da receita.

Os objetivos constitucionais da extrafiscalidade – por exemplo, a proteção do mercado interno e a regulação do câmbio – são importantes o suficiente para excepcionarem princípios tributários básicos. Se é assim, também são importantes demais para serem obstados por objetivos arrecadatórios.

Ademais, a Constituição estabeleceu regimes jurídicos diferentes para as diversas espécies tributárias e, entre todos os tributos, somente quatro podem legitimamente ter sua alíquota fixada pelo executivo.

A instituição de tributo é tipicamente atividade do legislativo, de modo que a

²⁴ Este artigo pode ser interpretado como uma definição de tributo estritamente para fins financeiros. A exata aplicabilidade no âmbito tributário merece investigação em trabalho apropriado.

regra é que o Executivo não tenha poder algum para implementar “políticas arrecadatórias”, mas tão somente para as regulamentar e concretizar.

Consistiria em salto lógico injustificado, portanto, crer que o Executivo pode fazer uso de tributos com regime excepcional de forma a alcançar estritamente os objetivos comuns de arrecadação.

Perante todos os argumentos anteriores para a justificação do controle das alíquotas, a objeção não se sustenta.

3.5.2 *Separação de poderes*

Muito mais consistente é o argumento com base na separação de poderes. Poder-se-ia formulá-lo assim: “de fato, a fixação da alíquota dos tributos extrafiscais deve sempre levar em consideração o objetivo específico do tributo, buscando alcançá-lo de modo adequado, necessário e proporcional. Entretanto, esta análise cabe ao Executivo, pois, no momento em que a Constituição lhe conferiu a prerrogativa de fixação de alíquotas, conferiu também o poder de realizar o juízo de conveniência e proporcionalidade.”

Não se pode negar que há o risco, ao menos hipotético, de que o controle dos decretos pelo Judiciário eventualmente comprometa o papel constitucional do Executivo. Há, aqui, situação análoga ao problema da jurisdição constitucional: qualquer discurso legitimador do Judiciário nesta seara também deslegitima a atividade legislativa, na medida em que retira a definitividade da decisão majoritária.

Uma das facetas deste problema é o que Hübner Mendes (2011) denomina de “retórica do guardião entrincheirado”. O STF, nesta retórica, é retratado como aquele que revela, com autoridade final e inquestionável,

[...] O significado da constituição. E isso desestimula, ao mesmo tempo em que protege e isenta, o legislador de desafiar o judiciário com novos argumentos. Dentro desse esquema de pensamento, se o STF decide, o jogo acabou. Dificilmente se percebe tal decisão como apenas um evento de uma corrente, um estágio de um processo. (HÜBNER MENDES, 2011, p. 326).

Também se pode rememorar a discussão acerca do pan-principiologismo vigente nos Tribunais, de forma que é necessária extrema cautela ao anunciar uma “forma nova” de intervenção direta ou indireta do Judiciário sobre a atividade dos demais

Poderes da República.

No entanto, o crivo do Judiciário é em si limitado por alguns fatores. O Judiciário pode controlar normas extrafiscais, mas deve fazê-lo tomando por base a política tributária vigente e expressa no ordenamento:

Entra em cena mais uma vez o princípio da tripartição dos poderes, notadamente no que se refere à impossibilidade de o Poder Judiciário ocupar o papel de formulador de políticas públicas, sobretudo no que se refere à formulação da política tributária.

Formulada a política tributária por meio da edição de normas tributárias extrafiscais, caberá ao intérprete verificar a compatibilidade destas em atenção aos ditames constitucionais [...]. Apurada a compatibilidade da medida com as regras e os princípios constitucionais tributários, bem como com os demais princípios constitucionais utilizados como parâmetros de justificação da medida (princípios da ordem econômica e social, por exemplo), esgotada estará a possibilidade de análise por parte do Poder Judiciário. (BOMFIM, 2014, pp. 274-275)

Arbitrariedades no controle de normas pelo Judiciário – quer infralegais, legais ou mesmo constitucionais, na forma de emendas – sempre serão um risco. Porém, se não justificam negar acesso à prestação jurisdicional em outras áreas do Direito Tributário, também não o justificam em relação aos tributos extrafiscais.

Em realidade, o risco de usurpação é menor com relação a estes tributos. É que, como dito, o permissivo constitucional para fixação de alíquota não se baseia somente na importância dos objetivos extrafiscais – caso em que se deixaria a função a cargo do Legislativo – mas antes de mais nada à premência de se alcançar os objetivos. Isto é: o Executivo deve adotar a tempo as medidas necessárias (MACHADO, 2009), sob pena de que a função extrafiscal fique comprometida.

Portanto, o que mais se exige do Executivo é a celeridade na adoção da medida. Isto significa que a Constituição não impede a possibilidade de exame ulterior. Ela apenas indica que o Executivo é mais apto a agir concomitantemente às súbitas alterações do contexto social.

O contexto social se altera, o Executivo age e o Judiciário reage, sem que haja qualquer abuso ou usurpação. Aliás, a depender das alíquotas mínimas e máximas trazidas pela lei, considerar que o Executivo está totalmente isento de controle é possibilitar algo tão deletério quanto (ou mesmo pior que) a supressão das decisões administrativas: a tributação com efeito de confisco, vedada pela Constituição em seu

art. 150, IV.²⁵

É necessário dizer que, embora de modo geral o Judiciário faça uso descomedido do *judicial review* e da análise de legalidade dos atos administrativos, o campo da extrafiscalidade é recebido com excessiva timidez.

Acabou-se por conferir um primado absoluto do sobreprincípio da separação de poderes e, conseqüentemente, da liberdade conformadora conferida ao legislador, que impediria o exercício de qualquer controle sobre as opções legislativas no campo da extrafiscalidade. (PAPADOPOL, 2020, p. 12)

Não raro, quando há abusos do Judiciário, estes acontecem em prol do Executivo, não em desfavor. Prova desta tendência é o já mencionado Tema de Repercussão Geral 939.

Em suma, na conjuntura atual é difícil imaginar uma investida do Judiciário capaz de usurpar por completo a atribuição do Executivo, no que diz respeito aos tributos extrafiscais. Mais fácil é imaginar que, sem real estímulo da doutrina e dos jurisdicionados, o controle das normas extrafiscais permaneça como um potencial não efetivado, um hiato.

O princípio da separação de poderes é relevante para a discussão, sendo instrumento importante de crítica da supremacia do Judiciário. Entretanto, não é suficiente para descartar todos os fundamentos expostos para o controle da função extrafiscal.

²⁵ Vide item 5.1.1 para uma discussão acerca dos limites estabelecidos em lei para a alíquota e das circunstâncias que os tornam inconstitucionais.

4. ANÁLISE E ESTUDO COMPARATIVO: DECRETOS FIXADORES DE ALÍQUOTA E CONTROLE CONCENTRADO DE CONSTITUCIONALIDADE

Uma vez fundamentada a possibilidade de controle, pelo Judiciário, das alíquotas dos tributos extrafiscais fixadas em decreto, há que se estudar alguns casos representativos do tema, todos com trâmite no STF.

O estudo servirá para ilustrar como, em termos práticos, dar-se-ia o controle dos decretos. Também se debruçará sobre os argumentos específicos levantados pelos autores em cada uma das ações. Ao final, será feita uma sintetização e comparação dos argumentos utilizados nas ações e da reação do Tribunal.

Para a compreensão integral dos casos, expôs-se em detalhes as circunstâncias da modificação das alíquotas. Estes detalhes são cruciais para análise dos decretos sob a perspectiva do desvio de finalidade, já que os tributos extrafiscais devem ser sensíveis a conjunturas de mercado, câmbio, política monetária e afins.

As ADIs nº 4.002, 4.004 e 4.110 dizem respeito ao mesmo objeto e remontam a 2008. Por outro lado, a ADPF nº 772 é consideravelmente recente (2020) e de interesse atual. Embora outras ações possam ser de contribuição mediata para o estudo do papel do Executivo nos tributos extrafiscais, estes são os feitos que mais se aproximaram/aproximam do controle aqui proposto.

4.1 ADI 4.002

A conhecida CPMF foi instituída em 1996 como uma contribuição temporária para substituir o antigo Imposto sobre Movimentações Financeiras – IPMF. Entre 1997 e 2007, representou uma arrecadação total de R\$ 223 bilhões. Além disso, entre 1998 e 2006 a receita gerada cresceu em 216,1% (SENADO FEDERAL, ONLINE).

No entanto, as críticas ao tributo eram inúmeras. Isto se devia, entre outros motivos, às consequências de diminuição da competitividade das instituições financeiras, corrosão dos ganhos na Bolsa de Valores (CAGNIN e FREITAS, 2015) e concentração de renda.

Particularmente interessante é o fato de que, a despeito dos argumentos do governo à época, a CPMF gerava efeitos regressivos. É que o tributo era cobrado a cada transação e seu custo era repassado pelas pessoas jurídicas. Com a cumulação do tributo nas operações, famílias com renda de até 2 salários mínimos pagavam em média 2,2% de CPMF sobre suas despesas, enquanto famílias com renda superior a 30 salários mínimos pagavam em média 1% (AFONSO e PINTO, 2018).

Em 13 de dezembro de 2007, o Senado Federal rejeitou a PEC nº 89/07, que estenderia mais uma vez a vigência da CPMF. Para Monteiro (2008), tratou-se de episódio de ajuste fiscal movido, em parte por um novo discurso no legislativo em prol de menor tributação, em parte pelo objetivo de contrariar a burocracia executiva.

Disto resultou um conflito do ponto de vista arrecadatório/orçamento e ainda do ponto de vista do poder de monitoramento das transações financeiras individuais – a CPMF era uma ferramenta eficaz de combate à sonegação fiscal (CAGNIN e FREITAS, 2015).

As reações/retaliações tomaram a forma de aumento do IOF e uma pressão por corte de gastos (MONTEIRO, 2008). O aumento da alíquota do IOF se deu através do Decreto nº 6.339, de 3 de janeiro de 2008. Um dia antes, o Ministro da Fazenda Guido Mantega deu explicações à imprensa acerca do aumento, confirmando que se tratava de compensação de parte da arrecadação perdida com o fim da CPMF; mais exatamente, de cerca de um quarto do valor (D'ELIA, 2008; MONTEIRO, 2008).

A alíquota para operações de crédito em que o mutuário era pessoa física foi duplicada – de 0,0041% passou a 0,0082%. Ainda, todas as operações de crédito, independentemente do mutuário, passaram a se sujeitar a alíquota adicional de 0,38%.

Este adicional de 0,38% foi aplicado a diversas outras operações, tais como ingresso de valores destinado a mútuo no País, operações de câmbio vinculadas a importação/exportação, de seguro de vida, de seguros privados de assistência à saúde e de outras modalidades de seguro.

No Decreto nº 6.345/08, que foi publicado logo após, houve nova majoração, desta vez em relação a operações de câmbio destinadas ao cumprimento de obrigações de administradoras de cartão de crédito, bancos comerciais e afins.

Em 7 de janeiro de 2008, o partido DEMOCRATAS (DEM) ajuizou “Ação Direta de Inconstitucionalidade com pedido de medida cautelar inaudita altera pars”, tendo por objeto os dois Decretos mencionados. Diante de todas as informações expostas, pode-se considerar a ADI como uma extensão dos conflitos e das retaliações entre Legislativo e Executivo.

Há de se lembrar que o conflito institucional e a pragmática política não invalidam *a priori* os argumentos do DEM e da União. O conflito contextualiza a demanda e facilita a sua compreensão, mas jamais deve ser entendido como substitutivo dos argumentos materiais das partes.

O DEM reputou que o Decreto nº 6.339/08 possuía natureza autônoma e não regulamentar – e assim tinha que o fazer, para justificar a escolha pelo processo constitucional²⁶. No entanto, não se aprofundou neste ponto.

Também alegou que o Decreto representou desvio de finalidade, apontando que os impostos aduaneiros, o IPI e o IOF atuam como

[...] Elementos de regulação da economia, notadamente de ajuste da balança comercial. Trata-se de tributos que assumem forte conotação extrafiscal, ou seja, que não têm como função precípua a arrecadação, mas o desenvolvimento da economia. A necessidade muitas vezes imediata de uso extrafiscal desses instrumentos tributários acaba não se afeiçoando à morosidade do iter legislativo. [...]

Ocorre, porém, que, no presente caso, a nova sistemática de alíquotas do IOF – que implicou significativo aumento de tributação – teve como finalidade incrementar substantivamente a arrecadação. Ou seja, os Decretos nº 6.339/2008 e nº 6.345/2008 majoraram o imposto incidentes sobre diversas operações exclusivamente em virtude de seus efeitos fiscais, e não extrafiscais.

(BRASIL, 2018b, pp. 6-8, grifo nosso)

O Partido argumentou que o desvio de finalidade consiste em ofensa ao princípio da proporcionalidade, unindo conceitualmente as duas figuras e justificando, assim, a identificação de inconstitucionalidade – e não mera ilegalidade – do aumento.

Curiosa também é a alegação, às fls. 9-11 da inicial, de *bis in idem* e instituição dissimulada de novo imposto. O autor considerou que o “adicional de IOF” (o percentual mencionado de 0,38%) era indevido, quando cobrado em conjunto com as demais majorações, e afirmou que este tipo de exação adicional dependeria de instituição de imposto através de lei complementar.

²⁶ Vide item 5.1.

A ofensa ao não confisco (fls. 12-13) é, possivelmente, o argumento mais frágil da peça. Embora possua estrutura de regra (BOMFIM, 2014), a vedação contida no art. 150, IV da Constituição parte de conceito juridicamente indeterminado que, por sua amplitude, acaba perdendo força cogente na prática judiciária.

No caso específico, esta fragilidade se soma ao fato de que a arrecadação estimada para o IOF era consideravelmente inferior à arrecadação efetiva da CPMF. Não parece aplicável ao caso qualquer noção de confisco, ainda que abrangente. Em todo o caso, a presença do apelo ao não confisco parece ser sintomática do conflito entre as visões do Legislativo e do Executivo acerca da carga tributária.

Mais interessante é o apelo à isonomia, também trazido pelo DEM (fls. 13-15). Antes das mudanças das alíquotas do IOF, as pessoas físicas e as pessoas jurídicas mutuárias eram cobradas pelo mesmo valor. Entretanto, com o Decreto nº 6.339/08, as pessoas físicas mutuárias passaram a pagar quase o dobro do valor devido pelas pessoas jurídicas. Para o DEM, não restaram identificados elementos suficientes para justificar a distinção entre os dois tipos de mutuário.

Em relação ao risco de dano na demora da prestação jurisdicional, requisito para a concessão do pedido liminar – que o Partido chama de “cautelar”, embora se trate de medida satisfativa – alegou-se a cobrança imediata do imposto e as múltiplas operações (contratação de planos de saúde, financiamentos, *etc.*) que atraem sua incidência.

