

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS
IBET**

CAROLINA PATRÍCIO ALENCAR CORRÊA

**ASPECTOS DA EXTRAFISCALIDADE NO DIREITO
BRASILEIRO: A EXTRAFISCALIDADE COMO
PRINCÍPIO DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO**

CAMPINAS

2014

IBET

CAROLINA ALENCAR CORRÊA

**Aspectos da Extrafiscalidade no Direito Brasileiro: a
Extrafiscalidade como princípio do Estado
Democrático de Direito**

CAMPINAS-SP

2014

IBET

CAROLINA ALENCAR CORREA

**Aspectos da Extrafiscalidade no Direito Brasileiro: a
Extrafiscalidade como princípio do Estado
Democrático de Direito**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
como exigência para a obtenção do certificado de
conclusão de curso do Instituto Brasileiro de
Estudos Tributários - IBET.

Campinas-SP

2014

CAROLINA ALENCAR CORREA

**Aspectos da Extrafiscalidade no Direito Brasileiro: a
Extrafiscalidade como princípio do Estado
Democrático de Direito**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como exigência para a obtenção do certificado de conclusão de curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET.

Data de aprovação:

Banca Examinadora:

Campinas-SP

2014

CORREA, Carolina Alencar. *Aspectos da Extrafiscalidade no Direito Brasileiro: a Extrafiscalidade como princípio do Estado Democrático de Direito.* 2014. Trabalho de conclusão do curso de especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

RESUMO: Este trabalho visa analisar alguns aspectos da Extrafiscalidade no Direito Tributário Brasileiro, objetivando demonstrar como a mesma se porta como um princípio do Estado Democrático de Direito, sendo meio eficaz, juntamente com a Fiscalidade, no alcance de valores constitucionais. Tal demonstração ocorrerá através do estudo da forma como a Extrafiscalidade se relaciona com os princípios constitucionais e tributários, com os tributos, com os valores constitucionais e com o sistema tributário nacional.

Palavras-chave: Extrafiscalidade. Direito Tributário. Estado Democrático de Direito. Princípios Constitucionais e Tributários.

ABSTRACT: This paper aims to analyze some aspects of extrafiscality of the Brazilian Tax Law, aiming to demonstrate how it behaves as a principle of the democratic rule of law, and effective medium, along with taxation, to achieve constitutional values. This demonstration will occur through the study of how extrafiscality relates to the tax and constitutional principles, with tributes, with the constitutional values and the national tax system.

Keywords: Extrafiscality. Tax Law. Democratic state. Constitutional and Tax Principles.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	9
1 BREVE CONTEXTO SOCIAL, JURÍDICO E ECONÔMICO.....	9
1.1 A Extrafiscalidade.....	11
2 A EXTRAFISCALIDADE E OS PRINCÍPIOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.....	12
2.1 Supremacia do interesse público.....	13
2.1.1 A Fiscalidade.....	14
2.1.2 A Extrafiscalidade.....	15
2.2 Indisponibilidade do Interesse Público.....	16
2.2.1 Capacidade Contributiva.....	18
2.2.2 Isonomia.....	18
2.2.3 Generalidade, Universalidade e Progressividade.....	19
2.2.4 Não cumulatividade e Seletividade.....	19
2.2.5 Não-Confisco.....	20
2.2.6 Legalidade.....	20
2.2.7 Princípio da não surpresa.....	20
3 EXTRAFISCALIDADE.....	21
3.1 Objetivos.....	21
3.2 Sistema Tributário Nacional.....	22
3.3 Hipótese de Incidência.....	23
3.4 Renda.....	24
3.5 Patrimônio.....	25
3.6 Produção, Circulação e Consumo de bens e Serviços.....	25
3.7 Operações Financeiras.....	27
3.8 Exportação e Importação.....	28
3.9 Salários e Folha de Pagamentos.....	29
3.10 Destinação do Produto Arrecadado.....	29
3.11 Contribuição para a Seguridade Social.....	30
3.12 PIS/PASEP.....	30
3.13 CIDE Combustíveis e CIDE Royalties.....	31
3.14 Institutos de Direito Tributário.....	31
3.15 Benefícios Fiscais.....	32
4 LIMITES DA EXTRAFISCALIDADE.....	33
4.1 Limites Constitucionais e Principiológicos.....	33
4.2 Limites normativos.....	35
4.3 Limites lógicos.....	35
CONCLUSÃO.....	36
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	38

INTRODUÇÃO

A extrafiscalidade é assunto ainda pouco debatido pelos doutrinadores e estudiosos do direito. Por muitos ainda é vista como um fenômeno a parte da fiscalidade.

O objetivo deste trabalho é demonstrar de forma geral como a extrafiscalidade é essencial ao Estado Democrático de Direito, sendo um verdadeiro instrumento na realização dos valores constitucionais.

Por meio da relação da extrafiscalidade com os princípios constitucionais e tributários, e da sua manifestação em cada espécie de tributo, podemos compreender que a extrafiscalidade juntamente com a fiscalidade atuam de forma complementar na busca da realização dos valores constitucionais.

1 BREVE CONTEXTO SOCIAL, JURÍDICO E ECONÔMICO

Antes de adentrarmos realmente ao tema cerne deste estudo, cabe analisarmos algumas questões que introduzem um breve estudo sobre o Direito Constitucional Brasileiro e, decorrente deste, sobre o Direito Tributário Brasileiro. Dessa forma, conseguiremos alcançar um cenário propenso a nos permitir uma postura crítica fundamentada sobre os aspectos da Extrafiscalidade no Estado Democrático de Direito.

Ao que tange as questões sociais, é válido lembrarmos as Dimensões do Direito que foram conquistadas ao longo da história da humanidade, nas quais o Direito foi atingindo patamares cada vez maiores e mais abrangentes, em um ímpeto social pela conquista do reconhecimento dos direitos inerentes ao homem e sua natureza social.

Assim, ao longo da história da humanidade, o homem cria o direito de acordo com o desenvolvimento de suas convicções pessoais, e, por meio disso, o direito muda a forma como a sociedade se estrutura e se relaciona, dentro de um ciclo de interferências mútuas, no qual o que é reconhecido individualmente por cada um dos indivíduos é posto a coletividade social pelo direito.

Por essa mecânica, o direito ganha força própria e uma posição socialmente legitimada, exercendo, assim, a função social de proteger o individual e o coletivo,

Em meio a isso, o Estado ganhou ao longo do tempo um papel cada vez mais importante na execução real de ações para proteger e alcançar o que foi socialmente consagrado como direito inerente à natureza humana, seja individual ou social. O próprio Estado é fruto de tais convicções sociais e tem no direito respaldo e legitimidade.

Sendo assim, ao analisarmos o que preceitua a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, principalmente do preâmbulo ao artigo 11, podemos pontuar tudo que é direito e dever do indivíduo e da coletividade e disso extrair as obrigações do Estado para proteger, garantir e fomentar o que assevera a Lei Maior. Dessa forma, todo o ordenamento jurídico vai sendo tecido como um desdobramento do que foi instituído na Carta Magna, derivando desta garantias e princípios a serem observados e garantidos em todas as instâncias normativas e executados pelo Estado.

Portanto, para que seja garantido na prática todos os direitos e garantias individuais e coletivos, a Constituição Federal discorreu sobre a instituição do Estado federativo e a instituição, organização e competência de cada ente federativo e de cada Poder (Legislativo, Executivo e judiciário), inclusive no que tange a Administração Pública. Assim como determinou de que maneira o Estado formaria um orçamento suficiente para executar as ações que lhe cabem.

No Título VII da CF/88, Da Tributação e do Orçamento, é instituído o Sistema Tributário Nacional, no qual é dado a cada ente da federação o poder de instituir tributos como uma forma de se criar financeiramente meios de executar todas as ações que constitucionalmente lhe foram atribuídas.

