

ELEMENTOS DE UMA TEORIA SISTEMÁTICA DE INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS COM FINALIDADE EXTRAFISCAL

*Elements for a systematic theory of interpretation of
regulatory and inducing tax rules*

*Diego Galbinski¹
Eduardo Luís Kronbauer²*

Resumo: O presente artigo propõe uma teoria com elementos para a interpretação sistemática das normas tributárias com finalidades extrafiscais, uma vez que a interpretação utilizada pela doutrina da jurisdição constitucional não satisfaz as necessidades de um sistema orientado a valores. Demonstra-se que as normas com finalidades extrafiscais devem observar direitos e garantias constitucionais para sua justificação e aplicação, o que requer um processo argumentativo e de interpretação mais complexos.

Palavras-chave: Direito Tributário – Direitos Fundamentais - Normas Extrafiscais - Interpretação e Argumentação – Justiça e Justificação.

Abstract: *The paper study aims at propose a theory with elements to interpret regulatory and inducing tax rules in a systematic way, as the interpretation used by the Supreme Brazilian Court does not satisfies the needs of a system oriented by values. The elements indicated in this paper are based in a systematic theory of interpretation. Therefore it shows that the regulatory and inducing tax rules have to observe constitutional rights and guarantees to be applied, which demands a more complex process of interpretation and argumentation.*

Keywords: *Tax Law – Fundamental Rights – Constitution – Interpretation and Argumentation – Justice and Justification.*

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A partir da premissa de que o elemento finalístico ou teleológico da tributação, na passagem do estado liberal para o estado social, evoluiu não somente de forma quantitativa, mas também de forma qualitativa, a ciência do direito tributário classifica as normas tributárias entre *normas tributárias com finalidade fiscal e normas tributárias com finalidade extrafiscal*.

¹ Bolsista da Coordenação de Aperfeiçoamento de Nível Superior - CAPES. Pesquisador convidado do Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen em Munique, Alemanha. Doutorando em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul - PUCRS. Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul - PUCRS, com formação complementar em Direito Tributário Internacional pela Westfälische Wilhelms Universität Münster. Pós-Graduado em Direito Tributário pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS. Advogado e parecerista em Porto Alegre/RS.

² Mestrando em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUC/RS. Pós-Graduado em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUC/RS e Instituto de Estudos Tributários – IET/RS. Membro do Grupo Avançado de Estudos Tributários – GTAX. Advogado em Porto Alegre/RS.

Enquanto as normas tributárias com finalidade fiscal têm o elemento finalístico ou teleológico orientado, em maior medida, *para o financiamento das despesas públicas*, as normas com finalidade extrafiscal têm o elemento finalístico ou teleológico orientado, em maior medida, *para a promoção de políticas públicas* na ordem econômica e social³.

A despeito da orientação axiologicamente comprometida do elemento finalístico ou teleológico das normas tributárias com finalidade extrafiscal, a jurisdição constitucional desenvolveu a doutrina de que nos casos difíceis (**hard cases**), as normas tributárias com finalidade extrafiscal devem ser interpretadas e aplicadas conforme a prioridade *prima facie* da norma geral exclusiva e do respectivo argumento **a contrario**. Esta doutrina pressupõe que o fundamento para a interpretação e aplicação jurídica das normas tributárias com finalidade extrafiscal é a *margem da liberdade de conformação do legislador*⁴.

Todavia, a doutrina da jurisdição constitucional de que as normas tributárias com finalidade extrafiscal devem ser interpretadas e aplicadas desta forma não promove, por exemplo, o estado ideal de coisas que formam um sistema orientado por valores. Ao contrário de outras ideias de sistemas, nos sistemas orientados a valores, a função de ordem interna,

³ SCHUMPETER, Joseph. **Die Krise des Steuerstaats**. Graz [et al.]: Leuschner und Lubensky, 1918. ISENSEE, Josef. *Steuerstaat als Staatsform*. STÖDTER, Rolf; THIEME, Werner [Hrsg.]. **Festschrift für Hans Peter Ibsen zum Siebzigsten Geburtstag**. Tübingen: Mohr, 1977. JACHMANN, Monika. **Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung**. Aachen: Shaker Verlag, 1996. MENÉNDEZ, Agustín José. **Justifying Taxes**. Dordrecht [et al.]: Springer, 2001. SACKSOFSKY, Ute; WIELAND, Joachim [Hrsg.]. **Von Steuerstaat zum Gebührenstaat**. Baden-Baden: Nomos, 2000. TIPKE, Klaus. **Die Steuerrechtsordnung**. 2 ed. Köln: Otto Schmidt, v. 2, 2000. NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 2004. WIENBRACKE, Mike. **Bemessungsgrenzen der Verwaltungsgebühr**. Berlin: Duncker und Humblot, 2004. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. KIRCHHOF, Paul. **Handbuch des Staatsrechts**. Heidelberg: C. F. Müller, 2007, v. 5. PAUSENBERGER, Marcus A. **Eigentum und Steuern in der Republik**. Berlin: Duncker & Humblot, 2008. CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. CREZELIUS, Georg. *Steuerrecht Zwischen Konsens und Konfrontation*. **DStR-Beih** 2013, 99.

⁴ Em relação à doutrina de que nos casos difíceis ou **hard cases** as normas tributárias com finalidade extrafiscal devem ser interpretadas e aplicadas conforme a prioridade *prima facie* da norma geral exclusiva e do respectivo argumento **a contrario**, ela pode ser induzida a partir de um grupo de precedentes da jurisdição constitucional que decidiu no sentido de que o juiz não tem a competência de estender teleologicamente supostos de fato de isenções tributárias. Em este grupo de precedentes, foi decidido que é “vedado ao Poder Judiciário, sob pretexto de atenção ao princípio da igualdade, atuar como legislador positivo estabelecendo isenções tributárias não previstas em lei” [ARE 691.852 AgR/RS, STF, T1, Rel. Min. Rosa Weber, j. 05.11.2013, Dje-229, 20.11.2013], com base no argumento de que “A extensão dos benefícios isençionais, por via jurisdicional, encontra limitação absoluta no dogma da separação de poderes.” Em face da margem de liberdade de conformação do legislador, “Os magistrados e Tribunais, que não dispõem de função legislativa - considerado o princípio da divisão funcional do poder -, não podem conceder, ainda que sob fundamento de isonomia, isenção tributária em favor daqueles a quem o legislador, com apoio em critérios impessoais, racionais e objetivos, não quis contemplar com a vantagem desse benefício de ordem legal” [AI 360.461 AgR/MG, STF, T2, Rel. Min. Celso de Mello, j. 06.12.2005, Dje-055, 27.03.2008].

que deriva do princípio da igualdade, atribui para o intérprete o dever de coerência sistemática entre o valor que está por trás da norma e a decisão que interpreta e aplica a norma para a solução do caso concreto⁵.

Em resposta, o presente artigo dedicará esforços para a construção de um modelo não meramente cognitivo e normativo do fenômeno da interpretação e aplicação jurídica das normas tributárias com finalidade extrafiscal. Na primeira parte, proporá a dissociação entre *normas tributárias com finalidade extrafiscal típica*, de um lado, e *normas tributárias com finalidade extrafiscal atípica*, de outro, com base nas normas de competência previstas na Constituição Federal.

De acordo com este critério, as normas tributárias com finalidade extrafiscal típica pressupõem normas de competência que prescrevem o elemento finalístico ou teleológico de ordenação da economia ou de conformação da sociedade. De forma diametralmente oposta, as normas tributárias com finalidade extrafiscal atípica pressupõem normas de competência que não preveem o elemento finalístico ou teleológico de ordenação da economia ou de conformação da sociedade de forma explícita.

Posteriormente, destacar-se-ão critérios de interpretação e justificação que devem ser aplicados às normas com função extrafiscal típica e às atípicas. Nesse aspecto, a verificação inicial é dada mediante a aplicação do *Princípio da Subsidiariedade*: o Estado somente pode intervir nas relações privadas, por meio de efetivação de seu poder regulatório, quando estas não se regularem de forma natural, sendo justificada a intervenção apenas quando necessária a garantir a eficácia dos preceitos fundamentais dispostos na Constituição. Em segundo plano, justificada a necessidade de intervenção, apontar-se-á a necessidade observação às limitações impostas pelos princípios da *Generalidade e Igualdade* vista como critério de justiça comutativa.

Entretanto, as normas com finalidade extrafiscal atípica, por não serem definidas de forma explícita no texto constitucional, podem carregar disposições com conceitos abstratos.

