

O ICMS COMO INSTRUMENTO DE DIREÇÃO SOCIAL

Germana Parente Neiva Belchior *

Paulo Henrique Gonçalves Portela*

RESUMO

Não há como negar que a tributação propicia um grande elenco de medidas aptas a reduzir as desigualdades da sociedade e das economias pouco desenvolvidas, e, por consequência, ajudar no processo de mudança social. Com o Estado social e a função promocional do direito, muitos Estados brasileiros, mediante a tributação extrafiscal, vêm utilizando a repartição tributária do ICMS como forma de estimular ações no âmbito dos municípios, na medida em que possibilita o incremento de suas receitas tributárias, com base em critérios sociais que refletem na melhoria na qualidade de vida da coletividade. Trata-se de oportunidade que cada Estado tem para influir no processo de desenvolvimento dos seus municípios, premiando certas atividades e coibindo outras. Assim, ao Estado é facultado criar medidas que condicionem o repasse da verba, podendo-se utilizar dessa previsão constitucional (art. 158, inciso VI, Constituição Federal) para direcionar comportamentos próprios de um Estado social, por meio de uma sanção premial. O presente trabalho, portanto, pretende adequar a teoria geral do direito às transformações da sociedade contemporânea e ao crescimento do Estado social, e, por consequência, as simbioses do direito como instrumento de direção social.

PALAVRAS CHAVES

SANÇÃO PREMIAL; ESTADO SOCIAL; EXTRAFISCALIDADE; ICMS, REPARTIÇÃO TRIBUTÁRIA.

ABSTRACT

* Mestranda em Direito Constitucional na Universidade Federal do Ceará – UFC. Advogada. Especialista em Direito e Processo Trabalhista pela Faculdade Christus - Fortaleza.

** Mestre em Direito na Universidade Federal do Ceará – UFC. Professor de Direito Internacional, Direito Internacional do Trabalho e Proteção Internacional dos Direitos Humanos da Faculdade Christus – Fortaleza. Analista Judiciário do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará.

It is undeniable that taxation may contribute to a range of measures able to reduce inequalities in society and in undeveloped economies and, as a consequence, to social change. With the welfare State and with the so-called promoting role of Law, many Brazilian States, through taxation, are using the money obtained via the ICMS (Tax on the trade of Goods and Services) as an instrument for stimulating government actions in municipalities, helping to increase their tax earnings, based upon social criteria which reflect in the improvement of the quality of life of the local communities. It is an opportunity for each State to influence the development of their municipalities, giving prizes to certain policies executed by municipalities and forbidding others. In this sense, the States may set conditions relating the sending of financial resources to municipalities, using the rule set on the article 158, VI, of the Federal Constitution in order to formulate and execute policies which are characteristic of the welfare State, through the means of prizes. This paper, therefore, intends to adequate the general theory of Law to changes in contemporary society and the growth of welfare State and, as a consequence, making Law an instrument of social moves.

KEYWORDS

PROMOTING ROLE OF LAW; WELFARE STATE; TAXATION; TAX ON THE TRADE OF GOODS AND SERVICE; TAX MONEY SHARING.

INTRODUÇÃO

O direito positivo da segunda metade do século XX deixou de se limitar ao proibir e ao permitir, passando a circunscrever o promover e o estimular. Surge, assim, a dimensão positiva das sanções que assume a forma de incentivos e prêmios.

Concomitantemente, deparamo-nos com um período marcado por discussões sobre um novo modelo de desenvolvimento e de intervencionismo estatal. Urge necessário lidar com novos temas em relação aos quais a análise estrutural do direito não oferecia respostas satisfatórias.

Não há como negar que a tributação propicia um grande elenco de medidas aptas a reduzir as desigualdades da sociedade e das economias pouco desenvolvidas, e, por conseqüência, ajudar no processo de mudança social.

É nesse sentido, considerando a função promocional do direito, que muitos estados brasileiros, mediante a tributação extrafiscal, vêm utilizando a repartição tributária do ICMS adotaram como forma de estimular ações no âmbito dos municípios, na medida em que possibilita o incremento de suas receitas tributárias, com base em critérios sociais que refletem na melhoria na qualidade de vida da coletividade.

O tema, portanto, revela-se fundamental para adequar a teoria geral do direito às transformações da sociedade contemporânea e ao crescimento do Estado social, compreendendo a passagem do Estado garantista para o Estado dirigista e, por consequência, as simbioses do direito como instrumento de direção social.

1 A FUNÇÃO PROMOCIONAL DO DIREITO

Inicialmente, é necessário analisar as transformações que o Estado social implica para a teoria geral do direito, para o conceito de norma e, conseqüentemente, para o estudo das sanções jurídicas.

1.1 A teoria do direito no Estado liberal

Pode-se afirmar que, enquanto prevaleceu a estrutura do Estado não-intervencionista, a função do direito estava limitada à preservação ou conservação de situações constituídas, em razão de interesses meramente individuais. A missão do Estado liberal era a de manter a ordem e possibilitar a convivência dentro da mais ampla liberdade. Trata-se, pois, de um Estado tipicamente negativo cuja ordem jurídica se estrutura na base de restrições e proibições para amparar a liberdade dos indivíduos.¹

No entanto, o desenvolvimento técnico-científico e as mutações econômico-sociais alteraram a imagem do Estado, tornando-o cada vez mais partícipe da vida comunitária. Acerca do tema, o professor Álvaro Melo Filho ressalta que “a posição estatal de simples árbitro do respeito às regras do jogo econômico não tinha mais razão de ser, desde o momento em que os diferentes protagonistas deixavam de jogar”.²

A ordem social surge, assim, como uma realidade a ser plasmada e conformada de acordo com o atuar positivo e promocional do Estado contemporâneo. Enquanto na sociedade tradicional o mecanismo de punição possibilita um maior

¹ MELO FILHO, Álvaro. *Introdução ao Direito Premial*. Dissertação de Mestrado da Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro: Rio de Janeiro, 1975, p. 13.

