

CONTROLE JURISDICIONAL DA EXTRAFISCALIDADE DOS TRIBUTOS

DIOGO BACHA E SILVA

Mestre em Direito Constitucional pela FDSM- Faculdade de Direito do Sul de Minas, Pós-Graduado em Direito Tributário, Advogado

RESUMO: O tributo é realidade essencialmente política. Serve para os mais diversos fins programados pelo Estado. Dentre tais fins, insere-se a necessidade do Estado intervir na ordem econômica, social e cultural. A utilização do tributo para este fim é denominada de extrafiscalidade. A Constituição Federal de 1988 prevê tal utilização. O Poder Judiciário controla a legalidade da tributação. A este poder, todavia, também é dado controlar a extrafiscalidade. As formas constitucionais de controle da constitucionalidade de lei é o controle abstrato-concentrado e difuso-concreto.

ABSTRACT: The tax is essentially a political reality. Serves several purposes planned by the State. Among these purposes, it fits the need of state intervention in economic, social and cultural. The use of the tax for this purpose is called a stimulating function. The 1988 Federal Constitution provides for such use. The judiciary controls the legality of taxation. It might, however, is also given to control the stimulating. To constitutional control of the constitutionality of the law is an abstract-concrete and diffuse-focused.

PALAVRAS-CHAVE: Tributo; Extrafiscalidade; Controle de Constitucionalidade; Poder Judiciário; Desvio de Poder Legislativo.

KEY-WORDS: Tribute; extrafiscal, Judicial Review, Judicial Branch, Legislative Branch Deviation

1- Introdução

A escolha do tema não se pautou de maneira aleatória. Cada vez mais os tributos têm fins outros que não os meramente arrecadatórios. Aliás, as próprias exigências do Estado Moderno, que assumem mais compromissos com a ordem social e econômica, fazem com que a intervenção nesta seara através da tributação seja poderoso instrumento para o alcance dos fins constitucionais.

Em verdade, o tributo, desde a antiguidade, serve como instrumento para a consolidação do projeto político vigente em uma sociedade. Mas é somente a partir do século XX que o tributo passa a ser estudado com fulcro na atuação do Estado em diversas searas.

Surgem, então, diversas dúvidas na dogmática jurídica acerca da extensão, dos limites e da legitimidade desta intervenção. E uma das dúvidas, recentemente suscitada perante o Supremo Tribunal Federal, é acerca da possibilidade do poder judiciário intervir no falseamento da extrafiscalidade. Isto é, o legislador editar tributos com motivos extrafiscais, porém com nítidas intenções arrecadatórias.

Tal indagação perante o STF encontra-se ainda sem uma resposta. No aguardo da resposta, poucos são os estudiosos que tentaram se dedicar, ainda que indiretamente, ao tema. Contudo, é, sobretudo, a partir deste ponto que se insere o presente trabalho tentando responder a esta indagação.

Espera-se, dessa forma, contribuir para que a resposta seja adequada a um Estado Democrático de Direito.

2 – Função Extrafiscal dos Tributos

Tradicionalmente, a doutrina tributária tem visualizado duas finalidades principais para o instituto do tributo: uma eminentemente arrecadatória e outra regulatória. A isso dá-se o nome de fiscalidade e extrafiscalidade, respectivamente.

Nas palavras de Luciano Amaro o tributo pode ser dividido

segundo o objetivo visado pela lei de incidência seja (a) prover de recursos a entidade arrecadadora ou (b) induzir comportamentos, diz-se que os tributos têm finalidade arrecadatória (ou fiscal) ou finalidade regulatória (ou extrafiscal). Assim, se a instituição de um tributo visa, precipuamente, a abastecer de recursos os cofres públicos (ou seja, a finalidade da lei é arrecadar), ele se identifica como tributo de finalidade arrecadatória. Se, com a imposição, não se deseja arrecadar, mas estimular ou desestimular certos comportamentos, por razões econômicas, sociais, de saúde, etc. diz-se que o tributo tem finalidades extrafiscais ou regulatórias¹.

¹ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 89.

Com efeito, segundo esta tradicional visão, legada durante décadas pelos mais diversos tributaristas, o tributo deve ter uma finalidade principal, seja servir de esteio para os gastos públicos, seja, ainda, intervir nas áreas de intervenção do estado.

Contudo, interessa-nos sobretudo a extrafiscalidade. Desde sempre, o tributo é instituído segundo seu aspecto marcadamente político, isto é, almeja financiar um projeto do poder. Com a percuciência que lhe é peculiar, Aliomar Baleeiro disserta:

(...) o exercício do poder de tributar é fenômeno de caráter iniludivelmente político, como todos que se acham vinculados à natureza e às atribuições do Estado. A escolha dos instrumentos de imposição, na prática, tem obedecido menos a inspirações econômicas do que a considerações políticas².

Seria despciendo, desta forma, diferenciar a finalidade do tributo quanto à eventual persecução de fins políticos. A corriqueira afirmação de que a extrafiscalidade corresponde a quando o tributo é instituído com fins políticos não pode servir de critério seguro para a distinção entre a fiscalidade e a extrafiscalidade.

Em primeiro lugar, o tributo, qualquer que seja sua finalidade, tem por objetivo, indireto, a realização dos valores que a sociedade elege. De igual modo, qualquer que seja seu objetivo primordial, a instituição de prestações pecuniárias compulsórias sempre carreará, em favor da entidade tributante, ingressos em seu cofre. Constituem, assim, em meio ordinário de manutenção das despesas públicas.

Nesta esteira, a clássica doutrina tributária que buscava diferenciar a fiscalidade da extrafiscalidade para cada um dos tributos deve ceder espaço a uma visão atualizada e moderna das funções dos tributos. Com efeito, segundo Ricardo Lobo Torres

a extrafiscalidade, como forma de intervenção estatal na economia, apresenta uma dupla configuração: de um lado, a extrafiscalidade *se deixa absorver pela fiscalidade*, constituindo a dimensão finalista do tributo; de outro, permanece como categoria autônoma de ingressos públicos, a gerar prestações não tributárias³.