Também importa notar, ao final da peça, o seguinte pedido:

Roga-se, outrossim, seja a presente ação, caso esta Egrégia Corte a julgue incabível no presente caso, convertida em arguição de descumprimento de preceito fundamental. (BRASIL, 2018b, p. 16)

Em nenhum momento o DEM aprofunda o tema, deixando de justificar a eleição da ADI enquanto via de impugnação da norma. Parece ter contado com a instrumentalidade e fungibilidade das espécies do controle concentrado.

Em 31 de janeiro de 2008, o Advogado-Geral da União se manifestou acerca da ADI, em posição que foi posteriormente reforçada pelo Parecer da Procuradoria-Geral da República. Nota-se, de imediato, que o argumento vestibular da peça é aquele discutido no item 3.5.1, referente à função fiscal dos tributos extrafiscais. Veja-se:

Nesse aspecto, vale ressaltar que se considera extrafiscal o tributo que não almeja, prioritariamente, prover o Estado dos meios financeiros necessários ao seu custeio, mas visa, antes, a interferir em circunstâncias conjunturais ou estruturais da economia.

Todavia, não há sequer um dispositivo constitucional que impeça o atendimento, também, da função fiscal pelo IOF, até porque, do contrário, perderia a natureza jurídica de tributo.

Ademais, no caso dos autos, **é evidente a função extrafiscal exercida pela majoração de alíquotas**, por meio da qual se pretende interferir no consumo realizado mediante a contratação de crédito, **com conseqüente estímulo à poupança.** (BRASIL, 2018c, pp. 97-98)

Além de argumentar que nada impede o exercício da função fiscal em conjunto com a função extrafiscal no IOF, o AGU alegou que o objetivo da majoração de alíquotas era a diminuição da pressão inflacionária, através da redução do consumo e do crédito.

O primeiro argumento já foi devidamente enfrentado anteriormente, quando se demonstrou que a função fiscal será acessória e eventual, mas jamais motivadora para os decretos no IOF e tributo afins.

O segundo argumento é mais sólido, considerando que a CPMF também exercia pressão anti-inflacionária por meio do desestímulo às operações financeiras. Entretanto, é prejudicado pela não publicização da motivação no decreto (vide item 5.3) e pelo anúncio à imprensa do caráter arrecadatório da medida.

O AGU também contestou a alegação de ausência de isonomia na medida. A diferença da taxa cobrada em face de pessoa jurídica e de pessoa física seria cabível porque a primeira é “eminente produtora; a segunda, consumidora” (BRASIL, 2008c, p. 100). No entanto, a distinção não é aprofundada.

Em relação ao *bis in idem* alegado, o AGU argumentou (fls. 101-104) que se trata meramente de técnica legislativa, em que se optou por segmentar a taxa entre uma alíquota fixa (o chamado “adicional”) e outra devida por dia de disponibilidade de crédito. Também afirma que, respeitado o limite diário de 1,5% estabelecido pela lei instituidora do IOF, não haveria de se falar de *bis in idem* ou novo tributo.

Por fim, o AGU argumentou (fls. 104-106) que inexistiu confisco na medida, já que não houve comprometimento do exercício do direito à existência digna do contribuinte, nem sequer inobservância da alíquota máxima do IOF que, em todo o caso, também não seria confiscatória.

Ainda em 2008, o Decreto 6.339/2008 foi alterado pelo Decreto 6.691/2008.

Posteriormente, outros Decretos passaram a regulamentar a matéria, o que levou à perda do objeto da ação²⁷, reconhecido em decisão monocrática no dia 4 de abril de 2018:

Observo, ademais, que, apesar das sucessivas alterações da alíquota prevista no art. 7º do Decreto 6.306/2007, por força das edições dos Decretos 7.458/2011, 7.632/2011, 7.726/2012 e 8.392/2015, e ainda que este último tenha restabelecido o percentual da alíquota de 0,0082%, mesmo patamar previsto na norma impugnada, o prejuízo se operacionalizou em 12/12/2008, quando as alegações concernentes à violação ao princípio da isonomia entre as pessoas físicas e jurídicas restaram superadas.

Além disso, compreendo que, na espécie, seria inaplicável o entendimento firmado nos julgamentos da ADI 3.232/TO, de relatoria do Ministro Cezar Peluso, e da ADI 3.306/DF, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, segundo o qual é possível prosseguir na análise de dispositivos legais revogados durante o curso do controle de constitucionalidade, quando observada “a intenção de burlar a jurisdição constitucional desta Corte”.

Isso porque, conforme assinalado nas informações fornecidas pelo Presidente da República, “[...] a par desta função fiscal, pelas suas características constitucionais, é também o IOF e, claro, as alterações de suas alíquotas, por ato do Poder Executivo, instrumento que serve de auxílio ao Governo Federal na administração da política cambial, creditícia, de seguros, ou monetária” (fl. 60). (BRASIL, 2018c, p. 5)

Desta forma, não houve real apreciação do STF neste caso. Entretanto, a ADI 4.002 ainda é relevante por ilustrar os principais argumentos contrários e favoráveis ao controle da fixação de alíquotas pelo Executivo. Suscita, ainda, a ponderação acerca da via processual adequada para o controle, da natureza do decreto fixador da alíquota e do problema da perda de objeto.

4.2 ADI 4.004 e ADI. 4.110

As ADIs 4.004 e 4.110 tiveram a mesma conclusão da ADI 4.002. Entretanto, devem ser exploradas no que diz respeito à inovação argumentativa trazida pelo Partido da Social Democracia Brasileira – PSDB e pela Associação Brasileira de Radiodifusão, Tecnologia e Telecomunicações – ABRATEL, seus respectivos autores.

Em relação à ADI 4.004, percebe-se que sua argumentação é mais frágil do que a exposta na ADI 4.002. Encontram-se as alegações de ofensa à isonomia, caráter confiscatório do aumento, mas não há alegação de ofensa à proporcionalidade, na forma

²⁷ Questão a ser explorada a fundo no item 5.2.3

de desvio de finalidade.

Por outro lado, há o curioso argumento de desrespeito à decisão do Senado Federal. O aumento do IOF seria uma forma de “driblar”, ilegitimamente, a não prorrogação da CPMF. Para o PSDB, “a redução da carga tributária global foi fator decisivo para a rejeição da prorrogação” (BRASIL, 2018d, p. 7).

Tal argumento de deturpação ou inobservância da vontade parlamentar perde força por não estar vinculado à análise da função do tributo. Pois, a menos que se considere que a fixação da alíquota do IOF obedece estritamente à função extrafiscal, tal prerrogativa se torna um instrumento constitucional de políticas arrecadatórias, ao bel-prazer do Executivo.

A decisão do Congresso acerca da CPMF só é elemento relevante enquanto prova do desvio de finalidade do aumento do IOF. Sem este elemento contextualizar e coordenar, CPMF e IOF aparecem como institutos absolutamente independentes.

Já a argumentação trazida na ADI 4.110 pela ABRATEL se mantém vinculada, no decorrer da inicial, ao desvio de finalidade extrafiscal do tributo. A ABRATEL também expôs detalhada cronologia do uso do IOF, apontando seu caráter regulatório e a anormalidade do aumento impugnado.

De fato, a ABRATEL chega a ridicularizar a noção de que havia qualquer fator real que exigisse regulação do câmbio ou da moeda, em curiosa colocação:

Ao que consta da imprensa nacional, excetuando alguns tremores de terra do outro lado do mundo, uma crise financeira nos EUA e o rebaixamento do Corinthians (time do Presidente Lula) para a segunda divisão do campeonato brasileiro e a não continuidade da CPMF – pedida pelo povo brasileiro e recepcionada pelo Congresso – inexistente qualquer fato que careça de atenção regulatória por parte do IOF. (BRASIL, 2008e, pp. 32-33)

Nota-se que um ponto de fragilidade comum às ADIs 4.002, 4.004 e 4.110 é a ausência de discussão da natureza do Decreto impugnado, bem como de justificativa da via eleita.

As três ações despontam como um protótipo – imperfeito, incompleto, mas ainda assim relevante – para uma proposta de controle dos decretos. Seu aperfeiçoamento e concretização, inclusive com efetiva apreciação do STF, ficou a cargo da ADPF 772.

4.3 ADPF 772

O atual Presidente, Jair Messias Bolsonaro, foi eleito a partir de uma plataforma pró-armamento da população. Uma análise discursiva no período das eleições de 2018 demonstra que Bolsonaro tratava do tema constantemente, sob a justificativa de que um relaxamento do Estatuto do Desarmamento e normas similares traria levaria à coibição de ações criminosas. Chegou a dizer que daria armas a todos os brasileiros (BARZ, 2020).

Esta postura não se limitou ao discurso. Desde que tomou posse, Bolsonaro expediu diversos decretos com o objetivo de facilitar o acesso a armas, como o Decreto 9.685/19. Entre outras medidas, esta norma estendeu o prazo de validade do registro da arma de fogo de três para dez anos, excluiu requisitos para a aquisição de arma e estabeleceu hipóteses de necessidade “presumida” da aquisição.

As medidas passaram por uma série de revogações, alterações e reedições durante os anos. Mais recentemente, num único dia (12 de fevereiro de 2021), quatro decretos foram editados. A exemplo, aumentaram de quatro para seis o limite de armas de fogo de uso permitido por cada cidadão, retiraram o caráter excepcional do porte e afastaram a fiscalização, pelo Exército, da venda e uso de máquinas de recarga de munição (PARDAL e SANINI NETO, 2021).

Na seara tributária, a principal medida de facilitação veio com a diminuição da alíquota de II sobre revólveres e pistolas, instituída pela Resolução nº 126/2020 do Comitê-Executivo de Gestão da Câmara do Comércio Exterior (GECEX). A alíquota original, de 20% (vinte por cento) foi zerada.

Note-se que o GECEX não possui grande autonomia. Nos termos do Decreto nº 10.044/19, o Presidente possui influência sobre as deliberações, através de um representante seu, que compõe o órgão e vota:

Art. 8º O Comitê-Executivo de Gestão é composto pelos seguintes membros:

[...]

II - um representante da Presidência da República;

[...]

No dia seguinte à publicação da medida, o Partido Socialista Brasileiro – PSB – ingressou com a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 772.

Fundando-se em possível incompatibilidade da Resolução GECEX nº 126/2020 com a Constituição Federal, o Partido requereu a concessão de medida liminar para suspender os efeitos da Resolução e, ao final, declará-la inconstitucional.

Elemento importante é o fato de que, nesta ação, o ato impugnado não majorou tributo, mas o diminuiu ou anulou – a rigor, através da alíquota zero, tornou incompleta a norma tributária, em seu aspecto quantitativo (BRITO, 2013; BARBOSA, 2104; CARVALHO, 2018).

De início, vê-se que, em comparação às ADIs até agora estudadas, o PSB trouxe alguma fundamentação para a escolha da via da jurisdição constitucional, na forma de precedentes do STF sobre a possibilidade de controle constitucional de atos administrativos. Entretanto, tal como o DEM na ADI 4.002, não explicou em que sentido a Resolução seria ato normativo autônomo e abstrato.

Após inserir a demanda no contexto da política armamentista nacional, o PSB buscou evidenciar violação aos preceitos fundamentais da proteção à vida (art. 5, caput, 227 e 230), da garantia de segurança pública e da dignidade da pessoa humana (fls 10-15).

O argumento tem certo mérito e o Partido o corrobora através de citações a pesquisas empíricas, tal como o Atlas da Violência, que demonstra forte correlação entre a quantidade de armas de fogo em circulação e a quantidade de homicídios (IPEA e FÓRUM DE SEGURANÇA PÚBLICA, 2019).

Em seguida, o PSB argumenta que o estabelecimento de alíquota zero equivale à isenção (fls 15-18). Como a instituição de isenção é reservada à lei federal, nos termos do art. 150, §6º da Constituição Federal²⁸, haveria verdadeira ofensa à legalidade.²⁹

O argumento crucial da peça diz respeito à violação dos princípios da razoabilidade, supremacia do interesse público e seletividade (fls 18-21). É aqui que o PSB argumenta pela sujeição da prerrogativa de alteração da alíquota ao regramento

²⁸ “Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII.”

²⁹ Esta posição pode ser defendida do ponto de vista dos efeitos econômicos idênticos, como o faz Taveira Torres (2018), ou em razão da não incidência de norma tributária, tanto na isenção, quanto na alíquota zero. Para esta segunda discussão, vide Brito (2013), Barbosa (2014) e Carvalho (2018).

constitucional.

Ao dar enfoque ao caráter injustificado e excessivo da alíquota zero, bem como à ausência de consideração sobre a essencialidade ou não do bem (no caso, revólveres e pistolas), o PSB traz argumentação de cunho extrafiscal, relacionada à ausência de coordenação entre objetivos constitucionais e meio utilizado para alcançá-los.

Entretanto, por se tratar de norma cujo efeito é a menor arrecadação, o PSB também traz argumentação complementar de cunho fiscal estrito. Tratar-se-ia de renúncia de receita injustificada, dado o contexto brasileiro atual, em que o Estado sofre com graves dificuldades orçamentárias.

Ao dia 14 de dezembro de 2020, o Ministro Relator Edson Fachin concedeu a liminar para suspender os efeitos da Resolução (ANEXO). O Relator compreendeu que o caso tratava de espécie normativa prevista na Lei 9.882/1999 como possível objeto de ADPF:

No plano objetual, a arguição de descumprimento de preceito fundamental exsurge como meio idôneo ao controle de constitucionalidade da norma impugnada. A Resolução GECEX nº 126/2020 se conforma à categoria “ato do poder público” e à sua subespécie “ato normativo federal”, contida no art. 1º, I da Lei nº 9.882/1999, mostrando-se, em tese, passível de violar preceitos fundamentais. (BRASIL, 2020b, pp. 3-4)

Ainda, foi percebida incompatibilidade da norma com o objetivo extrafiscal e constitucional do II, que busca preservar o mercado interno. O relator foi ainda mais claro do que o autor da ação ao apontar esta incompatibilidade entre meios e fins:

A iniciativa de reduzir a zero a alíquota do imposto de importação de pistolas e revólveres impacta gravemente a indústria nacional, sem que se possa divisar, em juízo de delibação, fundamentos juridicamente relevantes da decisão político-administrativa que reduz a competitividade do produto similar produzido no território nacional. Há significativo risco, portanto, de que ocorra desindustrialização, no Brasil, de um setor estratégico para o país no Comércio Internacional. (BRASIL, 2020b, p. 7)

A gravidade de potencial desindustrialização seria amplificada em razão da lenta e sensível retomada econômica no contexto da pandemia de COVID-19. Desta forma, haveria potencial ofensa ao art. 219 da Constituição Federal³⁰, posto que o

³⁰ “Art. 219. O mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o

mercado interno é patrimônio nacional a ser incentivado.