² Idem, p. 15.

controle, na sociedade tecnológica, globalizada, tal instrumento se torna inadequado, cedendo espaço à função promocional do direito como direção social.

Diante disso, Bobbio alerta que temos que abandonar a imagem tradicional do direito como ordenamento protetor-repressivo, na medida em que surge uma nova forma de ordenamento jurídico com função promocional.³

Insta, *a priori*, estabelecer as distinções entre sanções positivas e negativas, por meio de uma análise da teoria estrutural do direito de Kelsen e da proposta funcionalista de Bobbio.

1.2 Sanção negativa e sanção positiva

O conceito de sanção, em sentido amplo, refere-se à medida que um ordenamento normativo dispõe com o intuito de reforçar o respeito às suas leis e, em alguns casos, remediar os efeitos de uma possível inobservância. Neste sentido, todo ordenamento assume a pretensão de ser efetivo, ou seja, de não desaparecer em consequência de uma generalizada falta de atenção às normas que o compõe, estatuidando medidas que podem ser classificadas em função do momento da violação.⁴

O absentismo do Estado liberalista, também neste aspecto de classificação das sanções, influenciou a teoria jurídica. O direito do Estado deveria deixar que as coisas fluíssem naturalmente, não lhe cabendo promover o bem-estar social, restringir a livre iniciativa, atuar sobre o mercado, pressionar o indivíduo. Pretendia impedir mais do que promover. Punir mais que recompensar.⁵

Analisando o estudo das sanções jurídicas, Bobbio⁶ afirma que uma coisa é a distinção entre comandos e proibições, outra é a distinção entre prêmios e castigos. Não há sobreposição entre ambas, pois uma norma positiva ou negativa não implica necessariamente em sanção positiva ou negativa, respectivamente.

Ainda que, de fato, as normas negativas se apresentem habitualmente reforçadas por sanções negativas, e as normas positivas se apresentem

³ BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Tradução de Daniela Beccaccia Versiani. São Paulo: Manole, 2007, p. 13.

⁴ BENEVIDES FILHO, Maurício. *Da recompensa à sanção premial: retrospectiva e prospectivas jurídicas*. Dissertação de Mestrado em Direito pela Universidade Federal do Ceará. Fortaleza: 1997, p. 103.

⁵ FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e mudança social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 214.

⁶ BOBBIO, Norberto. Ob. cit., p. 6.

predominantemente predispostas ao (e aplicado para o) fortalecimento de normas positivas, não há qualquer incompatibilidade entre normas positivas e sanções negativas de um lado, e normas negativas e as sanções positivas, de outro. [...] As técnicas de encorajamento do Estado assistencial contemporâneo aplicam-se, embora mais raramente, também às normas negativas. Em outras palavras, pode-se tanto desencorajar a fazer quanto encorajar a não fazer. Portanto, podem ocorrer de fato quatro diferentes situações: a) comandos reforçados por prêmios; b) comandos reforçados por castigos; c) proibições reforçadas por prêmios; d) proibições reforçadas por castigos.⁷

Podemos, assim, extrair do entendimento de Bobbio que é mais fácil premiar uma ação do que uma omissão, sendo um comportamento previsto por uma norma positiva, da mesma forma em que é mais usual punir uma ação do que uma omissão, quando o comportamento é contrário a uma proibição.

Insta observar que a função premial do direito pode ser exercida por dois tipos distintos: os incentivos e os prêmios. Para Bobbio, “‘incentivos’ são medidas que servem para facilitar o exercício de uma determinada atividade econômica; por ‘prêmios’, ao contrário, são medidas que visam oferecer uma satisfação àqueles que já tenham realizado uma determinada atividade.”⁸

Assim, prêmios e incentivos, como sanções positivas, são as duas formas típicas pelas quais se manifesta a função promocional do direito.

Kelsen, após admitir a possibilidade da existência de regras cuja consequência normativa fosse um prêmio e não um castigo, atribuiu-lhes uma importância secundária no ordenamento jurídico, que se afigura de forma rigorosa, como ajustamento de normas coercitivas.

A ordem social pode prescrever uma determinada conduta humana sem ligar à observância ou não observância deste imperativo qualquer consequências. Também pode, porém, estatuir uma determinada conduta humana, e, simultaneamente, ligar a esta conduta a concessão de uma vantagem, de um prêmio, ou ligar à conduta oposta uma desvantagem, uma pena (no sentido mais amplo da palavra). O princípio que conduz a reagir a uma determinada conduta com um prêmio ou uma pena é o princípio retributivo (*Vergeltung*). O prêmio e o castigo compreende-se no conceito de sanção. No entanto, usualmente, designa-se sanção somente a pena, isto é, um mal – a privação de certos bens como a vida, a saúde, a liberdade, a honra, valores econômicos – a aplicar como consequência de uma determinada conduta, mas já não o prêmio ou a recompensa.⁹

⁷ Ibidem, p. 6.

⁸ Ibidem, p. 71-72.

⁹ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Batista Machado. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1987, p. 27-28.

A teoria de Hans Kelsen acarretou no fato de que os estudos sobre teoria geral do direito se deram mais em direção à análise da estrutura dos ordenamentos jurídicos do que à análise de sua função. Segundo o jurista austríaco, estritamente formalista¹⁰, a ciência do direito deveria concentrar-se em descobrir o que é seu objeto, e não o que deve ser. Para o fundador da teoria pura, uma teoria científica do direito não deve se ocupar da função do direito, mas tão-somente dos seus elementos estruturais.