Segundo essa moderna visão, esposada por Ricardo Lobo Torres, a fiscalidade e a extrafiscalidade se imbrica de tal forma que é impossível que um tributo tenha somente uma finalidade. Basta ver o exemplo do Imposto de Renda. Conquanto imposto instituído tipicamente para angariar receitas para fazer frente às despesas estatais, sua exação conforme seja maior ou menor refletirá inevitavelmente na ordem social e econômica.

Com esteio nesta moderna visão do instituto, Gouvêa (2006, p. 47) disserta:

² BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. (Atualizado por Hugo de Brito Machado Segundo). 17ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 227.

³ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 12ª Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 187.

[...] extrafiscal é a norma voltada à realização de valores constitucionais. Como não se pode conceber norma jurídica avessa a valores constitucionais, nem norma tributária avessa a arrecadação, concluímos que toda norma tributária será, a um tempo, fiscal e extrafiscal⁴.

E continua o citado autor:

Fiscalidade e extrafiscalidade, advirta-se, estão sempre e necessariamente juntas. Separam-se, apenas, hipoteticamente, para maior clareza de exposição. Eventualmente, na experiência jurídica, verifica-se a preponderância de um dos princípios, porém não supressão de um em prol da existência de outro⁵.

Assim, a extrafiscalidade pode ser aqui tomada em um sentido residual, ou seja, é a função do tributo que não diga respeito à mera arrecadação de recursos financeiros para o estado. Qualquer outra finalidade que não seja apenas angariar fundos financeiros, seja intervir na ordem econômica ou social, atingir objetivos ou valores eleitos pela constituição, será caracterizado por extrafiscalidade.

Conquanto a doutrina tributária conceitue a finalidade extrafiscal do tributo, não cuida ela de analisar sua natureza jurídica.

De acordo com a Teoria do Direito, as normas jurídicas podem ser: regras ou princípios. Essa distinção legada por Dworkin concebe que as regras distinguem-se dos princípios pela forma de aplicação. Segundo o filósofo do direito,

as regras são aplicáveis à maneira do tudo-ou-nada. Dados os fatos que uma regra estipula, então ou a regra é válida, e neste caso a resposta que ela fornece deve ser aceita, ou não é válida, e neste caso em nada contribui para a decisão⁶.

Já os princípios aplicam-se na dimensão de peso. Assim,

quando os princípios se inter cruzam [...], aquele que vai resolver o conflito tem de levar em conta a força relativa de cada um. Esta não pode ser, por certo, uma mensuração exata e o julgamento que determina que um princípio ou uma política particular é mais importante que outra freqüentemente será objeto de controvérsia. Não obstante, essa dimensão é uma parte integrante do conceito de um princípio, de modo que faz sentido perguntar que ele tem ou quão importante ele é⁷.

Dessa distinção, extrai-se que não há qualquer regra explícita adotando a extrafiscalidade em nosso ordenamento. Com efeito, a aplicação do objetivo extrafiscal não é feito de modo subsuntivo. Só nos sobra adotá-la como princípio. Princípio implícito extraído da sistemática tributária adotada pela Constituição Federal de 1988. Exemplos não faltarão para percebermos que nosso Sistema Tributário Nacional é permeado de normas-tributárias que visam concretizar o referido princípio.

⁴ GOUVEA, Marcus de Freitas. *A Extrafiscalidade no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006. p. 47.

⁵ GOUVÊA, Marcus de Freitas. *Ibidem*. p. 47.

⁶ DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. (traduzido por Nelson Boeira) 2ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 39

⁷ DWORKIN, Ronald. *Ibidem*. p. 42.

O art. 182, §4, II da CF/88 é clássico exemplo de imposto que persegue fins sociais⁸, tendo tido sua característica extrafiscal marcada pelo Supremo Tribunal Federal⁹.

Segundo esta ordem de idéias, extrafiscalidade pode ser tomada como princípio constitucional implícito que busca a realização dos próprios valores constitucionais elegidos como fundamentais para a vida em sociedade e está, de tal forma coligida à idéia de fiscalidade, que nenhum tributo pode ser tido como exclusivamente fiscal ou extrafiscal como quer a doutrina e jurisprudência reinante em nosso país.

É com o dirigismo econômico do estado que a extrafiscalidade fica latente. Daniel Cavalcante Silva (2007, p. 103) tem como marco inicial da extrafiscalidade as contribuições parafiscais e de intervenção no domínio econômico:

Como finalidade imediata do tributo, a extrafiscalidade teve origem histórica nas contribuições parafiscais em geral e nas Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), desde a sua gênese francesa e italiana, e por desígnio constitucional no Brasil (art. 149 da Constituição da República), sendo um instituto fadado a desempenhar um papel duplo aos tributos contemporâneos¹⁰.

Todavia, a extrafiscalidade não é uma técnica utilizada sempre que o Estado intervém na economia. O dirigismo econômico do estado pode se dar através das mais variadas formas. Eros Grau apresenta três formas de intervenção estatal no domínio econômico: por absorção ou participação, por direção ou por indução¹¹. Segundo o

⁸ 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 a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

⁹ IPTU. Progressividade. - No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real. - Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico). - A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no artigo 156, I, § 1º. - Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o sub-ítem 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.89, no município de Belo Horizonte. (STF, Recurso Extraordinário 153.771/MG, rel. Min. Moreira Alves, DJ 20/11/1996).

¹⁰ SILVA, Daniel Cavalcante. *A Finalidade Extrafiscal do Tributo e as Políticas Públicas no Brasil*. PRISMAS: Dir., Pol.Pub. e Mundial., Brasília, v.4, n, 1, p. 98-122, jan/jul. 2007.p. 103.

¹¹ GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 12ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2007.p. 93.

mesmo autor, dá-se intervenção por absorção ou participação quando “[...] o Estado intervém no domínio econômico, isto é, no campo da atividade econômica em sentido estrito. Desenvolve ação, então, como agente (sujeito) econômico”¹². Na intervenção por direção ou por indução, “o Estado intervirá sobre o domínio econômico, isto, sobre o campo da atividade econômica em sentido estrito. Desenvolve ação, então, como regulador dessa atividade”¹³. Assim, o tributo exerce função reguladora, seja diretora ou indutora de determinada atividade econômica, social ou cultural.