O relator concordou com o argumento de que a alíquota zero corresponde à isenção do tributo. Entretanto, em posição dúbia, afirmou que essa isenção é, a princípio, lícita, mencionando precedentes do Tribunal neste sentido. De toda a forma, considerou aplicável o *distinguishing* do caso concreto:

Ainda que este Supremo Tribunal Federal já tenha afirmado a discricionariedade do Presidente da República para a concessão de isenção tributária em vista da efetivação de políticas fiscais e econômicas (MS 34342 AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, Dje 23/08/2017), parece-me necessário traçar um *distinguo*: não se está aqui a tratar, simplesmente, da capacidade de programação da Administração Pública para a efetivação de determinada política econômica. Neste sentido, a opção normativa de fomento à aquisição de pistolas e revólveres por meio de incentivos fiscais mediante a redução do imposto de importação encontra óbice não no conjunto de competências atribuído ao Chefe do Poder Executivo, mas sim na probabilidade de ingerência em outros direitos e garantias constitucionalmente protegidos. (BRASIL, 2020b, p. 10)

A questão atinente ao desarmamento e à segurança pública foi fator determinante para a decisão. A ofensa ao direito à segurança significaria que, mesmo se houvesse adequação entre meios e fins, a norma estaria em desacordo com os preceitos fundamentais.

Em relação à proporcionalidade da norma, o Relator afirmou que “há razões para entender que seus objetivos podem não se coadunar com os mecanismos de legitimação constitucional e a diligência devida” (BRASIL, 2020b, p. 16).

O Ministro pontuou que a norma carecia de necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito, apontando a ausência de “planos e estudos que garantissem racionalmente, a partir das melhores teorias e práticas científicas a nós disponíveis, que os efeitos da norma não violariam o dever de controle das armas de fogo pelo Estado Brasileiro” (BRASIL, 2020b, p. 17).

Por fim, constatando o perigo de demora na prestação jurisdicional a verossimilhança do direito alegado, o Relator atendeu ao pedido de antecipação da tutela.

Sabe-se que o governo Bolsonaro está marcado por tensões entre o Executivo e o Judiciário – especificamente, entre o próprio Presidente e os Ministros do

desenvolvimento cultural e socioeconômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do país, nos termos de lei federal.”

STF. Estas tensões foram aprofundadas com a diferença de postura diante da pandemia em curso, com o STF reconhecendo, na ADI 6341, a competência de Estados e Municípios para o estabelecimento de medidas de contenção de infecção. Portanto, do ponto de vista político, a ADPF 722 é mais um evento na série de oposições entre os dois Poderes.

Ao mesmo tempo, a decisão monocrática na ADPF 772 representa um caso bem fundamentado de controle da fixação das alíquotas. A decisão explorou adequadamente o caráter extrafiscal e teleológico do tributo, realizando análise dos três aspectos da proporcionalidade e sujeitando a prerrogativa de alteração da alíquota aos direitos fundamentais do cidadão.

4.4 Resultados da comparação

A argumentação das ADIs 4.002 e 4.110, ao valer-se do instituto do desvio de finalidade, traz fundamento sólido para o controle da fixação de alíquota nos tributos extrafiscais.

A ADI 4.004, por outro lado, não foi capaz de demonstrar em que sentido o fim da CPMF impediria o Executivo de elevar o IOF, exação distinta, com regramento constitucional próprio. Este impedimento só pode ser explicado através da análise do caráter extrafiscal do tributo e da ausência de proporcionalidade a justificar a medida.

As três ADIs evidenciam um grave problema no controle das alíquotas, qual seja: a perda de objeto. Considerando que a prerrogativa do Executivo não se submete a limitações temporais (com exceção da alíquota do IPI, que deve observar a anterioridade nonagesimal), é possível que ocorram diversas alterações consecutivas de alíquota, a partir de sucessivas revogações dos atos normativos. É problema que deve ser enfrentado no capítulo seguinte.

Enquanto nas ADIs a norma impugnada majorava tributo, o objeto da ADPF 772 se situa no campo da não tributação. É válido explorar se esta diferença acarreta óbice ao controle pelo Judiciário, ou se é caractere irrelevante.

A argumentação autoral na ADPF 772 deixa implícita a análise da coordenação entre meios e fins no II, embora não tenha tratado diretamente da noção de desvio de finalidade. Ao mesmo tempo, traz discussão acerca da razoabilidade da

medida.

Já a decisão monocrática dá ênfase ao fenômeno da extrafiscalidade no II e realiza juízo completo de proporcionalidade. É decisão paradigmática, possível modelo para intensificação do controle das alíquotas no futuro.

Há duas semelhanças importantes entre o caso do aumento do IOF e da alíquota zero do II. A primeira diz respeito à ausência de exploração, pelos autores, dos fundamentos para eleição da via de impugnação da norma.

A segunda diz respeito ao contexto das normas e ao motivador das ações. Em ambos os casos, há situação de conflito entre os Poderes da República. No caso do IOF, tratou-se de conflito entre o Poder Executivo e o Poder Legislativo; no do II, a decisão monocrática ilustra as tensões entre Executivo e Judiciário.

Disto se pode concluir que as exceções à legalidade tributária levam, por natureza, a um fortalecimento do Executivo, com o decorrente conflito com os demais Poderes e substituição dos limites legais pelos limites do comando judicial.

5. ELEMENTOS E INCERTEZAS PROCESSUAIS NO CONTROLE DE FINALIDADE DOS TRIBUTOS EXTRAFISCAIS

O estudo dos casos de controle (ou tentativa de controle) das alíquotas dos impostos extrafiscais evidencia questões processuais relevantes. São problemáticas que merecem maior investigação e que englobam, entre outros pontos:

- a) a natureza dos decretos impugnados;
- b) a classe processual adequada para o controle concentrado de constitucionalidade dos decretos;
- c) eventuais diferenças no controle de decretos que diminuem alíquotas;
- d) o problema da perda de objeto superveniente das ações e
- e) a possibilidade de controle, não só dos decretos, mas também das leis que estabelecem os critérios e condições para alteração das alíquotas.

A seguir, passa-se a esclarecer tais aspectos processuais dúbios.

5.1 Decreto que estabelece alíquota: regulamentar ou autônomo?

Há duas formas principais de classificação dos decretos. Em relação ao âmbito de aplicação, o decreto pode expedir normas gerais ou normas de aplicação individual (COSTA, 2012). Assim, os decretos que estabelecem alíquota de tributos seriam exemplo de normas gerais, porque são aplicáveis à coletividade, enquanto um decreto que nomeia Ministro de Estado seria de caráter individual.

A doutrina costuma, ainda, diferenciar os decretos com base no grau de inovação da ordem jurídica. Se o decreto se limita a especificar e facilitar a forma de execução de uma lei, então será regulamentar. Neste caso, tratar-se-á de um ato normativo secundário, completamente dependente da lei regulamentada para fins de validade.

Por outro lado, se o decreto não regulamenta uma lei, mas estabelece verdadeira inovação normativa acerca de determinada matéria, *praeter legem*, então se estará diante de decreto autônomo.

Os decretos são, em regra, regulamentares. De fato, imediatamente após o advento da Constituição de 1988, a defesa doutrinária dos regulamentos autônomos chegou a desaparecer quase por completo. É que o art. 84, VI originalmente afirma que os decretos somente disciplinariam a organização e funcionamento da administração “na forma da lei” (EBIHARA BARBOSA, 2014). Desta forma, qualquer regulamento verdadeiramente autônomo representaria ofensa automática a uma regra constitucional de competência.

Entretanto, com a promulgação da EC nº 32/01, o dispositivo mencionado passou a ter a seguinte redação:

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:
[...]

VI – dispor, mediante decreto, sobre:

- a) Organização e funcionamento da administração federal, quando não implicar aumento de despesa nem criação ou extinção de órgãos públicos;
 - b) Extinção de funções ou cargos públicos, quando vagos;
- [...]

Desta forma, foram criadas duas hipóteses constitucionais expressas de decretos autônomos legítimos, em que se insere o próprio funcionamento em geral da administração, o que trouxe grande margem de deliberação por parte do Executivo.

A distinção entre decretos regulamentares e decretos autônomos se faz importante em razão da forma de controle de cada uma das categorias. Porque o decreto regulamentar é norma secundária, sujeitar-se-ia ao controle de legalidade. Suas disposições seriam contrastadas com as da norma primária e, caso compatíveis, consideradas válidas. Nem mesmo a ADPF, que é aplicável a uma gama ampla de atos normativos, aceita o controle de atos normativos secundários (MENDES e BRANCO, 2014).

Já o decreto autônomo, sendo em si norma primária, não seria controlado a partir de lei, mas diretamente pelos preceitos constitucionais. Repise-se que, a despeito da nomenclatura conferida pelo Executivo a decreto específico, a norma que ultrapassa o mero poder regulamentar deve ser de pronto considerada autônoma e submetida ao controle de constitucionalidade (MENDES e BRANCO, 2014).

Aqui se vê ponto de relevo para o controle da fixação de alíquotas dos tributos extrafiscais. Se o decreto fixador da alíquota for considerado regulamentar, então não se sujeitará a controle de constitucionalidade, quer difuso ou concentrado; se for autônomo, este controle será possível.

Num primeiro momento, o decreto fixador de alíquota parece se aproximar da regulamentação, já que a lei estabelece critérios e condições para a fixação. Em que sentido, pois, seria possível considerar o decreto “norma abstrata e autônoma”, como foi argumentado na ADI 4.002 e na ADPF 772?

Para entender a questão, é prudente ilustrá-la através da lei instituidora de um dos tributos extrafiscais. Tome-se o Decreto-Lei nº 1.578, que dispõe acerca do IE:

Art. 3º A alíquota do imposto é de trinta por cento, facultado ao Poder Executivo reduzi-la ou aumentá-la, para atender aos objetivos da política cambial e do comércio exterior. (Redação dada pela Lei nº 9.716, de 1998)

Parágrafo único. Em caso de elevação, a alíquota do imposto não poderá ser superior a cinco vezes o percentual fixado neste artigo.

Vê-se que o Decreto-Lei, além de repetir os objetivos constitucionais do IE, traz uma alíquota “base” de 30% (trinta por cento), que pode ser aumentada ou diminuída, bem como uma alíquota máxima de 150% (cento e cinquenta por cento).

Assim, o que a lei faz é estabelecer um intervalo de licitude da alíquota (0% a 150%). A escolha de um número neste intervalo não é mera regulamentação da lei, porque vai além de dispor sobre sua forma de execução: inova na ordem jurídica, ao estabelecer um novo *quantum* da obrigação tributária e completar a regra-matriz de incidência.³¹

Outra forma de explicar o caráter autônomo do decreto é conceber o intervalo de licitude da alíquota como uma limitação imposta pelo Legislativo ao Executivo, de forma a restringir o exercício de uma competência constitucional. Ao estabelecer a alíquota, o Executivo não “regulamenta” as limitações impostas: apenas as observa – e, além das limitações legais, deve observar também as limitações constitucionais.³²

³¹ Vide item 2.4.2.

³² Streck (2018) dá exemplo que guarda alguma semelhança com a questão. Seria o caso da lei orçamentária, quando há incompatibilidade com a lei de diretrizes orçamentárias. Em tais circunstâncias, “[...] essa incompatibilidade advém de expressa disposição constitucional, com o que não é desarrazoado defender a tese de que, in casu, possa haver o exame da inconstitucionalidade, que é condição de possibilidade para a própria incompatibilidade infraconstitucional” (STRECK, 2018, p. 385).

Deste modo, ao estabelecer exceções à regra da reserva legal tributária, a Constituição já previa – mesmo antes da EC nº 32/01 – hipóteses “implícitas” de decreto autônomo.

Em suma, uma vez comprovada a autonomia do decreto fixador de alíquota, não resta dúvida de que é possível seu controle de constitucionalidade.

5.2 Classe processual adequada

Se os decretos fixadores de alíquota de tributos extrafiscais deixarem de observar condição imposta por lei (como a alíquota máxima), podem passar por um exame de legalidade. Em outros casos, também podem sofrer controle difuso ou controle concentrado de constitucionalidade, pois a escolha do *quantum* específico se dá por meio de norma autônoma, que completa a instituição do tributo.

Interessante é saber se o contribuinte está limitado à ação ordinária, ou se pode manejar mandado de segurança para assegurar o direito de não pagar o acréscimo decretado. O cabimento do MS dependerá de ser o direito em questão líquido e certo, o que está diretamente relacionado à simplicidade deste procedimento.

Não é a matéria discutida que deve ser simples ou incontroversa, mas sim a investigação do juízo que é procedimentalmente limitada (MACHADO SEGUNDO, 2014). Assim, não pode haver diligências que objetivem instrução probatória, pois toda a prova no MS é documental e, via de regra, acostada à inicial.

Disso se conclui que a liquidez e a certeza de um direito, para fins de mandado de segurança, estão relacionadas ao componente factual, ou à inexistência de controvérsia quanto aos fatos que lhe servem de suporte. Pode-se discutir, até não mais poder, a interpretação das normas, mas não pode haver divergência quanto à ocorrência dos fatos necessários à incidência dessas normas. (MACHADO SEGUNDO, 2014, p. 351)

Portanto, não há óbice intransponível e apriorístico para o uso de MS para controle de legalidade, tampouco de constitucionalidade dos decretos fixadores de alíquota, mesmo quando há grande controvérsia de cunho hermenêutico ou lógico-positivo.

Entretanto, também é possível conceber casos de fronteira, em que a ofensa constitucional tem por base fato complexo e em que a comprovação aparenta depender

de provas não documentais. Supõe-se que tal situação seja mais recorrente quando há desvio da finalidade extrafiscal, pois é necessário ponderar os efeitos potenciais e/ou concretos da medida.

Com relação ao controle difuso de constitucionalidade (quer em sede de procedimento ordinário ou MS), há a possibilidade de simples não aplicação da norma pelo juiz da causa ou, já em segunda instância, de declaração através do Incidente apropriado, previsto pelo CPC nos arts. 984 e seguintes.

O Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade se submete à regra da reserva de plenário, o que significa que órgãos fracionários de Tribunais não podem afastar a aplicação de norma por alegada inconstitucionalidade - à exceção de quando houver entendimento prévio do Pleno do próprio Tribunal em questão, ou do Pleno do STF.

Por se tratar de um controle prejudicial ou acessório à demanda, a constitucionalidade só pode ser examinada se a norma guardar, efetivamente, relação com o caso (STRECK, 2018). Igualmente, o resultado jurisdicional do controle dirá respeito somente às partes envolvidas no processo.

Em último caso, através de Recurso Extraordinário, a questão constitucional pode ser levada ao STF. Note-se que, no caso de lei federal declarada inconstitucional por meio do controle difuso e concreto no STF, a Constituição dá ao Senado a prerrogativa de atribuir efeitos gerais (*erga omnes*) à decisão, através da suspensão da execução da lei.³³ Isto não acontece, porém, no caso do decreto, mesmo porque o ente que produz a norma é o Executivo.

