

## INTRODUÇÃO

O tema a ser abordado neste Trabalho de Conclusão de Curso tem como objetivo apresentar resultado de uma pesquisa que se propõe analisar a função extrafiscal do tributo e o desenvolvimento sócio ambiental e econômico do país, apresentando suas principais características e objetivos, no intuito de passar para o leitor uma percepção objetiva da capacidade da função extrafiscal do tributo influir no desenvolvimento econômico do país, e alavancar o desenvolvimento socioambiental e econômico de uma economia estagnada por uma política tributária equivocada e um cenário político dominado pela corrupção.

O presente trabalho de conclusão de curso de Especialização em Direito Tributário vai utilizar para desenvolver o tema proposto à exposição dos próprios entendimentos da autora e pesquisas sobre o tema, enriquecidos com a citação de entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, visando oferecer ao leitor uma leitura fácil e capaz de esclarecer os principais objetivos para a instituição e arrecadação de impostos com função extrafiscal, de forma esclarecedora e delimitada a abordagem do tema proposto.

No primeiro capítulo deste trabalho será demonstrado ao leitor o significado da função extrafiscal e qual a sua importância no cenário tributário nacional. Destacam-se no texto os vários objetivos da função extrafiscal, de forma a permitir ao leitor analisar a influência da tributação extrafiscal nos diversos aspectos econômicos.

No segundo capítulo, apresenta-se o tributo e as disposições constitucionais, focando nas características da competência tributária, tendo o cuidado de apresentar no trabalho um quadro com a atual distribuição da competência tributária nas esferas Federal, Estadual e Municipal.

No terceiro capítulo trazemos a relação da função extrafiscal com alguns princípios do Direito Tributário. Ao apresentar a relação com os principais princípios do Direito Tributário fizemos uma análise do que está disposto na constituição com o princípio relacionado à função extrafiscal do tributo e suas consequências em relação à aplicabilidade.

Já no quarto capítulo apresentamos o reflexo da função extrafiscal na sociedade, discorreremos sobre o aspecto comportamental da extrafiscalidade visando entender que em muitos momentos a arrecadação para custeio do Estado é apenas uma finalidade coadjuvante, e que a manobra extrafiscal tem importância muito relevante para o desenvolvimento da nação, e que a função extrafiscal do tributo em muitas circunstâncias funciona como indutora do comportamento dos cidadãos.

Em seguida utilizamos as espécies de tributos para apresentar situações práticas da extrafiscalidade. Apresentamos o tributo e a situação prática para melhor elucidar a nossa tese quanto à extrafiscalidade, e demonstrar a sua importância no desenvolvimento socioambiental e econômico do país.

Concluimos o presente trabalho fazendo uma relação da política tributária com o desenvolvimento econômico do país, pois uma política tributária justa e acertada é capaz de impulsionar o desenvolvimento do país, assim como uma política tributária arcaica e engessada pode travar o desenvolvimento de uma nação e facilitar em muito a incidência de corrupção, inclusive este é o atual cenário do Brasil.

Na abordagem proposta pretendemos apurar a capacidade crítica do leitor em relação a política tributária vigente no país, entendendo de forma mais precisa que tributar também é uma forma de delimitar a gestão de uma nação. A tributação vigente é capaz de incentivar ou travar o desempenho de determinado setor econômico. Política Tributária eficaz traduz-se em Gestão Pública eficaz.

É certo que vivemos em nosso país tempos de crise econômica, e para retomar o crescimento é necessário que haja também uma grande reforma tributária. Um amplo debate sobre a política tributária possibilitará a tomada de decisões acertadas no intuito de acelerar o crescimento do Brasil.

É preciso que os governantes entendam a importância da política tributária. Ampliar o conhecimento acerca das políticas e diretrizes tributárias de uma nação certamente trará ao país melhores governantes e legisladores mais eficazes.

Só ampliando o debate acerca da política tributária poderemos garantir um futuro de prosperidade para uma nação com tamanha capacidade comercial. A atividade econômica é o fator que impulsiona a arrecadação do Estado, gera emprego, incentiva o consumo. Sem uma política fiscal adequada fadamos as empresas ao fracasso, e enfraquecemos a atividade produtiva do país.

## **CAPÍTULO 1- A FUNÇÃO EXTRAFISCAL DO TRIBUTO**

A política tributária vigente em um país é instrumento de atuação do Estado no controle econômico. Divide-se na função fiscal e extrafiscal da tributação, e possui o objetivo arrecadar valores para custear as despesas públicas, e permitir a intervenção direta estatal nas atividades econômicas do país.

A tributação com objetivo fiscal é bastante conhecida por todos, e é interpretada basicamente como meio necessário para arrecadar recursos que vão custear as despesas da máquina estatal e as políticas sociais do Estado, porém a arrecadação e instituição de impostos não objetiva apenas arrecadar recursos para custear as despesas dos Entes Federativos. Quando se trata da função extrafiscal do tributo o entendimento é restrito aos que militam no meio contábil, empresarial, do fisco, e aos advogados da área tributária.

A ação extrafiscal do tributo atua no desenvolvimento econômico como agente estimulador ou desestimulador de determinada atividade, e portanto é elemento determinante para o estímulo ao desenvolvimento econômico. Na dose certa, a atuação extrafiscal do tributo é capaz de estimular o desenvolvimento econômico ou reduzir as desigualdades sociais e regionais sem comprometer a capacidade arrecadatória do Estado para custear as despesas públicas e as políticas sociais.

Sobre extrafiscalidade, Marcel Davidman Papadopoul afirma que:

O Supremo Tribunal Federal promove apenas uma avaliação de igualdade formal, repelindo apenas as medidas extrafiscais demarcadas pela singularização. (...) Este tipo de exame de igualdade é encontrado de forma bastante corriqueira nos precedentes do Supremo Tribunal Federal, não representando modelo específico desenvolvido para o exame de validade das medidas tributárias marcadas pela nota da extrafiscalidade. (...) não há dispensa de controle de igualdade, mas necessidade de readequação deste controle aos elementos que desempenham papel fundamental neste campo do Direito Tributário, isto é, os meios empregados e os fins extrafiscais perseguidos pelo legislador infraconstitucional. (PAPADOPOL, 2009, p. 41-42)

Nesse sentido vem se manifestando a Jurisprudência Pátria:

**STJ - RECURSO ESPECIAL REsp 601022 RJ 2003/0182114-0 (STJ)**

**Data de publicação: 16/12/2009**

**Ementa:** TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO **FUNÇÃO EXTRAFISCAL** – QUADROS NACIONAIS QUE RETORNARAM AO BRASIL SEM FINS COMERCIAIS – ART. 19 DO CTN – ART. 1º DO DECRETO-LEI N. 37 /66 – AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO – NÃO SE TRATA DE MERCADORIA COMERCIÁVEL – NÃO-INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. 1. Interpretam-se as normas referentes ao Imposto de Importação **no contexto da atual função extrafiscal desta exação, tida como instrumento de regulação do comércio exterior.** 2. O termo mercadoria – constante do artigo 1º do Decreto n. 37/66 – deve ser entendido no seguinte sentido: "Aquilo que é objeto de comércio; bem econômico destinado à venda; mercancia", conforme anotado no Novo Dicionário Eletrônico Aurélio, versão 5.11a. 3. In casu, os quadros saíram e voltaram, com o registro pertinente, com a destinação "enfeite de residência particular", sem finalidade de comércio, não se tratando, portanto, de mercadoria e não incidindo na espécie o imposto de importação. Recurso especial improvido.

**TJ-PE - Agravo AGV 2118758 PE 0002573-46.2012.8.17.0000 (TJ-PE)**

**Data de publicação: 08/03/2012**

**Ementa:** TRIBUTÁRIO. RECURSO DE AGRAVO. DISCRICIONARIEDADE DO ENTE TRIBUTANTE QUANTO À APLICAÇÃO DA SELETIVIDADE. **FUNÇÃO EXTRAFISCAL DO ICMS.** IMPOSSIBILIDADE DE O JUDICIÁRIO ESTABELEÇER ALÍQUOTA DE ICMS PARA ENERGIA ELÉTRICA. RECURSO IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME. 1. O art. 155, § 2º, III, da Constituição da República, atribui ao ente tributante uma discricionariedade quanto à adoção da "seletividade", em **função** da essencialidade. 2. **Ademais, quando o ora Agravado fixa alíquotas progressivas de ICMS ele dá ao tributo em tela a facultativa função extrafiscal prevista na Constituição Federal, obedecendo aos princípios da seletividade e da capacidade contributiva.** 3. Outrossim, não há como o Poder Judiciário estabelecer as alíquotas de ICMS a serem adotadas no fornecimento de energia elétrica, posto que esta é uma competência do Poder Legislativo. Recurso não

provido à unanimidade. 4. Recurso improvido. Decisão unânime.

**TJ-PE - Agravo AGV 1835541 PE 0005451-41.2012.8.17.0000 (TJ-PE)**

**Data de publicação: 12/04/2012**

**Ementa:** TRIBUTÁRIO. RECURSO DE AGRAVO. ICMS. CRÉDITO DO VALOR PAGO EM RAZÃO DE OPERAÇÕES DE CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA OU DE UTILIZAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. INADMISSIBILIDADE. DISCRICIONARIEDADE DO ENTE TRIBUTANTE QUANTO À APLICAÇÃO DA SELETIVIDADE. **FUNÇÃO EXTRAFISCAL DO ICMS. IMPOSSIBILIDADE DE O JUDICIÁRIO ESTABELECE ALÍQUOTA DE ICMS PARA ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. RECURSO NÃO PROVIDO. DECISÃO UNÂNIME.** 1. O Pretório Excelso sedimentou o entendimento no sentido de que o art. 155, § 2º, III, da CF/88, **atribui ao ente tributante uma discricionariedade quanto à adoção da seletividade, em função da essencialidade dos produtos ou serviços, tendo-se em vista a natureza predominantemente fiscal do ICMS.** 2. **Ademais, quando o Estado de Pernambuco fixou alíquotas progressivas de ICMS, ele dá ao tributo em tela, a facultativa função extrafiscal prevista na Constituição Federal, obedecendo aos Princípios da Seletividade e da capacidade contributiva.** 3. Não pode o Poder Judiciário estabelecer alíquotas a serem adotadas no fornecimento de energia elétrica, vez que se trata de competência do Poder Legislativo ficando critério deste ente instituir a seletividade do ICMS, razão pela qual o pedido de compensação formulado pela parte agravante não poderá prosperar. 4. Recurso de agravo não provido por unanimidade dos votos.

No REsp 1.145.540/SC, o STJ asseverou não competir

**ao Poder Judiciário adentrar nos motivos pelos quais a CAMEX [...] limitou o benefício a equipamentos com determinada capacidade, sobretudo porque a redução de alíquota do Imposto de Importação, em razão de sua natureza extrafiscal,** está afeta às políticas sociais e econômicas elaboradas pelo Poder Executivo, cujo mérito administrativo, [...], não se sujeita ao controle jurisdicional, salvo quanto à sua constitucionalidade e legalidade. **Grifo nosso**

A extrafiscalidade apesar de medida técnica faz parte da rotina dos brasileiros, que mesmo sem entender os motivos são incentivados a consumir mais ou deixar de consumir um produto por decisões políticas.

As ações extrafiscais se traduzem em políticas de governo, e além de incentivar a economia também podem trazer benefícios socioambientais para a população, por isso a tamanha importância de escolhermos representantes políticos que possuam uma ampla visão de gestão e compreendam a importância das diretrizes tributárias do país.

A imprensa acompanha as diretrizes fiscais, e divulgam amplamente ações que tratam de reduções de impostos. Apresentamos em nosso estudo, pequena amostra do impacto de ações tributárias na rotina dos cidadãos brasileiros:

21/05/2012 18h28 - Atualizado em 21/05/2012 22h44

#### **Governo reduz IPI de carros e tributo sobre operações de crédito**

**Objetivo é reduzir preço dos carros em aproximadamente 10%, diz Mantega.**

Segundo ele, custo total das desonerações é de R\$ 2,1 bilhões em 3 meses.

Alexandro Martello do G1, em Brasília

O ministro da Fazenda, Guido Mantega, anunciou nesta segunda-feira (21) um pacote de medidas para estimular o crédito no país. Entre elas, está a redução do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) para compra de carros, além da diminuição do Imposto Sobre Operações Financeiras (IOF) para todas as operações de crédito de pessoas físicas de 2,5% para 1,5% ao ano. A redução do IPI vale até 31 de agosto. Segundo a Fazenda, as medidas valem a partir desta terça-feira (22).