A utilização do tributo como função diretora ou indutora de determinada somente se deu com a implementação do projeto socialista nas Constituições mundo adora. No Brasil pode se dizer que o projeto socializante do Estado teve como marco inicial a Constituição de 1934¹⁴. Com efeito, à época foram incorporadas sob os influxos das teorias sociais e da Constituição de Weimar da Alemanha de 1919, as primeiras normas constitucionais com cunho social, econômico ou cultural.

De uma forma geral, a extrafiscalidade é instituto que se vê presente desde o nascimento das revoluções sociais, onde o Estado necessitava de meios para refrear a desigualdade que se implantou no projeto liberal, com a conquista de direitos sociais, econômicos e culturais, até os dias atuais, em uma fase neoliberal. No Brasil, a tardia recepção das revoluções sociais, impediu que a doutrina financista identificasse o instituto sob a égide da Constituição de 1891. Porém, a partir da Constituição de 1934, passando por todas as demais, até a atual Constituição de 1988, a extrafiscalidade é princípio constitucional implícito reitor do sistema tributário nacional.

3- Controle Jurisdicional da Tributação

O ato de entregar tributos ao Estado configura uma relação jurídica intersubjetiva em que se prevêem diversos direitos e deveres para ambas as partes. O liame obrigacional não nasce somente de um enunciado abstrato previsto em uma norma jurídica. O crédito tributário pressupõe, como é óbvio, um procedimento tendente a levar recursos financeiros para o ente tributante.

Primeiramente, a entidade tributante deve exercer, de acordo com o princípio da legalidade (art. 150,I, CF/88), a competência legislativa que lhe fora outorgada pela

¹² GRAU, Eros Roberto. *Ibidem*.p. 248.

¹³ GRAU, Eros Roberto. *Idem*.

¹⁴ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional positivo*. 23ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004. p. 284.

constituição, a que se dá o nome de competência tributária. Roque Antonio Carrazza (2005, p.467) dissertando:

Competência Tributária é a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos. No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos são criados, *in abstracto*, por meio de lei (art. 150, I, da CF), que deve descrever todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária. Consideram-se elementos essenciais da norma jurídica tributária os que, de algum modo, influem no *an* e no *quantum* do tributo, a saber: a *hipótese de incidência* do tributo, seu *sujeito ativo*, seu *sujeito passivo*, sua *base de calculo* e sua *alíquota*. Estes elementos essenciais só podem ser veiculados por meio de lei¹⁵.

Definidos os elementos essenciais do tributo, a regra-matriz de incidência, é preciso um acontecer no mundo exterior para que nasça o crédito tributário.

Nasce o crédito tributário no exato instante em que irrompe o laço obrigacional, isto é, ao acontecer, no espaço físico exterior em que se dão as condutas inter-humanas, aquele evento hipoteticamente descrito no suposto da regra-matriz de incidência tributária, mas desde que relatado em linguagem competente para identificá-lo¹⁶.

Como ressaltado pelo autor citado, somente a linguagem pode juridicizar um evento ou fato social ocorrido no mundo exterior. O antecedente da norma tributária tem enunciados conotativos, que são enunciados que se prestam a selecionar, dentre as hipóteses factuais, aquela que fará nascer o enunciado prescritivo do conseqüente da norma¹⁷.

A doutrina nacional do direito tributário sempre teve como figura central de suas preocupações o Fato Gerador. Em geral, a dogmática jurídico-tributária costuma designar por fato gerador tanto o enunciado abstrato prescrito em uma norma jurídica quanto aquele evento juridicizado por enunciados conotativos. Coube, então, a Geraldo Ataliba a tarefa de atribuir significados diferentes a estes fenômenos distintos que a doutrina costumava reduzir sob a designação de Fato Gerador. O referido autor prescreve:

Tal é a razão pela qual sempre distinguimos estas duas coisas, denominando “hipótese de incidência” ao conceito legal (descrição legal, hipotética, de um fato, estado de fato ou conjunto de circunstâncias de fato) e “fato imponível” ao fato efetivamente acontecido, num determinado tempo e lugar, configurando rigorosamente a hipótese de incidência¹⁸.

A obrigação tributária é relação jurídica nascida por força de lei, que, segundo a sistemática equivocada do Código Tributário Nacional, tem como situação necessária e suficiente para sua ocorrência o fato gerador (art.114, CTN). Não obstante, o mesmo

¹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 21ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005.p. 467.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 431.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Ibidem*. p. 424.

¹⁸ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 7ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005.p. 54.

diploma legal tratou como se fossem coisas dissociadas o liame obrigacional tributário do crédito tributário:

O direito positivo brasileiro, atrelado ao preconceito da chamada “verdade por correspondência”, e crendo que o sistema normativo operasse por conta própria, detendo mecanismos que o fizessem incidir em situações concretas, independentemente da ação humana de aplicá-lo, utiliza signos diferentes, fazendo acreditar que a obrigação surgiria com a ocorrência do simples evento, mas que o crédito seria constituído pelo ato de lançamento, prerrogativa dos funcionários da Administração. Por esse modo, distingue o momento da incidência, na realização do evento, daquele da aplicação, em que o agente administrativo, tomando conhecimento da ocorrência, firmasse em linguagem específica os termos que presidiram o acontecimento, bem como os traços que identificam o laço obrigacional¹⁹.

Na mesma esteira, Luciano Amaro:

[...] é o mesmo Código que confere ao *lançamento* a virtude de dar *nascimento* ao *crédito tributário* (art. 142). É óbvio que isso não pode permitir a afirmação de que, na “mera” obrigação tributária (nascida com a ocorrência do fato gerador), não haja *crédito* e correspondente *débito*, sem o que de obrigação não haveria sequer a silhueta²⁰. (destaque no original)

A sistemática errônea do Código Tributário Nacional em dissociar o crédito tributário da obrigação tributária, sendo que não pode haver obrigação tributária sem crédito, permite a ocorrência de certas perplexidades jurídicas, tais como, a dependência de um ato jurídico, denominado lançamento (art. 142), que configure o crédito tributário mesmo em havendo a situação fenomênica que faça nascer a obrigação tributária. O lançamento, assim, assumiria função constitutiva do crédito e, por conseqüência, da obrigação tributária. Toda a relação jurídica tributária fica a depender de um ato jurídico praticado pela autoridade competente.