Dessa forma, a CF/88 concedeu instrumentos ao Estado para que o mesmo seja capaz de gerar uma renda suficiente para a sustentação de toda a nossa estrutura social e também se preocupou em limitar esse poder de arrecadar.

Tal limitação ao poder de tributar, constante na Seção II do Título VI da CF/88, se justifica na garantia dos Direitos e Garantias Individuais, impedindo que haja um abuso por parte do Estado ou, até mesmo, um cerceamento desses direitos, suprimindo o balanço entre o individual e o coletivo.

Neste contexto, o Direito Tributário brasileiro tem a função estabelecer normas que disciplinem a relação entre contribuinte e Fisco, considerando para tanto a disparidade de poder entre esses dois institutos, regulamentando a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.

Assim, em meio a todas essas urgências constitucionais, a extrafiscalidade, em conjunto com a fiscalidade, se faz um instrumento hábil ao Estado Democrático de Direito no atingimento de seus deveres constitucionalmente estabelecidos.

1.1 A extrafiscalidade

Em que pese o tributo ser um instrumento apto a gerar receita para o Estado, ele pode ter outras finalidades além da meramente arrecadatória.

O Estado, no intuito de fazer valer os princípios e garantias constitucionais, pode se utilizar da imposição ou exoneração de tributos como instrumento apto a incentivar ou coibir certas condutas de seus destinatários, repercutindo efeitos em várias áreas da sociedade. Segundo Paulo de Barros:

A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de extrafiscalidade (Carvalho, 2007, p.245)

Isso se faz necessário na medida em que o mercado por si só não se faz capaz de suprir todas as necessidades da sociedade, justificando, assim, a intervenção do Estado na esfera econômica e social através desse poder extrafiscal de tributar. Como bem define Nabais:

A extrafiscalidade traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas. Trata-se assim de normas (fiscais) que, ao preverem uma tributação, isto é, uma ablação ou amputação pecuniária (impostos), ou uma não tributação ou uma tributação menor à requerida pelo critério da capacidade contributiva, isto é, uma renúncia total ou parcial a essa ablação ou amputação (benefícios fiscais), estão dominadas pelo intuito de atuar diretamente sobre os comportamentos econômicos e sociais dos destinatários, desincentivando-os, neutralizando-os nos seus efeitos econômicos e sociais ou fomentando-os, ou seja, de normas que contêm medidas de política econômica ou social. (NABAIS, 1998, p. 629).

A partir desse conceito de extrafiscalidade vem à tona a dúvida quanto a quais tributos são extrafiscais, em quais momentos e quais são os seus reais resultados. Alguns doutrinadores afirmam que a extrafiscalidade de um tributo pode ser definida pela sua finalidade. Nessa linha está Ataliba:

Extrafiscalidade é o emprego dos instrumentos tributários – evidentemente, por quem os tem 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 fianças 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.” Quer dizer, quando se trata de extrafiscalidade o legislador não só se despreocupa da receita decorrente do tributo, como quer que ela não se realize. (ATALIBA, 1988, p. 150-151)

Definir um tributo como fiscal ou extrafiscal a partir de sua finalidade não assegura totalmente uma correta classificação pela dificuldade em se delimitar a finalidade e, principalmente, pelo uso dos tributos de forma leviana pelo Estado sob a “desculpa” de se tratar de finalidade extrafiscal.

Cabe adiantar que através da tributação extrafiscal o Estado pode direcionar receitas públicas para a iniciativa privada e nem sempre a eficácia dessa transferência de recursos é comprovada, restando à sociedade prejudicada em detrimento de agentes econômicos. Assim, não podemos dizer nesses casos que houve a manifestação da extrafiscalidade e sim, uma distorção no uso da mesma.

Por outro lado, parte da doutrina mais moderna classifica um tributo como extrafiscal de acordo com os efeitos gerados por ele no campo socioeconômico.

Tal corrente está se tornando cada vez mais forte ao passo que muitos tributos intitulados extrafiscais têm função meramente arrecadatória e muitas vezes tributos arrecadatórios surtem muito impacto na economia e sociedade na medida em que induzem certos tipos de condutas de seus destinatários, tendo estes, portanto, aspectos extrafiscais.

2 A EXTRAFISCALIDADE E OS PRINCÍPIOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Para entendermos a extrafiscalidade precisamos começar destrinchando o “poder de tributar” e quais são os fundamentos desse poder, além de analisarmos os principais princípios que sustentam a extrafiscalidade, dando-lhe forma e limite.

Na lição de Eros Roberto Grau:

Cada direito não é mero aglomeramento de normas, porém um conjunto dotado de unicidade e coerência – unidade e coerência que repousam precisamente sobre seus princípios. (GRAU, 2003, p. 136).

Valendo-nos da lição de Eros Grau, estudaremos os princípios do Direito Tributário com foco na extrafiscalidade como elemento do regime jurídico tributário e princípio do Estado Democrático de Direito, decorrendo destes o poder de tributar, com seus objetivos e limitações traçados nos princípios e garantias constitucionais.

2.1 Supremacia do interesse público

O princípio da supremacia do interesse público é basilador do direito público e, juntamente com o princípio da indisponibilidade do interesse público pela administração pública, direciona o regime administrativo brasileiro.

Para Mello, a Supremacia do Interesse Público é:

Verdadeiro axioma, reconhecível no moderno Direito Público. Proclama a superioridade do interesse da coletividade, firmando a prevalência dele sobre o do particular, como condição, até mesmo, da sobrevivência e asseguramento deste último. É pressuposto de uma ordem social estável, em que todos e cada um possam sentir-se garantidos e resguardados. (MELLO, 2002, p. 41)

Dentro de um contexto tributário, tal princípio é aplicado quando o Estado atinge o patrimônio do particular através dos tributos para garantir a materialização de garantias constitucionais. Tal princípio pode ser considerado um dos fundamentos ao poder de tributar do Estado que, sob a óptica constitucional e com o que podemos extrair do primeiro capítulo deste trabalho, pode e deve ser visto como um direito de tributar.

Atualmente a tributação é a forma utilizada pelo Estado de cumprir suas funções determinadas em nossa Constituição Federal, atendendo as necessidades econômicas, sociais e políticas do país.

De acordo com Spagnol:

A experiência histórica do liberalismo econômico provou a imperatividade da intervenção do Estado no domínio econômico. Entretanto, esta mesma experiência, no Estado Social, demonstrou a ineficiência de uma intervenção direta na economia. Com este respaldo histórico, faz-se urgente que a atividade tributante atual ultrapasse os limites meramente fiscais e se converta em um instrumento de política sócio-econômica por parte do

Estado. A tributação moderna não está mais adstrita ao orçamento fiscal – ou seja, não é mais simplesmente um meio de obter recursos para o Estado – e sim constitui, hoje, um dos principais instrumentos de repartição de riqueza e desenvolvimento econômico, tal como alertava Klaus Tipke ao comentar o sistema tributário alemão: Dessa forma, não se pode conceber o Estado Democrático de Direito dissociado de uma tributação com finalidades amplas, que se resumam na mera fiscalidade. Precisamente neste contexto as contribuições sociais assumem especial relevo. Não seria exagero afirmar, com Misabel Derzi, que o Estado Democrático de Direito está assentado na figura tributária das contribuições. Tais tributos [...] tem por função a garantia de recursos necessários á efetivação pelo Estado de uma série de direitos consagrados ao cidadão por força constitucional. (SPAGNOL, 2002, p. 17).

Portanto, pelo que foi esboçado acima, podemos concluir que a tributação é meio de subsistência do Estado e também instrumento pelo qual o Estado realiza seus deveres constitucionais.