O objetivo é estimular a atividade econômica. "Estamos diante do agravamento da crise financeira internacional. E isto está trazendo problemas para os emergentes como um todo. Exige esforços redobrados para manter a taxa de crescimento em um patamar razoável (...) **O governo tem de tomar medidas de estímulo para combater as consequências dos problemas trazidos pela crise financeira internacional**", explicou Mantega a jornalistas. **Segundo ele, a renúncia fiscal das desonerações anunciadas hoje (valor que o governo deixará de arrecadar) é de R\$ 2,1 bilhões em três meses.**

De acordo com o Banco Central, o nível de atividade econômica do país registrou queda pelo terceiro mês seguido, de 0,35%, em março deste ano, na comparação com o mês anterior. Com isso, o Índice de Atividade Econômica do BC, o IBC-Br, que é um indicador criado para tentar antecipar o resultado do PIB pela autoridade monetária, fechou o primeiro trimestre de 2012 com alta de 0,15% ante o trimestre anterior. **Isso mostra desaceleração frente ao crescimento de 0,19% do terceiro para o quarto trimestre do ano passado.**

Fonte: site [globo.com/Grifo nosso](http://globo.com/Grifo_nosso)

## INFRAESTRUTURA

### Incentivo fiscal permite a criação de 10 novas indústrias em sete Estados

#### SUDENE

Empreendimentos representam investimentos regionais de R\$ 933,4 milhões e mais de 800 novos postos de trabalho

Por Portal Brasil Publicado: 02/08/2016 16h18Última modificação: 02/08/2016 16h32



Três usinas eólicas estão entre os projetos implantados

**Por meio de incentivos fiscais concedidos pela Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE), sete novas indústrias serão instaladas nos Estados da Paraíba, Pernambuco, Minas Gerais, Bahia e do Ceará. Outras três receberão incentivos para ampliação ou modernização no Rio Grande do Norte, Bahia e Espírito Santo.**

Esses projetos representam investimentos regionais de R\$ 933,4 milhões e mais de 800 novos postos de trabalho. **Todos os empreendimentos têm direito a uma redução de 75% no Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) sobre o lucro real da empresa, no período de 10 anos.**

Dos novos projetos em implantação, três são de energia. Dois são do complexo Ventos de Santa Brígida, formado por sete parques eólicos distribuídos entre os municípios de Caetés, Pedra e Paranatama, no agreste pernambucano. Duas usinas eólicas serão implantadas e terão 24 aerogeradores com capacidade de produzir 40,8 MW de energia.

No total, o complexo passará a ter 107 aerogeradores produzindo, em média, 182 MW. Uma área de 3.500 hectares foi arrendada de produtores rurais, modelo que permite às famílias receber mensalmente uma quantia calculada a partir da energia gerada, estimada em R\$ 2 milhões ao ano. O terceiro projeto aprovado é



da Extremoz Transmissora do Nordeste – ETN S.A., subestação coletora de Centrais Geradoras Eólicas, de Campina Grande (PB).

Receberam incentivo fiscal ainda uma fábrica de bebidas, sucos, refrescos, chás e energéticos da Leão Alimentos e Bebidas Ltda., localizada em Linhares (ES), cujo projeto é de modernização, e Torres Eólicas do Nordeste S.A., empreendimento destinado à produção de torres para a geração de energia eólica (BA), projeto novo.

Também são novas iniciativas incentivadas por uma fábrica de móveis e outra de plástico, ambas no Ceará, e outra no setor de alimentos e bebidas, da Café Jequitinhonha Indústria e Comércio Ltda.

Na área de agricultura irrigada, pagará imposto reduzido também a Norfruit Nordeste de Frutas Ltda., indústria instalada em Mossoró (RN).

Fonte: Portal Brasil, com informações do Ministério da Integração Nacional/**grifo nosso**

Mesmo nos casos de tributos com finalidade estritamente fiscal, a finalidade extrafiscal ainda que de forma coadjuvante está presente, portanto, resta claro que não existe tributação exclusivamente fiscal ou extrafiscal.

É extremamente importante uma política tributária consciente e focada nos problemas sociais. Desta forma a tributação será sempre alicerce para o desenvolvimento do país. Como objetivos da tributação extrafiscal, é possível destacar:

- Redução das desigualdades regionais e sociais. A tributação extrafiscal dá ao governante e ao legislador a possibilidade de se utilizar da política tributária no intuito de incentivar ou desestimular o desenvolvimento de determinada atividade em determinada localidade.
- Aceleração ou desaceleração do desenvolvimento das diversas atividades econômicas. O aumento ou redução de alíquota atua de forma determinante

no desenvolvimento da atividade. Um exemplo de bem claro dessa rotina é a redução de IPI sobre a industrialização de veículo automotivo. A redução do IPI sobre a industrialização de veículos se traduz na possibilidade de destravar a indústria automobilística que sem essa medida entraria em colapso. O governante sensível a essa realidade que impactaria em milhares de empregos perdidos se utiliza da política tributária para subsidiar a manutenção de determinada atividade econômica. Desta forma, percebe-se que a política tributária permeia a economia do país de várias formas.

- A proteção aos produtores e indústria nacional em relação a desigual competitividade dos produtos estrangeiros. Neste aspecto a política de proteção ao produto nacional se verifica quando o governo majora o imposto de importação e/ou reduz o imposto de exportação.
- Intervenção Estatal no domínio econômico a política tributária é mecanismo eficaz e legal de intervenção estatal na economia. Através da política tributária extrafiscal o governo consegue através do poder de tributar que a constituição do país lhe conferiu intervir de forma direta no desenvolvimento econômico.

Apenas acreditando na possibilidade de termos políticas tributárias eficazes e justas poderemos crer no desenvolvimento de nosso país, e incentivar que a sociedade entenda que as matrizes basilares da tributação acarretarão a possibilidade de termos uma população capaz de ter uma análise mais crítica dos objetivos da tributação. A população passará a entender que política tributária não serve apenas para pagar as contas da máquina pública.

## **CAPÍTULO 2- O TRIBUTO E AS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS**

O Poder de Tributar do Estado está detalhadamente descrito na Constituição do Brasil. O legislador originário foi detalhista ao descrever os tributos, a competência e as peculiaridades em relação ao fato gerador e ao sujeito passivo. A Constituição Federal de 1988 elencou e trouxe em sua redação original os tributos, e suas características.

A CF/88 não cria os tributos, não impõe a sua instituição, ela atribui aos Entes Públicos a competência para instituir os tributos. É o ente tributante que possui a capacidade de instituir os tributos, obedecendo todos os requisitos para a instituição dos mesmos, a exemplo de alíquota, fato gerador, base de cálculo, sujeito passivo.

A Constituição Federal de 1988 dedica um capítulo inteiro ao Sistema Tributário brasileiro no seu Título VI (Da tributação e do Orçamento – arts. 145 a 169); texto fundamental para o Direito Tributário, com normas relativas ao Sistema Tributário e às Finanças Públicas.

O Sistema Constitucional Tributário é um conjunto de disposições destinadas a regulamentar a atividade tributária do país. Essas disposições que se apresentam expressas na nossa carta magna de 1988 descrevem os instrumentos da tributação e impõe limites ao poder de tributar do Estado. Da mesma forma que delinea as possibilidades de arrecadação para cada Ente Federativo, também protege a população de abusos, blinda o contribuinte de políticas tributárias equivocadas, pois para existir a tributação precisa existir a previsão legal com atendimento de todos os requisitos para criação, instituição ou majoração do tributo.

## 2.1 O PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO

O poder de tributar do Estado no ordenamento jurídico brasileiro não é absoluto. A Constituição Federal de 1988 é taxativa em determinar as competências privativas, comuns, residuais, cumulativas e extraordinárias para os Entes Federativos para tributarem (criar, instituir ou majorar). O Estado possui um poder bastante amplo, mas esse poder é limitado. Existem diretrizes e limitações ao poder de tributar, e estes estão expressos na Constituição Federal de 1988.

A Competência Tributária decorre dos ditames Constitucionais. É a faculdade atribuída às pessoas de direito público para cobrar tributos. A CF/88 não cria tributos, e sim outorga competência tributária aos Entes Federativos. Envolve o poder de fiscalizar o tributo e legislar a respeito.

A competência privativa é aquela que pertence a uma só entidade. Um exemplo é o Imposto de Renda que é atribuído apenas à União.

A competência comum está definida no artigo 23 da Constituição Federal e não se refere somente à União. Dispõe da competência material comum a todos os Entes Federados. Um exemplo é a cobrança de taxas e contribuições de melhoria, dentro da área de atuação de cada uma.

O artigo 24 da Constituição dispõe sobre a competência legislativa concorrente. Se atribuída à União, esta editará normas gerais; e se atribuída aos outros Entes Federativos, estes editarão normas suplementares.

O artigo 154, I, da Constituição Federal dispõe que a União, mediante lei complementar, pode instaurar outros impostos desde que sejam não cumulativos e que não tenham fato gerador nem base de cálculo idênticos aos impostos expressamente discriminados na Constituição.

E a faculdade da União de criar impostos não enunciados na Constituição que é a competência residual.

A competência extraordinária se refere à aqueles impostos que podem ser criados pela União, no caso de guerra nos termos do artigo 154, II, da Carta Magna de 1988.

O Direito Constitucional é o primeiro e mais importante ramo que está relacionado com o Direito Tributário.

A competência tributária do Estado é outorgada pela Constituição Federal de 1988 de forma expressa para que os órgãos federativos possam criar, instituir e majorar tributos. As principais limitações ao poder de tributar do Estado estão dispostas na Carta Magna, formando um rol extenso, porém não exaustivo.

Importante destacar que o ente federativo apesar de possuir competência tributária outorgada pela Carta Magna do país para tributar não é obrigado a instituir o tributo, pois a competência tributária é **facultativa**, ou seja, o órgão não é obrigado a instituir um imposto do qual tenha a competência delegada pela constituição.

Imperativo esclarecer que a competência tributária é **indelegável**, o Ente Federativo que detém a competência não pode delegar o poder de tributar que lhe foi outorgado para outro Ente Federativo. Existe a possibilidade de delegar a administração, arrecadação e fiscalização, porém nunca o poder de tributar.

O artigo 21 da CF/88 dispõe acerca da competência material e não-legislativa da União. Trata-se de competência exclusiva, indelegável.

O poder de tributar que também não pode ser renunciado, pois outra características do poder de tributar é a de ser **irrenunciável**. O Ente pode deixar de exercer o seu poder de tributar determinado tributo, porém jamais renuncia-lo ou transferi-lo para outro Ente. Um caso clássico é o IGF - Imposto Sobre Grandes Fortunas, que desde a CF 88 não foi instituído pelo Ente Federal, apesar de devidamente instituído no diploma constitucional. A critério da União o IGF poderá ser instituído a qualquer momento.

Ressalta-se que o poder de tributar não exercido pelo Ente Federativo de forma facultativa, nada impede que o ente exerça o direito a ele outorgado a qualquer momento, pois a competência tributária é **incaducável**. Repetimos o

exemplo bastante prático desta característica do poder de tributar que é a não instituição do Imposto Sobre Grandes Fortunas – IGF desde a promulgação da Constituição de 1988 pela União. Tema inclusive bastante debatido nas últimas eleições presidenciais em nosso país.

Primando pelas garantias democráticas o legislador originário constituinte de 1988 também previu como característica da competência tributária a impossibilidade de ser alterada por lei infraconstitucional, é **inalterável** por lei infraconstitucional, portanto apenas uma emenda à Constituição Federal é capaz de legalmente alterar a competência tributária de um determinado tributo.

Aos Entes Federativos é permitido delegar as funções administrativas de arrecadar e fiscalizar os tributos, isso compreende a possibilidade de delegar a capacidade ativa tributária. Exemplo bastante didático é a possibilidade da União delegar ao município a cobrança do Imposto Territorial Rural – ITR, imposto previsto no artigo 153, VI, da CF/88, que no art 158, II, faculta a União a possibilidade de delegar a cobrança do ITR ao município, cabendo a este cem por cento da totalidade do produto da arrecadação.

Conforme determina a Constituição Federal de 1988 a distribuição da competência tributária se dá da seguinte forma:

FEDERAIS	ESTADUAIS	MUNICIPAIS
Imposto Importação - II - 153,I,CF/88	Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doações de quaisquer bens ou direitos - 155,II,CF/88	Imposto sobre Propriedade Territorial Rural- IPTU - 156,I, CF/88
Imposto Exportação - IE - 153,II,CF/88	Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços, 155,II,CF 88	Imposto Sobre Serviços de Qualquer NATUREZA - ISS 156,III, CF/88
Imposto sobre Rendas e Proventos de Qualquer Natureza - IR 153,III,CF/88	Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores ,155, III CF/88	Imposto sobre a transmissão de bens imóveis - ITBI , 156, II, CF/88

Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI - 153,IV,CF/88		
Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros - IOF - 153,V,CF/88		
Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR - 153,VI,CF/88		
Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) 153,VII. CF/88		

Em razão do princípio Federativo adotado pelo Brasil, o que denota uma carga de autonomia aos entes políticos, se exige uma distribuição, repartição ou mesmo discriminação de competências tributárias. Isso, inclusive, está delineado no art. 145 da Constituição Federal, quando estatui que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir tributos.

A distribuição da competência tributária está muito bem delineada na CF 88, notadamente nos arts 153 a 156. A Competência é distribuída por Ente Federativo, de tal forma que resta claro o que cada Ente poderá criar. A CF/88 é a lei tributária fundamental, pois contém as diretrizes matriciais do tributo em nosso país. A Constituição Federal em seus arts. 153, 155 e 156, sob as epígrafes "Dos impostos da União", "Dos impostos dos Estados e do Distrito Federal" e "Dos impostos dos Municípios", estabeleceu a competência desses entes políticos. Existe ainda a competência residual da União, em observância ao art. 154 da Carta Constitucional.

Ressaltamos que o diploma constitucional de nosso país, depreendeu dos legisladores originários grande esforço para traçar uma matriz tributária equivalente e justa, de tal forma a propiciar o financiamento dos Entes Federados através da arrecadação dos tributos, porém entendendo que a política tributária vai muito além do custeio, e precisa atuar de forma definitiva no desenvolvimento do país, por isso, toda a preocupação com o enfoque extrafiscal.

### **CAPÍTULO 3 - OBJETIVOS DA TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL E A RELAÇÃO COM PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO**

Os objetivos da tributação podem se traduzir na necessidade de obter receitas, pois os tributos são a maior fonte de receitas que os Entes Federativos possuem, e essa função é primordialmente fiscal.