A formação do crédito tributário vai desde a previsão constitucional, norma mais abstrata e geral, até o lançamento, ato de concreção da obrigação e do crédito tributário, passando por um complexo procedimento em que se prevêm direitos e deveres para o sujeito ativo e passivo desta relação. A pergunta que se faz, neste momento, diz respeito à possibilidade do poder judiciário controlar desde a instituição até a concreção? Se sim, quais os elementos da exação poderia o poder judiciário sindicar?

Com origem na baixa idade média, precisamente no ano de 1215, o princípio da legalidade remonta à necessidade de insurgência pelos súditos contra os arbítrios e desmandos da Coroa. Uma das principais reivindicações dos súditos eram a abusiva tributação, que se sujeitavam aos caprichos e a vontade eventual do rei.

Com efeito, previsto pela primeira vez na *Magna Charta Libertatum* do Rei João Sem Terra de 1215, este princípio implicava a idéia de autolimitação do Estado na

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Ibidem*. p. 431.

²⁰ AMARO, Luciano. *Ibidem*. p. 339.

atividade tributária. Formulado sob os influxos do “*no taxation without representation*”, o princípio da legalidade é o mais importante vetor da atividade estatal tributária. Assim, o tributo só pode ser instituído com assentimento geral da nação.

Somente então com a revolução Francesa de 1789 é que a legalidade tributária se impõe como vetor importante para a atividade tributária. Pelo art. 14º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão é que fica estabelecido a necessidade de assentimento para o tributo²¹:

O ideal de segurança jurídica buscado pelo princípio em comento não estará totalmente alcançado somente com tributo consentido. Não basta, pois, o assentimento geral para a instituição do tributo. É preciso que a lei, meio de inovação na ordem jurídica, aprovada pelo poder constitucionalmente competente, preveja todos os elementos necessários para a instituição e cobrança do tributo. É o que a doutrina denomina de tipicidade cerrada ou fechada.

A doutrina de separação funcional de poderes impõe reflexos no princípio da legalidade. O poder legislativo se incumba da instituição de tributos por meio de normas jurídicas abstratas e gerais. O Poder Executivo deve exercer atividade de cobrança de acordo com as normas instituídas pelo poder legislativo. Qual seria o papel do poder judiciário? Deveria ele limitar-se a verificar se a instituição e a cobrança foram feitas de acordo com as normas formais que estruturam a tributação? Ou, o Estado Democrático de Direito exige uma atuação mais incisiva do poder judiciário, possibilitando que este controle a observância do princípio da legalidade em seu aspecto material?

Segundo a atual concepção de legalidade, não basta que a lei seja editada conforme os padrões constitucionais, senão que se deve perquirir se os objetivos constitucionais materiais estão sendo observados. Mais do que Estado de Direito, o Estado deve ser Constitucional de Direito. As exigências do Estado Democrático de Direito exigem estrita observância da Constituição.

Neste sentir, Roque Antonio Carrazza disserta:

É-nos dado ver, com cristalina evidência, que a garantia formal viabiliza a garantia material. Com efeito, de nada adiantaria nosso ordenamento estipular que o contribuinte só pode ser compelido a pagar tributos com respaldo em lei se não fosse possível ao Judiciário perquirir, sempre que provocado, se a tributação está sendo levada a efeito de acordo com esta mesma lei, e mais, se ela é, ou não, constitucional²².

²¹ Art. 14.º Todos os cidadãos têm direito de verificar, por si ou pelos seus representantes, da necessidade da contribuição pública, de consenti-la livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a colecta, a cobrança e a duração.

²² CARRAZZA, Roque Antonio. *Ibidem*. p. 245.

A garantia do amplo acesso à justiça e da inafastabilidade do controle jurisdicional, prevista no art. 5º, XXXV, da CF/88, interpretados em seu conjunto, deixam entrever que cabe ao Poder Judiciário, diante do Estado Democrático de Direito, não tão somente investigar se o tributo foi instituído de acordo com as normas que estruturam a exação tributária, mas, sobretudo, se a exação está em afinidade com a Constituição Federal tomada em seu conjunto.

Assim, não se pode desconhecer que a instituição de um tributo através de uma lei, regularmente aprovada pelo poder competente, pode ofender materialmente a Constituição Federal. Essa ofensa tanto pode derivar de uma explícita afronta a um princípio ou regra constitucional, como também de um desvio de poder legislativo.

A Teoria do Desvio de Poder, construída pelo Conselho de Estado Francês no início do século passado, foi amplamente difundida e estudada pelo Direito Administrativo. Pode-se, então, abeberar desta fonte para transplantarmos ao Direito Tributário.

Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello (2004, p. 862), “desvio de poder é o manejo de uma competência em descompasso com a finalidade em vista da qual foi instituída”²³. O mesmo autor, em outra passagem, disseca que:

No desvio de poder o agente, ao manipular um plexo de poderes, evade-se do escopo que lhe é próprio, ou seja, extravia-se da finalidade cabível em face da regra em que se calça. Em suma: o ato maculado deste vício direciona-se a um resultado diverso daquele ao qual teria de aportar ante o objetivo da norma habilitante²⁴.

A *vexata quaestio* que se apresenta é saber se, diante da atual configuração constitucional, poder-se-ia dizer que o desvio de poder aplica-se ao poder legislativo.

Exemplificando no que consiste o desvio de poder legislativo, o Canotilho:

[...] quando agora se fala em desvio de poder legislativo como vício da lei não se pretende tanto confrontar a lei com um parâmetro e daí deduzir a sua inconstitucionalidade ou constitucionalidade, mas confrontar a lei consigo mesma, tendo em especial atenção os fins por ela perseguidos²⁵.