⁵ CANARIS, Claus-Wilhelm. *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*. 2 ed. Berlin: Duncker und Humblot, 1983. LOSANO, Mario G. *Sistema e Struttura nel Diritto*. Milano: Giuffrè, v. 2, 2002. FREITAS, Juarez. *A Interpretação Sistemática do Direito*. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2010. CANARIS, Claus-Wilhelm; LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 4 ed. Berlin [et al.]: Springer, 2013.

Da mesma forma, partem de um princípio de tratamentos diferenciados em virtude de características individuais dos sujeitos. Por este motivo, devem ser interpretadas e justificadas com critérios mais rigorosos. Assim, a proposta consiste em aplicar elementos compreendidos em uma interpretação sistemática, com o objetivo de solução de casos em que o direito positivo não supre a aplicação das normas ao fato concreto.

2. ELEMENTO TELEOLÓGICO OU FINALÍSTICO DO IMPOSTO

Deixando de adentrar na origem histórica do imposto, o primeiro tipo de comunidade política que atribuiu o elemento finalístico ou teleológico de meio de financiamento das despesas públicas foi o estado de direito. Como a base de organização do estado de direito é o uso privado da propriedade, ele depende da cobrança e arrecadação de impostos para cobrir suas necessidades financeiras, no sentido de *estado fiscal*.

No estado fiscal liberal, o elemento finalístico ou teleológico do imposto como meio de financiamento das despesas públicas é um desdobramento de arranjos econômico-sociais que estruturam a constituição financeira do estado conforme a ideia da economia livre de mercado. Na economia livre de mercado, a divisão de trabalho entre estado e sociedade reserva para a sociedade o uso dos recursos econômicos escassos por intermédio das *liberdades econômicas*, ao passo que para o estado a participação nos resultados da economia privada se dá por intermédio dos *impostos*⁶.

Com base neste pressuposto, a ciência do direito tributário compartilha o ponto de vista kirchhofiano de que o imposto é o *preço da liberdade*. De acordo com esta teoria, ao mesmo tempo em que a sociedade reivindica liberdades econômicas, nega a soberania do estado para confiscar o patrimônio dos cidadãos. Em vez da expropriação da propriedade, o estado deve ser financiado, então, com respeito à liberdade dos indivíduos, por meio da transferência de recursos da sociedade.

Todavia, na passagem do estado liberal fiscal para o estado fiscal social o elemento finalístico ou teleológico evoluiu não só de forma quantitativa, mas também de forma qualitativa. Além de passar a financiar maior número de despesas públicas, em decorrência

⁶ MENÉNDEZ, op. cit., p. 17-20.

do aumento das tarefas no estado fiscal social, o imposto adquiriu o elemento finalístico ou teleológico de *meio de promoção de políticas públicas* na ordem econômica e social⁷.

De instrumento indireto, passou o imposto a ser instrumento direto de realização direta das atividades do estado para a ordenação da economia ou para a conformação da sociedade. Nos benefícios e incentivos fiscais, por exemplo, o imposto é meio para a realização direta das prestações do estado fiscal social, com a aproximação entre o direito das receitas, no caso, o *direito tributário*, e o direito das despesas, no caso, o *direito financeiro*⁸.

3. NORMAS TRIBUTÁRIAS COM FUNÇÃO FISCAL

A partir da premissa de que os impostos são normas tributárias com dois elementos finalísticos ou teleológicos do ponto de vista qualitativo, a ciência do direito tributário classifica estas entre *normas tributárias com finalidade fiscal* e *normas tributárias com finalidade extrafiscal*. As normas tributárias com finalidade fiscal são a espécie de normas tributárias que têm o elemento finalístico ou teleológico orientado, em maior medida, *para o financiamento das despesas públicas*. Diferentemente, as normas tributárias com finalidade extrafiscal são normas cujo elemento finalístico ou teleológico é orientado, em maior medida, *para a promoção de políticas públicas* na ordem econômica e social⁹.

T. M. Cooley, citado por R. Barbosa Nogueira, reportou a classificação dos tributos com base no critério finalístico, dividindo-os em duas categorias: “os que têm em vista um fim eminentemente fiscal, isto é, de apenas proporcionar arrecadação ao fisco, e que, segundo ele (Cooley) estão fundados no poder de tributar; e os tributos que visam principalmente a um

⁷ NABAIS, 2004, p. 191-251.

⁸ Ibid., p. 244.

⁹ “Os tributos figuram, na Constituição Federal brasileira, como meios para obtenção de recursos por parte dos entes políticos. Ademais, como na quase totalidade dos Estados modernos, a tributação predomina como fonte de receita derivada (porque advinda do patrimônio privado) e compulsória (uma vez que, decorrendo de lei, independem da vontade das pessoas de contribuírem para o custeio da atividade estatal). Possuem, portanto, em geral, caráter predominantemente fiscal, devendo pautar-se, essencialmente, pelos princípios da segurança, da igualdade e da capacidade contributiva. Mas, por onerarem determinadas situações ou operações, acabam por influenciar as escolhas dos agentes econômicos, tendo, pois, também efeitos extrafiscais”. PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 13.

⁹ BECKER Apud SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 26-27.

*fim político, econômico ou social, fundados no poder de regular ou poder de polícia*¹⁰.

Conforme ensina *R. Lobo Torres*, ao instituir a política de obtenção de recursos, o Estado não tem como finalidade o enriquecimento ou aumento do seu patrimônio, mas o *alcance de certos objetivos de índole política, econômica ou administrativa*¹¹. Portanto, as normas tributárias com finalidade fiscal visam somente ao custeio dos gastos públicos, no que diz respeito à manutenção de suas atividades essenciais¹².

Assim, quanto às suas finalidades, as normas tributárias têm finalidade fiscal quando o seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o estado; e *extrafiscal*, quando o seu objetivo principal é a interferência na ordem econômico e social, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros para custear as atividades estatais¹³.

Ambas as finalidades, porém, podem coexistir, como bem salienta *L. E. Schoueri*, citando *A. A. Becker*:

“A coexistência das finalidades foi percebida por Becker, que assim se manifestava: “Na construção jurídica de todos e de cada tributo, nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão sempre – agora de um modo consiente e desejado – na construção de cada tributo; apenas haverá maior ou menor prevalência neste ou naquele sentido, a fim de melhor estabelecer o equilíbrio econômico-social do orçamento cíclico¹⁴”.

Da mesma forma, *R. Barbosa Nogueira* ensina que “*a natureza instrumental da atividade financeira está presente assim no campo da fiscalidade como no campo da extrafiscalidade*”. Para o autor, “em razão da soberania que o Estado exerce sobre as pessoas

¹⁰ COOLEY Apud NOGUEIRA, op. cit. p. 187.

¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010, p. 5.

¹² TORRES, op. cit., p. 3-4.

¹³ “Os tributos figuram, na Constituição Federal brasileira, como meios para obtenção de recursos por parte dos entes políticos. Ademais, como na quase totalidade dos Estados modernos, a tributação predomina como fonte de receita derivada (porque advinda do patrimônio privado) e compulsória (uma vez que, decorrendo de lei, independem da vontade das pessoas de contribuírem para o custeio da atividade estatal). Possuem, portanto, em geral, caráter predominantemente fiscal, devendo pautar-se, essencialmente, pelos princípios da segurança, da igualdade e da capacidade contributiva. Mas, por onerarem determinadas situações ou operações, acabam por influenciar as escolhas dos agentes econômicos, tendo, pois, também efeitos extrafiscais”. PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 13.

¹⁴ BECKER Apud SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 26-27.

e bens de seu território, ele pode impor sobre as relações econômicas praticadas por essas pessoas e sobre esses bens, tributação (soberania fiscal), como também impor-lhes regulamentação (soberania regulatória). Daí o poder de tributar e o poder de regular”¹⁵.

E. Seligman sustenta que a diferenciação quanto às finalidades arrecadatória e regulatória seria desnecessária, porque tributos com finalidade arrecadatória podem ter efeitos regulatórios, ao passo que tributos com finalidade de regulação não deixam de ser arrecadatórios¹⁶.

Assim, para a classificação das normas extrafiscais, não basta a simples distinção quanto à finalidade arrecadatória ou regulatória, uma vez que todos os tributos têm efeito arrecadatório e regulatório, em maior ou menor grau, bem como apenas quanto ao atendimento ou não ao princípio da capacidade contributiva¹⁷. Para tanto, é necessária a verificação de seus efeitos e a sua obediência às demais limitações impostas pelo sistema.