Paralela à função fiscal, e de mesma importância, existe a função extrafiscal do tributo, instrumento importante para que o Estado tenha a possibilidade de intervir e regular o mercado e as atividades econômicas. A função extrafiscal do tributo dialoga perfeitamente com os principais princípios do Direito Tributário. Dessa forma obtém a validação dos seus objetivos como necessários e provedores da justiça social.

Celso Antonio Bandeira de Melo afirma que “princípio é, por definição mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico”

Neste sentido Hely Lopes Meirelles preleciona (1993, p.151) : Modernamente, os tributos são usados como instrumento auxiliar do poder regulatório do Estado sobre a propriedade particular e as atividades privadas que tenham implicações com o bem-estar social. Até mesmo o Direito norte-americano, tão cioso das liberdades individuais, admite essa função extrafiscal dos tributos, para o incentivo ou repressão da conduta do particular. [...]

A extrafiscalidade se constitui no ‘algo a mais’ que a obtenção de receitas mediante tributos; liga-se a valores constitucionais; pode decorrer de isenções, benefícios fiscais, progressividade de alíquotas, finalidades especiais, entre outros institutos criadores de diferenças entre os indivíduos, que são, em última análise, agentes políticos, econômicos e sociais. (GOUVÊA, 2006, p. 2-3)

A Constituição Federal de 1988- CF/88 em diversos momentos possibilita meios para que o Estado satisfaça os direitos e garantias constitucionais. No Direito Tributário, o principal mecanismo de auxílio ao Estado para alcance dos seus fins é a extrafiscalidade, ilustramos, à título de informação não exaustiva:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

[...]

II - garantir o desenvolvimento nacional;



III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

[...]

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

[...]

Art. 172. A lei disciplinará, com base no interesse nacional, os investimentos de capital estrangeiro, incentivará os reinvestimentos e regulará a remessa de lucros.

[...]

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

§ 1º - A lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento.

§ 2º - A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo.

§ 3º - O Estado favorecerá a organização da atividade garimpeira em cooperativas, levando em conta a proteção do meio ambiente e a promoção econômico-social dos garimpeiros.

§ 4º - As cooperativas a que se refere o parágrafo anterior terão prioridade na autorização ou concessão para pesquisa e lavra dos recursos e jazidas de minerais garimpáveis, nas áreas onde estejam atuando, e naquelas fixadas de acordo com o art. 21, XXV, na forma da lei.

[...]

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

O ordenamento jurídico pátrio também concebe a função parafiscal do tributo, que trata da arrecadação para sustentar atividades que, não são próprias da atividade estatal, mas que interagem diretamente com o Estado Democrático de

Direito e regulam as principais categorias profissionais. Como exemplo dessas entidades cita-se OAB, CREA...

Nos sempre válidos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho (2005, p.57):

“os signos de fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade são termos usualmente empregados nos discurso da Ciência do Direito, para representar valores finalísticos que a legislação imprime na lei tributária, manipulando as categorias jurídicas postas à sua disposição.”

A doutrina é farta em posições sobre a extrafiscalidade:

[...] a extrafiscalidade desenvolve-se não só por intermédio da imposição tributária como também por isenções, imunidades e incentivos que procuram estimular atividades de interesse público. (CAMPOS, 2001, p. 62)

Sobre o liame entre a fiscalidade e a extrafiscalidade, Eduardo Castro menciona (2014, p.55) :

“Uma coisa que se deve ter em mente, no entanto, é que todo tributo guarda consigo um pouco de extrafiscalidade e um pouco de fiscalidade. Absolutamente nenhuma exação tem por fim exclusivo o abastecimento dos cofres públicos.”

Nas palavras de Aliomar Baleeiro, atualizado por Misabel Abreu Machado:

Costuma-se denominar de extrafiscal aquele tributo que não almeja, prioritariamente, prover o Estado dos meios financeiros adequados a seu custeio, mas antes visa a ordenar a propriedade de acordo com a sua função social ou a intervir em dados conjunturais (injetando ou absorvendo a moeda em circulação) ou estruturais da economia. Para isso, o ordenamento jurídico, a doutrina e a jurisprudência têm reconhecido ao legislador tributário a faculdade de estimular ou desestimular comportamentos, por meio de uma tributação progressiva ou regressiva, ou da concessão de benefícios e incentivos fiscais. (BALLEIRO, 2010, p. 233-234)

O objetivo da extrafiscalidade é o exercício dos valores constitucionais, sendo que Alfredo Augusto Becker afirmara que o objetivo é “a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada” (BECKER, 2007, p. 528).

Já Marcus de Freitas Gouvêa afirma:

A extrafiscalidade é o princípio ontológico da tributação e epistemológico do Direito Tributário, que justifica juridicamente a atividade tributante do Estado e a impele, com vistas na realização dos fins estatais e dos valores constitucionais, conforme as políticas públicas constitucionalmente

estabelecidas, delimitada (a atividade estatal) pelos princípios que revelam as garantias fundamentais do contribuinte. (GOUVÊA, 2006, p. 46)

Sempre que houver uma divergência na interpretação das normas, devemos utilizar os princípios que são condutores para soluções interpretativas. São os princípios constitucionais tributários que oferecem as diretrizes fundamentais da nossa Constituição em matéria tributária.

A extrafiscalidade não é mera forma arrecadadora de tributos, vai além, visa determinar a conduta da sociedade, dos cidadãos, estimulando ou desestimulando a prática de determinadas condutas, por meio da tributação imposta pelo Estado Gestor, porém um sistema político corrompido como o do Brasil, a extrafiscalidade muitas vezes perde a essência impressa pelo constituinte originário, e o que se verifica é que quando o Estado não consegue atingir os objetivos esperados, considerando que a tributação vira moeda de “troca”, de “barganha”, tentando beneficiar ou prejudicar uma pequena parcela da população, e na maioria das vezes servindo de condição para a instituição de propina para políticos, que aprovam medidas extrafiscais na tributação. Desta forma beneficiam meia dúzia de milionários e recebem em troca muita propina e vantagens econômicas.

Em um país corrompido como o nosso a extrafiscalidade vem sendo instrumento para a política de corrupção, e não um dos maiores instrumentos disponíveis para o desenvolvimento da nação.

Nesse sentido, vamos relacionar a extrafiscalidade com alguns dos princípios do Direito Tributário, acreditando serem estes os que mais coadunam com a extrafiscalidade, com objetivo de demonstrar que a função extrafiscal da tributação é perfeitamente compatível com os princípios basilares do Direito Tributário.

### 3.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 5º, II, estabeleceu que:

“ Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”

O princípio da legalidade é um princípio universal (artigo 5º, II, da CF/88) que diz que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Tudo que é importante em tributo deve ser matéria de lei.

Ao lado do princípio da legalidade há o princípio da estrita legalidade (artigo 150 da CF/88), que diz que só a lei pode instituir ou aumentar tributo. Todavia, há exceção definida no artigo 153, § 1º, da Constituição dispondo que os impostos sobre importação, exportação, IPI e IOF poderão ter suas alíquotas alteradas por ato do Executivo.

No nosso ordenamento jurídico, apenas a lei poderá criar obrigação de instituir ou majorar tributo. O princípio da legalidade é base para o Direito Tributário e permeia por toda a tributação vigente em nosso país.

Pela interpretação literal da lei, alguns doutrinadores entendem que a possibilidade que é dada ao Poder Executivo de reduzir ou restabelecer alíquota de imposto sem necessidade de autorização expressa em lei, no caso de Imposto de Importação - II, Imposto de Exportação - IE, Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, e Impostos sobre Operação de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF, é uma exceção ao Princípio da Legalidade, pois conflita com o dispositivo da Constituição Federal de 1988 - CF/88 Art 150,I, in verbis:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Ocorre que o Poder Executivo utiliza-se da possibilidade de tributar em caráter extrafiscal para regular as atividades econômicas nas quais existe a incidência dos citados impostos que determinam o aquecimento ou desaquecimento de determinado setor da economia.

Com as manobras fiscais implementadas pelo Poder Executivo, é possível por exemplo:

- Desestimular a entrada de produtos estrangeiros que entram no país com preço muito menor. A majoração da alíquota do IE – Imposto de Exportação no limite máximo estabelecido em lei dá ao produto nacional a possibilidade de competir em igualdade de condições com o produto importado.
- A redução na alíquota do IPI em determinado período atua como agente capaz de aquecer os negócios da indústria e comércio, determinado tipo de produto, ou linha industrial.
- Redução da alíquota do IOF é capaz de estimular o mercado financeiro e obter a reação nos preços de ações de empresas, estimular empréstimos para capital de giro e etc...

Outra corrente doutrinária, de forma majoritária, diverge do entendimento de que existem exceções ao princípio da legalidade no ordenamento tributário brasileiro, pois é facultado ao Poder Executivo a possibilidade de alterar a alíquota dos impostos II, IE, IPI e IOF, apenas, e tão somente, dentro dos limites anteriormente estabelecidos em lei, e que por essa razão não pode-se considerar correto o que dispõe o artigo 153, § 1º Art in verbis: .

153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

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

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

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

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

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

Josiane Minardi é uma das ilustres doutrinadoras que coadunam com a ideia de que a flexibilidade permitida ao Poder Executivo para majorar ou restabelecer alíquotas dos impostos II, IE, IPI e IOF não representa ofensa ao princípio da legalidade e esclarece em seu Manual de Direito Tributário (2014,p63):

Entende-se que não se trata nem sequer de “aparente exceção”, pois não há que se falar em quaisquer possibilidades para fugir ao princípio da legalidade, de vez que o poder Executivo somente poderá exercer tal faculdade, desde que observados os limites e condições previstos e determinados em lei

Compartilhamos do mesmo entendimento da ilustre doutrinadora, entendendo que não há sequer uma mitigação do Princípio da Legalidade , pois tal flexibilidade está devidamente expressa em lei. que flexibiliza-se em relação à alíquota está previsto em lei, restando claro, que não há mitigação ao princípio da legalidade.

Portanto, os Tributos estão sim sujeitos ao princípio da legalidade estrita, porém o próprio texto Constitucional permite que alguns impostos, desde que observados os limites e condições estabelecidas em lei, possam ter suas alíquotas reduzidas ou majoradas por ato do Poder Executivo, desde que esteja dentro do limite da alíquota máxima estabelecida em lei.

Sobre o princípio da legalidade é farta a manifestação de Tribunais Superiores:

- **A fixação da base de incidência da contribuição social alusiva ao frete submete-se ao princípio da legalidade.** (...) Surge conflitante com a Carta da República majorar mediante portaria a base de incidência da contribuição social relativa ao frete. [RMS 25.476, rel. p/ o ac. min. Marco Aurélio, j. 22-5-2013, P, DJE de 26-5-2014.]
- **O parágrafo único do art. 24 do DL 288/1967, que autoriza a Superintendência**

**da Zona Franca de Manaus a instituir taxas por meio de portaria contraria o princípio da legalidade** e, portanto, não foi recepcionado pela CR de 1988.  
[RE 556.854, rel. min. **Cármem Lúcia**, j. 30-6-2011, P, DJE de 11-10-2011.]

- Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) (...). As Leis 7.787/1989, art. 3º, II, e 8.212/1991, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. **O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, CF, art. 5º, II, e da legalidade tributária, CF, art. 150, I.**  
[RE 343.446, rel. min. Carlos Velloso, j. 20-3-2003, P, DJ de 4-4-2003.]  
= AI 736.299 AgR, rel. min. Gilmar Mendes, j. 22-2-2011, 2ª T, DJE de 11-3-2011
- **É inconstitucional a majoração do IPTU sem edição de lei em sentido formal, vedada a atualização, por ato do Executivo, em percentual superior aos índices oficiais.**  
[RE 648.245, rel. min. **Gilmar Mendes**, j. 1º-8-2013, P, DJE de 24-2-2014, com repercussão geral.]  
**Vide RE 234.605**, rel. min. **Ilmar Galvão**, j. 8-8-2000, 1ª T, DJ de 1º-12-2000

No caso dos impostos que não possuem previsão legal para flexibilizar a alíquota por ato do poder executivo, dentro dos limites legais, as alterações nas regras para criação e majoração do imposto devem ter previsão legal expressa observando inclusive os princípios da anterioridade do exercício e da anterioridade nonagésimal.

Entendemos que o Princípio da Legalidade se configura como pilar do Direito Tributário e a função extrafiscal precisa estar em completa observância com tal princípio para que atinja os seus objetivos.

### 3.2 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Outro princípio basilar do Direito Tributário é o princípio da capacidade contributiva, e está disposto expressamente no texto constitucional em seu artigo 145, § 1 in verbis:(BRASIL,1988) :

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Analisando a literalidade do dispositivo expresso na Constituição Federal de 1988- CF/88 observa-se que o tributo possui efeito *erga omnes*, ou seja, atinge a todos, desde que a Pessoa Física ou Jurídica pratique o fato gerador que a lei descreve como ensejador da aplicação do Tributo.

Ao analisar a tabela de alíquotas para a o cálculo do recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF fica bem claro a aplicação deste princípio que em linguagem popular quer dizer que deve pagar mais quem auferir mais renda, ou seja, em sua função extrafiscal o Estado pretende identificar a individualidade do contribuinte e aplicar a carga tributária na medida em que seja possível suportar.

Analisando a relação da função extrafiscal do imposto em relação ao princípio da capacidade contributiva, é possível perceber o tripé em que o Estado se apropria da prerrogativa de poder atuar na redução de desigualdades. Tratar os iguais de forma igual e os desiguais de forma desigual.