Em relação ao controle concentrado e abstrato de constitucionalidade, cabe questionar qual a classe processual adequada para sua instauração. De pronto, exclui-se a ADO, cujo objeto é omissão legislativa que inviabiliza o exercício de direito constitucionalmente garantido. Assim, restam a ADI, a ADC e a ADPF autônoma.

A doutrina costuma conceber a ADI e a ADC como ações de mesmo objeto, mas com pedidos opostos (MENDES e BRANCO, 2014; DIMOULIS e LUNARDI, 2016); isto é, ambas analisam, em abstrato e com pretensão de efeitos *erga omnes*, a compatibilidade da norma infraconstitucional (ou constitucional secundária, no caso de

³³ “Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal: [...] X - suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal”.

emenda) com a Constituição, com a ADI visando o juízo negativo e a ADC, o juízo positivo desta compatibilidade.

A ADI e a ADC possuem previsão no art. 102, I, “a” da Constituição e têm seus respectivos procedimentos regidos pela Lei nº 9.868/99. Embora seus objetos sejam semelhantes, há também uma assimetria, pois a ADI se volta a leis ou atos normativos federais ou estaduais; já a ADC tem por objeto apenas leis ou atos normativos federais.³⁴

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I – processar e julgar, originariamente:

a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal;

[...]

Em todo o caso, o decreto que estabelece alíquota de tributo extrafiscal é um ato normativo federal, que pode eventualmente configurar ofensa direta à constituição. Isto pode ocorrer no caso de desvio da finalidade constitucional do tributo, de inobservância do não confisco, de ofensa à anterioridade no decreto de IPI e em inúmeros outros casos, como já discutido. Portanto, ADI e ADC são ambas classes viáveis.

Em relação à ADPF, algumas ressalvas devem ser feitas. Em primeiro lugar, sua menção no texto constitucional é concisa³⁵, o que deixou amplo espaço para definição de questões referentes a seu objeto. A Lei nº 9.882/99 não limitou, mas abraçou esta amplitude, estabelecendo que o objeto da ADPF é “ato do Poder Público” que represente ofensa a “preceito fundamental”.³⁶

Tratam-se de termos semanticamente abertos (MENDES, 2009), utilizados com o propósito de “colmatar as lacunas” deixadas pelas demais classes do controle concentrado - ou, ao ver de alguns, de abolir as exclusões deliberadas do texto Constitucional - particularmente em relação às normas municipais e aos atos normativos

³⁴ A previsão da ADC não se encontra no texto originário da Constituição, mas foi acrescentada através da EC nº 03/93. Logo, é possível que a assimetria tenha se originado por descuido do constituinte derivado.

³⁵ Art. 102, § 1º da Constituição: “ A arguição de descumprimento de preceito fundamental, decorrente desta Constituição, será apreciada pelo Supremo Tribunal Federal, na forma da lei.”

³⁶ “Art. 1º A arguição prevista no § 1º do art. 102 da Constituição Federal será proposta perante o Supremo Tribunal Federal, e terá por objeto evitar ou reparar lesão a preceito fundamental, resultante de ato do Poder Público.”

anteriores à Constituição (STRECK, 2018).

Em tese, a ideia de “preceito fundamental” representa conjunto em que se inserem, não só os direitos e garantias fundamentais, mas também outras normas no decorrer do texto constitucional. A identificação destas normas, contudo, é atividade bastante complexa (MENDES e BRANCO, 2014; STRECK, 2018).

É possível compreender que alguns dos valores constitucionais específicos carreados por um tributo extrafiscal são “preceitos fundamentais”. Entretanto, isto não é suficiente para o cabimento da ADPF, em razão de sua subsidiariedade frente às demais classes. Ou seja: por ser cabível a ADI contra decreto autônomo, não será o caso de ADPF. Veja-se a Lei nº 9.882/99:

Art. 4º A petição inicial será indeferida liminarmente, pelo relator, quando não for o caso de arguição de descumprimento de preceito fundamental, faltar algum dos requisitos prescritos nesta Lei ou for inepta.

§ 1º Não será admitida arguição de descumprimento de preceito fundamental quando houver qualquer outro meio eficaz de sanar a lesividade.
(grifo nosso)

Portanto, é da opinião deste autor que a ADPF 772 deveria ter sido recebida como ADI - medida que, aliás, não é inédita na jurisprudência do STF.³⁷

³⁷ Vide item 5.4 para aprofundamento da questão da fungibilidade entre as ações. Vide ADI 4.277 para exemplo de ADPF transformada em ADI.

5.3 Decreto que diminui alíquota

O controle dos decretos fixadores de alíquota não é meramente uma ferramenta de defesa dos contribuintes. É forma de garantir a efetividade da Constituição, na medida em que exige que os instrumentos da extrafiscalidade não se desviem de seus objetivos constitucionais.

O desvio da finalidade extrafiscal pode acontecer com a majoração das alíquotas ou com sua redução. Como visto, a redução do II sobre revólveres e armas pode ser considerado um desvio em relação à proteção do mercado interno. Mesma situação pode ocorrer quando o IE, o IOF e o IPI tenham suas alíquotas reduzidas, por exemplo, em função de um governo de tendência liberal, sem se ter em conta os impactos possíveis no câmbio, no sistema financeiro, na venda de bens não essenciais ou indesejáveis e assim por diante.

Do ponto de vista do controle concentrado de constitucionalidade, não há qualquer óbice ao controle destas diminuições de alíquota. Se há desrespeito à Constituição, ainda que em benefício de alguns contribuintes, então há de se sanar tal desrespeito, expurgando a norma inconstitucional do sistema jurídico.

O único contra-argumento que se consegue conceber para impedir tal controle é o de que a redução ou “zeragem” da alíquota equivale a diminuir a violência do Estado contra o particular, o que seria sempre positivo. No entanto, este contra-argumento não é sustentável.

O tributo é uma figura de duas faces. Em termos estritamente tributários, é uma imposição pecuniária; mas do ponto de vista financeiro, é receita derivada. Esta receita servirá para custear as atividades do Estado, que, num contexto de democracia e supremacia da lei, voltam-se à concretização de direitos.

Aliás, todo e qualquer direito possui custos, inclusive os chamados “direitos de 1ª dimensão”; isto é, os direitos relativos à liberdade individual (HOLMES e SUNSTEIN, 1999).

A proteção da propriedade só é completamente assegurada através da força policial do Estado ou de outra forma de monopólio de violência – que, para todos os efeitos, seria equivalente a um ente estatal. Quaisquer que sejam as características

deste monopólio, será necessário custeá-lo. Comprometer este custeio indo contra as disposições constitucionais é postura grave e que fragiliza a coletividade.

Por outro lado, o controle suscitado pelo contribuinte individual apresenta alguns entraves, o que o diferencia da posição dos legitimados para ajuizamento de ações constitucionais.

Na ação ordinária, o contribuinte favorecido pela redução de alíquota estará agindo contra seus próprios interesses privados e, ao mesmo tempo, não conseguirá proteger o bem da coletividade, em razão do efeito meramente *inter partes* de eventual decisão. Parece inexistir, portanto, o interesse de agir, pressuposto de qualquer ação.³⁸

Poder-se-ia sustentar que a Ação Popular é mecanismo viável para que o contribuinte suscite o controle. Afinal, trata-se de feito que pode ser ajuizado por qualquer cidadão para pleitear a anulação de atos lesivos ao patrimônio do Estado.³⁹

Ocorre que esta espécie processual não se volta para o combate de normas gerais e abstratas, a não ser de forma prejudicial, o que é corroborado pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.⁴⁰

Em outras palavras: o “ato lesivo” combatido na Ação Popular é algo concreto, uma conduta que afeta diretamente o plano social. Se há norma envolvida, deve dizer respeito a objeto e situação individualizados: este imóvel, esta reserva ambiental, este ato de improbidade.

O decreto autônomo que estabelece alíquota não se coaduna com tal conceito de ato lesivo, pois completa a instituição de tributo que deve ser pago por todos os que se encontrarem na condição de sujeito passivo.

Em síntese: o controle da majoração de alíquota pode ser requerido pelo particular e pelos legitimados para o controle concentrado de constitucionalidade, mas a redução de alíquota atrai apenas o controle concentrado.

³⁸ Vide o CPC: “Art. 17. Para postular em juízo é necessário ter interesse e legitimidade.”

³⁹ Vide a Lei nº 4.717/65: “Art. 1º Qualquer cidadão será parte legítima para pleitear a anulação ou a declaração de nulidade de atos lesivos ao patrimônio da União, do Distrito Federal, dos Estados, dos Municípios, de entidades autárquicas, de sociedades de economia mista (Constituição, art. 141, § 38), de sociedades mútuas de seguro nas quais a União represente os segurados ausentes, de empresas públicas, de serviços sociais autônomos, de instituições ou fundações para cuja criação ou custeio o tesouro público haja concorrido ou concorra com mais de cinquenta por cento do patrimônio ou da receita anual, de empresas incorporadas ao patrimônio da União, do Distrito Federal, dos Estados e dos Municípios, e de quaisquer pessoas jurídicas ou entidades subvencionadas pelos cofres públicos.”

⁴⁰ A título meramente exemplificativo, vide REsp 1.325.859/SP; REsp 1.559.292/ES; REsp 776.848/RJ, entre outros

5.4 O problema da perda superveniente do objeto

Viu-se que, em razão da velocidade de ação do Poder Executivo, quando comparado aos demais poderes, é possível que ocorram revogações sucessivas de decretos fixadores de alíquota. Estas revogações levam, via de regra, à perda do objeto das ações e à extinção sem resolução do mérito.

De forma paliativa, há a possibilidade de pedido liminar de suspensão do decreto. No entanto, se na ação promovida pelo contribuinte é possível conseguir uma resposta jurisdicional em tempo razoável, isto não é tão claro no caso do controle concentrado de constitucionalidade.

No estudo de Jarouche (2018), de um total de 101 ADIs com pedido liminar, foram identificados dois grupos de ações em que houve concessão: um, com 38 ADIs, em que as liminares foram concedidas, em média, após 454 dias da autuação; outro, com 31 ADIs, em que a concessão ocorreu em menos de 20 dias.

Esta enorme disparidade pode indicar, inicialmente, que o STF dá enfoque a determinadas ações, por razões de cunho social ou político, em prejuízo de outras que, não obstante apresentem prova do *periculum in mora* e da probabilidade do direito, não são do interesse mais imediato do Tribunal. No entanto, a hipótese mais provável é a de que a variável principal seja o ajuizamento da ação durante o período de recesso.

Embora o ferramental quantitativo da pesquisa não tenha me permitido diagnosticar tais fatores, considero interessante a hipótese de que o pedido de liminar em ADI durante período de recesso possui, ao menos dentro do recorte abordado no trabalho, uma tendência a levar menor tempo para ser apreciada. (JAROUCHE, 2018, p. 28)

Além da incerteza ou disparidade no tempo transcorrido até a liminar, a eventual perda do objeto significará que não houve formação de coisa julgada e, portanto, de precedente. Por isso é que a possibilidade de antecipação da tutela não enfrenta verdadeiramente o problema, senão de forma paliativa.

Há, porém, entendimento jurisprudencial que apresenta solução efetiva, ao menos para uma parcela dos casos. É a compreensão de que não há perda de objeto quando a revogação tiver exclusivamente o intento de impedir o controle da norma. Estes casos, bem como aqueles em que a revogação ocorre entre a decisão de mérito e o

trânsito em julgado, são considerados fraude contra a jurisdição constitucional:

CONTROLE DA CONSTITUCIONALIDADE. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. REVOGAÇÃO DA NORMA OBJETO DA AÇÃO DIRETA. COMUNICAÇÃO APÓS O JULGAMENTO DO MÉRITO. DESPROVIMENTO.

1. Há jurisprudência consolidada no Supremo Tribunal Federal no sentido de que a revogação da norma cuja constitucionalidade é questionada por meio de ação direta enseja a perda superveniente do objeto da ação. Nesse sentido: ADI 709, Rel. Min. Paulo Brossard, DJ, 20.05.1994; ADI 1442, Rel. Min. Celso de Mello, DJ, 29.04.2005; ADI 4620-AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, Dje, 01.08.2012.

2. Excepcionam-se desse entendimento os casos em que há indícios de fraude à jurisdição da Corte, como, a título de ilustração, quando a norma é revogada com o propósito de evitar a declaração da sua inconstitucionalidade. Nessa linha: ADI 3306, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe, 07.06.2011.

3. Excepcionam-se, ainda, as ações diretas que tenham por objeto leis de eficácia temporária, quando: (i) houve impugnação em tempo adequado, (ii) a ação foi incluída em pauta e (iii) seu julgamento foi iniciado antes do exaurimento da eficácia. Nesse sentido: ADI 5287, Rel. Min. Luiz Fux, Dje, 12.09.2016; ADI 4.426, Rel. Min. Dias Toffoli, Dje, 17.05.2011; ADI 3.146/DF, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ, 19.12.2006.

4. Com maior razão, a prejudicialidade da ação direta também deve ser afastada nas ações cujo mérito já foi decidido, em especial se a revogação da lei só veio a ser arguida posteriormente, em sede de embargos de declaração. Nessa última hipótese, é preciso não apenas impossibilitar a fraude à jurisdição da Corte e minimizar os ônus decorrentes da demora na prestação da tutela jurisdicional, mas igualmente preservar o trabalho já efetuado pelo Tribunal, bem como evitar que a constatação da efetiva violação à ordem constitucional se torne inócua.

5. Embargos de declaração desprovidos.
(BRASIL, 2016, [s.p.], grifo nosso)

Esta fraude não é presumida em razão da revogação e comprová-la, a depender do caso, pode ser inviável. Além disso, sobram os casos em que a revogação do decreto não é motivada por fraude, mas por real transformação do contexto socioeconômico, a exigir nova alteração de alíquota.

Para estes últimos casos, não há alternativa, a não ser que se entenda que a ADPF é cabível diante de norma revogada. Proponentes deste cabimento são Mendes e Branco (2014). O fundamento seria a própria amplitude do objeto da ADPF, já devidamente analisada.

O STF possui precedentes em que reconhece a fungibilidade entre ADI e ADPF, de forma a não comprometer sua instrumentalidade.⁴¹ Aliás, há quem proponha um ideal de unificação de todas as ações constitucionais, simplificando ao máximo o procedimento de controle (DIMOULIS e LUNARDI, 2016). Assim, no caso de ADI já

⁴¹ Vide, a exemplo, ADPF 72.

ajuizada e posterior revogação do decreto, haveria conversão do feito em ADPF.