4. NORMAS TRIBUTÁRIAS COM FINALIDADE EXTRAFISCAL

4.1 Normas tributárias com finalidade extrafiscal típica

Não é de hoje que se discute a tributação com finalidades que ultrapassem a natureza meramente arrecadatória. Conforme destacado por *J. Casalta Nabais*:

“o direito dos impostos se apresenta relativamente transformado face à sua fisionomia liberal, i.e, com efeito, ao imposto concebido teoricamente e concretizado na prática como um mero instrumento de auto sustento do Estado mínimo económica e socialmente neutro do liberalismo, sucedeu um imposto instrumento de direção (global) da política económica e da acção

¹⁵ NOGUEIRA, 1980, p. 185.

¹⁶ “While, then, it may be expedient from the legal point of view to distinguish between the police power and the taxing power, ruling that the one is for regulation and the other for revenue, and while the constitutional importance of the police power, especially in the United States, is in many respects considerable, the distinction from the economic and fiscal standpoint is, nevertheless, wholly unnecessary. A tax is no less a tax because its purpose is regulation or destruction; and a fee or payment for regulation brings in just as much revenue as a precisely identical fee imposed primarily for revenue.” SELIGMAN, Edwin R. A. **Essays in Taxation**. Nova Iorque: Macmillan and Co., 1895, p. 272-273.

¹⁷ “Tendo em vista o objetivo de buscar o regime jurídico que se impõe ao legislador quando, valendo-se de normas tributárias, promove intervenção na economia, seria por demais restritiva a análise que se limitasse àquelas normas contrárias ao princípio da capacidade contributiva.” SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. pp. 26/27.

conformadora do estado intervencionista¹⁸.

A. A. *Becker* também se apercebeu da importância e necessidade de normas tributárias com finalidade extrafiscal:

“A aplicação dos princípios liberais à ordem econômica para sustentar uma situação de luta primitiva, onde o mais fraco se torna a vítima cobiçada e o objeto do sacrifício, é um contra-senso, um ilogismo flagrante. E a forma racional do intervencionismo do Estado é o planejamento.

O liberalismo capitalista, ao criticar o planejamento intervencionista do Estado, esquece que o próprio liberalismo capitalista repousa também sobre um planejamento que as forças econômicas privadas estabelecem para manter sua hegemonia graças ao intervencionismo força bruta (poderio econômico natural) orientada (ela também) pelas “leis” naturais da economia política. O planejamento intervencionista do Estado destrói estes planejamentos egoístas; estes, são o instrumento da liberdade de alguns; aqueles, o instrumento da liberdade de todos.

Um muito maior intervencionismo estatal na ordem social e na economia privada é necessidade inadiável, pois só deste modo se restituirá à pessoa humana a sua dignidade.

“Devant de telles injustices et un tel déséquilibre, l'Etat ne pouvait demeurer indifferente. Ainsi, toutes les mesures interventionnistes qui on suivi la première guerre mondiale dérivent de la transformation de structure du régime capitaliste, ou été suscitées par l'évolution économique et sociale. Ce qui le prouve bien, c'est que tous les pays parvenus au même temps une législation analogue¹⁹.”

As normas tributárias com finalidade extrafiscal transcendem às finalidades das normas tributárias que visam somente à arrecadação para o custeio das atividades estatais. Elas buscam fazer valer certos princípios constitucionais da ordem econômica e social por meio da indução de comportamentos dos contribuintes.

Todavia, certas normas já possuem sua finalidade extrafiscal prevista, de alguma forma, na Constituição Federal. São as normas tributárias que pressupõem normas de competência com previsão do elemento finalístico ou teleológico de ordenação da economia ou conformação da sociedade. Estas espécies são as que podemos denominar como *normas tributárias com finalidade extrafiscal típica*.

São exemplos os tributos de competência da União Federal, previstos no art. 153, I, II, IV e V da Constituição Federal: (i) o imposto sobre a importação de produtos estrangeiros; (ii) o imposto sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; (iii) o imposto sobre

¹⁸ NABAIS, José Casalta. **Contratos Fiscais**. Coimbra: Coimbra Editora, 1994, p. 147-148.

¹⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2 ed. Saraiva: São Paulo, 1972, p. 537-538.

produtos industrializados; e (iv) o imposto sobre operações financeiras²⁰. Conforme o § 1º do art. 153, tais tributos têm regimes jurídicos que mitigam o princípio da legalidade, no sentido de que atribuem a competência relativa à alteração das alíquotas para o poder executivo. Isso porque o próprio constituinte observou que estes impostos são instrumentos para a promoção de políticas públicas na ordem econômica e social, como a regulação do mercado²¹.

No mesmo sentido, podem ser citadas as contribuições de intervenção no domínio econômico. Evidentemente, a finalidade destas contribuições é viabilizar políticas econômicas ou influenciar o comportamento dos contribuintes para a obtenção de efeitos econômicos desejados. Da mesma forma, como meio de induzir o cumprimento de política social, o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana e o imposto territorial rural são utilizados de modo a promover a função social da propriedade²².

Em geral, a classificação entre normas tributárias com função fiscal e normas tributárias com função extrafiscal é baseada no elemento finalístico ou teleológico²³. Este elemento é verificado com base em análise subjetiva, objetiva ou subjetiva-objetiva²⁴. As normas tributárias com finalidade extrafiscal que pressupõem normas de competência com previsão do elemento finalístico ou teleológico de ordenação da economia ou conformação da

²⁰ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; (...) 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.”

²¹ “Por outro lado, a rigidez do Princípio da Legalidade encontra alguma mitigação na própria Constituição Federal. Isso se explica porque o próprio constituinte viu em certos tributos um veículo interessante para introduzir no ordenamento jurídico normas indutoras do comportamento dos contribuintes. Ou seja: desejou o constituinte que o Poder Executivo, dentro de certos limites, pudesse valer-se do tributo como um instrumento de intervenção no Domínio Econômico. É assim que o art. 153, §1º, da Constituição Federal, dispõe ser ‘facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos’ sobre: (i) importação de produtos estrangeiros; (ii) exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; (iii) produtos industrializados; e (iv) operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores imobiliários.” SCHOUERI, 2013, p. 306-307.

²² Art. 170, III, da Constituição Federal: “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: ... III - função social da propriedade”. Art. 182, § 4º, II, da Constituição Federal: “Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes: ... § 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: ... II - imposto sobre propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo”.

²³ SCHOUERI, 2005, p. 21-22.

²⁴ *Ibidem*, p. 21-22.

sociedade podem ser analisadas de forma objetiva, ao passo que as normas tributárias que pressupõem normas de competência sem previsão do elemento finalístico ou teleológico de ordenação da economia ou conformação da sociedade, não. Estas espécies são as que podemos dar o nome de *normas tributárias com finalidade extrafiscal atípica*.

4.2 Normas tributárias com finalidade extrafiscal atípica

As normas cuja finalidade indutora está expressamente definida nos dispositivos constitucionais permitem uma análise objetiva de sua estrutura, sendo vinculadas a princípios gerais como o da *subsidiariedade*, da *generalidade* e ao critério de *justiça comutativa*²⁵. Nesse caso, a análise finalística e com base na proporcionalidade assume um papel secundário para a compreensão destas normas.

Contudo, em uma visão sistemática da extrafiscalidade, existem normas que possuem características indutoras não vinculadas somente a elementos objetivos definidos na hipótese tributária, mas visam alcançar, indiretamente, princípios fundamentais dispostos na Constituição Federal, e são identificadas por um critério de *justiça distributiva*²⁶ e *igualdade* analisada de forma *individual*. Estas normas merecem uma análise mais detalhada para sua interpretação e sua aplicação deve ser justificada com critérios mais rigorosos.

²⁵“(…) a justiça comutativa ocupa-se das relações transacionais ou de troca (*synallagmata*), nas quais não existe qualquer razão para que os envolvidos sejam, entre si, diferenciados com base em suas qualidades para que seja possível determinar o bem que é devido ou o encargo que deve ser suportado por cada um. Ocupa-se, pois, em estabelecer uma igualdade entre coisas, não entre as pessoas que integram a relação. Nesta espécie de justiça interessa apenas a manutenção do equilíbrio numérico entre os bens e valores compartilhados na relação. Por esta razão, aqui se estabelece um dever de equivalência entre bens e encargos distribuídos, em que se busca uma igualdade absoluta entre as partes, ou seja, independentemente de qualquer qualificação específica dos envolvidos. Não se admite, assim, uma diferenciação dos integrantes da relação que seja baseada em elementos particulares dos indivíduos envolvidos, devendo a distribuição interna dos bens e encargos ser equivalente em todas as situações e equânimes a todos que a ela se sujeitam. Nestes casos, portanto, a adequação do montante atribuído a cada um deve atentar-se à manutenção absoluta do sinalagma interno da própria relação.” (Nota: ver referências feitas pelo autor no original) NETO, Arthur M. Ferreira. **Classificação constitucional de tributos pela perspectiva da justiça** – Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, pp. 74/75.