Resta importante frisar que capacidade contributiva não se confunde com capacidade econômica, é possível que a pessoa física ou jurídica possua



capacidade econômica, mas após análise das peculiaridades do seu caso concreto se percebe que não possui a capacidade contributiva, nesse sentido manifesta-se o STF:

Em se tratando das contribuições, por muitas vezes possuir “fatos geradores de taxas”, o STF se pronunciou a respeito do caso, trazendo as afirmações de que: [...] O princípio da capacidade contributiva não é aplicável, em sua natureza, a todos os tributos. [...] Toda via, o princípio em tela, como regra, encontra guarida, como no caso das contribuições sociais previstas no artigo 195, I, alíneas “b” e “c”, devidas pelo empregador.

Desta forma, como se pode perceber, o Supremo Tribunal Federal admite a aplicação do princípio da Capacidade Contributiva também para as taxas e contribuições.

A capacidade contributiva não pode ser descartada em razão da extrafiscalidade do tributo sob pena de incentivar excessos por parte do Estado. Grande preocupação existe em não se tributar o mínimo vital, que é o que se entende como mínimo possível para a sobrevivência de um ser humano, e sobre este valor não deve incidir tributação, portanto o fato de poder ser tributado para um indivíduo significa que este superou o mínimo necessário para a sua sobrevivência, e que sobre este excedente é possível contribuir para o custeio da máquina estatal e das políticas sociais.

Sobre o mínimo vital a ser tributado, Josiane Minardi esclarece (2014, p71.):

Nos termos dos artigos 6º e 7º, IV da Constituição Federal, o mínimo vital seria o valor capaz de atender as necessidades básicas do contribuinte e de sua família, com relação à moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim

O mínimo existencial seria a menor quantia de renda absolutamente essencial para a sobrevivência digna do contribuinte, e, por essa razão, essa parcela não pode ser objeto de tributação, somente o seu excedente

Sobre o princípio da progressividade ROQUE ANTONIO CARRAZZA, expõe (2006, p.88) :

A progressividade das alíquotas tributárias, longe de atritar com o sistema jurídico, é o melhor meio de se afastarem, no campo dos impostos, as injustiças tributárias, vedadas pela Carta Magna. (...) Impostos com

alíquotas crescentes em função do aumento de suas bases tributáveis (base de cálculo in concreto) levam corretamente em conta que o sacrifício suportado pelo contribuinte para concorrer às despesas é tanto maior quanto menor a riqueza que possui (e vice-versa). Ademais, permitem que o Estado remova, pelo menos em parte, as desigualdades econômicas existentes entre as pessoas.

A capacidade contributiva é algo que se mensura pela potencialidade do contribuinte pagar, critério bastante subjetivo, e preocupando – se em restringir tamanha subjetividade o legislador originário da Constituição Federal de 1988 referiu-se no art. 145 § 1º in verbis (BRASIL,1988):

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

**§ 1º Sempre que possível**, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.  
**Grifo nosso.**

O legislador originário usou a expressão: “sempre que possível” , pois existe desde o advento da CF/88 a consciência de que nem sempre é possível estabelecer a capacidade contributiva que cada contribuinte possui, além de que o caráter extrafiscal do tributo pode em função do seu objetivo social extrapolar a capacidade contributiva do contribuinte.

No ditame popular capacidade contributiva resume-se em: “Quem tem muito paga muito, quem tem pouco paga pouco, e quem não tem nada paga nada”

Sem dúvidas o mais difícil é observar a capacidade contributiva individual em relação à função extra fiscal do tributo, isentando a tributação sobre o mínimo vital necessário para a sobrevivência do contribuinte

. Relacionar a capacidade individual com a política social estatal. É este equilíbrio o grande desafio para aqueles que governam o país, nossos Gestores Públicos precisam construir uma política social consistente, e que seja capaz de alavancar a economia e produzir riquezas, como também proporcionar melhor qualidade de vida para a população.

### 3.3 PRINCÍPIOS DA PROGRESSIVIDADE E DA SELETIVIDADE

Em consonância com o princípio da capacidade contributiva, o princípio da progressividade regula a atividade do Estado e em sua função extrafiscal permite que intervenha na atividade econômica do país. A Constituição Federal de 1988 adota o princípio da capacidade contributiva no Art. 145, §1º, in verbis (BRASIL,1988)

§ 1º - **Sempre que possível**, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitadas os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.  
**Grifo nosso.**

Esse princípio é nada mais, nada menos, do que utilizar as alíquotas dos impostos de forma seletiva, ou seja, em função de uma necessidade ou essencialidade do produto, mercadoria ou serviço. Tributa-se menos o produto essencial e mais o produto supérfluo.

Considera-se uma importante limitação constitucional ao poder de tributar, uma vez que a utilização do tributo com efeito extrafiscal possibilita ao Estado a utilização do tributo, e em especial, os impostos, como instrumentos de aplicação da isonomia na tributação aplicada aos contribuintes

Progressividade enseja a dosimetria aplicada na carga tributária, especificação do quanto o contribuinte é capaz de suportar da carga tributária, quando o Estado estabelece em caráter progressivo a tributação a ser aplicada. Verifica-se, portanto, a consonância de aplicação com o princípio da capacidade contributiva. Exemplo a função social da propriedade (art. 156, I, § 1º e art. 182, § 4º, II, CF).

É muito clara a presença dos princípios da Progressividade e da Seletividade em três impostos: a) O Imposto de Renda – IR – (no inciso II do §2º do art. 153); b) O Imposto Territorial Rural– ITR – (no inciso I do §4º do art. 153) e; c) o Imposto Predial e Territorial Urbano –IPTU – (inciso I do §1º do art. 156).

- O Imposto de Renda – IR - pois as alíquotas são progressivas com base no valor da renda auferida, existindo uma grande preocupação em não se tributar o mínimo vital necessário à sobrevivência do contribuinte.
- O Imposto Territorial Rural – ITR tem dupla progressividade, pela extensão da área e pela produtividade da área.
- O Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU também tem dupla progressividade, em razão do valor do imóvel, e em razão do tempo.

Para Geraldo Ataliba (apud FURLAN, 2004, p. 122):

“a expressão capacidade econômica implica “real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente o contribuinte, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir, gerando riqueza como lastro à tributação”. Essa capacidade econômica, devidamente elencada no texto constitucional, é objetiva, e não subjetiva vez que leva em consideração as manifestações exteriores e aferíveis de riqueza, como possuir um imóvel ou um automóvel, mormente quando se tratarem de bens de luxo ou voluptuários.”

No caso do IPI, a extrafiscalidade se revela no caráter seletivo do imposto, que incide com alíquotas mais elevadas sobre bens considerados supérfluos e com alíquotas menores sobre bens essenciais para o consumidor final. A essencialidade, pois, é voltada às necessidades do consumidor final (CALMON, 2002, p. 322).

“As alíquotas do IPI são obrigatoriamente baixas ou altas (selecionadas) em função da essencialidade dos produtos. Somos contrários ao princípio da seletividade nos impostos indiretos sobre o consumo, exceto no caso do sale tax americano (imposto sobre vendas a consumidor final); no IPI (seletividade obrigatória) e no ICMS (seletividade facultativa), a seletividade não é de sua essência. A seletividade vem do princípio da justiça. Estes impostos recaem sobre o consumo. A capacidade contributiva visada é a do consumidor final, mas porque deve ser antecipada, atrai a técnica, no caso do ICMS e do IPI, da não-cumulatividade, a permitir o repasse do ônus para a frente, mas apenas sobre o valor adicionado pelos agentes econômicos durante o processo de produção, circulação e consumo dos bens. No final, o consumidor final arca com a tributação toda. Quem consumir mais pagará mais. No entanto, entre nós, a uniformidade das alíquotas, outra característica dos impostos indiretos, plurifásicos, sobre o consumo, resta comprometida não apenas sobre os produtos acabados – o que seria até aceitável, eis que dados ao

consumidor final -, mas também sobre inúmeros insumos, o que faz desandar a sua neutralidade, a prejudicar as cadeias produtivas. Aliás, o IPI não era nem para existir; bastaria o ICMS de base ampla, neutro, uniforme, sem exonerações (englobando também o ISS municipal), como são os IVAs europeus, que correspondem aos nossos ICMS, IPI, ISS.

Por outras palavras, trata-se de uma presunção de riqueza, visto que a capacidade contributiva se revela já com a propriedade do referido bem (CARRAZA, 2006, p. 89-92).

Para Carraza (2006, p. 107-108):

“a extrafiscalidade decorre do interesse coletivo e se verifica quando o legislador “aumenta ou diminui as alíquotas e/ou as bases de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou deixar de fazer alguma coisa”. Assim, o estímulo à consecução de certas condutas é denominado extra fiscalidade favorecedora, ao passo em que o desestímulo a algum comportamento, de extra fiscalidade repressora.”

Destarte, emerge como decorrência lógica dos princípios constitucionais tributários, que os impostos com alíquotas progressivas e aplicados em função da essencialidade do produto estão destinadas a alcançarem a denominada Justiça fiscal tão amplamente debatida e perseguida pelos atuais legisladores e militantes da área fiscal de nosso país.

### 3.4 PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO

É unânime entre os legisladores e operadores da legislação tributária em nosso país o entendimento de que a imposição tributária não pode ter efeito confiscatório, não podem gerar encargos desproporcionais ao fato gerador, sob o risco de ferir a democracia e a própria constituição do país.

Na Constituição Federal de 1988, vigente em nosso país, em vários momentos verifica-se a preocupação com a dosimetria dos encargos sobre o contribuinte, com a proteção da propriedade entre outras garantias constitucionais, postura essa intrinsecamente ligada à limitação do poder de tributar do Estado.

Consoante ensinamento de Aliomar Baleeiro (apud FOLMANN, 2002, p. 501-502), tributos confiscatórios são aqueles que “absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício de atividade lícita e moral.

Para o Supremo Tribunal Federal, diante da subjetividade para determinar o quanto pode ser tributado deve o legislador fazer uso do princípio da razoabilidade afim de evitar comprometer o patrimônio ou renda do contribuinte.

Sobre esses pontos, o próprio STF, por meio do voto do ministro Celso de Mello, no REExt 754.554/GO, adotou posicionamento no sentido de que mesmo uma multa de 25% pode ser declarada confiscatória, caso ultrapasse o valor da própria obrigação, como no caso do ICMS/GO, em que o tributo é de 17% sobre o valor da operação.

Nos termos do entendimento até então adotado pelo Supremo, confiscatória seria a multa aplicada de forma desarrazoada, que comprometa o patrimônio ou exceda o limite da capacidade contributiva da empresa/pessoa.

Recurso extraordinário interposto com base no art. 102, inc. III, alínea a, da Constituição da República contra o seguinte julgado do Tribunal Regional Federal da 5ª Região:

“TRIBUTÁRIO. MULTA DE 75%. CARÁTER  
CONFISCATÓRIO. REDUÇÃO PARA 20%. SELIC.

DÉBITOS TRIBUTÁRIOS. APLICABILIDADE.

1. A exigência de multa em razão do não recolhimento do tributo, fixada no montante de 75%, fere o princípio da vedação do confisco, previsto no art. 150, IV, da Lei Fundamental, sendo razoável a sua redução para 20%.

2. É majoritária a jurisprudência no tocante à aplicabilidade da taxa SELIC como critério de atualização monetária e juros dos débitos tributários.

3. Apelação parcialmente provida.

(...)

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS INFRINGENTES. IHT. IMPOSTO DE RENDA. MORA. MULTA. PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO. INAPLICABILIDADE.

- Divergência que se limita à aplicação integral ou não da multa pelo atraso no cumprimento da obrigação tributária.

- Percentual da multa originariamente imposta (75%) que se reconhece como excessivo e atentatório ao princípio da razoabilidade. Infringência, ademais, ao princípio da vedação ao confisco, inserido no ordenamento pelo comando do art. 150, IV, da Constituição Federal. Redução da multa para patamar razoável (20%) que se mantém.

- Embargos infringentes a que se nega provimento." (TRF - 5ª R., Pleno, AC 338116/RN, rel. Des. Federal José Maria Lucena, j. 29/11/06, DJ 30/01/07, p. 618).

**Grifo nosso**

O princípio do não confisco atua como limitador ao poder de tributar do Estado, pois se não houvesse esse limitador a criação ou majoração de tributo poderia ensejar a transferência do patrimônio do contribuinte para o Estado sem que o contribuinte tenha cometido qualquer ato ilícito ou faça jus à indenização pelo seu bem confiscado.

O Princípio do Não Confisco está intrínseco ao Poder de Tributar do Estado que está vinculado às disposições constitucionais, portanto instituir ou majorar um tributo nunca será a vontade de um governante ou corrente política, pois estará



sempre vinculado aos ditames da Constituição do País, e será criado ou majorado perante uma lei. Essa foi a intenção do legislador originário.

O Direito Tributário para ser efetivo precisa estar devidamente positivado. A tributação deve ser exercida de forma razoável e moderada, de forma a impedir que o Estado se aproprie de forma desproporcional do patrimônio do contribuinte.

Se esse princípio não fosse fortemente imposto no sistema tributário de nosso país, casos que ensejassem notória falta de razoabilidade e proporcionalidade não seriam devidamente combatido pelo ordenamento jurídico, pois o sistema tributário estaria à mercê de decisões políticas. Em nosso país o poder Judiciário tem a capacidade de coibir abusos e proteger o contribuinte e fazer valer os ditames constitucionais.

### 3.5 – PRINCÍPIO DA ISONOMIA

O nobre Jurista Rui Barbosa, afirmou em uma de suas célebres obras - Oração aos Moços:

“ A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais ,na medida em se desigualam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é o que se acha a verdadeira lei da desigualdade. Os mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real”

O legislador constituinte originário estipulou no art 150, II da CF 88, que é vedado aos Entes Federados instituir tratamento desigual para contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

Pelo princípio da isonomia, o Direito Tributário busca atingir aos que possuem capacidade para aqueles que possuem capacidade de custear da máquina estatal.