Em relação à sanção, Kelsen entendia que a característica da sanção jurídica consiste no uso da força física, sendo sanções jurídicas apenas a pena e a execução forçada. Nessa linha, Bobbio conclui que, embora Kelsen não se tenha dado conta disso, referido entendimento acaba por excluir as sanções positivas do rol das sanções jurídicas.¹¹

Importante, assim, reconhecer a exaustão do sistema kelseniano, uma vez que este não mais consegue explicar a realidade estimuladora do Estado social, a fim de ser possível a inclusão da sanção premial na teoria estrutural.

1.3 A reformulação da teoria estrutural de Kelsen

Para Kelsen, não só a análise funcional e estrutural estão diametralmente opostas, como esta separação é a base teórica sobre a qual ele funda a exclusão da primeira em favor da segunda. No entendimento kelseniano, a análise funcional é matéria pertencente aos sociólogos e até para os filósofos, nunca para um jurista.

Limitar a tarefa de uma teoria do direito à análise estrutural, como fez Kelsen, era uma forma de salvaguardar a pesquisa teórica da intrusão de juízos de valor e de evitar conflito entre o direito positivo e o direito ideal.

Procurando explicar a omissão de Kelsen, Bobbio afirma que o jurista austríaco jamais se ocupou dos problemas relativos ao aspecto funcional do direito, pois sua intenção era de construir uma teoria pura. Mas o direito para Kelsen era um meio e não um fim. Do ponto de vista funcional, a principal tese de Kelsen é que o direito é

¹⁰ O normativismo kelseniano é formalista na medida em que se limita a descrever o fenômeno jurídico, sem jamais formular juízos de valor. Dessa forma, prende-se a esse seu exclusivo aspecto: estuda e descreve as normas, o processo de sua formação, validade e vigência (sem lhes analisar ou valorar o conteúdo); examina as relações das normas entre si, dentro do ordenamento jurídico; não se propõe a sugerir qualquer conteúdo à norma, nem lhe recusa o caráter jurídico em razão de seu eventual teor ou da maior correspondência a tal ou qual concepção de justiça.

¹¹ BOBBIO, Norberto. Ob. cit., p. 28.

uma técnica específica de organização social, resumindo-se na organização do aparato coativo.

Com o intuito de manter viva a teoria estrutural de Kelsen, o autor italiano procurou adequá-la às novas funções do direito, dentre elas, a sanção positiva, de forma a flexibilizar o formalismo kelseniano com os avanços do Estado e da sociedade. Neste sentido, Bobbio explica que

a sanção jurídica não consiste, diferentemente das sanções sociais, no uso da força, ou seja, no conjunto de meios que são empregados para constranger pela força, isto é, para “forçar” no recalcitrante, mas consiste, sim, em uma reação à violência, qualquer que seja, mesmo econômica, social ou moral, que é garantida, em última instância, pelo uso da força.¹²

Isto se deve pelo fato de que, a pura e simples redução da sanção jurídica à coação, impede-nos de inserir as sanções positivas entre as sanções jurídicas. Assim, é mister entender a coação como garantia do cumprimento da sanção, e, por decorrência disto, as sanções jurídicas também incluem as sanções positivas.

Entretanto, apesar de Kelsen não ter valorizado a sanção premial, Bobbio explica que a função promocional do direito não invalida os resultados da estrutura kelseniana. Diante disso, o jurista italiano insiste em afirmar que a análise estrutural do ordenamento jurídico está em condições de absorver sem demasiada perturbação as mudanças introduzidas pela análise funcional.¹³

A justificativa encontrada por Bobbio para conservar o ordenamento estrutural de Kelsen é que o direito, do ponto de vista estrutural, pode continuar sendo definido como norma hipotética fundamental (no plano da nomostática), mesmo após o aparecimento do direito promocional. Da mesma forma, defende o autor italiano que a teoria do ordenamento em graus (no plano da nomodinâmica) também continua válida, do ponto de vista funcional, só que, uma vez individualizada a categoria do direito promocional, não pode mais o direito ser definido como uma forma de controle social.¹⁴

A utilização do conceito de controle é adequado se continuarmos a considerar o direito na função tradicional de proteção-repressão. Com o Estado social, a função do ordenamento jurídico, além de controlar o comportamento dos indivíduos, baseia-se no direcionamento de comportamentos desejáveis.

¹² Idem, p. 28.

¹³ BOBBIO, Norberto. Ob. cit., p. 77.

¹⁴ Idem, p. 78-79.

Assim, Bobbio conclui no sentido de que, hoje, a teoria estrutural kelseniana deve ser interpretada no sentido de que, do ponto de vista funcional, o direito deve ser definido como forma de controle (repressivo) e de direção social (estimulador).¹⁵

1.4 A função do direito: novas tendências

Atentando-se ao novo quadro político-social contemporâneo, Bobbio explica ser necessário apreender as tendências das transformações do direito, ou seja, perceber quais são os reflexos das mudanças sociais sobre as mudanças jurídicas.

A primeira tendência seria que, para caracterizar a passagem do Estado liberal clássico ao Estado assistencial, recorreu-se à distinção entre normas de conduta e normas de organização, consistindo essa transição, do ponto de vista estrutural, em um progressivo aumento das normas de organização em relação às de condutas.¹⁶

A diferença entre normas de conduta e de organização, segundo Bobbio, indica não tanto uma diferença entre tipos de Estado, mas uma diferença entre duas funções distintas do direito. As normas de conduta tornam possível a convivência de indivíduos (ou grupos) que perseguem mediante fins individuais, enquanto as normas de organização viabilizam a cooperação de indivíduos (ou grupos) que perseguem um fim comum.¹⁷

Outra perspectiva analisada por Bobbio é a passagem de um controle social fundado predominantemente em normas providas de sanção (“se fazes, ou não fazes, X, imputar-se-á a ti a consequência Y”) para o controle social confiado, por meio de normas técnicas.¹⁸

Estas normas técnicas possuem duas espécies: será uma *norma instrumental* se prever um determinado meio como necessário para atingir um fim, ou, por outro lado, poderá ser *norma diretiva* caso indique o fim a ser atingido pelo meio mais adequado.