Dessa forma, quando o Estado utiliza a tributação para o sustento de sua “máquina”, podemos dizer que esse poder/direito de tributar é meramente fiscal. Já quando o Estado usa a tributação como meio de atingir os valores constitucionais, podemos dizer que está utilizando da extrafiscalidade.

Para fins didáticos a extrafiscalidade é tratada separadamente da fiscalidade, mas é necessário ter em mente que esses dois conceitos não andam separados, pois são parte dos princípios da tributação como um todo, sendo complementares.

Há princípios que limitam o poder de tributar e há princípios que justificam esse mesmo poder tributador. Portanto, o Estado tributa como meio de se auto financiar para cumprir certos deveres constitucionais que lhe cabem, e também usa o tributo como meio de atingir outros fins constitucionais.

Analisando a finalidade a que a tributação vai atender, podemos entender se um tributo é utilizado pelo Estado como meio fiscal ou extrafiscal de realização de um resultado pretendido. Então, se o resultado pretendido for extrafiscal, o tributo será utilizado como meio extrafiscal, ou seja, todo tributo pode ter caráter fiscal ou extrafiscal, o fator determinante será a finalidade na qual ele será destinado a satisfazer e o efeito que ele pode causar na sociedade como um todo.

Dessa forma, a necessidade de se auto financiar e de realizar os ditames e as garantias constitucionais, fundamentam o poder dado ao Estado de interferir no patrimônio privado por meio da tributação.

2.1.1 A Fiscalidade

A fiscalidade se configura como uma forma do Estado atingir máximas constitucionais, sendo praticamente um princípio que fundamenta a tributação dentro do Estado Democrático de Direito, no qual há proteção á interesses individuais limitados pelo bem-estar da coletividade.

Assim, para proteger o particular e, ao mesmo tempo, garantir que o interesse público prevaleça, ao tributar, o Estado precisa se ater ao princípio da capacidade contributiva, no qual cada contribuinte paga de acordo com suas condições financeiras.

Nogueira afirma a capacidade contributiva como fundamento do dever de tributar:

Falar em cidadania fiscal é falar, sobretudo na capacidade contributiva revelada no aspecto material da fatispécie econômica. Tal aspecto material consiste, objetivamente, no pressuposto, no limite máximo e no parâmetro tributário. É pressuposto na medida em que constitui o próprio fundamento do dever tributário, revelado pela realização concreta da fatispécie de conteúdo econômico que, diante do conjunto de regras e princípios do ordenamento, justifica a incidência da norma tributária. (NOUGUEIRA, 2003, p. 96).

Podemos concluir então que a fiscalidade é princípio que fundamenta a tributação, na medida em que o poder de tributar do Estado é meio de realização da supremacia do interesse público sobre o particular, estando condicionado à capacidade contributiva sob pena de ir contra os próprios valores constitucionais que o justifica.

2.1.2 A extrafiscalidade

Raciocínio idêntico podemos ter em relação a extrafiscalidade como princípio que fundamenta a tributação na necessidade do Estado em intervir na esfera privada para garantir o equilíbrio na vida social.

Desse modo, o Estado tributa não só com objetivos arrecadatários, sendo a extrafiscalidade decorrente do princípio da supremacia do interesse público e fundamento da tributação.

De acordo com o renomado tributarista, Spagnol diz:

A utilização da tributação com finalidade não fiscais é um instrumento de fundamental importância para a consecução dos objetivos da política

econômica do Estado Democrático de Direito. Entretanto, põem-se em debate os limites a esta utilização e a sua necessária relação com os limites e princípios retores da imposição fiscal. Discute-se, assim, até que ponto a tributação extrafiscal não atentaria contra os princípios de justiça, equidade e outros balizadores da tributação fiscal. Nesse sentido, faz-se relevante analisar elementos da construção doutrinária espanhola. Parte dos autores considera que os fins extrafiscais respondem a princípios distintos e em muitos casos até contraditórios com os relativos à tributação fiscal. Destarte, parte da doutrina tende a colocar os princípios retores da tributação fiscal em oposição distinta da que orienta os ditames da imposição extrafiscal, ou, como lembra Miguel Lago, os princípios extrafiscais são colocados em relação e não em integração com os princípios fiscais. (SPAGNOL, 1994, p. 3).

Por fim, podemos dizer que, tanto a extrafiscalidade quanto a fiscalidade, instruem as normas de Direito Tributário como princípios complementares que funcionam como fundamentação das mesmas.

2.2 Indisponibilidade do Interesse Público

O interesse público pode ser conceituado de forma bem ampla, abarcando todo e qualquer interesse geral. Segundo Mello:

A indisponibilidade dos interesses públicos significa que, sendo interesses qualificados como próprios da coletividade – internos ao setor público –, não se encontram à livre disposição de quem quer que seja, por inapropriáveis. O próprio órgão administrativo que os representa não tem disponibilidade sobre eles, no sentido de que lhe incumbe apenas curá-los – o que também é um dever – na estrita conformidade do que dispuser a *intentio legis*. (MELLO, 2002, p. 45).

O interesse público pode ser interpretado como bem jurídico de interesse geral, que deve ser garantido e protegido pela administração pública, em virtude de determinação legal, sendo de interesse público tanto a arrecadação de tributos pelo Estado, quanto qualquer bem tutelado pela lei que passa a ser tangível através dos tributos, sejam eles de finalidade fiscal ou extrafiscais.

Do princípio da indisponibilidade do interesse público desdobram-se outros princípios quando nos encontramos dentro de um contexto tributário. Tais princípios figuram-se como limitadores ao poder de tributar, e devem ser abordados em contraste com a extrafiscalidade para sabermos até que ponto pode-se tributar em nome do interesse público e até que ponto tal tributação realmente atinge o seu fim extrafiscal.

2.2.1 Capacidade Contributiva

Como já foi dito, a capacidade contributiva pressupõe que cada contribuinte deve ter seus tributos cobrados de acordo com sua capacidade de contribuir, ou seja, de acordo com suas condições financeiras.

Aplicado, esse princípio diz respeito às hipóteses de incidência tributárias, alíquotas, bases de cálculo e etc.

Para Spagnol (2002, p. 129) “o princípio da capacidade contributiva diz respeito à sua utilização constitucional como paradigma do princípio da igualdade em Direito Tributário”.

Sob essa óptica, temos o contraste entre o princípio da igualdade, no qual todas as pessoas são iguais perante a lei, e o da capacidade contributiva no qual há distinção legal entre pessoas. Tal paradigma pode ser facilmente quebrado quando conceituamos igualdade segundo os ensinamentos de Rui Barbosa:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoeirar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade [...] Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. (BARBOSA, 1999, p. 22)

No parágrafo 1º do artigo 145 da Constituição Federal, o princípio fica explícito ao lermos “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

A capacidade contributiva reflete diretamente na distribuição de renda, mas encontra dificuldades de aplicação quando nos referirmos a impostos indiretos e taxas. Portanto, tal princípio se torna inócuo em inúmeras situações pela impossibilidade de sua aplicação em casos concretos.

Para a sua melhor aplicação, em se tratando de impostos e contribuições sociais, a hipótese de incidência e base de cálculo devem considerar os recursos de cada contribuinte. Nas contribuições de melhoria, o tributo limita-se ao acréscimo patrimonial resultante da obra pública.

O princípio da capacidade contributiva faz parte de um conjunto de princípios basilares da norma tributária e por inúmeras vezes é desconsiderado através de normas dirigistas, intervencionistas, regulatórias e instrumentais, quando se trata de extrafiscalidade, conforme conclui Tipke (2002):

Embora teoricamente não seja permitido praticar o dirigismo econômico para quaisquer fins com quaisquer meios, se seguirmos a jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão – segundo a qual todo motivo objetivo basta para justificar uma violação ao princípio da igualdade e, mais concretamente, do princípio da capacidade contributiva -, então todas as normas extrafiscais estão praticamente justificadas, pois não é difícil para o legislador indicar uma razão objetiva qualquer, tal como o fomento do crescimento econômico, a redução do desemprego, a garantia da infra-estrutura pública, a manutenção ou melhoria da saúde pública, a proteção ao meio ambiente, o fomento da construção de moradias, o fomento da formação de patrimônio do empregado, etc. (TIPKE, 2002, p. 39).