Não obstante, o controle de normas revogadas pela ADPF ainda é controverso no STF. Na ADPF 33/PA, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, a Corte entendeu pela possibilidade do controle. Já mais recentemente, a ADPF 84/DF ilustra a posição contrária:

ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. MEDIDA PROVISÓRIA N. 242/2005, PELA QUAL ALTERADA A LEI N. 8.213/1991 (PLANOS DE BENEFÍCIOS DA PREVIDÊNCIA SOCIAL). REJEIÇÃO DA MEDIDA PROVISÓRIA NO SENADO. ARGUIÇÃO AJUIZADA APÓS A REJEIÇÃO. INADEQUAÇÃO DA ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL NÃO CONHECIDA.
(BRASIL, 2020c)

Aqui, concorda-se com a posição de Mendes e Branco, guardando-se a expectativa de que, futuramente, o STF venha a retomar o entendimento dos precedentes anteriores e formar jurisprudência uníssona, possibilitando a análise de leis e decretos autônomos revogados através de ADPF.

5.5 Inconstitucionalidade por omissão: lei que estabelece critérios e limites para fixação da alíquota

Se os decretos fixadores de alíquota podem ser controlados pelo Judiciário, deve-se reconhecer, com ainda maior razão, a possibilidade de controle das leis que instituem os demais caracteres dos tributos extrafiscais e/ou estabelecem critérios e limites para alteração de alíquota mediante decreto.

A ausência de condições, ou a indicação de condições genéricas, deixam ao Executivo margem demasiadamente ampla de ação, o que insere indevida discricionariedade no seio da instituição do tributo:

A faculdade atribuída ao Poder Executivo, de alterar as alíquotas de certos impostos, não consubstancia poder discricionário. O ato pelo qual é exercitada é plenamente vinculado, pois deve ser praticado “atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei”.

[...]

As condições devem ser estabelecidas em lei, de forma objetiva e específica. Inadmissível é a indicação de condições genéricas, excessivamente abrangentes, porque isto levaria a configurar-se a atividade de tributação como atividade discricionária, o que não se pode admitir. Infelizmente, na prática isto acontece. (MACHADO, 2009, p. 61)

De fato, a diferença entre atividade administrativa discricionária e vinculada não é a obediência à lei, mas o grau de abertura da lei para a conveniência e oportunidade administrativas (MACHADO, 2009).

Dito isto, é possível identificar esta inadequada abrangência de condições nas leis que instituem, hoje, os tributos extrafiscais. Já se viu que a norma instituidora do IE, o Decreto-Lei nº 1.578, apenas repete os objetivos do tributo, encontrados na Constituição e no CTN, sem maiores especificações. Este problema também é encontrado na Lei nº 8.894/94, relativa ao IOF. Ambos, portanto, flertam com a discricionariedade.

A Lei nº 3.244/57, instituidora do II, possui previsões mais específicas, mas também alguns vícios. Por exemplo, seu art. 3º, §2º, estabelece que a alíquota não possui limite superior, no caso específico de se observar ocorrência de *dumping*. O art. 4º traz casos em que o Executivo pode estabelecer isenção, o que não é compatível com o ordenamento atual.⁴²

A Lei instituidora do IPI, de nº 4.502/64, não estabelece limites ou condições para alteração de alíquota. Algumas leis esparsas, como a nº 13.755/18 (que trata do IPI sobre automóveis), preveem alíquotas máximas e mínimas. Entretanto, em sua maior parte a prerrogativa de alteração de alíquotas do IPI não está submetida a limitações apropriadas.

O que fazer diante deste quadro? Machado (2009) afirma que, enquanto condições específicas não forem veiculadas em lei, o Executivo não pode exercer a prerrogativa constitucional. Para avaliar tal posicionamento, é útil analisar a eficácia da norma – isto é, se se trata de norma de eficácia limitada ou contida.

Contraste-se, a exemplo, o art. 153, §1º com outra norma constitucional que faz referência à lei: o direito à liberdade profissional. Veja-se:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XIII – é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer;

⁴² Vide a discussão do item 4.3.

O art. 5º, XIII da CF é exemplo claro de norma de eficácia contida. O exercício de uma determinada profissão não fica impedido enquanto não houver legislação sobre as qualificações respectivas. Desta forma, a liberdade profissional é imediatamente aplicável, mas pode ser futuramente restringida.

A prerrogativa de alteração de alíquotas pelo Poder Executivo tem estrutura normativa idêntica. Primeiro, a Constituição afirma que é facultado ao Poder Executivo alterar as alíquotas; depois, estabelece que o Legislativo pode restringir esta prerrogativa. São duas competências distintas, e o não exercício da segunda não compromete a primeira.

Seria possível, em todo o caso, alegar inconstitucionalidade por omissão do Legislativo frente à ausência ou caráter genérico das condições de alteração, mesmo se tratando de norma de eficácia contida? Haveria um poder-dever de estabelecimento das condições?

A liberdade no exercício da profissão corresponde a um direito fundamental. Não há, ademais, um número determinado ou uma “tipicidade” de profissões. Situação diversa é a do art. 153, §1º: a fixação de alíquotas pelo Executivo é uma exceção a um direito/garantia fundamental e diz respeito somente a quatro tributos.

Portanto, é defensável considerar que há poder-dever nesta circunstância, mesmo que a omissão não inviabilize a alteração de alíquota. Isto implica, ainda, a possibilidade de manejo de ADO contra a omissão.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por todo o exposto, conclui-se que:

- a) A extrafiscalidade pode ser entendida em sentido amplo ou estrito. Em sentido amplo, refere-se a todos os efeitos não arrecadatários dos tributos; em sentido estrito, refere-se à busca efetiva destes efeitos, caso em que os tributos servirão como instrumentos de políticas públicas e de defesa do patrimônio público;
- b) As normas tributárias extrafiscais não são identificadas a partir da destinação de seus recursos ou da intenção do legislador no momento de positividade da norma tributária, mas a partir da interpretação da finalidade da norma sob a luz da Constituição, seus valores e suas teleologias;
- c) Os tributos “propriamente extrafiscais” – II, IE, IOF e IPI – representam exceções à reserva legal, porque parte do processo de instituição do tributo é de competência do Poder Executivo. A Constituição estabelece ainda exceções à anterioridade para estes tributos. Os regimes constitucionais dos quatro impostos não são idênticos, contudo, o que não pode passar despercebido pelo operador do direito;
- d) A extrafiscalidade não é justificativa para novas exceções à reserva legal estabelecidas pelo constituinte derivado. Em seu atributo de direito e/ou garantia fundamental, a legalidade é cláusula pétrea, sendo inconstitucional a emenda que tende à sua abolição;
- e) Não existe um princípio autônomo da extrafiscalidade. A extrafiscalidade orienta a estruturação das normas tributárias a partir da proporcionalidade entre o instrumento (tributo extrafiscal) e diversas finalidades: a proteção

do mercado interno, a regulação da política cambial e do mercado financeiro *et cetera*.

- f) Os decretos fixadores de alíquota dos tributos extrafiscais podem ser controlados pelo Judiciário. A extrafiscalidade pressupõe que a alteração de alíquota seja proporcional ao objetivo buscado. Ademais, caso a alteração vise outros valores ou consequências, que não os constitucionalmente eleitos, haverá desvio de finalidade a viciar o decreto. Estes fundamentos do controle não são exaustivos, pois os demais preceitos constitucionais clássicos – isonomia e vedação ao confisco, por exemplo – também podem ser examinados.
- g) O controle da finalidade extrafiscal na majoração de alíquota por decreto é garantia fundamental. Na impossibilidade de se apelar à reserva legal, o controle de excessos pelo Judiciário é a única segurança possível do contribuinte.
- h) O comprometimento da arrecadação do Executivo e o princípio da separação de poderes não são argumentos suficientes para obstar o controle das alíquotas dos tributos extrafiscais. A arrecadação será função acessória, que não pode, em hipótese alguma, preponderar no momento de fixação das alíquotas. A separação de poderes não é comprometida, mesmo porque a regra na instituição dos tributos é a legalidade.
- i) Os argumentos levantados na ADI 4.002 e 4.110 são superiores àqueles da ADI 4.004, na medida em que retratam o aumento de IOF para fins exclusivamente arrecadatórios como desvio da finalidade extrafiscal do tributo. Na ADPF 772, a análise da “zeragem” de alíquota do IPI sob a perspectiva da razoabilidade e da proporcionalidade culminou em decisão com potencial de modelo para o controle futuro da fixação das alíquotas.

- j) O estudo dos casos mencionados evidencia que a majoração ou redução de alíquota por decreto tem correlação com tensões entre Executivo, Legislativo e Judiciário.
- k) O estudo dos casos mencionados evidencia problemas processuais que devem ser superados no momento do controle, principalmente quanto à justificação do controle de constitucionalidade, à ação constitucional específica cabível e ao problema da perda de objeto. Nenhum destes pontos controversos, porém, mostrou-se obstáculo intransponível.
- l) Não só o decreto majorador de alíquota pode passar pelo crivo judicial. O controle de decretos que reduzem alíquota é também possível. Entretanto, não poderá ser demandado pelo particular, mas somente pelos legitimados para as ações do controle concentrado. Ainda, podem ser discutidas em juízo (por meio de ADO) as limitações e condições legais para alteração de alíquota, principalmente quando forem ausentes ou excessivamente amplos.

A extrafiscalidade não inverte a lógica do Direito Tributário; apenas a instrumentaliza, visando objetivos específicos. Portanto, é necessário relembrar a máxima de Geraldo Ataliba: jamais pode o Poder Público, alegando a função extrafiscal, tributar em prejuízo do Estado Democrático de Direito. Caso contrário, estar-se-á diante da velha doutrina das “razões de Estado”, com outra roupagem. Não há extrafiscalidade fora do enquadramento constitucional, como não há legitimidade da tributação fora das necessidades do povo.

REFERÊNCIAS

ADAMY, Pedro. Origens Teóricas da Extrafiscalidade. In: **RDT Atual**, v. 39, 2018, online. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/39/origens-teoricas-da-extrafiscalidade/>. Acesso em: 28 fev 2020.

AFONSO, José Roberto e PINTO, Vilma da Conceição. Corrida pela panaceia mitológico fiscal, CPMF. In: **Conjuntura Econômica**, v. 72, n. 10, out 2018.

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direito Fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ALVIM, Tatiana Araújo. Contribuições sociais, desvio de finalidade e seus reflexos no direito financeiro e no direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. São Paulo: Malheiros, 2005.

ÁVILA, Humberto. Direitos Fundamentais do Contribuinte e Obstáculos à sua Concretização. In: **Revista da FESDT**, v.1, n. 1, Porto Alegre, 2008a.

BALEEIRO, Aliomar e DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro**. 14^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BARBOSA, Thiago Mendes Lino. **Incentivos Fiscais e Extrafiscalidade no Direito Tributário: Isenções Tributárias do IPI em face da Não-Cumulatividade**. São Paulo: IBET, 2014.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: NOESSES, 2006.

BARRETO, Paulo Ayres. Tributos. In: Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). **Enciclopédia jurídica da PUC-SP**. Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins(coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017.

BARTHES, Roland. **O rumor da língua**. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

BARZ, Jéssica Hammes. **Democracia e Populismo: o discurso de Jair Bolsonaro na eleição presidencial de 2018**. Porto (Portugal): Universidade do Porto, 2020.

BERNARDO, Renata Barros. **CIDE-Combustíveis e risco de tredestinação à luz da Constituição Federal de 1988**. Fortaleza: UFC, 2018.

BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos**: extrafiscalidade e não-confisco. Curitiba: Juruá, 2009.

BOMFIM, Diego Marcel Costa. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2014.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 570680, Relator(a): RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 28/10/2009, divulgação em 03/11/2009, publicação em 04/12/2009. [2009]

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 259976 AGR-ED**, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 19/10/2010, divulgação em 11/11/2010, publicação em 12/11/2010. [2010]

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 4661 MC**, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 20/10/2011, divulgação em 22/03/2012, publicado em 23/03/2012. [2012]

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 951 ED**, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 27/10/2016, divulgação em 20/06/2017, publicação em 21/06/2017. [2016]

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 592145**, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 05/04/2017, divulgação em 31/01/2018, publicado em 01/02/2018. [2017]

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 656089**, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 06/06/2018, divulgação em 10-12-2019, publicado em 11/12/2019. [2018a]

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 4002**. Petição Inicial, Relator: RICARDO LEWANDOWSKI, julgado em 04/04/2018, divulgação em 12/04/2018, publicado em 13/04/2018. [2018b]

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 4002**. Manifestação, Relator: RICARDO LEWANDOWSKI, julgado em 04/04/2018, divulgação em 12/04/2018, publicado em 13/04/2018. [2018b]

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 4002**. Decisão Monocrática, Relator: RICARDO LEWANDOWSKI, julgado em 04/04/2018, divulgação em 12/04/2018, publicado em 13/04/2018. [2018c]

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 4004**. Petição Inicial, Relator: Ricardo Lewandowski, julgado em 04/04/2018, divulgação em 12/04/2018, publicado em 13/04/2018. [2018d]

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ARE 1102838 AGR**, Relator(a): LUIS FUX, Primeira Turma, julgado em 29/04/2019, divulgação em 06/05/2019, publicado em 07/05/2019. [2019]

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADPF 772**. Inicial. Relator(a): EDSON FACHIN, julgado em 14/12/2020, divulgação em 14/12/2020, publicado em 15/12/2020. [2020a]

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADPF 772**. Decisão Monocrática. Relator(a): EDSON FACHIN, julgado em 14/12/2020, divulgação em 14/12/2020, publicado em 15/12/2020. [2020b]

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADPF 84**. Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/05/2020, divulgação em 02/06/2020, publicação em 03/06/2020. [2020c]

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 5277**, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 10/12/2020, divulgação em 24/03/2021, publicado em 25/03/2021. [2021a]

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 18 abr 2021. [2021b]

BRASIL. **Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 18 abr 2021. [2021c]

BRASIL. **Lei nº 4.717 de 29 de junho de 1965**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4717.htm. Acesso em: 18 abr 2021. [2021d]

BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 18 abr 2021. [2021e]

BRASIL. **Lei nº 10.865 de 30 de abril de 2004**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2004-2006/2004/lei/l10.865.htm. Acesso em: 19 abr 2021. [2021f]

BRASIL. **Decreto nº 7.567 de 15 de setembro de 2011**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2011-2014/2011/decreto/d7567.htm. Acesso em: 21 abr 2021. [2021g]

BRASIL. **Decreto nº 10.044 de 4 de outubro de 2019**. Brasília, DF: Diário Oficial da União. Disponível em: <https://www.in.gov.br/web/dou/-/decreto-n-10.044-de-4-de-outubro-de-2019-220285177>. Acesso em: 24 abr 2021. [2021h]

BRASIL. Decreto-Lei nº 1.578 de 11 de outubro de 1977. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1578.htm. Acesso em: 24 abr 2021. [2021i]

BRASIL. **Lei nº 9.882/99 de 3 de dezembro de 1999**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9882.htm. Acesso em: 04 maio 2021. [2021j]

BRASIL. Senado Federal. **CPMF**. Online. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/cpmf>. Acesso em: 21 abr 2021.