Ainda que constitua questão delicada, o desvio de poder legislativo vem sendo aplicada com certa constância pelo Supremo Tribunal Federal²⁶.

²³ MELLO, Celso Antonio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. 17ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 862.

²⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Ibidem*. p. 862.

²⁵ CANOTILHO, José Joaquim Gomes Canotilho. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003.p. 1317.

²⁶ Ver, por exemplo, o julgamento da ADI 2667 MC / DF, onde ficou expressamente consignado na ementa: EM E N T A: Ação Direta de inconstitucionalidade - Lei distrital que dispõe sobre a emissão de certificado de conclusão do curso e que autoriza o fornecimento de histórico escolar para alunos da terceira série do ensino médio que comprovarem aprovação em vestibular para ingresso em curso de nível superior - Lei distrital que usurpa competência legislativa outorgada à União Federal pela Constituição da República - Considerações em torno das lacunas preenchíveis - Norma destituída do necessário coeficiente de razoabilidade - Ofensa ao Princípio da Proporcionalidade - Atividade

Constitui, então, em função do poder judiciário, diante do Estado Democrático de Direito, a perquirição da observância do princípio da legalidade, tanto em seu aspecto formal, quanto em seu aspecto material no que se refere ao desvio de poder legislativo.

Assim, acaso o Poder Legislativo institua um tributo e adote como objetivo uma determinada finalidade extrafiscal como razão da instituição, pode o Poder Judiciário julgar tal lei instituidora inconstitucional, por desvio de poder legislativo, acaso se constate posteriormente que o objetivo é nitidamente fiscal e os motivos extrafiscais inexistem?

A extrafiscalidade, consectário natural de qualquer tributo, deve obediência às demais normas do ordenamento jurídico. Conforme se salientou, a extrafiscalidade é princípio jurídico-tributário que, inserido em um ordenamento jurídico, encontra limites das mais variadas espécies.

Não se pode ver, portanto, a extrafiscalidade em compartimento estanque do ordenamento jurídico, senão que integrado com os demais princípios que regulam a tributação. Assim, por exemplo, não adiantaria a instituição de tributo com objetivo extrafiscal que seja se determinado contribuinte não detém capacidade econômica para cumprir com seu dever. O princípio da capacidade contributiva condiciona, portanto, a extrafiscalidade. Só há possibilidade de instituição de tributo com fins extrafiscais se há capacidade contributiva pelo sujeito passivo da exação.

O critério para a resolução de eventual conflito entre o princípio da extrafiscalidade e os demais princípios que o limitam será a ponderação no caso concreto²⁷.

Sabendo, dessarte, que a extrafiscalidade encontra limites das mais variadas espécie, é de se perguntar: pode o Poder Judiciário reconhecer a ofensa a tais limites?

Em primeiro lugar, o Supremo Tribunal Federal tende a ver a extrafiscalidade como juízo político e discricionário²⁸.

Legislativa exercida com desvio de poder - Plausibilidade jurídica do pedido - Deferimento da medida cautelar com eficácia “ex tunc”. A usurpação da competência legislativa, quando praticada por qualquer das pessoas estatais, qualifica-se como ato de transgressão constitucional.

[...] aplicabilidade da teoria dos desvio de poder ao plano das atividades normativas do Estado. - A teoria do desvio de poder, quando aplicada ao plano das atividades legislativas, permite que se contenham eventuais excessos decorrentes do exercício imoderado e arbitrário da competência institucional outorgada ao Poder Público, pois o Estado não pode, no desempenho de suas atribuições, dar causa à instauração de situações normativas que comprometam e afetem os fins que regem a prática da função de legislar. [...]

(STF, ADI 2667 MC / DF - DISTRITO FEDERAL, Pleno, rel. Min. Celso de Mello, j. 19/06/2002)

²⁷ GOUVÊA, Marcus de Freitas. *Ibidem*.p. 257.

²⁸ Neste ponto, o julgamento do AI 138344 AgR / DF, 1ª Turma, rel. Min. Celso de Mello, j.02/08/1994.

Não há maiores dúvidas quanto à possibilidade do Poder Judiciário declarar a inconstitucionalidade quando a extrafiscalidade entra em conflito com outro princípio constitucional igualmente tutelado pela Constituição Federal, basta, assim, a aplicação do princípio da proporcionalidade, com seus subprincípios da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Dúvidas haverá, ainda mais com a posição *self-restraint* do Supremo Tribunal Federal, em reconhecer eventual desvio de poder legislativo na instituição de tributo extrafiscal.

O desvio do poder legislativo é ofensa grave que deve ser repelida, mormente em um Estado que se diga democrático. Não se pode, a pretexto algum, permitir que o Poder Legislativo falseie a realidade. Com efeito, ainda mais quando os objetivos sejam meramente arrecadatários.

O Estado Democrático de Direito exige boa-fé de suas instituições. Não por outra razão que a Constituição Federal de 1988 elencou como princípio norteador da Administração Pública a moralidade administrativa.

Assumindo uma postura de proteção aos valores constitucionais, tomados em seu conjunto, CANOTILHO defende a possibilidade do Poder Judiciário reconhecer o desvio de Poder Legislativo:

O excesso do poder legislativo ou desvio do poder legislativo entendido como vício de mérito eventualmente justificativos da nulidade da lei devem ser transpostos para o sistema de fiscalização da inconstitucionalidade com muitas cautelas. Em primeiro lugar, deve demonstrar-se que existe uma profunda incongruência entre o uso do poder legislativo e os fins ou escopos fixados pela Constituição. A fixação de fins pela Constituição condiciona o uso em concreto do poder legislativo, sendo possível, em certos casos, controlar se existe ou não adequação entre os fins constitucionais e os meios utilizados para os prosseguir, e se os fins prosseguidos são radicalmente diversa dos visados pelas normas e princípio constitucionais²⁹.

Em outra passagem, contudo, o citado constitucionalista português deixa claro que, na hipótese de falseamento dos motivos para edição de ato legislativo, o Tribunal Constitucional deve assumir uma posição rígida para efetuar o controle:

As hipóteses mais discutíveis são aquelas em que os fins da lei ou os meios utilizados são materialmente falsos. Nestes últimos casos, a falsidade material dos meios e dos fins poderá legitimar um controlo mais intenso, mas sem que o Tribunal Constitucional se possa substituir ao legislador nos juízos sobre a bondade e oportunidade das soluções político-legislativas³⁰.