A igualdade de tratamento, todavia, corresponde à igualdade nas oportunidades que serão oferecidas às partes no referente à pratica dos atos processuais, encontrando certa restrições em alguns casos legais, não sendo, portanto, absoluto. (SILVA, 1997, p. 35).

A extrafiscalidade, por sua vez, busca atender aos preceitos constitucionais, por meio de manobras na tributação – onerando ou desonerando. Neste enfoque a análise que propomos é justamente buscar a de entender a limitação da aplicação da extrafiscalidade, juntamente com o princípio da isonomia. Entender o limite de cada um destes contextos.

A Jurisprudência Pátria vem se manifestamente fortemente acerca da extrafiscalidade relacionada com o princípio da Isonomia:

#### **STF - AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO RE 398023 RJ (STF)**

**Data de publicação: 31/07/2013**

**Ementa:** Ementa: **TRIBUTÁRIO.** AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ART. 9º DA LEI 9.317 /96. OFENSA AO **PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA.** INOCORRÊNCIA. PRECEDENTE DO TRIBUNAL PLENO. ABRAGÊNCIA DA EXPRESSÃO SERVIÇOS PROFISSIONAIS DE PROFESSOR”. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. 1. O Tribunal Pleno, na ADI 1.643 , rel. Min. Maurício Corrêa, DJ de 14-03-2003, decidiu que não ofende o **princípio da isonomia tributária** o art. 9º da Lei 9.317 /96, o qual, por razões de natureza extrafiscal, afastou do regime do SIMPLES micro-

empresas e empresas de pequeno porte com as características ali estabelecidas. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. **Grifo nosso.**

**TRF-3 - APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA AMS 4458 SP**  
**2005.61.09.004458-6 (TRF-3)**

**Data de publicação: 03/02/2011**

**Ementa:** CONSTITUCIONAL - **TRIBUTÁRIO** - SIMPLES - ART. 9º DA LEI Nº 9.317 /96 - AUSÊNCIA DE **VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA**. 1. As microempresas e empresas de pequeno porte inseridas nas situações elencadas pelo art. 9º da Lei nº 9.317 /96 estão impedidas de optarem pelo sistema **tributário** simplificado - SIMPLES. 2. Ausência de **violação ao princípio da isonomia tributária** no que tange à vedação imposta pelo art. 9º da Lei nº 9.317 /96, porquanto não há tratamento desigual aos contribuintes que se encontram em condição análoga, na precisa dicção do art. 150 , II , da Constituição Federal . 3. Precedente do C. Supremo Tribunal Federal. 4. Em que pese a higidez da norma em questão, pode ser reconhecido à impetrante o direito de optar pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições de Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, porquanto não enquadrada no art. 9º da Lei nº 9.317 /96. **Grifo nosso.**

Sacha Calmon Navarro Coelho ensina que:

Não repugna ao princípio da isonomia: A) a tributação exacerbada de certos consumos nocivos, tais como bebidas, fumo e cartas de baralho; B) o imposto territorial progressivo para penalizar o ausentismo ou o latifúndio improdutivo; C) o IPTU progressivo pelo número de lotes vagos ou pelo tempo, para evitar a especulação imobiliária, à revelia do interesse comum contra a função social da propriedade; D) imunidades, isenções, reduções, compensações para partejar o desenvolvimento de regiões mais atrasadas; E) idem para incentivar as artes, a educação, a cultura, o esforço previdenciário particular (seguridade). (COELHO, 2001, p. 130)

Dessa forma, percebe-se que foi grande a preocupação do constituinte originário em encampar na CF/88 os princípios, entrelaçando entre eles fatores que protejam o contribuinte e imponha ao Gestor Público a necessidade de perceber as diferenças, de forma que trate de forma igual os iguais e de forma desigual ou

desiguais, obedecendo os princípios tributários basilares dispostas em nossa constituição.

Após as análises dos principais princípios tributários em relação á função extrafiscal do tributo teremos condições de reconhecer suas conexões com o Desenvolvimento Socioambiental e Econômico do Brasil e reconhecer a utilização das ações extrafiscais nas Políticas de Estado.

#### **4- O ASPECTO COMPORTAMENTAL DA EXTRAFISCALIDADE COMO INDUTORA DE COMPORTAMENTO SOCIAL**

É certo que a função extrafiscal do tributo ocorre de normas tributárias fundamentais que visam impor o poder do Estado como interventor no comportamento social. O legislador originário ao dispor sobre os limites do poder de tributar também criou possibilidades para que a política tributária influa decisivamente em comportamentos sociais. A Constituição Federal /88 possibilitou o poder interventor do Estado no comportamento social.

Existe o fenômeno da extrafiscalidade indireta, que pretende a realização de valores constitucionais mediante o comportamento induzido ou evitado, e a extrafiscalidade direta, que possui uma consequência pretendida necessária à política pública, quando o Estado precisa acelerar ou travar o desenvolvimento de algum segmento produtivo

Afirmamos ainda que nenhum tipo de tributação adotará caráter meramente fiscal ou extrafiscal, pois trata-se de uma conjuntura de necessidades, que num determinado momento fomenta a forma fiscal ou extrafiscal da tributação. A função tributária flexibiliza-se em razão do momento econômico ou político vivido pelo país.

A extrafiscalidade provocada pelo fato gerador é, notadamente, estimuladora ou desestimuladora de comportamentos, portanto, é interventora na ordem econômica, e como instrumento de tamanho potencial de exploração precisa ser entendida e bem aplicada para ser disseminadora de desenvolvimento.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não é vasta no que tange a verificações profundas dos critérios de controle das normas tributárias indutoras. Encontramos precedentes da década de 1990, o STF evitou adentrar no mérito de medidas extrafiscais, afirmando serem atos discricionários do Poder Público.

Na análise do Recurso Extraordinário n. 149.659, julgado em 1995, a Suprema Corte entendeu que a isenção:

“decorre do implemento de política fiscal e econômica, pelo Estado, tendo em vista determinado interesse social; envolve, assim, um

juízo de conveniência e oportunidade do Poder Executivo”, não estando sujeita a controle material pelo Poder Judiciário.

Nada obstante traduzir-se em ato discricionário, já naquela época o Supremo Tribunal Federal posicionou-se:

“a partir de critérios racionais, lógicos e impessoais estabelecidos de modo legítimo em norma legal, a implementar objetivos estatais nitidamente qualificados pela nota da extrafiscalidade”.

A sociedade precisa entender que em muitos momentos a arrecadação para custeio do Estado é apenas uma finalidade coadjuvante, e que a manobra extrafiscal tem importância muito mais relevante para auxiliar no desenvolvimento da nação.

Conforme cita Eros Roberto Grau (2003;127-128):

“por direção” ou “por indução”. Como a intervenção indireta se materializa através das normas jurídicas, então estas normas ora terão cunho diretivo, ora terão natureza indutora. Daí se falar em “normas de direção” e “normas de indução”.

Segundo entendimento de Humberto Ávila (2001; pg07):

[...] será a finalidade mesma da tributação que irá definir os seus limites: quando a tributação tiver finalidade eminentemente fiscal e, por isso, visar a repartir os encargos tributários, o critério da repartição será a própria capacidade de contribuir para esse custeio; já quando tiver finalidade principalmente extrafiscal e, por isso, visar a atingir um fim concreto, econômico ou social, o critério da repartição não mais será a capacidade de contribuir, mas a adequação, a necessidade e a correspondência do meio relativamente àquela finalidade. O desconhecimento dessa distinção tem deixado sem controle os contornos da instituição de impostos ligados ao comércio exterior, à instituição legislativa de responsáveis tributários e mesmo a criação de mecanismos variados para facilitar a fiscalização de tributos.

Existe fundamento constitucional, legal e doutrinário para a extrafiscalidade, no modelo federativo brasileiro, nesse sentido as políticas de cunho extrafiscal precisam encontrar amparo legal nas leis, e a mais expressiva delas é a Lei de Responsabilidade Fiscal. De acordo com os ditames da LRF não pode o Estado renunciar receita sem claramente demonstrar a capacidade de efetuar tal manobra fiscal, O Gestor Público precisa demonstrar claramente a capacidade de

implementar uma política extrafiscal , demonstrando a compensação da receita, e os objetivos que pretende atingir.

#### **4.1 Reflexos da Lei de Responsabilidade Fiscal na Extrafiscalidade**

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000), estabelece normas de finanças públicas bastante rígidas voltadas para a gestão fiscal. Essa lei prevê que a ação do governo seja planejada e transparente, baseada no cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que diz respeito à renúncia de receita.

Para dar maior legitimidade à política tributária extrafiscal conta-se com a possibilidade de participação popular através da realização de audiências públicas, por ocasião do processo de discussão da Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO.

O uso adequado da extrafiscalidade começa com a obediência às exigências orçamentárias: ao elaborar a Lei de Diretrizes Orçamentárias a administração pública integrara à mesmas as Metas Fiscais em que serão estabelecidas metas anuais na Lei orçamentária Anual - LOA

José Eduardo Soares de Melo (MELO, 2005). afirma que:

“ não é possível simplesmente a Administração Pública abrir mão de determinada receita. É preciso demonstrar que tal renúncia foi considerada na estimativa de receita da Lei Orçamentária e que não afetará as metas de resultados fiscais ou então, estar acompanhada de medidas de compensação, por meio do aumento de receita.”

Nesse contexto precisamos perceber a extrafiscalidade nos principais tributos, entender a política ensejadora da atuação extrafiscal nas principais políticas de governo fomentadas pela extrafiscalidade.

Como indutora de comportamento social podemos pincelar traços de extrafiscalidade , sem nenhuma pretensão de esgotar o rol da ações com caráter extrafiscal , sobre alguns dos impostos que fazem parte do nosso dia a dia:

## 4.2 - IPI

O Poder Executivo tem a faculdade de alterar as alíquotas do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados por meio de decreto, nos limites da lei, e a regra que trata da não incidência do imposto nas operações de exportação de produtos industrializados nacionais ou nacionalizados, sem que tal ato se constituía em ofensa ao princípio da legalidade, nem sequer se constitua em uma mitigação de tal princípio.

Nesse sentido apresentamos manifestação da Jurisprudência Pátria:

TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. AÇÚCAR DE CANA. DECRETO 420/92. ALÍQUOTA DIFERENCIADA. OFENSA AO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE E DA IGUALDADE NÃO CONFIGURADA. FINALIDADE EXTRAFISCAL. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 67/98. POLÍTICA NACIONAL DE PREÇO UNIFICADO. SENTENÇA MANTIDA. 1. O Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade do art. 2º da Lei 8.393/91 e do Decreto 420/92, **sob o fundamento de que o IPI possui natureza extrafiscal e, por essa razão, a diferenciação tributária promovida por essa exação não configura ofensa aos princípios constitucionais da isonomia e da seletividade.** Precedentes. 2. A Portaria MF 189, de 05 de julho de 1995, estabeleceu que permaneceriam submetidas às alíquotas de 18% e de 9% apenas as saídas do açúcar do tipo cristal standard, porque vinculado à política nacional de preços unificados, nada mencionando sobre os demais tipos de açúcares. Em 14/06/1998, foi publicada a Instrução Normativa SRF nº 67/1998 que, no seu art. 3º, convalidou o procedimento adotado pelos estabelecimentos industriais que deram saída de cana do tipo demerera, cristal superior, cristal especial extra e refinado granulado no período de 06 de julho de 1995 a 16 de novembro de 1997 sem lançamento, em nota fiscal, do IPI. 3. Acerca da classificação fiscal do açúcar vendido pela parte autora, confirma-se a bem construída e fundamentada sentença não apenas pelo tempo desde que proferida (2006/2015), mas, notadamente, porque escudada em laudo judicial, devidamente aquilatadas pelo destinatário primeiro da prova (o julgador primário), mais próximo dos fatos, que concluiu que "o açúcar comercializado é do tipo AÇÚCAR CRISTAL SUPERIOR, que se enquadra (...) fora da política nacional de preços unificados e, conseqüentemente, submetida à alíquota zero de IPI." 4. Não se sujeitando o açúcar cristal superior à política nacional de preços a partir da Portaria 189/95, ilegítima a incidência do IPI à alíquota de 18%, como exigido pelo Decreto 420/92 no período de 06 de julho de 1995 a 16 de novembro de 1997. 5. Verba honorária mantida conforme fixada na sentença recorrida, nos termos do art. 20, §§ 3º e 4º do CPC. Custas em reembolso, se houver. 6. Apelação e remessa oficial não providas.



(TRF-1 - AC: 00239710519984013400, Relator: JUIZ FEDERAL ANTONIO CLAUDIO MACEDO DA SILVA (CONV.), Data de Julgamento: 08/09/2015, SÉTIMA TURMA, Data de Publicação: 18/09/2015) **grifo nosso**

A extrafiscalidade encontra-se presente nessas regras, pois atende aos interesses econômicos do País, sem a preocupação arrecadatória, atuando sob o viés do protecionismo do mercado nacional.

Outra vertente importante acerca da extrafiscalidade do IPI permite o objetivo brasileiro de exportar produtos industrializados, desonerando o imposto das exportações para gerar competitividade dos produtos brasileiros no exterior, proporcionando desenvolvimento econômico interno.

Em outro momento a extrafiscalidade implementada pela seletividade no IPI objetiva a justiça social, em razão da possibilidade de desonerar a incidência do imposto sobre produtos que vão chegar às classes menos favorecidas, produtos disponíveis no mercado que sem esse subsídio não poderiam ser adquiridos por classes menos favorecidas.