O aumento de normas técnicas, sejam elas instrumentais ou diretivas, vinculadas ao planejamento e à planificação econômica, acarreta na própria função do direito. Afirma Bobbio que “no dia em que ampliar o campo reservado às normas

¹⁵ Ibidem, p. 43.

¹⁶ BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Tradução de Daniela Beccaccia Versiani. São Paulo: Manole, 2007, p. 43.

¹⁷ Ibidem, p. 44.

¹⁸ Ibidem, p. 44.

técnicas e se tornar cada vez mais marginal o campo das normas penais (em sentido amplo), não deveremos mais falar do direito de controle social. Neste caso, seria mais adequado falar em “direção social”.^{19 20}

Por fim, a terceira tendência abordada por Bobbio trata-se exatamente da passagem da função tradicionalmente repressiva do direito para a função promocional, onde o Estado assume o papel de encorajador (leia-se premiador) ou desencorajador de condutas. Não restam dúvidas de que no Estado social é mister um constante trabalho de estímulos a comportamentos considerados economicamente vantajosos.

Com o Estado Social, a importância da tributação foi ampliada, em cuja sustentação está a norma jurídica estatal. Na estrutura da norma jurídica, mesmo sem comprometer a disjunção, existe lugar para a sanção recompensatória, esta que é um dos principais instrumentos de extrafiscalidade, como será analisado no decorrer deste trabalho.

2 O ESTADO SOCIAL DIRIGISTA

2.1 A falência do Estado liberal e o intervencionismo estatal

No Estado Liberal, por volta do século XVIII, vigorava o constitucionalismo clássico, onde a Constituição era reduzida a um instrumento jurídico que tinha como finalidade básica limitar ou enfrear o exercício do poder estatal, declarando a normatividade do compromisso do poder com a liberdade, protegendo, assim, o indivíduo.

A industrialização e o progresso técnico trazem consigo fenômenos que, quebrando a harmonia da sociedade liberal, vão alterando profundamente as concepções da sociedade e do Estado, bem como o próprio sistema de direitos fundamentais.

As críticas ao pensamento liberalista, e, por conseqüência, ao Estado liberal, deram-se não por ter sido liberal, mas por ser liberalista, ou seja, por ter assumido descompromisso em relação à coletividade, priorizando o indivíduo²¹.

Consoante o professor Paulo Bonavides, “uma coisa é a Constituição do Estado liberal, outra a Constituição do Estado social. A primeira é uma Constituição

¹⁹ Ibidem, p. 44-45.

²⁰ É por isso que o tema deste trabalho cuida do ICMS como direção social e não como controle, devido à nova função diretiva exercida pelo direito.

²¹ FALCÃO, Raimundo Bezerra. Ob. cit., p. 107.

antigoverno e anti-Estado; a segunda uma Constituição de valores refratários ao individualismo no Direito e ao absolutismo no Poder”.²²

O neoliberalismo tentaria reverter a situação moribunda, só que os impactos das crises sociais, advindas de uma insensibilidade em face da justiça econômica, clamam por anteparos, transformações ativas no papel do Estado, sob pena de um antagonismo fatal entre Estado e sociedade.

Diante disso, surge uma nova tendência construtiva, no sentido de que o Estado deve intervir na economia. Há, ainda, uma forte herança do liberalismo, que nos leva a pensar que a interferência do Estado significa opressão e que a lei deve ser aplicada igualmente para todos. Se assim o fosse, tal premissa fulminaria a ação corretiva do Estado, em que pese o intento que o originou.

O Estado social tem como objetivo inicial a igualdade social contraposta à igualdade jurídica da visão liberal, que não é inerente às pessoas nem preexiste ao Estado, cumprindo-se essencialmente por meio de prestações por este devidas aos indivíduos.

De há muito o professor Falcão já adotava o referido entendimento:

É tempo de reformular a idéia de que um Estado ditando normas gerais e iguais para todos. Já se pode pensar em contrabalançar a situação dos menos favorecidos, com leis que sejam iguais para os iguais, mas diferenciadas em favor dos menos afortunados.²³

Mister salientar que o Estado não deve se contentar em ser intervencionista. Ele é intervencionista para ser social. É importante deixar claro que a meta do intervencionismo é transformar o ultrapassado Estado liberalista em Estado social, objetivando solidariedade e justiça social.

O intervencionismo do Estado na economia e, por via conseqüência, nas relações sociais e na elevação geral do nível de vida é “o caminho menos cruento de ser palmilhado por aqueles que, de sã consciência e sem a venda da ganância desenfreada, efetivamente desejem nítida mudança social”.²⁴

Com o alargamento da positivação constitucional das aspirações humanas em termos de mais liberdades e de mais igualdade, o grande desafio dos ordenamentos nacionais passou a ser o da efetividade das normas constitucionais.

²² BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 371.

²³ FALCÃO, Raimundo Bezerra. Ob. cit., p. 161.

²⁴ FALCÃO, Raimundo Bezerra. Ob. cit., p. 182.