Não se defende que o Poder Judiciário imiscua-se no juízo de conveniência e oportunidade que o Poder Legislativo tem na conformação constitucional, mas tão

²⁹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Ibidem*.p. 1320.

³⁰ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Ibidem*. pp. 1320-1321.

somente que o Poder Judiciário defenda a própria Constituição de possíveis ataques mascarados que o poder legislativo lhe desferir.

Assim, não vemos óbice algum no Poder Judiciário reconhecer a inconstitucionalidade na hipótese acima aventada. Aliás, o Poder Judiciário não estaria fazendo nada mais do que seu dever de proteger a Constituição, ainda que o mesmo assumira uma postura rígida³¹.

4-Formas de Controle Jurisdicional

Admitida a sindicância do Poder Judiciário na extrafiscalidade de um tributo, deve-se examinar as formas com que tal controle pode se dar.

Como já salientado, a instituição de um tributo segue um tramite do qual decorrem direitos e deveres para os contribuintes, donde vai da instituição do tributo mediante uma lei formalmente promulgada pelo Poder Legislativo até o ato de lançamento dando concreção à exação tributária.

O controle de constitucionalidade das leis ou o *judicial review* pode dar-se de duas formas, quais sejam, de forma difusa, incidental ou por via de defesa; ou, ainda, na forma concentrada ou por via de ação. A sua feição abstrato-concentrada foi concebida pelo jurista Hans Kelsen. O jurista de Viena influenciou a Constituição Austríaca de 1920 que previu de forma pioneira um Tribunal Constitucional encarregado da missão precípua de tutelar a carta constitucional daquele país.

Portanto, atua, exclusivamente, na guarda constitucional, com a especificidade de ser legislador negativo³², isto é, sua sentença visar impedir que uma norma inconstitucional tenha vida no ordenamento jurídico e, por consequência, estabeleça uma norma geral.

Nesta esteira, a jurisdição constitucional propriamente dita tem como objeto o processo constitucional que é, nas palavras de Canotilho “um complexo de actos e

³¹ Em hipótese semelhante do que esta acima aludida, o Partido Democratas-DEM ajuizou ação direta de inconstitucionalidade, perante o Supremo Tribunal Federal alegando a inconstitucionalidade, por ofensa ao princípio da proporcionalidade, do Decreto 6.339/2008 e dos incisos II e VIII do §1º do art. 15 do Decreto 6.306/2007, na redação atribuída pelo Decreto 6.345/2008, segundo o qual majorou a alíquota de IOF em contratos de mútuo de pessoas físicas. Utilizou o legislador argumentos de índole extrafiscal para perseguir objetivos meramente arrecadatórios.

³² KELSEN, Hans. *Jurisdição Constitucional*. 2ª Ed. (Traduzido por Alexandre Krug). São Paulo: Martins Fontes, 2007.p. 152.

formalidades tendentes à prolação de uma decisão judicial relativa à conformidade ou desconformidade constitucional de actos normativos públicos”³³.

No Brasil, o marco da implantação de um processo de controle abstrato-concentrado voltado para a discussão da constitucionalidade da norma fora levado a cabo pela Emenda Constitucional nº 16/1965, conferindo ao Supremo Tribunal Federal a competência para processar e julgar a representação de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual, proposta pelo Procurador Geral da República. Na Constituição vigente, o controle de constitucionalidade abstrato-concentrado está previsto no art. 102, I, a, que cuida dos instrumentos da Ação Direta de Inconstitucionalidade e da Ação Declaratória de Constitucionalidade e o art. 102, §1º que cuida da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental.

Ao Supremo Tribunal Federal cabe a defesa da integridade constitucional, mediante tais ações de controle abstrato, onde a perquirição de constitucionalidade se faz de norma jurídica (lei ou ato normativo) para norma jurídica (Constituição). Elival da Silva Ramos tece a seguinte reflexão sobre o controle abstrato:

[...] no controle dito principal, é a própria lei que se converte em objeto único e exclusivo de processo destinado, especificamente, à averiguação de sua conformidade às normas constitucionais de regência. No caso do controle incidental temos um processo comum, no qual é suscitada questão constitucional; já em se tratando do controle principal, o processo, em si mesmo, é um processo de índole constitucional³⁴

Assim é que a doutrina e a jurisprudência referem-se ao controle abstrato-concentrado como sendo processo de índole objetiva. Tal conceituação provém antes mesmo da vigência da atual Constituição, no julgamento da Representação de Inconstitucionalidade 1.405-3 de relatoria do Min. Moreira Alves³⁵. Processos objetivos, neste sentido, seriam àqueles processos que não têm interesse jurídico específico e não conhecem partes, não podendo ser acionados para a tutela de direitos subjetivos individuais³⁶.

Uma leitura mais açodada do controle abstrato de constitucionalidade das normas poderia levar o interprete a errônea suposição de que não poderia haver exame de fatos no processo objetivo. Bastaria confrontar a norma objeto com a norma

³³ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Ibidem*. 965.

³⁴ RAMOS, Elival da Silva. *Controle de Constitucionalidade no Brasil: perspectiva de evolução*. São Paulo: Saraiva, 2010.p. 75.

³⁵ A representação de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo em tese, segundo o sistema constitucional federal (artigo, 119, I, l), tem como titular exclusivo o Procurador-Geral da República que, por se tratar de processo objetivo, em que não há representação da União como parte, age como Chefe do Ministério Público Federal, *sponte sua* ou por suscitação de terceiro, sem, no entanto, estar vinculado à determinação de quem quer que seja, inclusive do Presidente da República ou Governador de Estado.(STF, Rp. 1405-3/AC, rel. Min. Moreira Alves, Pleno, j. 18.05.88).

³⁶ BARROSO, Luis Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 136.

parâmetro para se ter o resultado do processo. Tal leitura reducionista, além de infringir aspecto básico da hermenêutica de que não existe verdadeira separação entre questão de fato e de direito, leva a uma compreensão enfraquecedora da Força Normativa da Constituição.