Como exemplos recentes temos a redução do IPI para a linha branca de eletrodomésticos, e a redução de IPI para carros populares. Nesses dois exemplos vislumbramos a possibilidade da sociedade menos favorecida consumir, assim como o desenvolvimento da indústria e comércio.

### 4.3 - ICMS

A extrafiscalidade está presente nas regras que tratam da não incidência do ICMS nas operações com mercadorias ou serviços destinados ao exterior, exceto os semielaborados, nos termos da Lei Complementar nº 87/96. Nesse sentido o que se pretende é reduzir o impacto tributário sobre as exportações de mercadorias e serviços, com o objetivo de permitir uma melhor aceitação do produto nacional no mercado internacional, o que se reflete em maior desenvolvimento econômico no país, mais consumo e mais empregos.

RECURSO DE AGRAVO. PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. DECISÃO TERMINATIVA. ICMS. PAGAMENTO DIFERIDO. EQUIPAMENTOS IMPORTADOS. PLACAS E PEÇAS SEPARADAS PARA USO EM "FILTRO PRENSA". NECESSIDADE DE DESTINAÇÃO EXCLUSIVA À MONTAGEM DE MÁQUINAS, APARELHOS E EQUIPAMENTO. NÃO CONFIGURAÇÃO. FUNÇÃO EXTRAFISCAL DO TRIBUTO. NECESSIDADE DE PREVISÃO LEGAL. VEDAÇÃO DA INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. NÃO PROVIMENTO DO RECURSO. 1. Trata-se de Recurso de Agravo interposto em face de Decisão Terminativa que deu provimento parcial ao Reexame Necessário, mantendo a liberação das mercadorias determinada na sentença, mas denegando a segurança no sentido de não conceder o diferimento no pagamento do ICMS incidente sobre as mercadorias importadas objeto da demanda. 2. O cerne da controvérsia está em saber se os equipamentos importados pela empresa apelante - placas e peças separadas para uso exclusivo em filtro prensa - estão contemplados pelo benefício fiscal do diferimento, conforme o disposto no art. 13, XXIII, d do Decreto nº 14.876/91. 3. É evidente, pela simples leitura do art. 13, XXIII, d, § 8º, V e VI do Decreto Estadual nº 14.876/91, que a partir de 01 de janeiro de 1997 passaram a ser considerados bens do ativo fixo para efeito do benefício fiscal do pagamento diferido, as partes e peças destinadas exclusivamente à montagem de

máquinas, aparelhos e equipamentos. 4. Não há qualquer dúvida de que a situação do caso ora em comento configura uma reposição de peças, já que as referidas mercadorias foram adquiridas com o intuito de substituir as peças defeituosas para viabilizar a utilização da máquina. A própria apelada admitiu que as mercadorias importadas estavam sendo adquiridas para substituir outros bens que se encontravam em estado precário de desgaste. Tanto é assim que às fls. 03 dos autos expôs a empresa expressamente que "o objeto desta importação destina-se a substituir as placas do quarto filtro.". 5. **Equívocou-se o magistrado a quo ao conferir uma interpretação extensiva aos dispositivos legais, justificando na extrafiscalidade do imposto. Afinal, a função extrafiscal de um tributo permite que o legislador realize o controle público das atividades financeiras, permitindo benefícios e isenções de tributos, desde que, por meio de lei específica, conforme disposto no art. 150 § 6º e 156 § 3º, III da Constituição Federal. Se a lei assim não dispuser, não caberá ao magistrado conferir interpretação ampliativa para estender benefício fiscal porque, segundo seu entendimento os efeitos de tal medida seriam positivos para o crescimento da economia do Estado. Agindo desta forma, usurpando a competência legislativa, o julgador afronta o princípio da separação dos poderes.** A sentença ora vergastada, portanto, contem error in iudicando, já que conferiu um benefício fiscal não albergado pela lei. 6. A impetrante, ora apelada, não pode ser beneficiada com o diferimento do pagamento do imposto, já que a mercadoria importada não é destinada exclusivamente à montagem de equipamento, mas servirá apenas à reposição de outras peças gastas e defeituosas. 7. Recurso de Agravo não provido. **grifo nosso.**

(TJ-PE - AGV: 2435767 PE, Relator: Erik de Sousa Dantas Simões, Data de Julgamento: 06/05/2014, 1ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 14/05/2014) **grifo nosso.**

Em outra vertente à extrafiscalidade permite a concessão de regimes especiais ou simplificados para às microempresas – ME e às empresas de pequeno porte -EPP no caso do ICMS. A tributação diferenciada e obrigações acessórias mais simples permitem uma maior formalização das empresas, e permite

maior desenvolvimento econômico. Inclusive angaria maior arrecadação na medida em que as atividades informais sentem segurança e buscam a formalização.

A extrafiscalidade também impõe limitações à tributação sobre bens indispensáveis à indústria, ao comércio e aos produtos essenciais à sociedade. Nesse sentido as operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais sofrem incidência apenas do ICMS e do imposto de importação, com o objetivo de proteger setores importantes de nossa economia. Da mesma forma é observada na regra que trata da incidência do ICMS nas prestações de serviço de comunicação, modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

A extrafiscalidade presente em regras do ICMS para alcance da justiça social, percebe-se em razão da seletividade por essencialidade dos produtos e serviços de primeira necessidade para a população.

A política tributária com caráter extrafiscal assume papel no direito brasileiro de duas maneiras, seja favorecendo operações consideradas como necessárias úteis ou convenientes à sociedade, seja dificultando, por meio de incidências mais pesadas, a prática de condutas não desejadas.

Com isso, aplicar a extrafiscalidade não é apenas reduzir tributação. Há casos que a operação é inversa, para proteger determinados setores ou desestimular a produção e a comercialização de produtos. Além disso, em alguns momentos, cria-se ou majora-se carga tributária para atender a questões sociais, fazendo parte inclusive de ações voltadas para o desenvolvimento socioeconômico do país.

ROQUE CARRAZZA (2003, p.729-730) vislumbrou sobre à extrafiscalidade:

"Por meio de incentivos fiscais, a pessoa política tributante estimula os contribuintes a fazerem algo que a ordem jurídica considera conveniente, interessante ou oportuno (p. ex., instalar indústrias em região carente do País). Este objetivo é alcançado por intermédio da diminuição ou, até, da supressão da carga tributária

#### 4.4 - IPTU

O IPTU também possui viés de extrafiscalidade, existem regras que objetivam a justiça social, na medida em que prevê a possibilidade de estabelecerem-se alíquotas diferentes de acordo com o uso e localização do imóvel, e progressiva para desestimular o aproveitamento inadequado do solo urbano.

ROQUE CARRAZZA (2003, p.98) comenta sobre a extrafiscalidade do IPTU considerando que a diferenciação de alíquotas em razão do uso e localização do imóvel objetiva estimular o cumprimento da função social da propriedade, revelada no plano diretor do Município.

A extrafiscalidade no IPTU objetiva atendimento à justiça social, estimulando desenvolvimento regional de áreas mais carentes em infraestrutura econômico-social e travando a existências de grandes fatias de terra sem ocupação e produção.

O Poder Público também estabelece alíquotas mais altas para aqueles que não beneficiam o solo, ou seja, não edificam. Nesse contexto a função extrafiscal do IPTU figura como forma de induzir o comportamento do proprietário do solo urbano a edificar ou reaproveitar, quer mediante reforma ou construção, a fim de atender à função social da propriedade.

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MUNICÍPIO DE CONTAGEM - IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO - PROGRESSIVIDADE ANTERIOR À EC 29/2000 - CARÁTER EXTRA FISCAL PREVISTO NO ART. 182, § 4º, DA CF - ADMISSIBILIDADE. Não se admite, até a EC 29/2000, a progressividade no IPTU, salvo exceção de caráter extrafiscal prevista no art. 182, § 4º, da CF (Súmula nº 668 do STF). 7. O artigo 557 do CPC instituiu a possibilidade de, por decisão monocrática, o relator deixar de admitir recurso, entre outras hipóteses, quando manifestamente improcedente, contrário à Súmula ou entendimento já pacificado pela jurisprudência do Tribunal, sem que isso importe em usurpação de competência de seus órgãos Colegiados. (art. 557, caput, CPC c/c art. 21, § 1º, RISTF). 8. Agravo regimental a que se nega provimento.

(STF - AI: 742258 MG, Relator: Min. LUIZ FUX, Data de Julgamento: 03/04/2012, Primeira Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-085 DIVULG 02-05-2012 PUBLIC 03-05-2012)

IPTU – PROGRESSIVIDADE DA ALÍQUOTA – FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE – FINALIDADE EXTRAFISCAL – NECESSIDADE DE LEI NACIONAL – RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO . - A Constituição Federal de 1988, ao delinear o esquema normativo pertinente ao IPTU, contemplou a possibilidade de essa espécie tributária ser progressiva, em ordem a assegurar o cumprimento da função social da propriedade (CF, art. 156, § 1º, e art. 182, §§ 2º e 4º, II). O discurso normativo consubstanciado nesses preceitos constitucionais evidencia que a progressividade do IPTU, no sistema instaurado pela Constituição da República, assume uma nítida qualificação extrafiscal . - A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que a única progressividade admitida pela Carta Política, em tema de IPTU, é aquela de caráter extrafiscal, vocacionada a garantir o cumprimento da função social da propriedade urbana, desde que estritamente observados os requisitos fixados pelo art. 156, § 1º, e, também, pelo art. 182, § 4º, II, ambos da Constituição da República. Precedente (Pleno).

(STF - RE: 590360 ES, Relator: Min. CELSO DE MELLO, Data de Julgamento: 31/05/2011, Segunda Turma, Data de Publicação: DJe-125 DIVULG 30-06-2011 PUBLIC 01-07-2011 EMENT VOL-02555-03 PP-00376)

Para AIRES F. BARRETO (1998, p.39-40):

“ a progressão de alíquotas não tem como fundamento o princípio da capacidade contributiva, haja vista que a Carta Magna de 1988 versou sobre todos os casos em que se admite a progressão. Portanto, a progressividade foi contemplada na Lei Maior em três caminhos: a) dispôs direta e expressamente sobre a progressão, exigindo-a no caso do IR, ITR e IPI, e facultando-a no caso de ICMS e IPTU); b) concedeu ampla liberdade ao legislador infraconstitucional, para instituí-la, de acordo com a natureza do tributo, no caso do II, IE, IGF e IOF; e c) implicitamente, vedou a progressão em todos os demais casos.”

Afirma ainda o mesmo autor ( Ibidem) que:

"há progressão quando à elevação da matéria tributável, ou de elemento que a componha, corresponde elevação da alíquota. Há, igualmente, progressão quando, à vista de certas finalidades extrafiscais que pretendem ser alcançadas, a lei estatui a progressiva majoração das alíquotas - independentemente da maior ou menor expressão econômica da matéria tributável - na medida em que o comportamento do contribuinte impeça ou retarde o atingimento daquela finalidade"

A CF/88 faculta aos Municípios a possibilidade de adotar uma política fiscal mais rigorosa, a fim de assegurar o princípio da função social da propriedade, mediante a progressão de alíquotas, utilizando para tanto a outorga da função extrafiscal do tributo.

#### 4.5 - ISS

Em regra a política tributária é exclusivamente fiscal , ou seja, com finalidade meramente arrecadatória, porém não há impedimentos para desenvolver legislação tributária que contenha uma política extrafiscal, incentivando comportamentos que trarão desenvolvimento social. Os programas sociais, na sua maioria, são desvinculados da política de arrecadação tributária. São raros os exemplos, no Brasil, de Municípios que manejam seus instrumentos tributários para fins extrafiscais, uma ação de tamanho potencial é rotineiramente posta de lado sob alegação de crescente necessidade de arrecadação.

Soma-se a tais fatores o cenário econômico-financeiro no qual a maioria dos municípios brasileiros encontram-se afundados em dívidas. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza incide sobre as atividades prestadoras de serviços constantes em uma lista de serviços anexada à legislação federal (Lei Complementar 116/2003).

Ao adotar uma medida extrafiscal em relação ao ISS a Administração Municipal deve estar ciente das contrapartidas exigidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal, e principalmente, deve acompanhar se os resultados comportamentais induzidos pelo instrumento da extrafiscalidade estão sendo satisfatórios e de acordo com os estudos prévios realizados, também prevendo de forma transparente à compensação pela renúncia da receita.

A variação da alíquota de ISS poderá recair sobre a natureza da atividade prestada, ou sobre algum região que demande de desenvolvimento incentivando a instalação comercial, ou mesmo o beneficiamento de alguma atividade específica. Em nosso entendimento a extrafiscalidade aplicada ao tributo é ferramenta da política tributária.

Ainda podemos citar a tributação com enfoque ambiental no Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, que em alguns municípios possuem a concessão de benefício fiscal no caso de prestação de serviços relativos a obras atinentes a construções novas e reformas, que envolvam sistemas de captação de

água da chuva, de aquecimento hidráulico, elétrico solar e capaz de reduzir parcial ou integralmente o consumo de energia elétrica.

Outra municípios atuam no incentivo aos serviços relacionados ao turismo ecológico, produzindo renda e empregos, e ao mesmo tempo, proporcionando uma exploração sustentável à biodiversidade existente em áreas de preservação permanente, mas um exemplo de política extrafiscal militando na preservação sócio ambiental.

### **Considerações Finais**

A doutrina jurídica majoritária orienta no sentido da admissibilidade da extrafiscalidade quando elaborada com cautela pela administração pública. Deve ser acompanhada de justificativas e contrapartidas para compensar a renúncia de receitas. O advento da Lei de Responsabilidade Fiscal vem por consagrar tal instrumento, prescrevendo expressamente as condições materiais e formais para uma política tributária de concessão de benefícios fiscais.