Portanto, é latente o conflito entre a extrafiscalidade e a capacidade contributiva na visão de Tipke. Mas, em sentido oposto, Baleeiro (2003) se posiciona ao afirmar a existência do desenvolvimento econômico e social como um dos objetivos da extrafiscalidade:

Recorrendo, ainda que rapidamente, à doutrina e à prática estrangeira de época mais próxima, foi nosso objetivo focalizar que os princípios morais, jurídicos e políticos, inerentes à tributação pessoal medida pela capacidade contributiva, não encontram incompatibilidade por parte dos ditames dos economistas. Nem estes, contemporaneamente justificam a desigualdade econômica entre os indivíduos como base indispensável da prosperidade social.

Muito pelo contrário, a corrente moderna mais vigorosa do pensamento econômico procurou nas Finanças Públicas o socorro da política fiscal para preservação do consumo, do investimento e do pleno emprego. Por outro lado, a evasão fiscal de lucros, a título de reservas, etc, nem sempre encontra justificativas econômicas. (BALEEIRO, 2003, p. 819)

Portanto, podemos concluir que a capacidade contributiva está diretamente relacionada com a extrafiscalidade e tal princípio se desdobra em pontos específicos que também influenciam na tributação com fins extrafiscais.

2.2.2 Isonomia

Conforme relacionado anteriormente, o princípio da capacidade contributiva está estritamente ligado ao conceito de igualdade.

Se materializada no Direito Tributário, a igualdade estaria nas condições equivalentes dos contribuintes em relação às hipóteses de incidência dos tributos.

Em se tratando de extrafiscalidade, a isonomia pode encontrar barreiras de aplicação, conforme demonstra Coelho:

Em certas situações o legislador está autorizado a tratar desigualmente aos iguais, sem ofensa ao princípio, tais são os casos derivados da extrafiscalidade e do poder de polícia.

A extrafiscalidade é a utilização dos tributos para fins outros que não os da simples arrecadação de meios para o Estado. Nesta hipótese o tributo é instrumento de políticas econômicas, sociais, culturais e etc.

O poder de polícia, a seu turno, investe legisladores e administradores de meios, inclusive fiscais, para limitar direito, interesse ou liberdade em benefício da oral, do bem estar, da saúde, da higiene, do bem comum, enfim (prevalência do todo sobre as partes). (COELHO, 2001, p. 130).

Portanto, podemos extrair que há integração entre a isonomia e a extrafiscalidade, sendo que esta pode ser instrumento eficaz na garantia daquela.

2.2.3 Generalidade, Universalidade e Progressividade

Os critérios da generalidade, universalidade e progressividade concedem aos impostos maior aderência ao princípio da capacidade contributiva.

A generalidade e universalidade atendem a isonomia na medida em que não criam distinção entre os contribuintes. A progressividade atende a capacidade contributiva e, ao mesmo tempo, a extrafiscalidade, pois é instrumento de distribuição de renda.

2.2.4 Não Cumulatividade e Seletividade

O princípio da capacidade contributiva tem sua aplicação dificultada nos impostos indiretos pela própria natureza dos mesmos. Nesses casos o contribuinte direto repassa a carga tributária para o contribuinte de fato.

Para amenizar essa situação, o legislador determinou a observância dos critérios da não-cumulatividade e da seletividade.

Na não-cumulatividade, os impostos pagos em uma operação são deduzidos do tributo recolhido nas operações anteriores. Na seletividade, alíquotas diferenciadas são adotadas em razão da essencialidade do bem ou atividade tributada.

Sob a óptica extrafiscal, a não-cumulatividade favorece a concorrência natural no livre mercado, sem interferências do Estado que onerem a produção de forma desigual. Já a seletividade desonera produtos essenciais e onera os supérfluos ou nocivos à saúde. A seletividade também pode onerar atividades de menos riscos ou

atividades que representam um risco a sociedade, assim como pode estimular através da baixa oneração certas atividades.

2.2.5 Não-Confisco

O princípio do não-confisco está previsto no artigo 150, VI, da Constituição Federal. No Direito Tributário o confisco não é permitido, conforme preceitua Torres :

A relação entre o direito de propriedade e o direito tributário é dialética. A propriedade privada fornece o substrato por excelência para a tributação, já que esta significa sempre a intervenção estatal no patrimônio do contribuinte. Mas está protegida qualitativamente e quantitativamente contra o tributo: não pode ser objeto de incidência fiscal discriminatória; nem pode sofrer imposição exagerada que implique sua extinção, em vista da proibição de confisco. (TORRES, 2001, p. 58).

Portanto o tributo não deve excluir a propriedade. Vemos então uma oposição entre o interesse público e o privado, que tenta se equilibrar através das diversas teorias e princípios tributários. Tal oposição foi resolvida pela Constituição ao proibir expressamente o confisco.

Nos impostos indiretos o não-confisco se relaciona com a extrafiscalidade na medida em que alguns produtos e serviços podem ser excessivamente onerados, privando o consumo em alguns casos.

2.2.6 Legalidade

De acordo com o princípio da legalidade, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, portanto é proibido exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

O princípio da legalidade se relaciona com a extrafiscalidade principalmente no que tange aos impostos regulatórios como o IPI e o IOF. A influência desses impostos no cenário nacional é tão grande que o legislador permitiu que alterações em alíquotas fossem feitas mediante decreto, nos limites da lei.

2.2.7 Princípio da não surpresa

O princípio da não surpresa está intimamente ligado à segurança jurídica e a legalidade. Tal princípio se faz muito importante na economia de mercado, na qual o

planejamento a médio/longo prazo de custos e despesas, assim como planejamento tributário e estratégia empresarial são necessários para a manutenção e prosperidade da empresa. Dessa forma, o princípio de não surpresa se concretiza através da anterioridade.

A anterioridade condiciona a vigência da lei tributária às regras estabelecidas no art.150, inciso III, alíneas "b" e "c" da Constituição Federal, anterioridade do exercício e anterioridade nonagesimal, mas, assim como no princípio da legalidade, há exceções que atendem à extrafiscalidade.

É o caso do imposto extraordinário de guerra, empréstimo compulsório de guerra e calamidade pública, IPI e IOF, que tem caráter iminentemente extrafiscal.

3 EXTRAFISCALIDADE

Nos capítulos anteriores houve um esforço em demonstrar a extrafiscalidade como princípio do Estado Democrático de Direito na medida em que se faz instrumento hábil e necessário na realização dos valores constitucionais.

Agora, pretende-se analisar de forma geral algumas características dos tributos e como a extrafiscalidade pode agir por meio dessas características para atingir finalidades não somente arrecadatórias, mas também os valores constitucionais.

3.1 Objetivos

Como foi dito no capítulo 1º do presente trabalho, os tributos são instrumentos utilizados pelo Estado na tentativa de materializar os ditames constitucionais, portanto, originariamente, podemos dizer que os objetivos constitucionais ensejam o caráter extrafiscal de algumas normas tributárias e os próprios princípios constitucionais limitam-nas. A exemplo disso vejamos:

A acumulação de capital é fator decisivo no desenvolvimento da economia. O acúmulo de recursos possibilita investimentos que alavancam o desenvolvimento, fomentando conquistas econômicas e sociais, mas o mercado por si só não é capaz de gerar um desenvolvimento pleno e uniforme dentro de uma mesma nação, justificando assim a interferência do Estado.