Neste sentido, Gilmar Mendes defende a possibilidade de revisão de fatos e prognoses legislativos no controle de constitucionalidade:

Em verdade, há muito vem parte da dogmática apontando para a inevitabilidade da apreciação de dados da realidade no processo de interpretação e de aplicação da lei como elemento trivial a própria metodologia jurídica.

É verdade que, às vezes, uma leitura do modelo hermenêutico clássico manifesta-se de forma radical, sugerindo que o controle de normas há de se fazer com o simples contraste entre a norma questionada e a norma constitucional superior. Essa abordagem simplificadora tem levado o Supremo Tribunal Federal a afirmar, às vezes, que fatos controvertidos ou que demandam alguma dilação probatória não podem ser apreciados em ação direta de inconstitucionalidade.

Essa abordagem confere, equivocadamente, maior importância a uma pré-compreensão do instrumento processual do que à própria decisão do constituinte de lhe atribuir a competência para dirimir a controvérsia constitucional. É bem verdade que, se analisarmos criteriosamente a nossa jurisprudência constitucional, verificaremos que, também entre nós, se procede ao exame ou à revisão dos fatos legislativos pressupostos ou adotados pelo legislador. É o que se verifica na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a aplicação do princípio da igualdade e do princípio da proporcionalidade³⁷.

Com efeito, até mesmo a Lei 9.868/99 e a Lei 9882/99 que disciplinam os instrumentos processuais do controle abstrato-concentrado prevê institutos que permitem ao Supremo Tribunal Federal a revisão de fatos e prognoses legislativas. A título de exemplo, o art. 9º, §1º e art. 20, §1º que permitem ao Tribunal a oitiva de especialistas para emissão de parecer acerca das informações constantes dos autos³⁸. Ainda, a possibilidade que se abre do Supremo Tribunal Federal de ouvir os Tribunais

³⁷ MENDES, Gilmar. Controle de Constitucionalidade: hermenêutica constitucional e revisão de fatos e prognoses legislativos pelo órgão judicial. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. 1, n.º. 3, 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 15 de Janeiro de 2011. pp. 11-12

³⁸ Art. 9º Vencidos os prazos do artigo anterior, o relator lançará o relatório, com cópia a todos os Ministros, e pedirá dia para julgamento.

§ 1º Em caso de necessidade de esclarecimento de matéria ou circunstância de fato ou de notória insuficiência das informações existentes nos autos, poderá o relator requisitar informações adicionais, designar perito ou comissão de peritos para que emita parecer sobre a questão, ou fixar data para, em audiência pública, ouvir depoimentos de pessoas com experiência e autoridade na matéria.

Art. 20. Vencido o prazo do artigo anterior, o relator lançará o relatório, com cópia a todos os Ministros, e pedirá dia para julgamento.

§ 1º Em caso de necessidade de esclarecimento de matéria ou circunstância de fato ou de notória insuficiência das informações existentes nos autos, poderá o relator requisitar informações adicionais, designar perito ou comissão de peritos para que emita parecer sobre a questão ou fixar data para, em audiência pública, ouvir depoimentos de pessoas com experiência e autoridade na matéria.

federais e estaduais acerca da interpretação que os mesmos dão a norma³⁹. De igual modo, a previsão do instituto do *Amicus Curiae* parece se enquadrar na possibilidade que se abre ao Tribunal de revisar, mesmo em processos de controle abstrato, os fatos e prognoses legislativos.

Com base nessas idéias, temos que é possível ao Supremo Tribunal Federal sindicarem a extrafiscalidade de tributo que incida em desvio de poder legislativo mediante os instrumentos processuais de controle abstrato de normas, quais sejam, Ação Direta de Inconstitucionalidade, Ação Declaratória de Constitucionalidade e Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental.

A outra forma que o Poder Judiciário poderia sindicarem o desvio de poder legislativo na instituição de um tributo é a do controle difuso de constitucionalidade exercido nas ações anti-exacionais.

O controle difuso “caracteriza-se pela permissão a todo e qualquer juiz ou tribunal realizar no caso concreto a análise sobre a compatibilidade do ordenamento jurídico com a Constituição Federal”⁴⁰. Conforme se verifica, não há qualquer ação ou causa que não seja apta a ensejar o exercício da jurisdição constitucional, como muito bem lembrado por Luis Roberto Barroso, nas seguintes palavras:

A questão constitucional pode ser levantada em processos de qualquer natureza, seja de conhecimento, de execução ou cautelar. O que se exige é que haja um conflito de interesses, uma pretensão resistida, um ato concreto de autoridade ou ameaça de que venha a ser praticado. O controle incidental de constitucionalidade somente pode se dar na tutela de uma pretensão subjetiva⁴¹.

Ademais, no controle difuso, a questão constitucional não é apresentada de forma principal para a resolução do processo, mas como questão incidental. Celso Bastos pontua que

O objeto da ação não é o próprio vício de validade, mas sim a reparação de um direito lesado ou prevenir a ocorrência desta lesão. O lesado quer subtrair-se dos efeitos da lei considerada inconstitucional. São meios hábeis: em princípio qualquer ação, mais comumente o mandado de segurança, o *habeas corpus* e as defesas judiciais. No processo a questão de inconstitucionalidade é chamada de incidental ou prejudicial e pode chegar

³⁹ Art. 9º Vencidos os prazos do artigo anterior, o relator lançará o relatório, com cópia a todos os Ministros, e pedirá dia para julgamento.

(....)

§ 2º O relator poderá, ainda, solicitar informações aos Tribunais Superiores, aos Tribunais federais e aos Tribunais estaduais acerca da aplicação da norma impugnada no âmbito de sua jurisdição.

Art. 20. Vencido o prazo do artigo anterior, o relator lançará o relatório, com cópia a todos os Ministros, e pedirá dia para julgamento.

(....)

§ 2º O relator poderá solicitar, ainda, informações aos Tribunais Superiores, aos Tribunais federais e aos Tribunais estaduais acerca da aplicação da norma questionada no âmbito de sua jurisdição

⁴⁰ MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 17ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.p. 635.