O atual Estado social e intervencionista caracteriza-se pela permanente tentativa de conciliação entre as heranças do capitalismo concorrencial e as crescentes exigências do bem comum. Esse novel constitucionalismo carrega consigo uma espécie de visão intuitiva, pragmática, razoável e plural de justiça (justiça distributiva), calcada no binômio dignidade humana-solidariedade social, cuja noção infere-se, de forma sistemática, a partir do conjunto de direitos humanos a que a ordem constitucional atribui o *status* da fundamentalidade.²⁵

Surge, assim, uma nova categoria dos direitos positivos ou direitos a prestações do Estado, que são os direitos dos cidadãos às prestações necessárias ao pleno desenvolvimento da existência individual, tendo o Estado como sujeito passivo, que devem ser cumpridos mediante políticas públicas. De uma forma objetiva, poderíamos dizer que são direitos não contra o Estado, tipicamente liberais, mas direitos através do Estado.

Outro aspecto importante trazido pelo Estado Social é a modificação do próprio sentido de direitos e liberdades clássicas, passando ser reconhecida uma nova dimensão e nova função. Essa nova dimensão seria a objetiva, na medida em que os direitos são vistos como conteúdo de normas de valor, que devem valer para toda a ordem jurídica, ou seja, não só para o direito público, mas também para o direito privado.

Grave problema do Direito Constitucional, segundo Paulo Bonavides²⁶, decorre de que ele realiza os fins do Estado social de hoje com as técnicas do Estado de Direito de ontem. Nessa linha, as dificuldades para a efetividade de uma Constituição social e democrática avultam em ambientes sociais marcados por contradições classistas e impenitentes bolsões de miséria, que fracionam o sentido de solidariedade e bloqueiam o espírito comunitário.

De qualquer forma, ainda perdura no Estado contemporâneo o essencial da concepção liberal, traduzindo na afirmação de que o homem, pelo simples fato de o ser, tem direitos e que o Poder Público deve respeitá-los. Assegurar o respeito da dignidade humana continua sendo o fim da sociedade política. Dignidade esta, no entanto, que não

²⁵ CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. Dignidade da Pessoa Humana: o princípio dos princípios constitucionais. SARMENTO, Daniel & GALDINO, Flávio (Org.). *Direitos fundamentais: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro, São Paulo, Recife: Renovar, 2006, p. 156.

²⁶ BONAVIDES, Paulo. Ob. cit., p. 372.

é vista apenas no âmbito do indivíduo isolado, mas sim de uma forma coletiva, em virtude da solidariedade.

2.2 O Estado social e a Constituição Federal de 1988

O constituinte brasileiro, inspirado em constituições sociais democratas do século anterior, inscreveu em seu art. 1º, inciso III, o postulado da dignidade da pessoa humana entre os fundamentos da organização nacional. De fato, pode-se afirmar que o Estado Constitucional Democrático da atualidade é um Estado de abertura constitucional radicado no princípio da dignidade do ser humano, tendo-o como eixo central. Trata-se, pois, do constitucionalismo das comunidades humanas, mais orgânico e voltado mais para a sociedade do que para o Estado.

Sendo o Estado Democrático de Direito, nossa fórmula política²⁷, segundo disposto no art. 1º, *caput*, da Constituição Federal, Willis Guerra Filho afirma que toda interpretação do texto constitucional deve ser no sentido de conferir-lhe o máximo de eficácia, apresentando-se como um programa de ação a ser partilhado por todo integrante da comunidade política.²⁸

Hoje, com o art. 5º, *caput*, da Constituição Federal de 1988, fica claro que a concepção de igualdade foi alterada, no sentido de que o Estado não só pode, mas deve, instituir normas com tratamento diferenciado, desde que as condições assim o permitam, para concretizar, e por que não assim dizer, a justiça social. Isto se deve pelo fato de que o controle do poder econômico não deve ficar desvinculado ao controle do poder político, nem do poder social, sem que isso impeça, no âmbito do aparelho estatal, a identificação de órgãos incumbidos da condução das ações econômicas.²⁹

Canotilho destaca que o princípio da democracia econômica e social constitui uma autorização constitucional no sentido de o legislador e os outros órgãos encarregados da concretização político constitucional “adoptarem as medidas

²⁷ O professor Willis Filho explica que, para Pablo Lucas Verdú, fórmula política de uma Constituição é a expressão ideológica que organiza a convivência política em uma estrutura social. GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Processo Constitucional e Direitos Fundamentais*. 3. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2003, p. 20.

²⁸ GUERRA FILHO, Willis Santiago. Ob. cit., p. 20.

²⁹ FALCÃO, Raimundo Bezerra. Ob. cit., p. 162.

necessárias para a evolução da ordem sob a óptica de uma justiça constitucional nas vestes de uma justiça social.”³⁰

Apesar da ausência de norma expressa que consagre a República Federativa do Brasil como um Estado social e democrático de direito³¹, nosso regime constitucional compromete-se, de forma implícita, a respeitar o princípio do Estado social.

No Estado social, todos os direitos são convertidos em direitos prestacionais, em direitos que exigem dos poderes públicos deveres positivos e não só abstenções, devendo, pois, consistir em direitos a prestações sociais. O Estado social brasileiro é de terceira geração³², pois não concede apenas direitos sociais básicos, mas os garante.

O Estado de Direito, portanto, deixou de ser formal, neutro e individualista para transformar-se em um Estado material de Direito guiado pelo valor da justiça social, buscando promover as condições para que a liberdade e a igualdade dos indivíduos sejam reais e efetivas.

Cabe ao Estado brasileiro promover uma política dos direitos fundamentais que, por um lado, em sua dimensão assistencial asseguraria a todos o mínimo do bem-estar necessário para o exercício de seus direitos e, por outro, em sua dimensão educativa e cultural, possibilitaria a consciência em torno do importante papel desempenhado pelos direitos fundamentais.

Uma mudança de orientação somente se faz possível em um sistema político em que os interesses individuais cedam frente aos interesses coletivos, permitindo, assim, que o princípio do poder seja substituído pela responsabilidade³³.