BRITO, Sérgio de Abreu. Isenção Tributária e alíquota zero: abordagem a partir da teoria do fato jurídico. In: **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, v. 62, 2013, pp 599-628.

CAGNIN, Rafael Fagundes e FREITAS, Maria Cristina Penido de. Tributação das transações financeiras: a experiência brasileira com o IOF e a CPMF. In: **Análise Econômica**, Porto Alegre, ano 33, n. 63, p. 139-169, mar. 2015.

CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do Direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CALIENDO, Paulo. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar com Finalidade Extrafiscal. In: **Nomos**, Fortaleza, v. 33 n. 2 (2013): jul./dez. 2013.

CALIENDO, Paulo. Tributação e ordem econômica: os tributos podem ser utilizados como instrumentos de indução econômica? In: **Rev. direitos fundam. democ.**, v. 20, n. 20, p. 193 - 234, jul/dez 2016.

CALIENDO, Paulo. Extrafiscalidade econômica: possibilidade e limites constitucionais. In: **RDFT**, v. 1, n. 1, 2017.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

CORRÊA, Carolina Patrocínio Alencar. **Aspectos da Extrafiscalidade no Direito Brasileiro**: A Extrafiscalidade como Princípio do Estado Democrático de Direito. Campinas: IBET, 2014.

COSTA, Alaíde Sampaio. O controle de constitucionalidade dos decretos autônomos. In: **Boletim Científico ESMPU**, Brasília, ano 11, n. 39, p. 237-279, jul./dez. 2012.

COUTINHO, Castruz Catramby. **O imposto sobre produtos industrializados e o princípio da anterioridade tributária nonagesimal à luz da decisão proferida pelo STF na ADIN n. 4.661 DF**. Brasília: IDP/EDB, 2014.

D'ELIA, Mirella. **Governo aumenta imposto e corta gastos para compensar a CPMF**. G1, Online, 2 de janeiro de 2018. Disponível em:

http://g1.globo.com/Noticias/Economia_Negocios/0,,MUL245270-9356,00.html. Acesso em: 21 abr 2021.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 30ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

DIMOULIS, Dimitri e LUNARDI, Soraya. **Curso de Processo Constitucional**. São Paulo: Atlas, 2016.

DWORKIN, Ronald. **Law's Empire**. Cambridge: Harvard University Press, 1986.

EBIHARA BARBOSA, Igor Luiz. O regulamento autônomo e seu papel na organização da administração pública federal. In: **Revista de Informação Legislativa**, ano 51, n. 202, abr/jun 2014. Disponível em:

https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/51/202/ril_v51_n202_p223.pdf. Acesso em: 25 abr 2021.

ESTARES, Daniel Yacolca. La Evolución de Función Extrafiscal de Los Tributos. In: **Nomos**, v 36.1, jan./jun. 2016.

FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Rev. direito GV**, São Paulo, v. 10, n. 1, p. 201-220, jun. 2014. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S180824322014000100008&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em 17 out. 2019.

FOLLONI, André, FLORIANI NETO, Antonio e MAIOLLI, Michelle. Proporcionalidade e a Igualdade como Limitação à Tributação Extrafiscal. In: **RDU**, Porto Alegre, V 14, n. 80, 2018, pp 39-61, mar/abr 2018.

FOLLONI, André e SIMM, Camila Beatriz. Direito Tributário, Complexidade e Análise Econômica do Direito. In: **Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM**, v. 11, n. 1, 2016. Disponível em:

<https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view/19726/pdf>. Acesso em: 11 abr 2021.

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

GRECO, Marco Aurélio. Contribuições de Intervenção no domínio econômico – Parâmetros para sua criação. In: GRECO, Marco Aurélio (Coord.). **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 24.

GRIEBELER, Fabrício José Polli. Utilização do decreto como veículo para reduzir e restabelecer as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS sob o prisma da legalidade tributária e da segurança jurídica. In: **RDT Atual**, n. 37, pp. 168-203, 2017.

HARADA, Kiyoshi. **Aumento do IOF. Insubstitência dos argumentos do governo federal perante o STF**. Online. Disponível em: www.amp.ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/aumento-do-iof-insubsistencia-dos-argumentos-do-governo-federal-perante-o-stf/. Acesso em: 18 abr 2021.

HENRIQUES, Luiz Eduardo Restum. **A modificação da alíquota do IPI para veículos como instrumento de política extrafiscal: estudo casuístico baseado no Decreto 7.567/11**. Porto Alegre: UFRGS, 2012.

HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass. **The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes**. Nova York/Londres: W.M. Norton, 1999.

HÜBNER MENDES, Conrado. **Direitos Fundamentais, separação de poderes e deliberação**. São Paulo: Saraiva, 2011.

IPEA e Fórum de Segurança Pública. **Atlas da Violência**. Brasília, Rio de Janeiro, São Paulo: IPEA; Fórum Brasileiro de Segurança Pública, 2019.

JAROUCHE, Tárik. **A concessão monocrática de medida cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade**. São Paulo: SBDP, 2018.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3ª ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997.

LAVEZ, Raphael Assef. Tipicidade Fechada, Determinação e Cognoscibilidade: a Legalidade entre Conceitos “Indeterminados” e Cláusulas Gerais. In: **RDT Atual**, v 43, 2019, online. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/43-2019/tipicidade-fechada-determinacao-e-cognoscibilidade-a-legalidade-entre-conceitos-indeterminados-e-clausulas-gerais/>. Acesso em: 28 de fevereiro de 2020.

LEÃO, Martha Toribio. **Critérios para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos**. 2014. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2014.

LOBATO, Valter de Souza. Contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social: destinação específica das receitas e o desvio da finalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. In: DERZI, Misabel Abreu Machado e MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida (org.). **Justiça Fiscal**. 1ª ed. São Paulo: Del Rey, 2016, pp 631-657.

MACHADO, Hugo de Brito. Inconstitucionalidade do aumento do tributo extrafiscal com desvio de finalidade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTRO, Paulo Rabello; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva (Orgs.). **Tributos no Brasil: Auge, Declínio e Reforma**. São Paulo: Fecomércio, 2008, pp 70-86.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. Recife: Universidade Federal de Pernambuco, 2009.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. São Paulo: Atlas, 2014.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ciência do direito tributário, economia comportamental e extrafiscalidade. In: **Rev. Bras. Polít. Públicas**, Brasília, v. 8, nº 2, 2018b, p.639-659.

MARTELLO, Alexandre. **Decreto Presidencial regulamenta aumento do IPI para carro importado**. G1, Online, 16 de setembro de 2011. Disponível em: <http://g1.globo.com/economia/noticia/2011/09/decreto-presidencial-regulamenta-aumento-do-ipi-para-carro-importado.html>. Acesso em: 21 abr 2021.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 42ª. Ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 27ª ed. Malheiros: 2010.

MENDES, Gilmar. **Controle de constitucionalidade: uma análise das Leis 9868/99 e 9882/99**. In: Revista Eletrônica de Direito do Estado, IBDP, n. 19, jul/ago/set 2009.

MENDES, Gilmar e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 9ª.ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MONTEIRO, Jorge Vianna. **Extinção da CPMF e privacidade do cidadão**. In: Rev. Adm. Pública, 2008, vol. 42, n. 2, pp 413-423.

MUNHOZ DE MELLO, Rafael. O Desvio de Poder. In: **R. Dir. Adm**, Rio de Janeiro, v 228, pp 31-66.

MUSGRAVE, Richard Abel. **Teoria das finanças públicas**: um estudo da economia governamental. São Paulo: Atlas, 1973.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Tributos**. COIMBRA: Almedina, 2012.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário** – Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e Jurisprudência. 10ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PAPADOPOL, Marcel Davidman. **A Extrafiscalidade e os Controles de Proporcionalidade e de Igualdade**. Brasília: UNB, 2010.

PARDAL, Rodrigo e SANINI NETO, Francisco. **Análise crítica dos novos decretos envolvendo a política de armas**. CONJUR, Online, 27 de fevereiro de 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-fev-27/pardal-analise-critica-novos-decretos-envolvendo-politica-armas>. Acesso em 24 abr 2021.

PIEKNY, Walter Erich. **Carbon Tax e Soda Tax**: Uma contribuição ao estudo da extrafiscalidade. São Paulo: USP, 2020.

PINHEIRO DA SILVA, Hendrick. Repetição de indébito no desvio de finalidade nas contribuições: entre a praça e o jardim. In: **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, v. 21, n. 125, out 2019/jan 2020.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Legalidade Tributária, Tipicidade Aberta, Conceitos Indeterminados e Cláusulas Gerais Tributárias**. In: R. Dir. Admin., Rio de Janeiro, n 229,p 313-333,jul/set 2002.

RIBEIRO DE MELLO, Felipe. **CIDE Combustível**: Análise sob o prisma constitucional. Brasília/DF: IDP, 2016.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

SANTOS MENDES, Guilherme Adolfo dos. **Extrafiscalidade**: análise semiótica. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. A suave perda da liberdade. In: **RDT Atual**, n. 18, pp. 7-10, 2004.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação.** São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 139-164

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8a. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo, FERREIRA, Diogo Olm e Luz, Victor Lyra Guimarães. **Legalidade Tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277.** São Paulo: IBDT, 2021.

SILVA, Diogo Bacha e. Controle jurisdicional da extrafiscalidade dos tributos. **Fórum Administrativo**, Belo Horizonte, v. 14, n. 165, nov. 2014.

SARLET, Ingo Wolfgang. Conceito de direitos e garantias fundamentais. In: CAMPILONGO, Celso Fernandes, GONZAGA, Alvaro de Azevedo e FREIRE, André Luiz (coord.). **Enciclopédia jurídica da PUC-SP.** Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/67/edicao-1/conceito-de-direitos-e-garantias-fundamentais>. Acesso em: 25 abr 2021.

STRECK, Lenio. **Verdade e Consenso: Constituição, hermenêutica e teorias discursivas.** São Paulo: Saraiva, 2011.

STRECK, Lenio. **Jurisdição Constitucional.** Rio de Janeiro: Forense, 2018.

TAVEIRA TORRES, Heleno. **Isenção e alíquota zero têm idêntica proteção contra mudanças legislativas.** Consultor Jurídico, 4 de abril de 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-abr-04/consultor-tributario-isencao-aliquota-zero-protexao-mudancas-legislativas>. Acesso em: 25 abr 2021.

TOMAZINI DE CARVALHO, Aurora. **Teoria Geral do Direito: o Constructivismo Lógico-Semântico.** São Paulo: PUC/SP, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** 18ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

VALLE, Maurício Dalri Timm do. **O princípio da anterioridade tributária.** In: Revista de Direito Público da Procuradoria-Geral do Município de Londrina, v. 1, n.1, p 103-114, 2012.

XAVIER, Alberto. Sujeição dos atos do poder executivo que majorem o IPI ao princípio da anterioridade nonagesimal. In: **Revista dialética de direito tributário**, São Paulo, n. 147, p. 9-15, dez. 2007.

ANEXO – Decisão Monocrática na ADPF nº 772

MEDIDA CAUTELAR NA ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL 772 DISTRITO FEDERAL

RELATOR : MIN. EDSON FACHIN
 REQTE.(S) : PARTIDO SOCIALISTA BRASILEIRO - PSB
 ADV.(A/S) : RAFAEL DE ALENCAR ARARIPE CARNEIRO
 INTDO.(A/S) : PRESIDENTE DO COMITÊ-EXECUTIVO DE GESTÃO DA CÂMARA DE COMÉRCIO EXTERIOR DO MINISTÉRIO DA ECONOMIA
 ADV.(A/S) : SEM REPRESENTAÇÃO NOS AUTOS

DECISÃO:

1. Trata-se de Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) com pedido de medida cautelar ajuizada pelo Partido Social Brasileiro (PSB) em face da Resolução nº 126/2020 do Comitê Executivo de Gestão da Câmara de Comércio Exterior (GECEX) que “zerou” a alíquota do Imposto de Importação de pistolas e revólveres a partir de 1º/1/2021.

Eis o teor do dispositivo vergastado:

RESOLUÇÃO GECEX Nº 126, DE 8 DE DEZEMBRO DE 2020

Altera o Anexo II da Resolução nº 125, de 15 de dezembro de 2016.

O COMITÊ-EXECUTIVO DE GESTÃO DA CÂMARA DE COMÉRCIO EXTERIOR, no uso da atribuição que lhe confere o art. 7º, inciso IV, do Decreto nº 10.044, de 4 de outubro de 2019, considerando o disposto nas Decisões nº 58, de 16 de dezembro de 2010, e nº 26, de 16 de julho de 2015 do Conselho do Mercado Comum do MERCOSUL, nas Resoluções nº 92, de 24 de setembro de 2015, nº 125, de 15 de dezembro de 2016, da Câmara de Comércio Exterior, e tendo em vista a deliberação de sua 11ª Reunião Extraordinária, ocorrida no dia 8 de dezembro de 2020, resolve:

Art. 1º Fica incluído no Anexo II da Resolução da Câmara de Comércio Exterior nº 125, de 15 de dezembro de 2016, o código 9302.00.00 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM),

Supremo Tribunal Federal

ADPF 772 MC / DF

conforme descrição e alíquota a seguir discriminada.

| NCM | DESCRIÇÃO | Tarifa (%) |
|------------|---|------------|
| 9302.00.00 | Revólveres e pistolas, exceto os das posições 93.03 ou 93.04. | 0 |

Art. 2º No Anexo I da Resolução da Câmara de Comércio Exterior nº 125, de 2016, a alíquota correspondente ao código 9302.00.00 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM fica assinalada como sinal gráfico "#".

Art. 3º Esta Resolução entra em vigor no dia 1º de janeiro de 2021.

O Requerente alega que a Resolução GECEX nº 126/2020, ao reduzir a alíquota do imposto de importação de 20% (vinte por cento) para 0% (zero por cento) relativamente a revólveres e pistolas, facilita imensamente o acesso da população a armas de fogo, contradizendo não apenas as tendências mundiais de mitigação de conflitos de natureza armada, senão também as próprias políticas públicas nacionais decorrentes da Lei Federal nº 10.826, de 22 de dezembro de 2003 (Estatuto do Desarmamento).

Alega ainda que a consequente diminuição na arrecadação do imposto de importação implica renúncia de receita tributária em momento de aguda crise causada pela pandemia do vírus Corona.

Diante do contexto brasileiro de grave extensão das violências praticadas com armas, o Requerente entende que a norma impugnada viola os preceitos fundamentais de proteção à vida (art. 5º, *caput*, 227 e 230 da CRFB/88), da garantia de segurança pública (art. 144 da CRFB/88), e da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III da CRFB/88). Eleggem-se, portanto, estes mesmos preceitos como parâmetros para o controle de constitucionalidade.