⁴¹ BARROSO, Luis Roberto. *Ibidem*. p. 79.

ao Supremo através do recurso ordinário (artigo 102, inciso II, a) ou do extraordinário (artigo 102, inciso III, a, b e c)⁴².

Neste sentir, as ações antiexacionais constituem em meios idôneos para o contribuinte insurgir-se contra tributações inconstitucionais. Como exemplos de ações antiexacionais temos o mandado de segurança, o embargos à execução fiscal, a ação declaratória, a ação anulatória e a ação de repetição de indébito. Todas estas servem para, incidentalmente, decidir sobre questões constitucionais.

Com efeito, a pergunta a ser feita é se é possível a qualquer juiz ou tribunal reconhecer, incidentalmente em um processo que se insurge contra a tributação, o desvio de poder legislativo praticado levando em conta os fins extrafiscais deste tributo?

Para a correta resposta desta questão deve-se investigar o grau de cognição que é aberta ao juiz ou tribunal. O mandado de segurança pela própria natureza do bem jurídico envolvido envolve limitações cognitivas ao juiz conhecedor da causa. A noção de direito líquido e certo, nesta esteira, impende que haja prova pré-constituída para a concessão da segurança. Nesta esteira, parece ser a única ação anti-exacional que não é passível de sindicância de desvio de finalidade na extrafiscalidade de um tributo.

Doutro lado, as ações declaratórias e anulatórias utilizadas pelo contribuinte são de rito ordinário que permitem ampla cognição judicial. Hugo de Brito Machado Segundo leciona que:

A chamada “ação anulatória” tão referida na jurisprudência e nos compêndios de Direito e Processo Tributário, nada mais é que uma ação de conhecimento, de rito ordinário, movida com o propósito de se obter uma tutela jurisdicional que implique o desfazimento da ato administrativo de lançamento por conta de nulidade nele veificada. Essa nulidade pode dizer respeito a questões substanciais (inexistência de obrigação tributária), ou formais (incompetência da autoridade lançadora, vícios no procedimento ou no processo administrativos etc.), e sua demonstração pode envolver não apenas controvérsia quanto à interpretação de normas e ao significado jurídico de fatos, mas também divergência quanto à própria ocorrência dos fatos sobre os quais se funda a pretensão do autor, com ampla dilação probatória⁴³.

Não há óbice algum ao juiz ou tribunal, seja na anulatória, seja na declaratória, declarar a inconstitucionalidade, incidentalmente, por desvio de poder legislativo no caso do tributo mascarar a extrafiscalidade para utilizar fins meramente arrecadatários.

⁴² BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002. p. 654.

⁴³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. 5ª Ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 387.

5 - Conclusão

Durante todo o trabalho, teve-se o cuidado de pensar na tributação com ares democráticos. A defesa de uma tributação justa e democrática passa necessariamente pelo reconhecimento da possibilidade do Poder Judiciário sindicarem os atos normativos que dão azo a um tributo.

Do mesmo modo, viu-se que a extrafiscalidade do tributo é exigência inarredável do Estado moderno. A ingerência estatal nas mais diversas searas pode ser feita através de uma tributação o tanto quanto possível para se alcançar fins constitucionalmente previstos.

Nasceu, pois, ela, da necessidade do Estado intervir na economia a partir das exigências do *Welfare State*. A própria Constituição Federal de 1988 em vários de seus dispositivos autoriza e até prevê tributos com a marca da extrafiscalidade.

A instituição de um tributo obedece a um rigoroso procedimento até sua efetiva concretização no plano da vida. Não é ato único a ser exarado momentaneamente.

De igual sorte, o princípio da legalidade orienta a instituição de tributo com fim extrafiscal. Não se deve pensar em uma legalidade meramente formal, mas sim material. Ao Poder Judiciário incumbe a tutela da ordem constitucional. A legalidade, portanto, a que o judiciário deve exigir respeito é a legalidade que perquire acerca do respeito da lei pelos objetivos constitucionais. Não se trata de ofensa ao princípio da separação de poderes.

Dessa forma, é dado ao poder judiciário sindicarem eventual lei que, aparentemente, aplica o tributo com fins extrafiscais, mas no âmago está mesmo é utilizando-o com fins meramente arrecadatários. Seria o caso de desvio de poder legislativo, a exigir pronta atuação do judiciário no respeito à Constituição.

São diversos instrumentos previstos pela Constituição para que o Judiciário desincumba-se de tal mister. Por questão de lógica e até mesmo de natureza do bem envolvido não é dado ao Judiciário utilizar o Mandado de Segurança Preventivo para tal desiderato.

Entretanto, é possível utilizar as diversas formas de controle de constitucionalidade para a sindicância de tais atos. Tanto o controle concentrado-abstrato, quanto o difuso-concreto servem de meio para alcançar o reconhecimento do desvio do poder legislativo.

6- Referências Bibliográficas

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 7ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. (Atualizado por Hugo de Brito Machado Segundo). 17ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARROSO, Luis Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes Canotilho. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 21ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. (traduzido por Nelson Boeira) 2ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

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

GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 12ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

KELSEN, Hans. *Jurisdição Constitucional*. 2ª Ed. (Traduzido por Alexandre Krug). São Paulo: Martins Fontes, 2007.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. 5ª Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MELLO, Celso Antonio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. 17ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MENDES, Gilmar. Controle de Constitucionalidade: hermenêutica constitucional e revisão de fatos e prognoses legislativos pelo órgão judicial. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. 1, nº. 3, 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 15 de Janeiro de 2011.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 17ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

RAMOS, Elival da Silva. *Controle de Constitucionalidade no Brasil: perspectiva de evolução*. São Paulo: Saraiva, 2010.

SILVA, Daniel Cavalcante. *A Finalidade Extrafiscal do Tributo e as Políticas Públicas no Brasil*. PRISMAS: Dir., Pol.Pub. e Mundial., Brasília, v.4, n, 1, p. 98-122, jan/jul. 2007.p. 103.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional positivo*. 23^a ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 12^a Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.