Referida renovação dogmática, cuja formulação inicial se deve a Häberle, dos direitos fundamentais parte do princípio do Estado social e da idéia de uma democracia material, por meio da força normativa da Constituição de Konrad Hesse,

³⁰ CANOTILHO, J.J.Gomes. *Direito Constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993, p. 468.

³¹ Na Constituição Portuguesa, a previsão do Estado democrático de direito é expressa. Canotilho destaca que o art. 2º da Lei Maior de Portugal aponta como objetivo do Estado de direito democrático a realização da democracia econômica, social e cultural. CANOTILHO, J.J.Gomes. *Direito Constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993, p. 465.

³² Paulo Bonavides aborda que, em virtude de a Carta de 1988 prever os instrumentos do mandado de injunção, mandado de segurança coletivo e a inconstitucionalidade por omissão, é o Estado social brasileiro de terceira geração. BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 373.

³³ KÜSTER, Angela. *Democracia e Sustentabilidade: experiências no Ceará, Nordeste do Brasil*. Fortaleza: Expressão Gráfica e Editora, 2003, p. 22.

sendo o caminho possível para a função da igualação e de socialização desses direitos, que é própria do Estado social.³⁴

2.3 O Estado social e a tributação extrafiscal

Em um primeiro momento, a tributação era visualizada somente como um instrumento para prover o erário público dos recursos necessários aos gastos indispensáveis, tendo cunho apenas fiscal.

Ocorre que tanto a conjuntura quanto a estrutura econômica passam a cobrar medidas corretivas por parte do Estado, a fim de que ele seja não só um instrumento para obtenção de receita para a respectiva despesa pública, mas também um agente que provoque modificações deliberadas nas estruturas sociais.

A tributação extrafiscal é considerada, de acordo com Raimundo Falcão, como um “fenômeno que caminha de mãos dadas com o intervencionismo do Estado, na medida em que é ação sobre o mercado e a, antes sagrada, livre iniciativa.”³⁵

Nessa linha, José Jayme de Macedo Oliveira explica

A intervenção estatal em todos os setores da economia, resultante da ampla reformulação da noção e alcance das finanças públicas, faz certo que, cada vez mais, vem-se utilizando a tributação não só para cobrir as necessidades financeiras do Estado, mas, sobretudo como instrumento de pressão sobre cidadãos, como meio de regulamentação das atividades da vida social.^{36 37}

A compostura da legislação de um tributo pode, assim, vir pontilhada de providências no intuito de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A extrafiscalidade é, portanto, um dos valores finalísticos³⁸ que o

³⁴ BIAGI, Cláudia Perotto. *A Garantia do Conteúdo Essencial dos Direitos Fundamentais na Jurisprudência Constitucional Brasileira*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2005, 96.

³⁵ FALCÃO, Raimundo Bezerra. Ob. cit., p. 47.

³⁶ OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. *O ICMS & os créditos fiscais do contribuinte*. Rio de Janeiro: Líber Júris, 1996, p. 23.

³⁷ O professor Falcão ressalta, ainda, que não é a tributação extrafiscal o único fator de reforma social, mas é improvável que exista outro menos incruento. Poderá haver outros meios, pois a extrafiscalidade não é um fim em si mesma. FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e mudança social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 48.

³⁸ Paulo de Barros Carvalho explica que os signos fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade são termos usualmente empregados no discurso da Ciência do Direito para representar valores finalísticos utilizados pelo legislador. O modo como se dá a utilização do instrumento jurídico-tributário é o fator que identifica o gravame em uma das três classes. A fiscalidade, por exemplo, ocorre quando os objetivos da organização jurídica do tributo estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem

legislador imprime na lei tributária, manipulando categorias jurídicas postas à sua disposição na perseguição de objetivos alheios aos meramente arrecadatários.³⁹

É importante destacar que, apesar de a extrafiscalidade ser uma fórmula jurídico-tributária para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatários de recursos monetários, o regime que dirige referida atividade deve ser o próprio das exações tributárias. Deve o legislador guiar-se pelos parâmetros previstos na Constituição Federal, respeitando os limites da competência impositiva e dos princípios que regem a matéria.

Mister atentar-se à relação entre progresso, desenvolvimento e extrafiscalidade. *Progresso* refere-se a um passo para frente, que pode ou não reverter em benefício da sociedade como um todo, ou, pelo menos, em um grupo expressamente majoritário. Já o *desenvolvimento*, por outro lado, trata-se de um conceito cúbico, e não somente linear, ou seja, não se subsume ao de crescimento, mas se dirige para os anseios da sociedade, já que assume as diversas dimensões e direções. Os efeitos do desenvolvimento, sendo a *extrafiscalidade* um deles, dão plenitude ao meio social, por meio da tributação.⁴⁰

A crescente configuração de um imposto com fins não-fiscais é uma consequência lógica da transformação da concepção econômica liberalista em intervencionista, com um sentido econômico-social.⁴¹

3 ICMS, REPARTIÇÃO TRIBUTÁRIA E EXTRAFISCALIDADE

3.1 Alguns aspectos sobre o ICMS

A Constituição Federal, em seu art. 155, inciso II, autoriza que seja prevista pelo legislador estadual como hipótese de incidência do ICMS, a circulação de mercadorias ou a prestação dos serviços que especifica, qual seja, serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicações. O Legislativo estadual não pode

que outros interesses, sejam eles sociais, políticos ou econômicos, influenciem no direcionamento da atividade impositiva. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 230.

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 230-231.

⁴⁰ FALCÃO, Raimundo Bezerra. Ob. cit., p. 79-80.