Como exemplos dessa interferência, o artigo 170 incisos VIII e XI e o artigo 179 da CF que estatuem a busca pelo pleno emprego e tratamento diferenciado para as empresas de pequeno porte. O entendimento é que as empresas de pequeno porte somam grande influência sobre o mercado de trabalho, gerando emprego e estimulando a produção.

Assim, foi editada a Lei n.º 9.317/96 que dispõe sobre um regime tributário privilegiado para as microempresas e das empresas de pequeno porte e institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de pequeno porte – SIMPLES.

Portanto, podemos encontrar em todo o ordenamento normas com caráter extrafiscal que buscam atingir finalidades constitucionais.

3.2 Sistema Tributário Nacional

O Capítulo Iº do Título VI da Constituição Federal trata do Sistema Tributário Nacional e ao longo de seus artigos há a definição de princípios gerais e espécies de tributos, assim como definiu competências.

Dentre as matérias reservadas a Lei Complementar está a disposta no artigo 146 III e suas alíneas e artigo 146 – A.

Atendendo aos dispositivos constitucionais, artigo 3º do CTN define tributo como: “(...) toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 2003, p. 42).

Apesar de traçar características específicas dos tributos, através desse disposto não se consegue definir as espécies tributárias, sendo necessária a análise da regra matriz de incidência tributária para obtermos tal classificação.

Outra forma de determinarmos a classificação de um tributo de acordo com as espécies tributárias existentes é a destinação do produto arrecadado. Tal forma é aceita por uma parte da doutrina por se entender que a hipótese de incidência é suficiente somente para distinguir imposto, taxa e contribuições de melhoria (artigo 145 CF), sendo necessária a análise da destinação do produto arrecadado para melhor se identificar as cinco espécies tributárias.

Assim, a conjugação desses dois fatores, destinação do produto arrecadado e regra matriz de incidência tributária, nos ajuda na classificação tributária. Como

esses dois elementos determinantes variam de acordo com situações de fato e com ditames constitucionais, vamos analisar o traço extrafiscal que pode existir na variação de cada um deles.

3.3 Hipótese de Incidência

Analisando os dispositivos do CTN podemos extrair que as hipóteses de incidência tributária têm natureza econômica e que envolvem a renda, o patrimônio, a produção e circulação de bens e serviços e a importação e exportação de bens e serviços.

Há uma latente dificuldade em se separar as hipóteses de incidência que atendem a extrafiscalidade das que tem cunho essencialmente fiscal. Nessa linha afirma Spagnol:

Impende notar que não obstante determinados tributos possam cumprir finalidades extrafiscais implicam também arrecadação de numerário. [...] mesmo as contribuições, embora afetadas a finalidade ou a orçamentos específicos, cumprem também sua função fiscal ao desagregar o orçamento fiscal da União em relação a responsabilidades constitucionalmente imputadas, como saúde ou educação. Neste ponto o professor Juan Ramalho é incisivo: 'Todo tributo, tenga o no un fin extrafiscal, produce un ingreso de dinero y el carácter fungible del dinero permite una utilización múltiple em uma amplíssima gama de fines. (SPAGNOL, 2002, p. 27).

Na mesma linha de Juan Ramalho, Paulo de Barros (Carvalho, 2007, p.246) afirma que uma mesma entidade tributária pode atender tanto a finalidade fiscal quanto a extrafiscal, sendo que o que ocorre é somente a predominância de uma sobre a outra.

Ainda podemos ressaltar a classificação dos tributos, feita por parte dos doutrinadores, em diretos e indiretos. Tal classificação tem como distinção o sujeito passivo que se divide em contribuinte de fato e contribuinte de direito. Sendo assim, tributos diretos são aqueles em que o contribuinte tem o ônus do pagamento sem poder repassá-lo a outrem. Já os tributos indiretos são aqueles em que o contribuinte pode passar o ônus financeiro do recolhimento do tributo a outrem.

Os tributos indiretos têm certas características extrafiscais, pois oneram o preço e este impacta diretamente no consumidor de forma equivalente, sem considerar os elementos subjetivos de cada um. Os tributos diretos oneram a renda de forma individual, portanto seus traços extrafiscais vão impactar na distribuição de

renda, sendo aliados fortes do Estado na busca pela diminuição das desigualdades sociais.

3.4 Renda

Os tributos incidentes sobre a renda possuem alta capacidade de serem utilizados com finalidades extrafiscais, tendo influencia direta sobre a distribuição de renda e redução das desigualdades sociais.

De acordo com o artigo 43, I do CTN, renda é o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e sobre estes incide Imposto de Renda e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (artigos 153, III e 195, I da CF/88).

O IR tem como princípios informadores a generalidade, a universalidade e a progressividade, impondo que o imposto seja devido por todas as pessoas físicas ou jurídicas que auferirem qualquer tipo de renda. Assim, qualquer efeito extrafiscal idealizado na aplicação do IR tem o poder de atingir um alto número de pessoas, o que maximiza os seus resultados.

Observando o princípio da capacidade contributiva, o IR incide de forma progressiva, considerado o valor de acréscimo patrimonial adquirido por cada contribuinte para definir a alíquota a ser aplicada. Quanto mais renda se auferir maior é a alíquota aplicada e, conseqüentemente, maior é o ônus financeiro do contribuinte.

Assim, o contribuinte com menos renda contribui com uma menor parcela financeira, com o intuito de preservar sua capacidade de sobrevivência e desenvolvimento enquanto o contribuinte com mais renda arca com maiores responsabilidades financeiras frente às despesas públicas geradas no atendimento de deveres constitucionais do Estado.

No caso da CSLL, também são aplicáveis os princípios da universalidade e da generalidade, além do princípio da seletividade das alíquotas que considera a atividade econômica e a quantidade de mão-de-obra utilizada pelo contribuinte. Assim, como estímulo extrafiscal, quanto mais empregos a empresa gera, menos tributação ela paga.

Em relação à renda, o legislador ainda pode estipular dedutores da base de cálculo dos tributos ou dos próprios valores a serem pagos, criando estímulos

extrafiscais que tendem a induzir o comportamento dos contribuintes a realizar ou não condutas visadas pelo Estado na proteção do bem estar da coletividade.

3.5 Patrimônio

A tributação sobre o patrimônio não impacta nos preços dos bens, mas, normalmente, são tributos utilizados de forma regulatória para preservar a função social da propriedade. São eles o Imposto Predial e Territorial Urbano, Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana, Imposto sobre Veículo Automotor, Imposto sobre Transmissão de Bens imóveis e Imposto sobre Transmissão Causa mortis e Doação.

O ITR tem cunho extrafiscal no que tange a reforma agrária. Já o IPTU, de acordo com o próprio artigo 156, 1º parágrafo, é um instrumento de desenvolvimento urbano, pois sua progressividade e variação de alíquotas de acordo com a localização do imóvel preservam a função social da propriedade, estimulam ou não a urbanização de áreas determinadas e o uso da imóvel para certas atividades, além de ajudarem na distribuição de renda.

A extrafiscalidade do IPTU pode ser observada na seletividade aplicada nas alíquotas de acordo com, por exemplo, a finalidade do veículo, a via utilizada, o peso, a potencia, o combustível utilizado, a idade, conservação, preço e etc.

Tanto o ITBI quanto o ITCD tem potencial extrafiscal no que tange a possibilidade de aplicação da progressividade de alíquotas, mas tal possibilidade ainda não é pacífica na doutrina.

3.6 Produção, Circulação e Consumo de bens e Serviços

O Imposto sobre Produto Industrializado, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, Programa de Incentivo Social/Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social e a Contribuição sobre o Domínio Econômico em se tratando de combustíveis e royalties, são exemplos de tributos sobre a produção, circulação e consumo de bens e serviços.