²⁶“Temos, pois, na justiça distributiva, a atividade de distribuição na qual se atribuem bens ou encargos aos cidadãos membros da comunidade, de acordo com um critério de justificação racional que se escorre em características particulares do próprio destinatário desta distribuição. É exatamente o traço específico daquele que participa da relação distributiva que permitirá atribuir-lhe uma maior quantidade de bens ou impor-lhe um maior grau de responsabilidades. Para Aristóteles, o justo envolve sempre uma relação de proporcionalidade entre fatores, sendo que, diferentemente da justiça comutativa, em que a proporção é aritmética, no caso específico da justiça distributiva, esta será sempre geométrica. Portanto, são características marcantes dessa espécie de justiça particular tanto a necessidade de se promover uma correta qualificação das pessoas envolvidas na relação, quanto a possibilidade de se estabelecer um tratamento diferenciado entre elas.” (Nota: ver referências feitas pelo autor no original) *Idem*, pp. 70/71.

Nesse sentido, as normas com função extrafiscal são utilizadas como meio de intervenção do Estado nas relações privadas por um bem maior que é a coletividade, com finalidade de induzir políticas por meio da tributação/intervenção nas relações privadas. Põe-se em análise a coletividade e os direitos individuais. Neste ponto, Humberto Ávila analisa que:

“Em geral, pode-se afirmar que a liberdade e a propriedade são mais ou menos atingidos pela concretização da relação obrigacional tributária, pois cada tributo tem efeitos específicos. Em função dessa eficácia, as leis tributárias podem ser descritas como leis interventivas (Eingriffsgesetze) porque elas, direta ou indiretamente, reduzem a esfera privada. Outros bens também são afetados, já que eles estão em necessária conexão com liberdade e propriedade, especialmente a dignidade humana(...)”²⁷.

Embora não pressuponham normas de competência com previsão do elemento finalístico ou teleológico de ordenação da economia ou conformação da sociedade, as normas tributárias com finalidade extrafiscal atípica têm igualmente o elemento finalístico ou teleológico orientado, em maior medida, para a promoção de políticas públicas na ordem econômica e social.

Por exemplo, a regra que permite a dedução das doações a entidades de assistência social sem fins lucrativos da base de cálculo do imposto de renda é uma norma tributária com finalidade extrafiscal atípica, na medida em que tem o objetivo de incentivar comportamentos dos contribuintes para a promoção da ordem social, a despeito de a norma de competência do imposto de renda não prever o elemento finalístico ou teleológico de conformação da sociedade.

A partir da premissa de que as normas tributárias com finalidade extrafiscal atípica pressupõem normas de competência sem previsão do elemento finalístico ou teleológico de ordenação da economia ou conformação social, no seu caso o dever de justificação do legislador é maior do que no caso das normas de competência tributária com finalidade extrafiscal típica.

A propósito, leciona *L. E. Schoueri*:

“Tratando-se especificamente de incentivos fiscais, o tema não é tão claro, já

²⁷ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo/SP: Saraiva, 2010, pp 87.

que, do ponto de vista do contribuinte afetado, pode-se acreditar que não se dando influência por limitações, mas por alargamento de suas possibilidades econômicas, descaberia qualquer cuidado constitucional. Este entendimento, entretanto, descuida da questão proposta por Feraz Junior: "Saber se, no caso das técnicas de encorajamento, a autonomia da vontade não estaria sutilmente sendo escamoteada, implicando isso o reconhecimento de que o Estado com função promocional desenvolve formas de poder ainda mais amplas que o Estado protetor. Isto é, ao prometer via subsídios, incentivos, isenções, ele se substitui, como disse, ao mercado e à sociedade no modo de controlar (no sentido amplo da palavra) o comportamento." Cabe considerar, ainda, os afetados indiretamente pela norma, i. e., os contribuintes que, não beneficiados por igual incentivo, têm sua carga tributária aumentada tendo em vista a redução daqueles que a suportam, revelando um interesse de toda sociedade (porque onerada pela tributação adicional) no controle dos benefícios fiscais. Acresce-se a tais temas a questão concorrencial, já que, os benefícios colocam alguns contribuintes em situação de vantagem relação aos concorrentes²⁸.

Do ponto de vista do autor, o dever maior de o legislador justificar as normas tributárias com finalidade extrafiscal atípica implica em maior dever de ponderação de princípios, notadamente do princípio da capacidade contributiva, de um lado, e dos princípios da ordem econômica, de outro²⁹.

5. ELEMENTOS DE UMA INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA DAS NORMAS COM FUNÇÃO EXTRAFISCAL

Para uma análise jurídico interpretativa e de validação das normas com função extrafiscal deve ser dada atenção especial ao seu efeito, principalmente no que condiz às normas com finalidade extrafiscal atípica, na medida em que as normas indutoras, sejam de incentivos ou isenções fiscais, ou de majoração da carga tributária, não necessariamente se distribuem de modo isonômico entre aqueles que incorrem na hipótese definida no texto normativo. Nesse sentido, deve ser feita uma análise cuidadosa sobre a desigualdade que esse modo de intervenção pode resultar. No ponto de vista da aplicação, faz necessária uma justificativa rigorosa quando o tratamento é desigual.

A eficácia da instituição de tributos e das suas finalidades pretendidas definem os parâmetros do poder de tributar³⁰. Em se tratando de normas com finalidade fiscal ou normas distributivas de encargo, o poder de tributar é limitado, não exclusiva, mas principalmente, pelo princípio da capacidade contributiva. Segundo Humberto Ávila, a finalidade arrecadatória

²⁸ SCHOUERI, 2005, p. 50-51.

²⁹ Ibidem, p. 256.

³⁰ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo/SP: Saraiva, 2010, pp 86/88.

dos tributos fiscais *não é idônea para estruturar sua interpretação*³¹. No caso, parte-se de um princípio de igualdade no sentido geral, estruturado pela *generalidade, capacidade contributiva e universalidade*³².

As normas com função extrafiscal devem ser analisadas com base no regime jurídico tributário, e, assim, sujeitas aos princípios nele impostos. Da mesma forma, devem ser compatíveis com a justiça fiscal³³ e sua interpretação deve observar a efetivação dos direitos individuais tais quais o Direito à Propriedade, Direito à Liberdade Econômica e Livre Iniciativa, dentre outras garantias fundamentais.

No que condiz à interpretação das normas jurídicas, esta parte da verificação do texto normativo, baseado em sua estrutura objetiva. Todavia, a legislação tributária é repleta de conceitos indeterminados, especialmente em matéria de normas extrafiscais, conforme destacado por *P. Caliendo* sobre o conceito de extrafiscalidade:

“O termo, contudo, 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. De tal modo que esta ampliação semântica exagerada o tornou vazio, no entendimento correto de importantes doutrinadores³⁴. Ao tentar abarcar tudo, não significava nada, não se distinguia de outros conceitos, princípios, institutos, desaparecendo, paradoxalmente, na sua onipresença. De tão relevante, foi chamado para trazer duplos benefícios para cada setor, mas implicou em sua irrelevância, visto que sua incerteza semântica poderia trazer poucos benefícios teóricos. Corretamente aqueles que alertam para o atual estado do conceito acertam em exigir clareza técnica no trato deste.³⁵”

³¹ *Idem*, pp. 87/86.

³² *Idem*, p. 86: “Quando se faz referência às normas com finalidade fiscal (*Fiskalzwecknorm*) ou às normas distributivas de encargo (*Lastenausteilungsnorm*), o poder de tributar é limitado pelo princípio da capacidade contributiva. Sua finalidade, obtenção de receita, não é idônea para estruturar sua interpretação. Mas a capacidade contributiva, enquanto capacidade de contribuir com a comunidade mediante pagamento de tributo, inicia somente acima do limite das necessidades para manutenção da vida (PEZZER, Heinz-Jurgen). Por isso, fala-se em zona de capacidade contributiva. Os outros direitos fundamentais, que são, direta ou indiretamente, influenciados pela tributação, possuem uma função específica: eles não podem ser violados no seu núcleo essencial. Nesse campo, a proibição de excesso exerce um importante papel.”

³³ “Significa dizer que as normas tributárias indutoras, posto que destacadas para efeito da pesquisa, não deixam de conformar a hipótese de incidência de tributos e, como tal, sujeitam-se ao regime jurídico próprio destes. Ao mesmo tempo, tais normas constituem forma de intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico”. SCHOUERI, 2013, pp. 230/231.

³⁴ Ver citações no original.

³⁵ CALIENDO, Paulo. **Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal**. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC – NOMOS, 2014. p. 173.