⁴¹ Ibidem, p. 197.

ampliar essas definições para abranger fatos não enquadrados nos conceitos jurídicos adotados pela Lei Maior.⁴²

De acordo com José Eduardo Soares Melo, os diversos elementos integrantes da regra-matriz de incidência do ICMS, “devem ser analisados e aplicados de modo coerente, e harmônico, para poder encontrar a essência tributária; em especial a materialidade da sua hipótese de incidência.”⁴³

O ICMS é um imposto estadual que representa, em média, 90% (noventa por cento)⁴⁴ da receita tributária dos Estados e constitui importante fonte de renda para os municípios.

Não iremos aprofundar o estudo das características próprias do referido imposto, sob pena de desvirtuar a direção do nosso trabalho. Trataremos, de forma específica, da repartição tributária em matéria de ICMS e do novo enfoque da sua extrafiscalidade.

3.2 ICMS e extrafiscalidade

Em matéria de ICMS, a extrafiscalidade revela-se, em regra, como mecanismo de intervenção estatal para regulamentação das atividades da vida social, a fim de combater as desigualdades regionais.

Adverte Hugo de Brito Machado⁴⁵ que a função extrafiscal do ICMS é desaconselhável, em virtude de práticas fraudulentas que o tratamento diferenciado pode estimular. Isto se deve pelo fato de que a extrafiscalidade do ICMS que vem sendo diuturnamente estudada pela doutrina refere-se a isenções fiscais para atrair novos investimentos, denominada de guerra fiscal.⁴⁶

⁴² PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. *Direito Tributário na Constituição e no STF*. 12. ed. Niterói: Impetus, 2007, p. 187.

⁴³ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2000, p. 13.

⁴⁴ COUTINHO, João Helio de Farias Moraes e OUTROS. Instrumentos jurídico-econômicos e preservação do meio ambiente: um enfoque no ICMS Sócio-Ambiental. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, DF, a. 39, n. 154, p. 189-201, abr./jun., 2002, p. 196.

⁴⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Melhoramentos, 2004, p. 353.

⁴⁶ José Eduardo Soares de Melo ressalta que a guerra fiscal não pode atingir terceiros estranhos aos benefícios, como é o caso dos adquirentes das mercadorias, ou os tomadores de serviços (transporte interestadual, intermunicipal, e de comunicação), especialmente quando se encontrem estabelecidos em distintos entes da federação. MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2000, p. 257.

Essa prática se dá por meio de concessões de benefícios fiscais, financeiros e de infra-estrutura, nos termos do art. 155, § 2º, inciso II, da Constituição⁴⁷, para as empresas interessadas em investir ou transferir seus investimentos para o estado concesso do benefício. Trata-se de tributo com manipulação para favorecer o desenvolvimento regional.⁴⁸

No entanto, a extrafiscalidade aqui deve ser analisada como o instrumento econômico para estimular ações sociais no âmbito dos municípios, pautada no art. 158, parágrafo único, inciso II, da Lei Maior⁴⁹, que permite aos Estados definir em legislação específica parte dos critérios para o repasse dos recursos do ICMS a que os municípios têm direito. Assim, ao Estado é facultado criar medidas que condicionem o repasse da verba, podendo-se utilizar dessa previsão constitucional para direcionar comportamentos próprios de um Estado social, por meio de uma sanção premial.

Quando ainda estava em vigência o antigo ICM⁵⁰, que veio a se transformar no atual ICMS, o professor Falcão já insistia que referido imposto deveria ser instrumento de direção social: “é preciso, já e já, dar-se alguma função reguladora ao

⁴⁷ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...] II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte Interestadual e Intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

II – a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

⁴⁸ Exemplo claro é o que ocorre com a criação da Zona Franca de Manaus.

⁴⁹ Art. 158. Pertencem aos Municípios:

[...]

IV – vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte Interestadual e Intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

[...]

II – até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

⁵⁰ O ICMS tem sua origem no antigo imposto sobre venda e consignações que veio a se transformar em imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICM). Este, por sua vez, passou por uma reformulação com a Emenda nº. 18, de 1965, tornando-se não-cumulativo. Com a Constituição de 1988, foi ampliada sua hipótese de incidência, abrangendo também as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, assim com os serviços de comunicação, passando, assim, à atual denominação.

Imposto sobre Circulação de Mercadorias, sob pena de se promover, deliberada e conscientemente, graves problemas econômicos e sociais nas regiões mais pobres”.⁵¹

Dessa forma, é inegável que o tributo pode e deve ser instrumento para o estímulo de atividades cujo incremento seja do interesse da coletividade⁵² e do desenvolvimento sócio-econômico de regiões mais necessitadas. Para tanto, faz-se necessário que o Estado utilize os meios previstos do ordenamento jurídico para que sua política fiscal seja eficaz.

3.3 Repartição da receita tributária do ICMS aos municípios

A premissa da repartição de parcela da arrecadação tributária é no sentido de que os entes políticos maiores repassam aos menores, devendo ser assegurados meios de controle que garantam o repasse correto e pontual dos recursos, sem arbitrariedade.⁵³ Logo, só existe repartição da União para os estados e o Distrito Federal; da União para os municípios e dos estados para os municípios, nunca o contrário. Esta é uma técnica apta a garantir a autonomia das ordens políticas parciais na forma federativa de Estado, já que não é possível falar-se em autonomia política se for inexistente a autonomia financeira.⁵⁴

A Constituição Federal, em seu art. 158, inciso VI, aborda que 25% (vinte e cinco por cento) do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações – ICMS sejam repassados aos municípios, sendo que destes $\frac{3}{4}$ (três quartos), no mínimo, deverão ser creditados segundo o critério valor adicionado e $\frac{1}{4}$ (um quarto), conforme legislação estadual.