O IPI está previsto no artigo 153, IV CF/88 e regulamentado nos termos do artigo 46 do CTN. O mesmo incide sobre o desembaraço aduaneiro de produtos industrializados, sobre a saída desses produtos dos estabelecimentos industriais e

sobre a aquisição destes quando arrematados em leilão. O IPI está sujeito a seletividade de alíquotas e anão cumulatividade.

O ICMS está previsto no artigo 155, II CF/88 e regulamentado pela Lei Complementar número 87/96 (Lei Kandir). O mesmo incide sobre operações que envolvam a circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.

A COFINS e o PIS estão previstos na Lei Complementar 70/91 e na Lei Complementar 7/70, respectivamente, incidindo sobre a receita bruta, podendo ser cumulativos ou não de acordo com a Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03, onerando, assim, a produção ou o consumo.

O ISSQN está previsto no artigo 156, III CF/88 e regulamentado pela Lei Complementar 116/03. O mesmo é de competência dos municípios e incide sobre serviços, excluindo aqueles nos quais incida ICMS.

A não cumulatividade de alguns tributos como o ICMS e o IPI trazem mais impactos positivos extrafiscais do que os tributos cumulativos. Isso porque a cumulatividade da tributação onera a produção, alterando o preço do produto ou serviço ao consumidor final, atingindo o poder de compra e a capacidade de sobrevivência das famílias.

Segundo Gouvêa (2006, p. 163) “A tributação cumulativa distorce os preços, onera exportações e estimula a verticalização das empresas, valores sobre os quais a incidência não cumulativa é neutra.”

Assim, o legislador tem tentado inserir a não cumulatividade no PIS/COFINS, o que o fez nas hipóteses da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/03. Ressalta-se que, assim como o IPI, ISSQN e o ICMS não incidem sobre as exportações, o PIS/COFINS também não incide sobre exportações. Mas nos casos de PIS/COFINS cumulativo, a oneração dos processos produtivos antes da exportação impacta na competitividade do preço do produto exportado.

O potencial extrafiscal e os efeitos extrafiscais dos tributos também podem ser percebidos através da aplicação ou não aplicação de princípios como o da seletividade, legalidade e não surpresa.

A seletividade em razão da essencialidade do produto, imposta pela Constituição Federal, artigo 153, parágrafo 3º, I, ao IPI, tem o intuito de garantir que produtos diretamente ligados a sobrevivência das famílias tenham uma menor carga

tributária incidente quando comparados a produtos considerados supérfluos à vida digna humana.

Ressalto que por força do artigo 155, II, parágrafo segundo, III CF/88, o ICMS poderá ser seletivo, mas tal brecha constitucional não é muito utilizada para fins extrafiscais.

Assim, esses ditos tributos regulatórios também gozam de exceções relativas aos princípios da legalidade e anterioridade ou não surpresa.

O IPI pode ter suas alíquotas alteradas por ato do Poder Executivo e somente segue a regra da anterioridade nonagesimal, maximizando seu potencial extrafiscal.

A CIDE combustíveis pode ser seletiva quanto ao tipo de combustível utilizado, podendo fomentar a produção e uso de determinado combustível, como o álcool, ou influenciando nos preços dos combustíveis mais utilizados em processos produtivos ou no transporte. A CIDE combustíveis é exceção ao princípio da legalidade e da anterioridade do exercício por ser considerada instrumento de alto potencial regulatório.

Portanto, dentre as possibilidades extrafiscais desses tributos estão a influência no preço final ao consumidor, estímulo ou não ao uso e consumo de determinados bens e serviços e a exportação, dentre outras possibilidades de influenciarem na economia e na vida social.

3.7 Operações Financeiras

O Imposto sobre Operações Financeiras está previsto no artigo 153, V CF/88 e regulamentado nos artigos 63 a 67 do CTN. Incide sobre as operações de crédito, câmbio, seguro, títulos e valores mobiliários.

O IOF pode ser utilizado como instrumento de Política Monetária, por isso seu caráter extrafiscal é latente, não atendendo ao princípio da anterioridade e, em relação ao princípio da legalidade, suas alíquotas podem ser alteradas por ato do poder Executivo nas condições previstas em lei.

O IOF sobre o crédito pode combater a inflação desestimulando os empréstimos e, por consequência, o consumo, equilibrando a oferta e a procura. Ao passo que pode estimular certos seguimentos da economia facilitando o crédito para algumas atividades específicas como a rural.

O IOF sobre o câmbio é instrumento de Política Cambial, onerando a conversão da moeda nacional em estrangeira, mantendo a reserva de dólares ou beneficiando o cambio para fomentar a importação de determinados bens.

O IOF sobre títulos e valores imobiliários pode agir sobre o mercado mobiliário, dificultando especulações ou evasão de divisas.

Sobre o caráter extrafiscal desses tributos e a aplicação dos princípios da legalidade e não surpresa, Gouvêa nos adverte:

Não é a obediência ou desobediência aos princípios que dá caráter extrafiscal ao tributo, mas a natureza de seu fato gerador e a mobilidade de suas alíquotas. Partindo da existência de um tributo próximo o mais possível da neutralidade, a alteração homogênea de sua alíquota, no curto ou no longo prazo não produzirá efeitos. Ao revés, as modificações na tributação surtem efeitos extrafiscais, mesmo que a longo prazo.

A flexibilidade da obediência aos princípios da legalidade e não surpresa tem o condão de incrementar o potencial de extrafiscalidade dos tributos, tornando-os aptos a contribuir com políticas públicas de curto prazo. O Poder Constituinte Originário, reconhecendo a efeitos aptidão extrafiscal de um tributo, potencializa-a, afastando a incidência dos princípios. (GOUVÊA, 2006, p. 169).

Assim, a não obediência aos princípios não é o que determina a extrafiscalidade de um tributo, mas potencializa o caráter extrafiscal já existente em cada um.

3.8 Exportação e Importação

O Imposto de Importação e o Imposto de Exportação são fortes instrumentos de política econômica, pois tem o potencial de proteger a indústria nacional e o mercado interno.

O II e o IE estão previstos no artigo 153, I e II da CF/88 e regulamentados nos artigos 19 a 28 do CTN. O II incide sobre a entrada de produtos estrangeiros no território nacional e o IE incide sobre a saída de produtos nacionais ou nacionalizados do território nacional.

O II protege diretamente a indústria nacional, sendo um ônus a mais aos produtos estrangeiros, impactando no preço final do produto vendido em território nacional, aumentando o poder de concorrência dos produtos nacionais similares. Mas também tem o poder de facilitar a importação de produtos sem similares nacionais ou com similares nacionais em falta.

O IE tem o poder de influenciar na exportação de produtos nacionais, facilitando ou não a saída de bens do território nacional e a entrada de divisas estrangeiras, portanto também interfere no preço dos bens.

3.9 Salários e Folha de Pagamentos

Prevista no artigo 195 da CF/88, a Contribuição dos Empregados incide sobre o salário percebido pelos mesmos.

Tal Contribuição tem efeito extrafiscal negativo por estar submetida a regressividade, sendo contrária as aspirações constitucionais de distribuição de renda.

Também, com efeito, extrafiscal negativo, a Contribuição Social dos Empregadores prevista no artigo 22 da Lei 8.213/91, incide sobre o total de salários pagos, desestimulando a criação de novos postos de trabalho.

Além dessas contribuições, temos inúmeras outras, como as do Sistema S, que oneram a folha de pagamento e desestimulam a contratação de mão de obra.

3.10 Destinação do Produto Arrecadado

A extrafiscalidade sobre o viés do fato gerador tenta alcançar valores constitucionais através da influencia de condutas e o sucesso dessa intenção condiciona-se a realização destas. Portanto, podemos dizer que a finalidade é atingida de forma indireta.