O Requerente aduz que a redução de alíquota em questão não representa apenas alteração de percentagem, mas verdadeira isenção de imposto de importação sobre pistolas e revólveres. Por essa razão, a

*Supremo Tribunal Federal***ADPF 772 MC / DF**

matéria estaria sujeita ao princípio da reserva legal disposto no art. 150, § 6º, da Constituição Federal.

Além da existência da verossimilhança do direito alegado, o Partido-requerente entende estar presente também o requisito do *periculum in mora*, autorizador da concessão de pedido liminar, uma vez que o art. 3º da Resolução GECEX nº 126/2020 estabelece sua entrada em vigor para o dia 1º de janeiro de 2021.

Na peça exordial identificam-se os seguintes pedidos:

a) Preliminarmente, seja concedida medida cautelar para determinar a suspensão imediata dos efeitos da Resolução GECEX n. 126/2020, uma vez que presentes os requisitos da probabilidade do direito e do perigo na demora;

b) No mérito, seja julgada procedente a presente ação de descumprimento de preceito fundamental, ratificando a liminar eventualmente concedida e declarando-se a inconstitucionalidade da Resolução n. 126/2020 do Comitê Executivo de Gestão da Câmara do Comércio Exterior (GECEX), que altera o Anexo II da Resolução da Câmara de Comércio Exterior n. 125/2016, zerando a alíquota de importação de revólveres e pistolas (eDOC 1).

É o relatório.

Decido.

2. Do cabimento da ação e dos requisitos de procedibilidade

Assento, preliminarmente, a plena cognoscibilidade da ação, porquanto o requerente é partido político com reconhecida representação no Congresso Nacional.

No plano objetal, a arguição de descumprimento de preceito fundamental exsurge como meio idôneo ao controle de constitucionalidade da norma impugnada. A Resolução GECEX nº 126/2020 se conforma à categoria “ato do poder público” e à sua subespécie “ato normativo federal”, contida no art. 1º, I da Lei nº

Supremo Tribunal Federal

ADPF 772 MC / DF

9.882/1999, mostrando-se, em tese, passível de violar preceitos fundamentais.

Neste mesmo sentido, entendo que a controvérsia jurídica ora apresentada não depende apenas de interpretação do direito infraconstitucional, uma vez que o objeto da ação decorre da análise da extensão e do peso, diante do caso concreto, de princípios de estatura constitucional.

No presente estágio do decurso processual, nos termos da jurisprudência deste tribunal, não diviso outro meio procedimental hábil a colmatar os riscos de lesão a preceitos fundamentais, pelo que, sem prejuízo de análise posterior da fungibilidade desta ação com a ação direta de inconstitucionalidade (cf., a este título, ADI 4.163, Rel. Min. César Peluso, Pleno, DJe 01/03/2013), entendo preenchido o requisito da subsidiariedade.

3. Da possibilidade de decisão monocrática *ad referendum* do Plenário da Corte

O art. 5º, § 1º da Lei nº 9.882/99 dispõe sobre as condições para apreciação monocrática de pedido liminar em arguição de descumprimento de preceito fundamental:

Art. 5º O Supremo Tribunal Federal, por decisão da maioria absoluta de seus membros, poderá deferir pedido de medida liminar na arguição de descumprimento de preceito fundamental.

§ 1º Em caso de extrema urgência ou perigo de lesão grave, ou ainda, em período de recesso, poderá o relator conceder a liminar, *ad referendum* do Tribunal Pleno (Grifos meus).

Consoa com esta norma aquela expressa no art. 21 do Regimento Interno do STF (RISTF):

Art. 21. São atribuições do Relator:
(...)

ADPF 772 MC / DF

IV – submeter ao Plenário ou à Turma, nos processos da competência respectiva, medidas cautelares necessárias à proteção de direito suscetível de grave dano de incerta reparação, ou ainda destinadas a garantir a eficácia da ulterior decisão da causa;

V – determinar, em caso de urgência, as medidas do inciso anterior, ad referendum do Plenário ou da Turma.

Em que pesem as críticas formuladas a este instituto, e a necessária preservação do princípio da colegialidade, a Corte tem admitido seu emprego quando preenchidos os pressupostos autorizativos, interpretando-os sempre à luz da excepcionalidade que encetam. À propósito, o e. Ministro Celso de Mello pôde assentar na ementa da ADI MC-ED-Ref 4.843, de sua relatoria, Tribunal Pleno, DJe 19.02.2015:

Concessão, ad referendum do Plenário, por decisão monocrática do Relator, de medida cautelar em sede de fiscalização abstrata. Possibilidade excepcional. A questão do início da eficácia desse provimento cautelar. Execução imediata, com todas as consequências jurídicas a ela inerentes, dessa decisão, independentemente de ainda não haver sido referendada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal. Precedentes. – O triplice conteúdo eficaz das decisões (tanto as declaratórias de inconstitucionalidade quanto as concessivas de medida cautelar) nos processos objetivos de controle abstrato de constitucionalidade: (a) eficácia vinculante, (b) eficácia geral (“erga omnes”) e (c) eficácia repristinatória. Magistério doutrinário. Precedentes (ADI MC-ED-Ref 4843, Rel. Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, DJe 19.02.2015, grifos meus).

Confirmam-se, igualmente, os seguintes julgados que solidificam esta linha jurisprudencial: ADI-MC-Ref 4.451, de relatoria do Ministro Ayres Britto, DJe 1º.07.2011; ADI-MC-ED-Ref 4.843, de relatoria do Ministro

*Supremo Tribunal Federal***ADPF 772 MC / DF**

Celso de Mello, Tribunal Pleno, DJe 19.02.2015; ADI-MC-Ref 5.398, de relatoria do Ministro Roberto Barroso, DJe 09.11.2015; ADI-MC-Ref 4.705, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, DJe 19.06.2012; ADI-MC-Ref 4.638, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, DJe 30.10.2014; ADPF 341 MC-Ref, de relatoria do Ministro Roberto Barroso, Tribunal Pleno, DJe 10.08.2015; ADPF 77 MC, de relatoria do Ministro Teori Zavascki, Tribunal Pleno, DJe 11.02.2015, ADPF 309 MC-Ref, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJe 1º.12.2014; ADPF 316 MC-Ref, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJe 1º.12.2014, ADPF 307 MC-Ref, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, DJe 27.03.2014 e ADPF 130 MC, de relatoria do Ministro Carlos Britto, Tribunal Pleno, DJe 07.11.2008.

A situação fática trazida aos autos indica, nos termos do art. 5º, § 1º da Lei nº 9.882/99, a presença de elementos que se subsumem aos critérios da “extrema urgência” e do “perigo da lesão grave”. Parece-me, portanto, possível a análise do pedido liminar formulado na petição inicial, seguindo-se de pronto o exame do referendo do Plenário.

4. Da análise do pedido liminar e de seus fundamentos

A questão ora em julgamento versa sobre o conflito entre as finalidades constitucionais subjacentes à norma indutora do Imposto de Importação frente a valores outros constitucionais, com destaque para o direito à vida, a segurança pública e o mercado interno.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e a doutrina majoritária posicionaram-se no sentido de afirmar que a concessão de medidas cautelares, nas ações de controle abstrato de constitucionalidade, deve obedecer aos requisitos do *fumus boni iuris*, entendido como a razoabilidade jurídica das teses apresentadas, e o *periculum in mora*, isto é, a relevância do pedido em face dos possíveis danos ocasionados pela demora da decisão demandada.

Passo, portanto, à análise dos fundamentos sobre os quais se alicerçam o pedido de suspensão dos efeitos da Resolução do GECEX nº

Supremo Tribunal Federal

ADPF 772 MC / DF

126/2020.

4.1 Da extrafiscalidade do Tributo e seus efeitos sobre o mercado interno

É inegável que a Resolução n.126/2020 do Comitê Executivo de Gestão da Câmara do Comércio Exterior (GECEX) tem por finalidade subjacente o fomento à importação de pistolas e revólveres, o que se constata, *in limine*, incompatível com a preservação do mercado interno, com foco setorial à indústria bélica, que já há alguns anos enfrenta desafios não só na ordem interna, senão também externa.

A Constituição de 1988 considera o mercado interno patrimônio nacional que deve ser fomentado com vistas a propiciar desenvolvimento cultural e socioeconômico, vejamos:

Art. 219. O mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e socioeconômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos de lei federal.

A iniciativa de reduzir a zero a alíquota do imposto de importação de pistolas e revólveres impacta gravemente a indústria nacional, sem que se possa divisar, em juízo de delibação, fundamentos juridicamente relevantes da decisão político-administrativa que reduz a competitividade do produto similar produzido no território nacional. Há significativo risco, portanto, de que ocorra desindustrialização, no Brasil, de um setor estratégico para o país no Comércio Internacional.

Identifica-se, prefacialmente, que a Resolução GECEX nº 126/2020 representa possível ofensa grave ao art. 219 da CRFB, atentando contra o patrimônio nacional ao arrostar negativamente o mercado interno de setor econômico estratégico. Neste momento altamente sensível para a retomada econômica, consideradas as sequelas do coronavírus sobre o conjunto das atividades produtivas do país, a inviabilização de relevante setor industrial deve ser vista com especial atenção.

O mesmo dispositivo do art. 219 da CRFB/88 prescreve, *in fine*, como

*Supremo Tribunal Federal***ADPF 772 MC / DF**

objetivo constitucional, o “bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos de lei federal”. Na realidade, tem-se o desafio de evidenciar como o imposto de importação dialoga com os valores expressos em nosso sistema constitucional, partindo-se de uma concepção da tributação que a considera como instrumento de uma política pública constitucionalmente orientada.

Em sede de fixação de “alíquota zero”, há que se ter em conta que o Brasil é signatário de diversos acordos, no Sistema Multilateral do Comércio, a referendar cogência tanto ao Direito Aduaneiro quanto ao Direito do Comércio Internacional (cf. ADPF 101, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 24/06/2009, DJe-108 DIVULG 01-06-2012 PUBLIC 04-06-2012 EMENT VOL-02654-01 PP-00001 RTJ VOL-00224-01 PP-00011 e RE 564413, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 12/08/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-209 DIVULG 28-10-2010 PUBLIC 03-11-2010 REPUBLICAÇÃO: DJe-235 DIVULG 03-12-2010 PUBLIC 06-12-2010 EMENT VOL-02445-01 PP-00137 RTJ VOL-00218-01 PP-00523).

Na doutrina tributária pátria, o professor titular de Direito Tributário do Largo de São Francisco (USP), Luís Eduardo Schoueri, leciona que as normas tributárias indutoras, ao perseguirem objetivos extrafiscais prescritos, devem observar, simultaneamente, outros valores constitucionais, com destaque para todos os previstos no Título da Ordem Econômica (SCHOUERI, L. E. Livre concorrência e tributação. In: Valdir de Oliveira Rocha. (Org.). Grandes questões atuais do Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2007, v. 11, p. 241-271, p.243).

A técnica exonerativa de “alíquota zero” corresponde, indubitavelmente, à isenção tributária, mediante “normas-convite”. Opera-se, *prima facie*, no âmbito da licitude, na medida em que os órgãos de Segurança Pública (Ministério da Justiça-MJ e Exército Brasileiro-EB) já prescrevem normas “comando-controle” para importação de armas. Isto não confere, contudo, um “cheque em branco” para o Executivo fomentar a importação mediante indiscriminada redução de tributos.

Não se ignora que a redução do imposto de importação, mediante

Supremo Tribunal Federal

ADPF 772 MC / DF

ato normativo próprio do Executivo, é autorizada pelo art. 153, § 1º da CRFB/88. Tampouco se ignora que, conforme anteriormente reconhecido por este Tribunal (RE 570.680/RS, rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJE de 4/12/2009), confere-se certa discricionariedade, na matéria, ao Chefe do Poder Executivo, podendo haver, inclusive, delegação à CAMEX/GECEX. A questão juridicamente relevante passa a ser a de se, no exercício desta prerrogativa, os efeitos extrafiscais da redução a zero da alíquota do imposto representam indevida violação de direitos fundamentais, colidindo com princípios que, ante as circunstâncias do caso concreto, reclamam precedência.

Não por outra razão, a Segunda Turma, ao enfrentar a legitimidade da fixação de alíquotas do imposto de importação, classificou este instituto como instrumento de política econômica apto ao controle do Poder Judiciário. Em seu voto, o e. Ministro Maurício Corrêa considerou-o mais como um instrumento de proteção da indústria nacional do que propriamente de satisfação das necessidades financeiras do Estado. Confira-se:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO DE VEÍCULOS USADOS. VEDAÇÃO: PORTARIA Nº 8/91-DECEX. VULNERAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA LEGALIDADE. INEXISTÊNCIA. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. 1. Imposto de importação. Função predominantemente extrafiscal, por ser muito mais um instrumento de proteção da indústria nacional do que de arrecadação de recursos financeiros, sendo valioso instrumento de política econômica. 2. A Constituição Federal estabelece que é da competência privativa da União legislar sobre comércio exterior e atribui ao Ministério da Fazenda a sua fiscalização e o seu controle, atribuições essas essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais. 2.1. Importação de veículos usados. Vedação. Portaria DECEX nº 08/91. Legalidade. A competência do Departamento de Comércio Exterior,

Supremo Tribunal Federal

ADPF 772 MC / DF

órgão do Ministério da Fazenda, encontra-se disciplinada no art. 165 do Decreto nº 99.244/90 e, dentre outras atribuições, compete-lhe a de emitir guia de importação, de fiscalizar o comércio exterior e a elaboração de normas necessárias à implementação da política de comércio exterior. Improcedência da alegação de ofensa ao princípio da legalidade. 3. Princípio da isonomia. Vulneração. Inexistência. Os conceitos de igualdade e de desigualdade são relativos: impõem a confrontação e o contraste entre duas ou várias situações, pelo que onde só uma existe não é possível indagar sobre tratamento igual ou discriminatório. 3.1. A restrição à importação de bens de consumo usados tem como destinatários os importadores em geral, sejam pessoas jurídicas ou físicas. Lícita, pois, a restrição à importação de veículos usados. Recurso extraordinário conhecido e provido. (RE 199619, Rel. Min. Maurício Corrêa, Segunda Turma, julgado em 26/11/1996, DJ 07-02-1997 PP-01376 EMENT VOL-01856-08 PP-01635).

Ainda que este Supremo Tribunal Federal já tenha afirmado a discricionariedade do Presidente da República para a concessão de isenção tributária em vista da efetivação de políticas fiscais e econômicas (MS 34342 AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, Dje 23/08/2017), parece-me necessário traçar um *distinguo*: não se está aqui a tratar, simplesmente, da capacidade de programação da Administração Pública para a efetivação de determinada política econômica. Neste sentido, a opção normativa de fomento à aquisição de pistolas e revólveres por meio de incentivos fiscais mediante a redução do imposto de importação encontra óbice não no conjunto de competências atribuído ao Chefe do Poder Executivo, mas sim na probabilidade de ingerência em outros direitos e garantias constitucionalmente protegidos.