A linguagem jurídica, de forma geral, apresenta problemas: além de estar sujeita a ambiguidades, podendo apresentar vários significados, os enunciados possuem conteúdo de alta complexidade, uma vez que decorrem de preceitos históricos e axiológicos. Assim, nem todas normas jurídicas positivadas podem sempre dar uma resposta clara e cada caso prático³⁶.

Desse modo, tratando-se de normas com função fiscal, sua interpretação, em certos casos, pode ser vinculada a critérios estruturais objetivos. Pondera-se que, mesmo no que condiz à interpretação destas normas, não pode haver a limitação, quando, mesmo que sua característica formal seja válida, esta é incompatível com os princípios fundamentais ou com a justiça.

Da mesma forma, as normas com função extrafiscal típica, em não havendo ambiguidades na sua estrutura, podem ser analisadas com base nos critérios estruturais objetivos. As normas com função extrafiscal atípica, contudo, possuem um grau de abstração e indeterminação maiores³⁷, e, portanto, são vulneráveis a violações destes princípios norteadores do Direito, implicando em maior dever de ponderação de princípios.

5.1 Critérios de interpretação das normas extrafiscais

Para uma análise inicial e geral, no que interessa ao presente estudo, destacamos a importância de, dentre outros de fundamental relevância, três princípios: *subsidiariedade*,

³⁶“É uma verdade muito óbvia que nem todas as normas jurídicas, nem mesmo todas as normas legisladas ‘em forma verbal fixa’, podem dar uma resposta clara a cada questão prática que surja. Quase qualquer norma pode se provar ambígua ou obscura em relação a algum contexto questionado ou questionável de litígio. Como as normas são formuladas em linguagem, elas apresentam (como H.L.A. Hart salientou) uma trama aberta e são vaga pelo menos no que diz respeito a certos contextos.” MACCORMICK, Neil. **Argumentação jurídica e teoria do direito** - revisão e tradução Marylene Pinto Maciel – São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 83.

³⁷“A legislação tributária é, em verdade, farta de exemplos de cláusulas gerais e conceitos indeterminados, especialmente em matéria de normas tributárias indutoras. Tomando como exemplo a Lei nº 5.173/66, que, entre outras providências, criava a Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (hoje extinta, substituída pela Agência de Desenvolvimento da Amazônia), dispozo sobre uma série de incentivos fiscais. Via-se, no seu artigo 10, dentre as competências do órgão, a ‘de coordenar a elaboração e a execução de projetos de interesse para o desenvolvimento econômico da Amazônia a cargo de outros órgãos ou entidades federais’ (alínea ‘d’). A definição, concreta, do ‘interesse para o desenvolvimento econômico’ é matéria a ser decidida somente com a dilucidação do conceito indeterminado. (...) tratando também de incentivos fiscais na área da Amazônia (e em outras áreas), a Medida Provisória nº 2.199, de 2001, concedeu redução do imposto de renda às ‘pessoas jurídicas que tenham projeto aprovado para instalação, ampliação, modernização ou diversificação enquadrado em setores da economia considerados em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional’. Evidencia-se, mais uma vez, a indeterminação conceitual nos projetos ‘prioritários para o desenvolvimento regional’”. SCHOUBERI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica. pp. 252/253.

generalidade e *igualdade* geral. No que condiz à *subsidiariedade*, como define P. Caliendo, esta possui a função limitadora da competência interventora do Estado, uma vez que o Estado deverá intervir nas relações privadas somente quando as finalidades econômicas e sociais não forem atingidas de forma natural³⁸.

Pela *generalidade*, entende-se a necessidade de que as normas sejam instituídas com o intuito de atingir, de forma geral, uma classe de contribuintes em uma classe de condições, como uma espécie de padronização, i.e., o padrão deve ser adequado para a maior parte dos contribuintes. Assim, para uma primeira verificação das normas extrafiscais, não devem ser escolhidos casos específicos como base. Para que seja possível o tratamento desigual, este tem de ser justificado, demonstrando que, para a utilização da norma com tratamento diferenciado, não sejam violados direitos fundamentais do contribuinte e a norma não se sobreponha aos limites constitucionais ao poder de tributar³⁹.

Isto nos leva a um critério de *igualdade* no sentido geral, de forma paritária, onde todos devem ter um tratamento de forma isonômica, sem que isso, obviamente, acarrete na ofensa ao mínimo de subsistência ou, ultrapassando seu limite, caracterize o confisco. Para que a *generalidade* promova a *igualdade* geral e satisfatória, é preciso que *os efeitos desiguais, relativamente aos elementos particulares dos contribuintes, não sejam expressivos*⁴⁰. A. P. Velloso, ao discorrer sobre a *igualdade*, assim a descreve como paridade de tratamento:

“Una patente inclinación hacia la paridad de tratamiento se denota en la concepción de la igualdad de Tammelo. Además de tener em cuenta

³⁸“O núcleo essencial do princípio da subsidiariedade decorre da valorização axiológica da solução próxima ao cidadão, ou seja, no entendimento que a solução mais eficiente de problemas no fornecimento de bens e serviços públicos não está longe dele. Assim, nada melhor que tentar encontrar soluções mais próximas possíveis do interessado. Trata-se de uma solução eficiente, visto que pode ser mais consistente, por determinar diretamente o problema junto ao cidadão e menos custosa, visto que não existem muitos graus de decisão ou uma menor burocracia entre o poder decisório e o beneficiário das políticas públicas”. CALIENDO, Paulo. Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal. pp. 13/14.

³⁹“A questão exige, para sua solução, que se defina, antes, o que se investiga pela capacidade contributiva: i) um limite ou critério para a graduação da tributação; ou ii) um parâmetro para a distinção entre situações tributáveis e não tributáveis. No primeiro caso, falar-se-á em capacidade contributiva relativa ou subjetiva; no último, em capacidade contributiva absoluta ou objetiva. Está será ‘a existência de uma riqueza apta a ser tributada (capacidade contributiva como pressuposto de tributação)’, enquanto no sentido subjetivo, será ‘a parcela dessa riqueza que será objeto de tributação em face de condições individuais (capacidade contributiva como critério de graduação)’” SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica. p. 282.

⁴⁰“Para que isso possa ser verificado, é necessário atentar para o preenchimento de determinados pressupostos. Em primeiro lugar, a padronização só será válida se provocar efeitos desiguais de diminuta extensão, considerando-se que a desigualdade não pode ser contínua nem considerável entre os contribuintes. (...) Em segundo lugar, a padronização só será válida se provocar efeitos desiguais de diminuto alcance, entendendo-se que a desigualdade não pode atingir um número expressivo de contribuintes”. ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária** – 1ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 95/96.

unicamente la exigência de trato paritario al enunciar el principio de igualdad⁴¹, expone (con base em la lección de Perelman) que la igualdad como paridade de tratamiento no actúa como elemento conceptual de la justicia, sino como una 'presuntión relativa', según la cual 'quando no puede justificarse um tratamiento desigual, entonces la justicia requiere el tratamiento igualitario'⁴².

Podlech desarrolló este pensamiento al exponer que el principio de igualdad determina el establecimiento de tratamientos paritarios, siempre que no exista um fundamento suficiente para justificar tratos dispares. Por ello, dicho principio determinaría que el legislador, y los órganos de aplicación de las leyes se apoyasen ineludiblemente en fundamentos idóneos a establecer tratamientos diferenciados, absteniéndose de establecerlos cuando tales fundamentos no existan. (...)'⁴³

Portanto, para interpretação e verificação da validade das normas com função de indução de comportamentos, de forma geral, devemos observar o seguinte: a) o *principio da subsidiariedade*, onde a intervenção estatal se justificará apenas no caso em que os preceitos fundamentais de natureza social não forem alcançados de forma natural nas relações privadas; b) a *generalidade*, com o intuito de atingir, de forma geral, uma classe de contribuintes em uma classe de condições; e c) *igualdade geral*, buscando um tratamento igual a todos, de forma geral e paritária, sem a análise do caso concreto e das personalidades dos sujeitos.

Assim, as normas com finalidade extrafiscal típica têm sua finalidade indutora preestabelecida no texto constitucional, e, por isso, sujeitam-se a conceitos indeterminados em menor grau.

5.2 Critérios aplicados às normas com função extrafiscal atípicas

Sustentou-se, até o momento, que as normas tributárias extrafiscais se diferenciam das normas cuja finalidade prevalente é de arrecadação. Dentro do estudo das normas extrafiscais, apontamos uma separação daquelas que possuem sua finalidade indutora ligada de forma direta a dispositivos constitucionais, e outras que não possuem finalidade definida de forma explícita nas normas de competência. Sobre estas últimas que passamos a dar a atenção neste último ponto.