Já a extrafiscalidade sobre o viés da destinação do produto arrecadado alcança os valores constitucionais através da própria destinação, ou seja, a finalidade é atingida de forma direta.

Como é bem sabido, as contribuições são tributos cujo produto arrecadado tem destinação determina, afetadas, e são o melhor exemplo nesses casos. Já os impostos, por não terem destinação determinada, somente podem expressar seu caráter extrafiscal através do fato gerador.

Há uma linha tênue que separa a extrafiscalidade da fiscalidade e, na maioria das vezes, esses elementos se encontram juntos no mesmo fenômeno fiscal. Isso é simples de perceber quando tratamos de extrafiscalidade na destinação do produto arrecadado, mais especificamente quando tratamos das Contribuições.

As Contribuições têm características específicas que influenciam em seu potencial e efeitos extrafiscais.

A destinação específica do produto arrecadado através das Contribuições implica em dizer que o contribuinte das mesmas precisa estar ligado a essa finalidade e que a atuação do Estado através dessa Contribuição precisa atingir esse grupo de contribuintes que suportam o ônus financeiro.

Ressalto que o fato da destinação do produto arrecadado com as Contribuições estar ligado ao grupo de contribuintes não quer dizer que não haja efeitos extrafiscais indiretos que ultrapassem os limites desse grupo.

3.11 Contribuição para a Seguridade Social

O artigo 195 da CF/88 determina que a Seguridade Social será financiada através de Contribuições Sociais. Sendo assim, a Seguridade Social é um fim extrafiscal constitucional sustentado pela Contribuição do Empregador sobre Folha de Salário, Contribuição dos Empregados, Contribuição sobre o Lucro Líquido e a COFINS.

O artigo 167, XI da CF/88 vincula expressamente as receitas da contribuição do Empregador sobre a Folha de Salário e a Contribuição dos Empregados ao financiamento do Regime Geral de Previdência Social, portanto são Contribuições de caráter previdenciário.

Em se tratando das receitas advindas da CSLL e da COFINS, as mesmas são vinculadas ao financiamento da Seguridade Social como um todo: Previdência, Saúde e Assistência.

3.12 PIS/PASEP

De acordo com a Constituição Federal artigo 239 Caput, a arrecadação decorrente das Contribuições para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público financiam o Programa do Seguro-Desemprego e o Abono previsto no parágrafo terceiro do mesmo artigo.

Já em seu parágrafo primeiro, a Constituição Federal determina que 40% dessa arrecadação será destinada a financiar o Programa de Desenvolvimento

Econômico. Assim, tais contribuições têm finalidades extrafiscais que impactam na área social e econômica do país.

3.13 CIDE Combustíveis e CIDE Royalties

O parágrafo quarto do artigo 177 da CF/88 determina a instituição de Contribuição de Intervenção no Domínio Público sobre atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível – CIDE Combustíveis.

O inciso II do mesmo artigo determina que a destinação dos recursos arrecadados será o pagamento de subsídios à preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e petróleo e seus derivados; financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; e ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes.

Assim, a própria Constituição determinou a finalidade extrafiscal da CIDE Combustível

A CIDE Royalties é destinada ao Programa de Estímulo à Interação Universidade – Empresa e está prevista na Lei 10.168/00.

Sua finalidade é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro através de programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo.

A CIDE Royalties incide sobre a remessa de Royalties para o exterior e sua destinação específica está prevista no artigo primeiro da Lei 10.332/01, sendo para: o Programa de Ciência e Tecnologia para o Agro-negócio, Programa GENOMA, Programa de Ciência e Tecnologia do Setor Aeronáutico e Programa de Inovação para a Competitividade.

É nítida a intenção extrafiscal do legislador ao tributar a remessa de Royalties ao exterior e destinar seu produto ao desenvolvimento da tecnologia nacional.

3.14 Institutos de Direito Tributário

Os Institutos de Direito Tributário são formas de interferir nas regras padrão de cada tributo com intuito de alcançar uma finalidade extrafiscal específica. São os ditos “benefícios fiscais”.

A exemplo desses institutos temos: incentivos fiscais, isenções, imunidade, reduções de alíquotas e base de cálculo, crédito presumido, restituição, compensações, simplificação de obrigações acessórias, parcelamento e etc.

Como já foi dito anteriormente, as Contribuições tem finalidade pré-determinada e por isso tem menos aptidão para serem utilizadas por esses institutos. Cada instituto é utilizado para uma finalidade específica que pode não coincidir com a finalidade constitucional das Contribuições.

3.15 Benefícios Fiscais

Os benefícios fiscais estão previstos expressamente na Constituição Federal somente nos artigos 151 e 227.

A Constituição permite o uso de benefícios fiscais no caso em que a finalidade for equilibrar o desenvolvimento socioeconômico entre as regiões do país ou no caso cuja finalidade for proteção de crianças abandonadas, ou seja, permite que benefícios sejam concedidos com o objetivo de intervir na economia de maneira a diminuir desigualdades e proteger a família.

Tais benefícios podem se materializar por meio de isenções, reduções de base de cálculo ou alíquotas, créditos fiscais, financiamentos, parcelamentos, anistias e etc.

A mensuração dos resultados dos efeitos dos benefícios permeia o campo social e econômico, sendo muitas vezes de difícil comprovação, principalmente porque os elementos macro e micro-ambientais também precisam ser considerados para que não haja distorções.

No artigo 14 da Lei Complementar 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal - o legislador impôs de forma generalizada algumas regras sobre o assunto, voltado totalmente para a questão orçamentária no que diz respeito às renúncias fiscais, se omitindo, por exemplo, em relação a finalidade do benefício concedido, eficácia do instituto utilizado, comprovação dos resultados extrafiscais esperados e etc. Assim, afirma Gouvêa:

Além da relevância e utilidade, aumenta o interesse pelo tema o necessário esforço multidisciplinar, vez que os benefícios fiscais materializam-se em normas tributárias, constituem preocupação de direito financeiro (pois tem reflexo no orçamento público), perseguem objetivos conexos com a política

econômica estatal e sua eficácia somente pode ser apurada com recursos da contabilidade e da ciência econômica. (GOUVÊA, 2006, p. 203)

Assim, cada benefício fiscal concedido tem uma função extrafiscal própria e vai surtir efeitos fiscais e extrafiscais distintos de acordo com a forma e o tributo utilizado, ensejando um acompanhamento mais específico que garanta que os preceitos constitucionais sejam cumpridos.

4 LIMITES DA EXTRAFISCALIDADE

A extrafiscalidade está inserida no ordenamento jurídico brasileiro e portanto submete-se a limites de diversas naturezas. A própria finalidade com a qual é utilizada limita sua aplicação.

A extrafiscalidade e a fiscalidade são complementares, juntas atendem a objetivos constitucionais, mas existem campos em que a extrafiscalidade é ineficaz e não é admitida.

Sendo assim, a extrafiscalidade é limitada por diversos fatores como os princípios constitucionais, princípios tributários já trabalhados anteriormente, princípios econômicos e sociais. A utilização da extrafiscalidade exige a análise de todos esses elementos e a ponderação sobre causa e efeito, ônus *versus* bônus, pois, assim como na economia, todos esses elementos estão interligados e sobre influência uns dos outros.

4.1 Limites Constitucionais e Principiológicos

Como foi dito anteriormente, a extrafiscalidade compõe o ordenamento jurídico pátrio e a ele está submetido. Como instrumento capaz de atingir objetivos de caráter social, econômico e cultural, e não somente arrecadatários, a extrafiscalidade submete-se aos princípios que limitam o poder de tributar e também aos princípios orientadores da atividade econômica, social e cultural.