Diante do exposto, entendemos haver extrafiscalidade decorrente de normas que provocam estímulo ou desestímulo a comportamento. Entretanto, verificam-se muitos institutos de Direito Tributário destinados à realização direta de valores constitucionais, que atuam sem interferir no comportamento dos contribuintes. Por tal razão, também segundo o critério comportamental, adotamos um conceito amplo de extrafiscalidade, e reportamos a esta forma de tributação a responsabilidade de ser instrumento decisivo para o desenvolvimento socioeconômico de nosso país.



## **CAPÍTULO 5 - EXTRAFISCALIDADE E O DESENVOLVIMENTO SOCIOAMBIENTAL**

A Constituição de 1988 trouxe para o mundo jurídico elementos que aparentemente são conflitantes entre si. De um lado o capitalismo econômico como fator determinante para o desenvolvimento econômico e de outro lado a necessidade de garantias para o desenvolvimento socioambiental. Nesse sentido o diploma constitucional dispôs de forma harmônica e coesa a necessidade do equilíbrio.

Ocorre que a exploração da atividade econômica acaba por prejudicar, degradar o meio ambiente, apesar de que a necessidade de coibir tais práticas sejam umas das premissas da gestão governamental moderna. Nesse sentido a extrafiscalidade é ferramenta essencial para consecução dos objetivos de controle ambiental.

O uso da extrafiscalidade, que nada mais é do que um incentivo de condutas que estejam relacionadas com a preservação socioambiental, mecanismo que já vem sendo utilizado com sucesso nas políticas públicas de outras nações., como parte da consciência política da própria sociedade, que é de tal forma atuante que entende a tributação como forma de gestão.

A Economia e a defesa socioambiental, podem ser implantadas de forma voltada ao desenvolvimento sustentável, pela extrafiscalidade, prevendo condutas de forma a incentivar, ora desestimular atividades produtivas.

Segundo Ribas (2005) a tributação pode ser utilizada como incentivo socioambiental:

Via tributação, o Estado estimula comportamentos não-poluidores e desestimula os poluidores, tributando menos quem não polui ou polui pouco, o que justifica, por exemplo, incentivos fiscais sem afronta ao princípio da igualdade.

A Constituição Federal de nosso país prevê expressamente, notadamente nos artigos 170 e 225, que as atividades econômicas deverão observar a preservação do meio ambiente, tudo conforme disposto na carta magna.

O constituinte originário de 1988 preocupou-se muito com a sustentabilidade socioambiental. Tanto que o desenvolvimento socioeconômico nacional, surgiu como termo que apareceu repetidamente ao longo da Constituição de 1988. Foi disposto como objetivo fundamental, ora foi citado no bojo dos direitos individuais; ora disposto como fim da ordem econômica, também é repetidamente citado entre as regras definidoras das competências legislativas das entidades federativas; aparece na organização dos poderes do Estado e no Sistema Tributário Nacional. Surge como Política Urbana, no Sistema Financeiro Nacional, nas definições educacionais, culturais, entre outros

O Estado precisa perseguir o desenvolvimento sustentável como forma de garantir a preservação do meio ambiente e a dignidade dos cidadãos, e para alcançar tal objetivo de apropriar-se da função de tributar extrafiscal, de modo a intervir na conduta das empresas e das pessoas.

Ações socioambientais positivas precisam ser tratadas de forma diferenciada de modo a estimular as boas práticas que se refletiram no desenvolvimento socioambiental do país. A utilização de incentivos para fins de extrafiscalidade tem por objetivo perseguir condicionamento de comportamentos positivos dos contribuintes e não fins meramente arrecadatários.

A adoção de políticas fiscais ambientais com caráter interventor no comportamento das pessoas e empresas é de suma importância, e o instrumento que o Estado dispõe para controlar e conseqüentemente garantir que o desenvolvimento econômico não prescindirá da necessária preservação ambiental, utilizando-se de instrumentos tributários não apenas para fins arrecadatários (fiscais), mas principalmente de ações extrafiscais para coibir práticas abusivas e degradadoras. É indispensável a adoção de medidas revestidas de extrafiscalidade sócio-ambiental como forma de conscientização das atitudes positivas e preservadoras da população, entendendo que através de uma política tributária social ambiental possamos resgatar valores essenciais ao convívio em sociedade de forma digna e saudável, o que, obviamente, não se resume ao interesse econômico, e muito pelo contrário tenhamos uma sociedade com

desenvolvimento econômico porém revestido de qualidade de vida possibilitada pela preservação do meio ambiente.

Sobre o tema extrafiscalidade, Oliveira (1998), em sua obra Direito tributário - capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio, traz a seguinte reflexão:

A extrafiscalidade permite ao contribuinte alternativa de escolha de gravame mais ameno (...) sem dúvida, entre os meios de prevenção e combate á poluição, o tributo surge como instrumento eficiente tanto para proporcionar ao Estado recursos para agir (tributação fiscal), como fundamentalmente para estimular condutas não-poluidoras e desestimular as poluidoras (tributação extrafiscal), encontrando para tal sólidos fundamentos na doutrina kelseniana da sanção premial ou recompensatória, por sua vez, estribada no princípio retributivo (Vergeltung): assim, o Estado reconhece o esforço do cidadão em cumprir a lei, e não apenas castiga o recalcitrante.

Nesse contexto, ressaltamos que a “sustentabilidade” vai estar relacionado com vários ramos do conhecimento, sendo observada em consonância com os aspectos econômico, social, ambiental e até cultural. Não se permite mais analisar a sustentabilidade apenas sob o aspecto ambiental , limitando-se apenas à noção ambiental pura e simplesmente.

É preciso discutir a fundo a questão ambiental, e a sustentabilidade. É nesse sentido que se pretende que a tributação com caráter ambiental seja o instrumento de incentivo a preservação do bem difuso, possa servir como fonte de desenvolvimento econômico sustentável. A tributação é instrumento poderoso contra a degradação ambiental. Punir abusos com severas imposições tributárias é impor as boas práticas. Numa sociedade onde não existe a consciência socioambiental positiva só as imposições tributárias severas são capazes de combater a ação abusiva de criminosos.

A autora Derani (2005), bem sintetiza esse assunto:

Este modo de pensar o desenvolvimento econômico decorre da interpretação dos princípios da ordem econômica constitucionalmente construída, e que se destina a reger a atividade econômica e seus fatores. Um novo ângulo de se observar o desenvolvimento econômico, inserindo outros fatores na formação de políticas públicas, é conformatado pela presença do capítulo do meio ambiente na Constituição Federal. O direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado exposto no art. 225 se faz presente como princípio a ser respeitado pela atividade econômica no artigo 170, VI. A positivação deste princípio ilumina o desenvolver da ordem econômica, impondo sua sustentabilidade.

A sustentabilidade, o desenvolvimento socioambiental é questão de sobrevivência da sociedade, portanto, é base primordial para desenvolvimento econômico, é preciso que a Gestão Pública trabalhe em paralelo, agregando a esse desenvolvimento os aspectos sociais e ambientais.

Rafael Soares Moreira leciona que “o tributo voltado ao meio ambiente deve exercer, no mínimo, duas funções: a) a de procurar compor o custo sócio-ambiental com o aferimento de recursos destinado a suprir a degradação do meio ambiente perpetrada; b) induzir, positiva ou negativamente, comportamentos no sentido da realização da defesa e da preservação do meio ambiente. Esta última hipótese verifica-se no item proposto anteriormente, destinado à função extrafiscal do tributo como fundamento da tributação ambiental.”

O art. 225 da CF/88 garante a todos o direito ao meio ambiente equilibrado, sendo função de todos e do Poder Público, em todas as suas esferas, a tutela dos bens ambientais, para garantir boa qualidade de vida às presentes e futuras gerações. Nesse sentido podemos afirmar que é constitucional a instituição de tributos que visem a proteção ambiental.

Concluimos que o sistema tributário, através dos tributos ambientais, pode atuar na proteção ao meio ambiente, favorecendo práticas ecológicas e influenciando negativamente nas relações sociais de produção que são degradantes dos bens jurídicos ambientais.

A preservação socioambiental é umas das vertentes mais importantes da extrafiscalidade. Através das diretrizes tributárias revestidas de caráter extrafiscal é possível que a gestão pública obtenha instrumentos eficazes de controle, e garanta que a ganância de empresas e pessoas não coloquem em risco a sobrevivência da nação.

Nesse aspecto tem se manifestado a doutrina:

É lícita no ordenamento jurídico brasileiro, como expressão da vontade social veiculada na Constituição, a utilização dos tributos, com função fiscal ou extrafiscal, como instrumentos de efetividade do princípio do poluidor-pagador e do desenvolvimento sustentável. (NUNES, 2005).

Quanto ao uso dos tributos para o atingimento dessa pretensão de desenvolvimento equilibrado, a ênfase que se deve dar é, fundamentalmente, à atividade extrafiscal do Estado, que também marca a figura do Estado fiscal. Ao invés de somente arrecadar para os fins tradicionais da tributação referidos acima, a meta extrafiscal é mais ambiciosa em sua razão de ser. O objetivo é inibir comportamentos nocivos à sociedade, gravando de ônus econômico a atividade ou o patrimônio do particular. (NUNES, 2005).

Ressalta-se que as onerações e desonerações tributárias só podem ser manejadas em prol da estimulação e repressão das condutas dos cidadãos de acordo com os princípios constitucionais. Além disso, as políticas tributárias devem atuar de na forma regulatória de indução de comportamento, deverá induzir dessa forma as boas condutas socioambientais.

Sobre a extrafiscalidade, posiciona-se o Professor Paulo de Barros Carvalho:

**A compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas**, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatários, dá-se o nome de extrafiscalidade. (CARVALHO, 2000 *apud* SOUZA, 2009, p. 98). **Grifo nosso**

A tutela constitucional dos bens ambientais é um princípio admitido pelo moderno Direito Internacional contemporâneo, segundo Fiorillo (2005):

Diante desse quadro, a nossa Carta Magna estruturou uma composição para a tutela dos valores ambientais, reconhecendo-lhes característicos próprios desvinculados do instituto da posse e da propriedade, consagrando uma nova concepção ligada a direitos que muitas vezes transcendem o próprio critério das nações: os chamados direitos difusos. Em face dessa previsão constitucional (do bem ambiental), foi publicada a lei n. 8.078 de 1990, que tratou de definir os direitos metaindividuais (direitos difusos, coletivos e individuais homogêneos) e acrescentou o antigo inciso IV do art. 1o. da Lei n. 7.347/85, que havia sido vetado, possibilitando, desse modo, a utilização da ação cível pública para a defesa de qualquer interesse difuso e coletivo. Assim, tivemos a criação legal dos direitos difusos, coletivos e individuais homogêneos.

O custeio das atividades do Estado não inclui somente custo e benefício, e sim um ordenamento disposto na Constituição Federal em seu artigo 225.

É imprescindível que o estado intervenha nas atividades econômicas do país de forma a garantir a preservação do ambiente. Desta forma , a extrafiscalidade

tributária é um dos principais mecanismos para operacionalizar o controle e combater os abusos de poder permeados pela corrupção

Para Guimarães (1996-1997):

As metas econômicas visadas pelo Estado, onde se inclui sua política ambiental de um desenvolvimento sustentável, podem ser atingidas com maior eficácia por meio das sanções premiais às unidades de produção, estimulando-as, via empréstimos favorecidos, bem como por meio da técnica da extrafiscalidade dos tributos – por exemplo, com incentivos às novas indústrias não-poluidoras ou àquelas que utilizem tecnologia de produção com uso de materiais recicláveis ou que diminuam o emprego de recursos não renováveis.

Os “favores tributários” possibilitados pela função extrafiscal dos tributos precisam ser extintos, esvaziados do nosso cenário econômico e socioambiental. Tributar de forma extrafiscal deve servir tão somente para que o Estado intervenha de forma positiva na economia e na vida da sociedade.

Como forma de gestão pública a extrafiscalidade deve servir de fator alavancador da economia, promovendo uma sociedade mais justa e isonômica, da mesma forma é dever de toda a sociedade primar pela gestão ambiental de forma a possibilitar a sobrevivências das gerações futuras, e nesse sentido as ações extrafiscais em relação a tributação são ferramentas de grande potencial e abrangência.

## CAPÍTULO 6 - RELAÇÃO DA POLÍTICA TRIBUTÁRIA COM O DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO

Dentre os principais problemas com que se defronta o mundo e o nosso país, notadamente na segunda metade deste século, destaca-se , como o mais grave o grande desnível de desenvolvimento econômico existente entre vários países e regiões . As Desigualdades regionais acentuadas na distribuição da renda, seja do ponto de vista dos indivíduos ou de determinadas regiões influem diretamente no conjunto que aponta para o desenvolvimento ou desaleração da economia de uma país.

A atividade fiscal de governo influencia a economia, seja através da aplicação de recursos públicos pelo processo político e orçamentário, seja pela arrecadação desses recursos, principalmente por meio da política tributária do país, que define às diretrizes da arrecadação fiscal e extrafiscal do país

A maioria dos tributos é criada com uma finalidade específica: a arrecadação fiscal. É assim porque o Estado necessita de recursos financeiros para fazer frente às despesas oriundas de sua intervenção na sociedade. Logo, a fiscalidade, ou o caráter fiscal, nada mais é do que a finalidade arrecadatória que enseja a criação de grande parte das exações do sistema tributário brasileiro. Entretanto, quando a instituição de uma espécie tributária ocorre com um propósito que vai além do meramente arrecadatório, diz-se que tais espécies são dotadas, além da fiscalidade, de um viés extrafiscal.