É inegável que, ao permitir a redução do custo de importação de pistolas e revólveres, o incentivo fiscal contribui para a composição dos

*Supremo Tribunal Federal***ADPF 772 MC / DF**

preços das armas importadas e, por conseguinte, perda automática de competitividade da indústria nacional; o que afronta o mercado interno, considerado patrimônio nacional, conforme prescrito na ordem econômica constitucional, e causa não razoável mitigação dos direitos à vida e à segurança pública, que passo a tratar a seguir.

4.2 Dos fundamentos constitucionais do desarmamento

Quando do julgamento da ADI 3.112, de relatoria do eminente Min. Ricardo Lewandowski, este Supremo Tribunal Federal analisou a constitucionalidade da Lei nº 10.826, de 2003 (Estatuto do Desarmamento) à luz do liame estreito existente entre o controle da circulação de armas no país e a efetivação de direitos fundamentais. Naquela ocasião, observou-se que o referido controle não deveria defluir de simples juízo de oportunidade de eventuais manifestações político-administrativas, enraizando-se antes no próprio projeto comum de sociedade que se inaugura em 1988, e que se expande por um sem número de compromissos da comunidade internacional.

Colhe-se do voto do e. Ministro Ricardo Lewandowski:

Princípio afirmando que a análise da higidez constitucional da Lei 10.826, de 22 de dezembro de 2003, denominada Estatuto do Desarmamento, deve ter em conta o disposto no art. 5º, caput, da Constituição Federal, que garante aos brasileiros e estrangeiros residentes no País o direito à segurança, ao lado do direito à vida e à propriedade, quicá como uma de suas mais importantes pré-condições.

Como desdobramento desse preceito, num outro plano, o art. 144 da Carta Magna, estabelece que a segurança pública constitui dever do Estado e, ao mesmo tempo, direito e responsabilidade de todos, sendo exercida para a preservação da ordem pública e da incolumidade das pessoas e do patrimônio. Trata-se, pois, de um direito de primeira

*Supremo Tribunal Federal***ADPF 772 MC / DF**

grandeza, cuja concretização exige constante e eficaz mobilização de recursos humanos e materiais por parte do Estado.

O dever estatal concernente à segurança pública não é exercido de forma aleatória, mas através de instituições permanentes e, idealmente, segundo uma política criminal, com objetivos de curto, médio e longo prazo, suficientemente flexível para responder às circunstâncias cambiantes de cada momento histórico.

Nesse sentido, observo que a edição do Estatuto do Desarmamento, que resultou da conjugação da vontade política do Executivo com a do Legislativo, representou uma resposta do Estado e da sociedade civil à situação de extrema gravidade pela qual passava - e ainda passa - o País, no tocante ao assustador aumento da violência e da criminalidade, notadamente em relação ao dramático incremento do número de mortes por armas de fogo entre os jovens.

A preocupação com tema tão importante encontra repercussão também no âmbito da comunidade internacional, cumprindo destacar que a Organização das Nações Unidas, após conferência realizada em Nova Iorque, entre 9 e 20 de julho de 2001, lançou o Programa de Ação para Prevenir, Combater e Erradicar o Comércio Ilícito de Armas de Pequeno Porte e Armamentos Leves em todos os seus Aspectos (UN Document A/CONF, 192/15).

O Brasil vem colaborando com os esforços da ONU nesse campo, lembrando-se que o Congresso Nacional, aprovou, em data recente, por meio do Decreto Legislativo 36, de 2006, o texto do Protocolo contra a fabricação e o tráfico ilícito de armas de fogo, suas peças e componentes e munições, complementando a Convenção das Nações Unidas contra o Crime Organizado

*Supremo Tribunal Federal***ADPF 772 MC / DF**

Transnacional, adotado pela Assembléia-Geral, em 31 de maio de 2001, e assinado pelo Brasil em 11 de julho de 2001.

Como se nota, as ações diretas de inconstitucionalidade ora ajuizadas trazem ao escrutínio desta Suprema Corte tema da maior transcendência e atualidade, seja porque envolve o direito dos cidadãos a segurança pública e o correspondente dever estatal de promovê-la eficazmente, seja porque diz respeito às obrigações internacionais do País na esfera do combate ao crime organizado e ao comércio ilegal de armas (ADI 3.112, rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJ 26/10/2007, grifos meus).

É possível divisar, a partir do julgamento de mérito da ADI 3.112, nítido fio jurisprudencial que, em consonância com recorrentes manifestações e decisões de tribunais e organizações internacionais de direitos humanos, reafirma a necessidade do controle ao acesso às armas de fogo.

Quando este Tribunal examinou a constitucionalidade da Lei nº 13.060, de 2014, que disciplina o uso dos instrumentos de menor potencial ofensivo pelos agentes de segurança pública, observei que as obrigações de uso proporcional das armas de fogo “explicitam o conteúdo do direito constitucional à vida”, e, portanto, manifestam-se como direito fundamental (ADI 5.243, Rel. Min. Alexandre de Moraes, Red. para o acórdão Min. Edson Fachin, Pleno, DJE 05/08/2019).

Entendo que, em casos relacionados à dimensão securitária das funções do Estado, é de se entender que o direito fundamental à vida goza de forte peso *prima facie*, aportando imenso ônus argumentativo às medidas que tendem a minorá-lo.

Como pude registrar na ADI 5.243, o alcance do direito constitucional singelamente previsto no *caput* do art. 5º da Constituição da República é complementado, em razão da cláusula de abertura material do art. 5º, § 2º da CRFB/88, pela interpretação que os organismos internacionais de direitos humanos dão a ele.

*Supremo Tribunal Federal***ADPF 772 MC / DF**

O Comitê de Direitos Humanos do Pacto Internacional de Direitos Civis e Políticos anotou, em seu Comentário Geral nº 36, que o direito à vida compreende o direito de não ser arbitrariamente dela privado. Assim, caberia aos Estados regular proporcionalmente o uso da força, a fim de se assegurar a razoabilidade com que ela é empregada.

À luz dessa interpretação, o Tribunal assentou, naquela ADI 5.243, que não era a Lei nº 13.060 que impunha restrições ao uso da força, mas a própria Constituição, uma vez que alberga o direito à vida e o direito à segurança. Por isso, a norma impugnada na ação direta era compatível com o sistema constitucional.

A referida orientação do Comitê de Direitos Humanos está amparada na obrigação que os Estados têm de proteger os direitos previstos nos tratados internacionais, o chamado princípio da diligência devida (*due diligence*), e o de observar o princípio da proporcionalidade, como manifestação imanente de um limite dos direitos humanos, quando regulem o acesso às armas.

No Comentário Geral nº 31 (CCPR/C/21/Rev. 1/Add. 13 26.05.2004), em que explicitou o alcance das obrigações legislativas dos Estados, o Comitê de Direitos Humanos advertiu que as obrigações do Pacto Internacional de Direitos Humanos só poderiam ser efetivamente garantidas se os indivíduos fossem protegidos por medidas legislativas adequadas não apenas em relação ao Estado, mas também contra atos privados. É precisamente essa norma que consubstancia o dever de adotar medidas legais, ou *due diligence*.

Nessa mesma ordem de ideias, o Comitê para a Eliminação da Discriminação contra a Mulher reconheceu que, perante o direito internacional e os tratados específicos de direitos humanos, os Estados também podem ser responsáveis por atos privados se falharem em agir com a diligência devida (*due diligence*) para prevenir ou para investigar e punir atos de violência.

No âmbito interamericano, a Corte de Direitos Humanos tem reconhecido que o uso arbitrário da violência, tolerado pelo Estado por ações ou omissões, dá ensejo à responsabilização internacional por

*Supremo Tribunal Federal***ADPF 772 MC / DF**

violações de direitos humanos (Corte Interamericana de Direitos Humanos, *Caso Velásquez Rodríguez v. Honduras*, julgamento de 29 de jul. de 1988, par. 172).

No relatório produzido por mandato da Subcomissão de Promoção e Proteção de Direitos Humanos (A/HRC/Sub. 1/58/27/ 27.07.2006), a Professora Barbara Fey indicou que as medidas efetivas para cumprir o requisito de “diligência devida” incluem requisitos mínimos de licenciamento que têm por objetivo evitar que armas leves sejam obtidas por quem possivelmente vai empregá-las mal. Os critérios para licenciamento englobam o de idade mínima, o de antecedentes criminais, a prova de que o uso será legítimo, e, finalmente, a capacidade psicológica, devidamente reconhecida. É possível, ainda, exigir-se prova de habilidade para o manuseio correto da arma e de que a arma ficará guardada de forma segura. As licenças devem ser renovadas com frequência para prevenir a transferência irregular de armas a pessoas não autorizadas.

A Comissão de Direitos Humanos, ao acolher esse relatório, observou que “há, de fato, um quase universal consenso acerca da necessidade de se adotar requisitos mínimos para a legislação nacional de autorização para a posse civil de arma como forma de proteger a segurança pública e a proteção de direitos humanos”. Assentou, ainda, que “esse consenso é fator a ser levado em conta pelos mecanismos de direitos humanos quando sopesarem as responsabilidades positivas dos Estados para prevenir violações ao núcleo de direitos humanos em casos que envolvam violência armada no setor privado” (parágrafo 16).

O requisito da proporcionalidade figura ainda em diversos julgados internacionais. Em *Suarez de Guerrero v. Colombia* (Comunicação nº R11/45, A/37/40), por exemplo, o Comitê de Direitos Humanos advertiu o Estado colombiano que a morte de Maria Fanny Suarez de Guerrero por forças policiais era resultado do uso desproporcional da força, o que impunha responsabilização internacional à Colômbia.

A partir dessas premissas, é possível concluir que não há, por si só, um direito irrestrito ao acesso às armas, ainda que sob o manto de um

*Supremo Tribunal Federal***ADPF 772 MC / DF**

direito à legítima defesa. O direito de comprar uma arma, caso eventualmente o Estado opte por concedê-lo, somente alcança hipóteses excepcionais, naturalmente limitadas pelas obrigações que o Estado tem de proteger a vida.

Ainda assim, o uso de armas de fogo, seja por agentes públicos, seja por agentes privados, somente se justifica em casos de absoluta necessidade, tal como fiz observar quando do julgamento da ADI 5.243. Isso significa que apenas quando não houver qualquer outro meio menos lesivo de evitar a injusta agressão é que se justificaria o excepcional e proporcional emprego da arma de fogo.

No âmbito da formulação de políticas públicas, isso significa que a segurança dos cidadãos deve primeiramente ser garantida pelo Estado e não pelos indivíduos. Incumbe ao Estado diminuir a necessidade de se ter armas de fogo por meio de políticas de segurança pública que sejam promovidas por policiais comprometidos e treinados para proteger a vida e o Estado de Direito. A segurança pública é direito do cidadão e dever do Estado.

Diante deste arcabouço normativo, a Resolução GECEX nº 126/2020 se apresenta, em juízo de deliberação, como contrária à Constituição da República. Que, no plano teleológico do ato normativo, existam razões de adequação entre meios e fins, entre instrumentos econômicos e horizontes políticos do Poder Executivo, não se extrai como consequência uma vedação à análise de seu impacto sobre os direitos fundamentais.

Raciocinando-se em termos de proporcionalidade, pende dúvida razoável, em primeiro lugar, sobre a regra da legitimidade dos fins aplicada à redução a zero da alíquota do imposto de importação sobre pistolas e revólveres (cf., a propósito desta regra, KLATT, M; MEISTER, M. *The constitutional structure of proportionality*. Oxford: OUP, 2012). Estando pouco evidente a finalidade buscada pela norma, há razões para entender que seus objetivos podem não se coadunar com os mecanismos de legitimação constitucional e a diligência devida.

Em segundo lugar, e como consequência do primeiro ponto, é razoável supor que as regras da necessidade e da adequação da norma

Supremo Tribunal Federal

ADPF 772 MC / DF

vergastada não se encontram preenchidas.

Em terceiro lugar, ainda que se cuide de mera análise do pedido liminar, há suficiente evidência de que a Resolução GECEX nº 126/2020 não resiste a teste de proporcionalidade em sentido estrito. Ante o peso *prima facie* dos princípios do direito à vida e à segurança, e da significativa intensidade de interferência sobre eles exercida pela referida redução de alíquota, naquilo em que estimula a aquisição de armas de fogo e reduz a capacidade estatal de controle, seria necessário que os princípios concorrentes (fossem eles o direito de autodefesa, ou as prerrogativas de regulação estatal da ordem econômica) estivessem acompanhados de circunstâncias excepcionais que os justificassem. Em termos técnicos, estes direitos deveriam ser complementados por extraordinariamente altas premissas fáticas e normativas (cf. ALEXY, R. The Weight Formula. In: STELMACH, Jerzy *et al.* (org.). *Studies in the Philosophy of Law: Frontiers of the Economic Analysis of Law*. Cracóvia: Jagiellonian University Press, 2007). Ademais, estas premissas deveriam estar plasmadas em planos e estudos que garantissem racionalmente, a partir das melhores teorias e práticas científicas a nós disponíveis, que os efeitos da norma não violariam o dever de controle das armas de fogo pelo Estado brasileiro.

Ausentes as condições delineadas, conclui-se pela verossimilhança da alegação de que a redução a zero da alíquota do imposto de importação sobre pistolas e revólveres, por contradizer o direito à vida e o direito à segurança, viola o ordenamento constitucional brasileiro.

5. Do perigo da demora da prestação jurisdicional

Demonstrado o requisito do *fumus boni iuris*, passo à análise do *periculum in mora*.

Nota, inicialmente, que o art. 3º da Resolução GECEX nº 126/2020 prevê a entrada em vigor da norma para o dia 1º de janeiro de 2021.

À iminência da vigência temporal do dispositivo vergastado soma-se a gravidade dos efeitos potencialmente produzidos, nomeadamente

*Supremo Tribunal Federal***ADPF 772 MC / DF**

quanto ao impacto causado à segurança pública e ao direito à vida dos cidadãos brasileiros. O risco de um aumento dramático da circulação de armas de fogo, motivado pela indução causada por fatores de ordem econômica, parece-me suficiente para que a projeção do decurso da ação justifique o deferimento da medida liminar.

6. Do dispositivo

Ante o exposto, julgo presentes os pressupostos do *fianus boni iuris* e do *periculum in mora*, e defiro, *ad referendum* do plenário, a cautela requerida para suspender os efeitos da Resolução GECEX nº 126/2020.

Indico imediatamente o feito à pauta para a próxima sessão do Plenário Virtual.

Publique-se. Intime-se.

Brasília, 14 de dezembro de 2020.

Ministro EDSON FACHIN

Relator

Documento assinado digitalmente

Impresso por: 02631488316 - FELIPE DE ABREU FORTALEZA
Em: 19/04/2025 - 18:50:15