Normas extrafiscais com finalidade atípica, como já demonstrado, são utilizadas pelo

⁴¹ Ver citações no original.

⁴² *Idem*.

⁴³ VELLOSO, Andrei Pitten. **El principio de Igualdad tributaria de la teoria de la igualdad al control de las desigualdades em la imposición** – Curitiba-BR/Lisboa-PT: Juruá, 2010, p. 56.

legislador ordinário com a finalidade de, da mesma forma, atingir preceitos previstos na Constituição. Entretanto, os objetivos não estão descritos de forma explícita no texto constitucional⁴⁴. Dessa forma, são normas abertas, com conceitos amplos e, normalmente, preveem tratamentos diferenciados, de forma a atingir um conceito de *justiça distributiva*.

Em virtude disso, sua validação está atrelada a critérios mais rigorosos, que exigem um aprofundamento argumentativo. Nos termos aqui propostos, a interpretação e verificação da validade destas normas deve ocorrer em três níveis, atrelados à uma interpretação sistemática: i) de *cumprimento*, visando efetivar, de forma proporcional, princípios e garantias fundamentais individuais e coletivas; ii) de *justificação*, partindo de uma análise de justiça social distributiva, buscando fundamentar seus critérios de relativização da igualdade geral ou paritária; e iii) de *aplicação* ou *decisão*, no sentido de argumentação e estrutura dos planos anteriores com base na proporcionalidade.

5.2.1 Cumprimento e efetivação dos direitos fundamentais

Partindo do primeiro nível - cumprimento e efetivação dos direitos fundamentais – a intervenção ou indução de comportamentos imposta por meio da tributação deve observar a ponderação entre os direitos fundamentais individuais e coletivos, com a finalidade de dar plena eficácia a estes direitos.

Sobre a função de limitação de intervenção, importante destacar os apontamentos de Claus-Wilhems Canaris:

[sic] A concepção exposta apenas se torna, porém, plenamente compreensível se se acrescentar que a Constituição apenas proíbe que se desça abaixo de um certo mínimo de proteção. Em tempos, baptizei isto como proibição da insuficiência – uma expressão que, entretanto, o Tribunal Constitucional Federal adoptou. Se analisarmos mais rigorosamente os problemas de direito privado em causa, em pontos essenciais, distinta da utilizada na aplicação dos direitos fundamentais como proibições de intervenção, em conjugação com a proibição de excesso, e que, deste modo, a função de imperativo de tutela, conjugada com a proibição de insuficiência, constitui, na verdade, uma categoria dogmática autônoma⁴⁵.

⁴⁴“A intervenção sobre o Domínio Económico, por sua vez, nem sempre se dá por meio objetivos. A decisão, em muitos casos, sobre a interpretação e seu grau dependerá do administrador, à luz do caso concreto.” SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Económica. p 257.

⁴⁵ CANARIS, Claus-Wilhem. **Direitos fundamentais e direito privado** – 2ª reimpressão de julho/2003. Trad. Ingo Wolfgang Sarlet e Paulo Mota Pinto. Coimbra: Almedina, 1937. pp. 56/57.

As garantias fundamentais têm aplicação de forma imediata⁴⁶ e servem como proibição de intervenção. Na utilização de normas extrafiscais para a imposição de políticas sociais ou econômicas com tratamento diferenciado entre contribuintes deve haver a garantia de que o benefício coletivo se sobreponha à importância e eficácia dos direitos individuais e, ao mesmo tempo, que estes não sejam violados.

5.2.2 Justificação

Para que seja válido o tratamento diferenciado dado pelas normas extrafiscais, faz-se necessária a análise quanto sua justificação. Para tanto, parte-se da aplicação do conceito de *justiça distributiva*. A análise com suporte na justiça distributiva é realizada com base nas características individuais dos sujeitos, exigindo elementos estruturados capazes de justificar o tratamento desigual para um certo indivíduo ou grupo específico.

Neste ponto, *Neil MacCormick* destaca que existe uma relação entre a ideia de justiça com a de justificação:

“As ideias de justificação e de justiça, estão intimamente relacionadas, não apenas no nível etimológico. Justificar um ato x consiste em demonstrar que é certo e justo fazer x. É claro, porém, que a pergunta sobre o que é justo fazer em determinadas circunstâncias é uma questão intrinsecamente controvertida, embora seja uma questão que não se apresente em uma pura forma abstrata na maioria das situações jurídicas. (...) Acompanho o pensamento de John Rawls ao distinguir entre concepções específicas de justiça e o conceito de justiça. A diferença é que o conceito de justiça é abstrato e formal. A exigência da justiça formal consiste em tratarmos casos semelhantes de modo semelhante, e casos diferentes de modo diferente; e dar a cada um o que lhe é devido.”⁴⁷

Dessa forma, justificar é demonstrar que uma certa ação ou escolha é mais válida ou importante em relação à outra opção, dentro de um ponto de vista (social, econômico, filosófico, dentre outros), sendo que também deve haver a justificação da escolha pelo ponto de vista adotado.

⁴⁶“De acordo com o art. 5º, § 1º, da Constituição de 1988, ‘As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata’. Este dispositivo inovador, suscitado acirrada controvérsia no seio de nossa doutrina e de nossa jurisprudência, deverá assumir o lugar de honra no âmbito de nossa investigação, constituindo, como teremos oportunidade de verificar, precioso instrumento colocado à disposição dos direitos fundamentais pelo Constituinte.” SARLET, Ingo Wolfgang. **Constituição, Direitos Fundamentais e Direito Privado** – 3ª ed. Porto Aelgre: Livraria do Advogado, 2009. p. 235

⁴⁷ MACCORMICK, Neil. Argumentação jurídica e teoria do direito – p. 93.

*John Rawls*⁴⁸ defende que a justiça é a primeira virtude das instituições sociais, afirmando que leis e instituições, mesmo que eficientes e bem definidas, devem ser abolidas ou reformuladas quando injustas, e a justiça demanda que, em alguns casos, haja a limitação da liberdade de algum indivíduo por um bem maior compartilhado pela sociedade⁴⁹. O autor define, ainda, ao formular seu segundo princípio da justiça, que *“as desigualdades sociais e econômicas devem preencher duas condições: em primeiro lugar, devem estar ligadas a funções e a posições abertas a todos em condições de justa igualdade de oportunidades; e, em segundo lugar, devem proporcionar a maior vantagem para os membros mais desfavorecidos da sociedade*^{50”}.

Assim, a justiça deve servir de ponto central à justificação das normas extrafiscais com finalidade atípica e, para que se aplique tratamento diferenciado, com base em critérios individuais, como forma de justiça distributiva, deve haver a fundamentação de sua pertinência, sendo proporcional a seu afastamento da justiça como critério comutativo. Não sendo justificado o tratamento desigual, a norma não pode ter validade.

5.2.3 Interpretação e argumentação

Por fim, importante destacar que os estudos realizados por grandes autoridades sobre as normas tributárias, sejam elas com finalidade arrecadatória ou indutora de comportamentos, em sua grande maioria, principalmente no âmbito nacional, sempre partiram, ou ainda partem, de critérios e limitações de natureza objetiva formal⁵¹. Afirmam que os elementos de verificação das normas tributárias estão pré-dispostos no Sistema

⁴⁸ Não se analisa, aqui, o conceito de justiça abordado por Rawls, no sentido da posição originária e do “véu da ignorância referidos pelo autor, apenas destaca-se a importância dada a questão da *justiça*.

⁴⁹ *“Justice is the first virtue of social institutions, as truth is of systems of thought. A theory however elegant and economical must be rejected or revised if it is untrue; likewise laws and institutions no matter how efficient and well-arranged must be reformed or abolished if they are unjust. Each person possesses an inviolability founded on justice that even the welfare of society as a whole cannot override. For this reason justice denies that the loss of freedom for some is made right by a greater good shared by others. It does not allow that the sacrifices imposed on a few are outweighed by the larger sum of advantages enjoyed by many.”* RAWLS, John. **A theory of justice** – Massachussets, 1999, p. 3.

⁵⁰ RAWLS, John. **Justiça e equidade** – Trad. Irene A. Paternot – São Paulo, Martins Fontes, 2000 p. 209.

⁵¹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e compl. À luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro/RJ: Forense, 1999: Capítulos II e III; CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, fundamentos da incidência tributária**: 3. ed. – São Paulo: Saraiva, 2004 e **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**: 3. ed. , São Paulo: Dialética, 2003.

Constitucional Tributário, centrando-se nos princípios da legalidade, irretroatividade e anterioridade, com um destaque de certa forma excessivo ao primeiro⁵².