Extrai-se, portanto, do texto constitucional que 75% (setenta e cinco por cento) da parcela destinada aos municípios encontra critério de aferição rígido, resultante da participação dos próprios municípios na arrecadação do ICMS. Por outro lado, 25% (vinte e cinco por cento) podem ser destinados de acordo com o que dispuser

⁵¹ FALCÃO, Raimundo Bezerra. Ob. cit., p. 279.

⁵² MACHADO, Hugo de Brito. Reciclagem de lixo e tributação. *Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*, Belo Horizonte, a. 5, n. 27, p. 9-20, maio/jun., 2007, p. 12.

⁵³ PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. Ob. cit., p. 241.

⁵⁴ A outra forma considerada eficaz é a atribuição de competências tributárias a cada ente federado para a instituição e cobrança de seus próprios tributos.

a lei estadual, representando 6,25% (seis vírgula vinte e cinco por cento) do total arrecadado.

Esse mecanismo traduz-se numa oportunidade que cada Estado tem para influir no processo de desenvolvimento dos seus municípios, premiando certas atividades e coibindo outras. Nesta feita, cada legislação estadual define um conjunto de critérios, tais como número de habitantes, área geográfica, número de propriedades rurais e produção primária, condições sociais, que tratam da distribuição desse valor a que os municípios têm direito constitucionalmente garantido.⁵⁵

Um outro exemplo que tem sido adotado por alguns Estados brasileiros é o ICMS Ecológico⁵⁶, que trata da utilização do critério ambiental na repartição do imposto aos municípios. O argumento inicial da compensação financeira era a restrição do uso do solo que alguns municípios possuíam em seus territórios para o desenvolvimento de atividades econômicas clássicas. No entanto, o ICMS Ecológico se transformou muito mais que uma ferramenta estéril e acrítica para o repasse de recursos: tem representado além de um instrumento de compensação, um incentivo à conservação ambiental e ao desenvolvimento econômico.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O absentéismo do Estado liberalista influenciou a teoria do direito em relação à classificação das sanções. Com a passagem da função tradicionalmente repressiva do direito para a função promocional, assume o Estado o papel de encorajador ou desencorajador de condutas, como sustentava Bobbio, não restando dúvidas de que no Estado social há um constante trabalho de estímulos a comportamentos considerados economicamente vantajosos.

Para manter viva a teoria de Kelsen, Bobbio constata que a função promocional do direito não invalida os resultados da estrutura kelseniana, estando a análise estrutural do ordenamento jurídico em condições de absorver as mudanças introduzidas pela análise funcional.

⁵⁵ COUTINHO, João Helio de Farias Moraes e OUTROS. Instrumentos jurídico-econômicos e preservação do meio ambiente: um enfoque no ICMS Sócio-Ambiental. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, DF, a. 39, n. 154, p. 189-201, abr./jun., 2002, p. 196.

⁵⁶ Foi criado pioneiramente no Paraná em 1991, sendo posteriormente adotado em nove Estados brasileiros e, ainda, encontram-se em discussão projetos de leis em casas legislativas de vários outros, como no caso do Estado do Ceará.

Ocorre que, em relação à tributação, tanto a conjuntura quanto a estrutura econômica passam a cobrar medidas corretivas por parte do Estado, a fim de que ele seja não só um instrumento para obtenção de receita para a respectiva despesa pública, mas também um agente que provoque modificações deliberadas nas estruturas sociais.

O mecanismo de repartição tributária previsto no art. 158, inciso IV, da Constituição Federal, traduz-se, portanto, numa oportunidade que cada Estado tem para influir no processo de desenvolvimento dos seus municípios, premiando certas atividades e coibindo outras. Assim, ao Estado é facultado criar medidas que condicionem o repasse da verba, podendo-se utilizar dessa previsão constitucional para direcionar comportamentos próprios de um Estado social, por meio de uma sanção premial.

REFERÊNCIAS

BENEVIDES FILHO, Maurício. *Da recompensa à sanção premial: retrospectiva e perspectivas jurídicas*. Dissertação de Mestrado em Direito pela Universidade Federal do Ceará. Fortaleza: 1997.

BIAGI, Cláudia Perotto. *A Garantia do Conteúdo Essencial dos Direitos Fundamentais na Jurisprudência Constitucional Brasileira*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2005.

BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Tradução de Daniela Beccaccia Versiani. São Paulo: Manole, 2007.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CANOTILHO, J.J.Gomes. *Direito Constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. Dignidade da Pessoa Humana: o princípio dos princípios constitucionais. SARMENTO, Daniel & GALDINO, Flávio (Org.). *Direitos fundamentais: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro, São Paulo, Recife: Renovar, 2006.

COUTINHO, João Helio de Farias Moraes e OUTROS. Instrumentos jurídico-econômicos e preservação do meio ambiente: um enfoque no ICMS Sócio-Ambiental. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, DF, a. 39, n. 154, p. 189-201, abr./jun., 2002.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e mudança social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Processo Constitucional e Direitos Fundamentais*. 3. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2003.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Batista Machado. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1987.

KÜSTER, Angela. *Democracia e Sustentabilidade: experiências no Ceará, Nordeste do Brasil*. Fortaleza: Expressão Gráfica e Editora, 2003.

PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. *Direito Tributário na Constituição e no STF*. 12. ed. Niterói: Impetus, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Melhoramentos, 2004.

_____. Reciclagem de lixo e tributação. *Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*, Belo Horizonte, a. 5, n. 27, p. 9-20, maio/jun., 2007.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2000.

MELO FILHO, Álvaro. *Introdução ao Direito Premial*. Dissertação de Mestrado da Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro: Rio de Janeiro, 1975.

OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. *O ICMS & os créditos fiscais do contribuinte*. Rio de Janeiro: Líber Júrís, 1996.