Raimundo Bezerra Falcão define claramente a diferença entre a fiscalidade e a extrafiscalidade:

Considerando a tributação como ato ou efeito de tributar, ou ainda, como o conjunto dos tributos, podemos afirmar que: a) a tributação se diz fiscal enquanto objetiva retirar do patrimônio dos particulares os recursos pecuniários – ou transformáveis em pecúnia – destinados às necessidades públicas do Estado; **b) tributação extrafiscal** é o conceito que decorre do de tributação fiscal, levando a que entendamos extrafiscalidade como atividade financeira que o Estado desenvolve sem o fim precípua de obter recursos para seu erário, mas sim **com vistas a ordenar a economia e as relações sociais**, sendo, portanto, conceito que abarca, em sua amplitude, extensa gama de opções e que tem reflexos não somente econômicos e sociais, mas também políticos [...] (FALCÃO, 1981, p. 118)

Nesse sentido, adverte André Elali: “[...] o Estado, através da edição de normas jurídicas, detém o atributo da coerção. Pode, então, dirigir os comportamentos da sociedade. Mas, além de impor os comportamentos, através do que se chama de normas de direção, pode o Estado se utilizar da ferramenta da indução, muitas vezes mais adequada para a própria prevenção contra o cometimento de ilícitos, por nem sempre se apresentar, a direção, eficaz na busca de seus objetivos, sendo de grande relevância as políticas indutoras. E é nesse âmbito que se insere o tema da tributação, pois constitui um rico instrumento para a indução dos comportamentos dos agentes econômicos.

A tributação com sua função extrafiscal serve, portanto, de instrumento apto a realizar o equilíbrio entre o ideal de sustentabilidade e desenvolvimento econômico, visto que, na preciosa lição de Geraldo Ataliba: Extrafiscalidade é o emprego dos instrumentos tributários – evidentemente, por quem os têm à disposição – como objetivos não fiscais, mas ordinatórios. É, com efeito, notável que a tributação exerce influências instigantes ou depressivas, na economia em geral. Não existem e não parecem existir as sonhadas finanças neutras. [...] Ainda que inconscientemente, o legislador, ao manejar o instrumento fiscal, age sobre a economia, nela provocando reflexos positivos ou negativos. Tal caráter é inerente ao tributo, não sendo mesmo possível imaginá-lo sem ele. Não é, entretanto, a isto que se pretende aludir, quando se fala em extrafiscalidade. O que se intenta designar, sob tal nome – como dito – é o emprego deliberado do instrumento tributário para finalidades não financeiras, mas regulatórias de comportamentos sociais, em matéria econômica, social e política. É o fenômeno observado por THEOTÔNIO MONTEIRO DE BARROS quando doutrina que “quando lança e arrecada tributos, o Estado nem sempre tem em vista os mesmos fins. Ora busca pura e simplesmente a obtenção de meios pecuniários destinados a cobrir suas despesas; ora esse objetivo assume um caráter secundário, figurando em plano principal uma finalidade social ou política., [...]”.

Arremata José Casalta Nabais, ao descrever a extrafiscalidade como o conjunto de normas que, embora integrem o direito fiscal, tem por finalidade predominante a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais através da utilização de instrumentos fiscais.

Observando esta vertente percebe-se então cristalinamente a importância de uma política tributária acertada e justa, que conjugue os objetivos fiscais e extrafiscais da política tributária nacional. Política esta que perceba as desigualdades entre as regiões e/ou atividades econômicas de tal forma que a sua aplicação minimize tais desigualdades. É certo que não sendo assim teremos o domínio de algumas regiões em detrimento de outras, portanto acúmulo de riquezas versus pobreza extrema. Cenário este que comprometerá de forma muito significativa o crescimento geral do país.

A função extrafiscal dos tributos é justamente a aplicação da tributação de forma a possibilitar a intervenção estatal no mercado econômico. É a forma de



expressão dos governantes, que tendo uma visão macro da nação percebem a necessidade de incrementar ou desacelerar determinadas atividades ou regiões produtoras.

No artigo econômico Reforma Tributária e desenvolvimento de 1999 o economista Antonio Palloci citou:

Há três pilares fundamentais que deveriam sustentar uma política tributária justa e eficiente para o nosso país:

- o seu poder de alterar ou no mínimo amenizar a má distribuição de rendas, que é uma das maiores chagas sociais do Brasil.
- o seu efeito como instrumento de um projeto de desenvolvimento econômico nacional sustentável.
- a sua influência na construção de um pacto federativo sadio e que valorize as características regionais e o poder local, instância em que se materializam as vontades e necessidades dos cidadãos.

Essa citação reflete justamente a importância da extrafiscalidade do tributo como instrumento de uma política tributária eficaz, e inclusive sintetiza uma base de governo cidadã.

É lícito recorrer aos tributos com o intuito de atuar diretamente sobre os comportamentos sociais e econômicos dos contribuintes, seja fomentando posicionamento ou inibindo certos procedimentos. Dá-se tal fenômeno (extrafiscalidade) por intermédio de normas que, ao preverem uma tributação, possuem em seu bojo, uma técnica de intervenção ou conformação social por via fiscal. São os tributos extrafiscais, que podem ser traduzidos em agravamentos ou benefícios fiscais dirigidos ao implemento e estímulo de certas condutas.” (ATALIBA, 1990, p. 233.)

Urge a necessidade de ampliação das discussões acerca de nossa política tributária, emerge a necessidade do entendimento de que o tributo não possui apenas função arrecadatória, e que sustentar a máquina pública não foi a única intenção do legislador originário ao trabalhar na construção de nossa atual constituição. O entendimento amplo sobre a extrafiscalidade trará como resultado a tão esperada política tributária eficaz, justa e que seja capaz de observar a capacidade contributiva de cada sujeito passivo da relação tributária.

O Direito tributário, através de ações de caráter extrafiscal, configura-se como agente disseminador do processo de diminuição das desigualdades socioeconômicas, uma vez que a extrafiscalidade tributária beneficia as áreas menos desenvolvidas, reduzindo a carga tributária dos contribuintes ali localizados. Devemos destacar no entanto, a extrafiscalidade precisa observar o fiel ao princípio da repartição das competências tributárias, impossibilitando um Ente Federativo de utilizar da tributação para invadir a competência de outro.

Explica José Casalta Nabais (2009; pg 196) que a extrafiscalidade pode ser traduzida como um conjunto de normas que tem por finalidade dominante a consecução de resultados econômicos ou sociais, por meio da utilização do instrumento fiscal, e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas.

De acordo com os ensinamentos de Roque Antonio Carrazza (2005;pg 106-107) , a extrafiscalidade caracteriza-se:

“quando o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou as bases de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir contribuintes a fazer ou deixar de fazer alguma coisa”.

Evidenciamos, portanto, que o caráter extra fiscal do tributo não é coadjuvante da fiscalidade que é utilizada para custear a máquina pública, mas que é a protagonista de uma política tributária acertada e sua influência permeia de maneira determinante nos âmbitos político , social e econômico de uma nação.

Em função da utilização do caráter extrafiscal do tributo o Estado tem utilizado a tributação como meio de intervenção em setores sociais, mostrando a possibilidade de práticas estatais intervirem de forma direta na sociedade. O exemplo mais atual é a redução de impostos para produtos como geladeiras e fogões, fomentando e facilitando a aquisição deste tipo de utilitários para a população; do incentivo à indústria automobilística com a redução do IPI sobre veículos novos , além da utilização de tributos para a preservação do meio ambiente.

Destarte todo o exposto ao longo deste trabalho , e analisando as várias vertentes da extrafiscalidade, percebemos que à Gestão Pública de nosso país precisa se apropriar das vantagens que o caráter extrafiscal da tributação possa trazer à sociedade, de forma a possibilitar desenvolvimento econômico em nosso país.

## 7 – CONCLUSÃO

Pela análise dos elementos abordados na presente pesquisa, verifica-se que o atual contexto do Direito Tributário sob o enfoque da extrafiscalidade não pode deixar de ser relacionado com os elementos contidos na Constituição Federal de 1988 que cuidou de delinear a matriz tributárias e as competências de cada Ente Tributante. Nesse aspecto, resta claro que este ramo do Direito, o Direito Tributário, possui uma magnânima importância para o desenvolvimento econômico e social do país.

O objetivo deste trabalho foi realizar um estudo sobre a importância da função Extrafiscal do Tributo para a política tributária, econômica e social do país, e conseqüentemente o desenvolvimento econômico da nação.

Com base nos dados coletados na presente pesquisa, é possível compreender que o atual sistema constitucional tributário pátrio confere a modalidade de aplicação extrafiscal do tributo o caráter além do arrecadatório com cunho de justiça fiscal pautado nos principais princípios basilares do Direito Tributário, e capaz de representar uma distinta forma de tributar com eficiência e racionalidade.

Conforme todo o exposto ao longo deste trabalho, demonstramos que a função extrafiscal do tributo é um importante instrumento de aplicação de políticas públicas, pois é capaz de estimular ou desestimular determinada atividade, permitindo que os governantes atuem no cenário econômico para reduzir as desigualdades e fomentar a justiça social.

O Estado possui suas funções definidas na Constituição e para isso precisa arrecadar recursos para fazer frente as despesas. Para sustentar a máquina estatal é preciso que se estabeleça arrecadação. A receita tributária é, sem dúvida, a principal receita do Estado. O tributo possui como função primordial a garantia de arrecadação de recursos para garantir a sua operacionalidade. Essa função principal denomina-se função fiscal, basicamente função arrecadatória.

O tributo também possui função extrafiscal, quando assume a instrumentalidade da intervenção estatal no mercado. O Estado, percebendo a necessidade de intervir no domínio econômico e social, assume a posição de interventor. Também é claro que nenhum tributo é completamente neutro, mesmo objetivando exclusivamente a arrecadação, acaba por gerar impacto sobre o funcionamento da economia.

Enfim, pode-se concluir que o Estado tem o poder/dever jurídico de atuar positivamente para atingir os fins a que se propõe por meio da Constituição Federal. No ramo do Direito Tributário, esta intervenção na economia para satisfação de valores constitucionais se denomina extra fiscalidade, pois é a forma que o Estado utiliza para induzir, incentivar ou inibir determinadas atividades econômicas no país.

Percebe-se que a política tributária do país afeta diretamente o seu desenvolvimentos econômico, e que uma política tributária coerente , justa e com carga proporcional a cada tipo de contribuinte pode fomentar de maneira decisiva o desenvolvimento do país.

É imperativo que os governantes do nosso país percebam a necessidade de atuar de forma técnica e objetivando o desenvolvimento na atuação tributária.

De um sistema tributário possível e operante será possível desenvolver os setores primordiais como educação, saúde , moradia , entre outras obrigações do Estado determinadas pela Constituição de 1988, políticas essas vislumbradas pelos legisladores originais de 1988, que delinearão com precisão as competências tributárias assim como impuseram limites ao poder de tributar do Estado, de modo a impedir que o Estado se investisse de Ente Confiscador e se apropriasse do patrimônio do contribuinte.

Por fim, mesmo com todos os obstáculos que foram vivenciados ao longo dessa Especialização em Direito Tributário, acreditamos que conseguimos alcançar um grande ganho de aprendizagem na área tributária, tanto teórico, quanto prático. Também tivemos a oportunidade de conhecer melhor as relações do Direito Tributário com a economia do país, entendendo que a tributação do país imperativamente precisa caminhar junto com a política econômica,

e que só dessa forma poderemos viver em um país mais justo e produtor de riquezas.

No decorrer do presente trabalho tivemos a oportunidade de mergulharmos no universo fiscal e acompanharmos como a tributação interfere no mercado e no nosso dia a dia , sem que na maioria das vezes as pessoas percebam. Após o trabalho de pesquisa e as experiências vivenciadas desde o momento em que fomos perceber a pratica da advocacia tributária, conseguimos a confirmação de que é realmente esta a área que escolhemos para a nossa vida profissional.

A doutrina jurídica majoritária orienta no sentido da admissibilidade da extrafiscalidade quando esta vem revestida de muita cautela e técnica para à consecução dos seus fins. As justificativas para sua admissibilidade devem ser embasadas em estudos de viabilidade consistentes e contrapartidas para compensar a renúncia de receitas. O advento da Lei de Responsabilidade Fiscal vem por consagrar tal instrumento, prescrevendo expressamente as condições materiais e formais para uma política tributária de concessão de benefícios fiscais.

Para uma gestão tributária eficaz é preciso conscientizar os agentes políticos e investir na contratação e capacitação de servidores, para elaborar planos orçamentários compreendendo a tributação extrafiscal dos tributos.

Uma política fiscal estrategicamente planejada trará benefícios econômico e sociais, como desenvolvimento de regiões carentes ou ampliação de oportunidades aos vários segmentos da sociedade. Uma gestão fiscal com objetivos meramente arrecadatários não encontra amparo se a sociedade é esclarecida e militante.

A extrafiscalidade é um instrumento de intervenção estatal admissível e legítimo, e que deve ser considerado pelas administrações públicas ao traçarem seus planos estratégicos e governamentais.

Entendemos que o caráter extrafiscal da tributação é um importante instrumento de gestão pública, e por ter tal importância precisa ser compreendido e dele extraído as melhores praticas de gestão.

Os governantes do nosso país precisam ter consciência da importância da política tributária, pois tal conhecimento é gerador de riqueza e consequente desenvolvimento de uma nação estagnada pela corrupção e a falta de conhecimento e militância de sua população.