Não excluindo a importância destas limitações formais, destaca-se que os problemas apresentados pela ciência jurídica não se esgotam em questões do ordenamento e de análises puramente descritivas do texto normativo, mas envolvem situações de fato e valoração, exigindo uma atividade de redescoberta de significados⁵³. Conforme define Sainz de Bujanda, “*la ‘racionalidad’ de um sistema aumenta en la misma medida em que el legislador puede apoyarse em esquemas teóricos satisfactorios para elaborar las figuras fiscales*”⁵⁴.

Por outro lado, como sustentado, os problemas na resolução dos casos não estão limitados a problemas que envolvem apenas questões de interpretação de textos normativos, sendo necessária, em alguns casos, a abertura do sistema para que a justificação ocorra com a utilização também de elementos externos. A este ponto, importante acrescentar o

⁵²“*O Estatuto Supremo do país erigiu em garantia constitucional genérica o princípio da legalidade: ‘Ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei’.*(...) *O Estado cria o ordenamento jurídico-positivo pela legislação (constitucional ou ordinária) e, no exercício das funções administrativas e jurisdicional, submete-se ao seu império. As suas atividades em geral, e as atividades financeiras em particular, estão submetidas ao princípio da legalidade.*(...)” BORGES, José Souto Maior. Introdução ao direito financeiro: p. 19.

⁵³“*O sentido de um texto não está por detrás do texto, mas à sua frente. Não é algo de oculto, mas algo de ser descoberto. O que importa compreender não é a situação inicial do discurso, mas o que aponta para um mundo possível, graças à referência não ostensiva do texto. A compreensão tem menos do que nunca a ver com o autor e sua situação. Procura apreender as posições de mundo descortinadas pela referência do texto. Compreender um texto é seguir o seu movimento do sentido para a referência: do que ele diz para aquilo que fala. Neste o processo, o papel do mediador desempenhado pela análise estrutural constitui a justificação da abordagem objetiva e a retificação da abordagem subjetiva ao texto. Somos definitivamente proibidos de identificar a compreensão com alguma espécie de apreensão intuitiva da intenção subjacente ao texto. O que dissemos acerca da semântica de profundidade, proporcionada pela análise estrutural, convida-nos antes a pensar o sentido do texto como uma injunção procedente do texto, como um novo modo de olhar as coisas, como uma injunção a pensar de uma certa maneira. Tal é a referência produzida pela semântica de profundidade. O texto fala de um mundo possível e de um modo possível de alguém nele se orientar. As dimensões deste mundo são propriamente abertas e descortinadas pelo texto. O discurso é, para a linguagem escrita, o equivalente da referência ostensiva para a linguagem falada. Vai além da mera função de apontar e mostrar o que já existe e, neste sentido, transcende a função da referência ostensiva, ligada à linguagem falada. Aqui, mostrar é ao mesmo tempo criar um novo modo de ser*”. RICOUER, Paul. **Teoria da interpretação – O discurso e o excesso de significação**: Tradução de Artur Morão. Lisboa: ed. Edições 70, 1976, p. 99.

⁵⁴“*Em la formación del sistema tributário interviene, como es sabido, un conglomerado de elementos la tradición, las costumbres, los supuestos económicos, el tipo de organización política, y administrativa, las influencias exteriores, y otros muchos. Sin embargo, puede afirmarse, em términos de grand generalidade, que la ‘racionalidad’ de um sistema aumenta em la misma medida que el legislador puede apoyarse em esquemas teóricos satisfactorios para elaborar las figuras fiscales, sin tener que adoptar ‘estrategia’ que venzan la posible oposición de los contribuyentes.*(...) *Una colectividad tributariamente educada aceptará de buen grado aquel repertorio de figuras fiscales que la ciencia ofrece como más idóneas para el logro de los fines de justicia y de eficacia que los tributos han de cumplir.*” BUJANDA, Fernando Sainz. **Teoría de la educación tributaria**: Madrid, 1967, p. 56.

ensinamento de *Souto Maior Borges*:

“A atividade estatal apresenta, assim, uma variedade empírica tão complexa que os estudiosos não poderiam interpretá-la sem o instrumental de conceitos, critérios e princípios fornecidos por esquemas científicos prévios: “Uma Ciência Social decompõe o real: seleciona fatos, quantidades, dando-lhes certa qualificação. É uma abstração que serve para aprender a realidade a partir de determinados termos de referência, segundo certo esquema de interpretação. Propõe uma teoria que serve para organizar fatos isolados ou verificações esparsas, e constitui um fio de Ariadne na complexidade desalentadora da realidade⁵⁵”.

Nesse sentido, a análise deve ser feita levando em consideração a complexidade das questões envolvidas⁵⁶, para que se possa garantir uma justificação consistente. Isto é, por vezes, as soluções não estão dentro do próprio ordenamento, pois a linguagem normativa não pode prever todas hipóteses fáticas possíveis nas relações da sociedade. Nesse caso, a justificação limitada ao sistema normativo é insuficiente, conforme refere *N. MacCormick*:

“(…) a argumentação a partir de normas somente pode nos levar até certo ponto; e é inerente à própria natureza do direito que as normas com frequência fiquem aquém de sua própria virtude essencial, revelando-se vagas para um determinado contexto prático. Pode-se contestar a interpretação da norma como uma forma verbal estabelecida; pode-se questionar a correta classificação de fatos ocorrentes como representativos ou não dos fatos operativos estipulados na norma formulada; pode-se ainda, finalmente, discutir se alguma norma chega a ser formulável de modo que justifique a reivindicação de um remédio ou penalidade à luz das alegações de fato. Repetindo: os problemas de interpretação, de classificação e de pertinência são endêmicos no pensamento jurídico e nos processos da lei. As modalidades de raciocínio prático que podem ser desenvolvidas para solucionar esses problemas são, portanto, um tópico para estudo mais detido

⁵⁵ BORGES, José Souto Maior. Introdução ao direito financeiro: pp. 11

⁵⁶ “A ciência apoia-se numa racionalidade instrumental e redutora. Superar esse estágio de coisas é necessário, porque os efeitos que o uso exclusivo dessa racionalidade tem causado – ou, ao menos, não tem conseguido evitar – podem levar ao fim da própria ciência e ao próprio aniquilamento da humanidade. Os problemas atuais mais fundamentais têm dimensões planetárias e a natureza polidisciplinar: mudanças climáticas, guerras mundiais. As consequências dos atos humanos podem, hoje, atingir dimensões que interessam à totalidade da vida humana em todos os seus aspectos. Mas, o saber que deve resolver esses problemas continua compartimentalizado, fragmentado, nacional. A inadequação é evidente: se os problemas que se apresentam à sociedade contemporânea são, por um lado, multidimensionais, e, por outro, planetários; então um conhecimento compartimentalizado, capaz de perceber apenas uma dimensão do problema, e incapaz de compreender os efeitos globais que esse problema pode causar, é insuficiente e inadequado. Daí a necessidade de um pensamento que enfrente a multidimensionalidade, a complexidade, o jogo de interações e retroações entre os elementos que formam o todo.” FOLLONI, André. *Ciência do Direito Tributário no Brasil – Crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges* - São Paulo: Saraiva, 2013. p. 343:

em qualquer tentativa de elucidar a plena complexidade da argumentação jurídica⁵⁷.”

MacCormick aponta a existência de três formas de argumentação interpretativa: i) a primeira atrelada ao contexto linguístico e estrutural da norma; ii) a segunda baseada em argumentos sistemáticos, buscando um entendimento do texto normativo tendo seu contexto como parte do sistema legal; e iii) a terceira vinculada a argumentos teleológicos ou finalísticos⁵⁸.

Nesse sentido, o processo de interpretação das regras jurídicas parte da análise de sua estrutura formal, procurando descrever os significados pressupostos e identificados por meio da linguagem normativa. Inicia-se pelo ordenamento, mas não se esgota nele. Há casos em que é preciso agregar, à justificação, elementos externos à linguagem, demonstrando-se quais argumentos (históricos, genéticos, linguísticos, finalísticos, sistemáticos, consequencialistas) foram utilizados, e em que medida e peso foram empregados⁵⁹. Isto é, não basta recorrer-se à interpretação literal ou semântica dos enunciados. Somente assim, indicando os critérios escolhidos, com que sentido e com que peso tais métodos foram usados, bem como quais os suportes normativos foram utilizados, é possível garantir racionalidade aos argumentos, e a transparência na fundamentação⁶⁰.

Portanto, para a adequação, justificação e aplicação de normas tributárias extrafiscais, devem ser observados elementos teleológicos e finalísticos, estruturados em forma de critérios argumentativos, capazes de fundamentar a aplicação destas normas, visando a justiça e a máxima eficácia dos direitos e garantias fundamentais.

⁵⁷ MACCORMICK, Neil. **Argumentação jurídica e teoria do direito** - revisão da tradução Marylene Pinto Maciel – São Paulo: Martins Fontes, 2006, XV.

⁵⁸ “*The categories of interpretative arguments are, first, those that appeal to the linguistic context itself as a source of reasons for favouring one interpretation or another ('linguistic' arguments); secondly, those that look at the legal system as the special context of the authoritative text to see how to make sense of it in that context ('systemic' arguments); thirdly, those that look to the end or aim of the authoritative text to see how best to make sense of it given that end or aim ('teleological-evaluative' arguments)*”. MACCORMICK, Neil. **Rethoric and The Rule of Law: A Theory of Legal Reasoning** - Oxford, 2010 - pp. 124/125.

⁵⁹ In ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do direito tributário – A doutrina e o direito tributário** – Org. Humberto Ávila – Madrid: Marcial Pons, 2012: p. 230; MOORE, Michael S. Interpreting Interpretation. In: MARMOR, Andrei (org). *Law and Interpretation*. Oxford: Oxford University Press, 1995: 1.

⁶⁰ *Idem*. p. 230.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em virtude da forma com a qual a doutrina da jurisdição constitucional enfrenta a questão da interpretação e aplicação das normas extrafiscais, o presente estudo apresentou elementos estruturais de interpretação que visam a promoção do estado ideal de coisas que caracterizam um sistema orientado axiologicamente, como o direito, e não é alcançado por esta forma de interpretação. Destacou, na primeira parte, que, na passagem do estado liberal para o estado social, houve uma evolução da tributação não somente de forma quantitativa, mas também qualitativa, o que deu origem à tributação com propósitos que transcendem a finalidade arrecadatória dos tributos, convicção que acompanhou o conceito de Estado por muito tempo.

Apontou-se a diferença feita pela doutrina entre *normas tributárias com finalidade fiscal* e *normas tributárias com finalidade extrafiscal*, especificando que as primeiras se caracterizam pelo elemento finalístico ou teleológico orientado, em maior medida, *para o financiamento das despesas públicas*, e que as normas com finalidade extrafiscal são aquelas que têm o elemento finalístico ou teleológico orientado, em maior medida, *para a promoção de políticas públicas* na ordem econômica e social. Ainda na primeira parte, foi apresentada uma definição do elemento teleológico ou finalístico que orienta a tributação.

Após essa abordagem inicial, o artigo propôs uma dissociação das normas extrafiscais entre normas com *finalidade típica* e *finalidade atípica*, tomando como base as normas de competência definidas na Constituição Federal. Deste modo, as normas tributárias extrafiscais com finalidade típica são aquelas cujo elemento finalístico está prescrito de forma explícita na norma de competência, enquanto as normas com finalidade atípica são vinculadas a um elemento finalístico definido implicitamente no texto constitucional, mas que, igualmente, visam a máxima eficácia de direitos e garantias fundamentais.

Feita a dissociação, foi apresentado um modelo de interpretação com elementos capazes de estruturar uma interpretação sistemática das normas com função extrafiscal. Primeiramente, demonstrou-se que, para justificar a utilização de normas com finalidade extrafiscal típica, deve ser feita uma análise de justiça geral, no sentido de igualdade comutativa, visando promover direitos que alcancem a coletividade, sem a verificação de critérios individuais. Isso somente é possível quando a forma de intervenção não afasta a

efetivação dos direitos individuais tais quais o Direito à Propriedade, Direito à Liberdade Econômica e Livre Iniciativa, dentre outras garantias fundamentais.

Por outro lado, as normas com finalidade extrafiscal atípica costumam ter disposições com termos mais abstratos e dão tratamento diferenciado a certos indivíduos de forma seletiva. Neste caso, a interpretação e justificação da norma indutora possui um ônus argumentativo maior, exigindo critérios rigorosos e que observem a complexidade do sistema, fundamentando-se na justiça no sentido de igualdade distributiva.

Assim, a interpretação e justificação destas normas deve considerar o cumprimento e efetivação de princípios e garantias fundamentais, individuais e coletivas, justificando a relativização da igualdade geral ou paritária em prol de um indivíduo ou grupo específico. Por fim, aponta-se a necessidade de observação de elementos teleológicos e finalísticos, estruturados e com critérios argumentativos definidos de forma clara e transparente, justificando a aplicação destas normas, para que, ao fim, seja alcançada a justiça e a máxima eficácia dos direitos e garantias fundamentais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do direito tributário – A doutrina e o direito tributário** – Org. Humberto Ávila – Madrid: Marcial Pons, 2012.

_____. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo/SP: Saraiva, 2010.

_____. **Teoria da igualdade tributária** – 1ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e compl. À luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro/RJ: Forense, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. . Saraiva: São Paulo, 1972.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal.** Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC – NOMOS, 2014;

CANARIS, Claus-Wilhelm. **Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz.** 2 ed. Berlin: Duncker und Humblot, 1983.

_____; LARENZ, Karl. **Methodenlehre der Rechtswissenschaft.** 4 ed. Berlin [et al.]: Springer, 2013.

CREZELIUS, Georg. Steuerrecht Zwischen Konsens und Konfrontation. **DStR-Beih** 2013, 99.

FOLLONI, André. **Ciência do Direito Tributário no Brasil – Crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges-** São Paulo: Saraiva, 2013.

FREITAS, Juarez. **A Interpretação Sistemática do Direito.** 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

GUASTINI, Ricardo. **Das fontes às normas:** trad. Edson Bini - São Paulo: Quartier Latin, 2005;

JACHMANN, Monika. **Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung.** Aachen: Shaker Verlag, 1996.

KIRCHHOF, Paul. **Handbuch des Staatsrechts.** Heidelberg: C. F. Müller, 2007, v. 5.

LOSANO, Mario G. **Sistema e Struttura nel Diritto.** Milano: Giuffrè, v. 2, 2002.

MACCORMICK, Neil. **Argumentação jurídica e teoria do direito** - revisão da tradução Marylene Pinto Maciel – São Paulo: Martins Fontes, 2006.

_____. **Rethoric and The Rule of Law: A Theory of Legal Reasoning** - Oxford, 2010.

MARINS, James e TEODOROVICZ, Jeferson. **Extrafiscalidade socioambiental** – Revista Tributária e de Finanças Públicas, Coord. Edvaldo Pereira de Brito. Ano 18-90. São Paulo/SP: Revista dos Tribunais, 2010.

MENÉNDEZ, Agustín José. **Justifying Taxes.** Dordrecht [et al.]: Springer, 2001.

NABAIS, José Casalta. **Contratos fiscais**. Coimbra: Coimbra Editora, 1994.

_____. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

NETO, Arthur M. Ferreira. **Classificação constitucional de tributos pela perspectiva da justiça** – Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário** - 5. ed. reescrita e atualizada. – São Paulo/SP: Saraiva, 1980.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário** – 4ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PAUSENBERGER, Marcus A. **Eigentum und Steuern in der Republik**. Berlin: Duncker & Humblot, 2008.

RAWLS, John. **A theory of justice** – Massachussets, 1999.

RAWLS, John. **Justiça e equidade** – Trad. Irene A. Paternot – São Paulo, Martins Fontes.

SACKSOFSKY, Ute; WIELAND, Joachim [Hrsg.]. **Von Steuerstaat zum Gebührenstaat**. Baden-Baden: Nomos, 2000.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3 ed. – São Paulo/SP: Saraiva, 2013.

_____. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHUMPETER, Joseph. **Die Krise des Steuerstaats**. Graz [et al.]: Leuschner und Lubensky, 1918. ISENSEE, Josef. **Steuerstaat als Staatsform**.

SELIGMAN, Edwin R. A. **Essays in taxation** – New Yorc, Macmillan and Co., 1895;

STÖDTER, Rolf; THIEME, Werner [Hrsg.]. **Festschrift für Hans Peter Ibsen zum Siebzigsten Geburtstag**. Tübingen: Mohr, 1977.

TIPKE, Klaus. **Die Steuerrechtsordnung**. 2 ed. Köln: Otto Schmidt, v. 2, 2000.

_____. **Moral tributária do estado e dos contribuintes** – Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário** – 17^a ed. at. 31.12.2009. Rio de Janeiro/RJ: Renovar, 2010.

VELLOSO, Andrei Pitten. **El principio de igualdad tributária de la teoria de la igualdad al control de las desigualdades em la imposición** – Curitiba-BR/Lisboa-PT: Juruá, 2010.

WIENBRACKE, Mike. **Bemessungsgrenzen der Verwaltungsgebühr**. Berlin: Duncker und Humblot, 2004.