Nessa linha de raciocínio, a extrafiscalidade não pode se opor aos princípios de direito tributário como, por exemplo, o da capacidade contributiva, legalidade ou o da não surpresa mas, por outro ângulo, a extrafiscalidade não pode deixar de

atender seu fim social em virtude do estrito cumprimento dos princípios de direito tributário.

Desta forma, a extrafiscalidade e os princípios tradicionais do direito tributário se conectam em inúmeras combinações que delimitam as possibilidades da tributação, independente dos efeitos e finalidades pretendidos através da extrafiscalidade. Como bem disse Werther Botelho Spagnol:

[...] a tributação responde a princípios globais, os quais de vem ser interpretados em consonância com as normas constitucionais gerais, visto que são interdependentes. É mister ressaltar que os limites a tributação extrafiscal são os mesmos impostos, de maneira geral, ao poder de tributar e que as finalidades extrafiscais são um desdobramento ou complemento da atividade fiscal, geridas, nas respectivas dimensões, pelos mesmos princípios consagrados constitucionalmente. (SPAGNOL, 2001, p. 28).

É válido frisar que a extrafiscalidade sempre irá se valer de uma norma jurídica para se materializar e sempre terá um objetivo além do arrecadatório, portanto parece claro sua submissão aos princípios gerais de direito e de direito tributário, além dos princípios da área que pretende atingir, como por exemplo, princípios do Direito Econômico, Ambiental, da Seguridade Social, Desportivo, da Cultura e etc, assim como parece obvio o respeito às aspirações econômicas e sociais constitucionais.

Portanto, a tributação diferenciada tem que almejar objetivos constitucionais, sendo inconstitucional utilizar da prerrogativa da extrafiscalidade sem que haja uma contrapartida social nas mesmas proporções que o benefício ou maior.

Juntamente com os princípios há os direitos fundamentais constitucionais, os quais ao de ser respeitados na aplicação da extrafiscalidade. Assim, quando falamos em direito de propriedade, resgatamos o princípio do não confisco. Por mais que uma imposição tributária tenha um cunho extrafiscal, a mesma não poderá ser onerosa a ponto de afetar a propriedade do contribuinte.

Os benefícios fiscais concedidos por meio das extrafiscalidade precisam ser necessários, mostrando-se como a forma mais adequada para atingir um objetivo constitucional, tornando claros os benefícios e mensuráveis seus resultados, em respeito ao princípio da igualdade.

O conflito entre princípios no momento de delimitar a abrangência de uma norma extrafiscal é inevitável em muitos casos, e só poderá ser sanado aplicando a razoabilidade entre os interesses e valores envolvidos.

4.2 Limites normativos

A extrafiscalidade também é limitada pelas regras jurídicas quando tratamos dos instrumentos que a materializam, ocorrendo nas quando:

a) A lei já determina o objetivo do tributo, como no caso do ITR que tem o objetivo constitucional de desestimular a manutenção da propriedade improdutiva (art. 153, parágrafo 4º, inciso I) ou no caso da seletividade do IPI (153 parágrafo 3º, inciso I).

b) A lei proíbe a utilização de certo instituto mesmo se for para fins extrafiscais, como no caso do ICMS que não pode ser utilizado para regular a oferta de mercadorias no país, incidindo sobre mercadorias exportadas (art. 155 parágrafo 2, X, a, CF), ou seja, a norma determina que o tributo não pode ser utilizado para determinado fim.

c) A lei pode instituir normas de competência que impetem certos entes da federação de utilizarem da extrafiscalidade, como no caso da regra do artigo 155, parágrafo 6 da CF/88 que determina que somente o ente competente para impor o tributo pode conceder isenção do mesmo.

d) A lei pode exigir qualificação hierárquica da norma que materializará a extrafiscalidade, como as disposições constitucionais de processo legislativo. Assim, via de regra, os institutos tributários são instituídos por lei ordinária, as imunidades por normas constitucionais e, excepcionalmente, admite-se extrafiscalidade através de normas infralegais.

4.3 Limites lógicos

A extrafiscalidade pode, mesmo que de acordo com todo o ordenamento jurídico, não ser capaz de atingir o objetivo perseguido, pois certos instrumentos tributários atendem algumas finalidades não sendo capazes de atender a outras. É o caso, por exemplo, das contribuições sociais que tem sua arrecadação vinculada a uma finalidade específica, não podendo ser desvirtuadas para atender outras finalidades. Portanto, a natureza jurídica do tributo precisa ser considerada para sua utilização extrafiscal, de forma que, usando o mesmo exemplo das contribuições, as

mesmas não poderiam ser objeto de incentivos diversos aos já estabelecidos em suas normas sob pena de se dar finalidade diversa aos seus valores que não a constitucional.

Ressalta-se também o limite estabelecido pela classificação dos tributos em diretos e indiretos de acordo com a possibilidade ou não de se repassar o ônus tributário ao consumidor final. Portanto, para se afetar preços, um incentivo fiscal deveria por lógica ser concedido através de tributos indiretos e para se distribuir renda, por lógica, os tributos diretos podem ser utilizados.

Sendo assim, a natureza jurídica dos tributos determina a capacidade de cada um em produzir determinados efeitos, determinando sua utilidade extrafiscal.

CONCLUSÃO

A extrafiscalidade não se apresenta como uma exceção à fiscalidade e nem tão pouco como seu oposto. A mesma faz parte da tributação e do Direito tributário, fazendo-se indispensável em um Estado que busca equilibrar forças econômicas e objetivos sociais em busca do bem comum.

Como parte do Direito Tributário a extrafiscalidade também se submete aos princípios que regem o Direito Público - supremacia do interesse público e indisponibilidade do interesse público pela administração pública – e também se submete aos mesmos princípios que limitam o poder de tributar do Estado.

Sendo instrumento do Estado da busca de realizações constitucionais, podemos dizer que ela faz parte não só do Direito Econômico, mas também do Direito Social, Desportivo, Cultura e etc, materializando-se através do Direito Tributário.

A extrafiscalidade engloba, além dos princípios tributários, os valores constitucionais e os institutos tributários nos quais ela toma forma. Sendo assim, quando delimitado os valores que a extrafiscalidade atingirá, faz-se necessário determinar a forma de atuação da mesma, ou seja, o tributo. Cada tributo, em sua essência, já mostra a sua disponibilidade de uso extrafiscal através da sua natureza jurídica, fato gerador e destinação da arrecadação.

A extrafiscalidade dá liberdades ao legislador, mas se submete a limites constitucionais, tributários, sociais, econômicos e, principalmente, a limites determinados pelo seu objetivo e aos princípios de Direito Público.

Portanto, a extrafiscalidade é instrumento essencial ao Estado na busca de atingir preceitos constitucionais. Pautada por princípios e valores constitucionais e sociais, a mesma pode assumir diversas formas no Direito Tributário e é indispensável ao Estado Democrático de Direito, devendo ser vista como Princípio do Estado Democrático de Direito.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BARBOSA, Ruy. **Oração aos Moços**. Rio de Janeiro: Casa de Rui Barbosa, 1999.

BRASIL. **Código tributário nacional**. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. (Legislação brasileira). Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. 31. ed. atual e ampl. São Paulo: Atlas, 2003. (Coleção Saraiva de Legislação). Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes.

BRASIL. **Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 13 nov. 2011.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

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

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1998**. São Paulo: Malheiros, 2003.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições: uma figura *sui generis***. São Paulo: Dialética, 2000.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2002.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 1998.

NOUGUEIRA, Roberto W. L. **Fundamentos do dever tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

SPAGNOL, Werther Botelho. **As contribuições sociais no direito brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

SPAGNOL, Werther Botelho. **Da tributação e sua destinação**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

SPAGNOL, Werther Botelho. **O regime jurídico-constitucional aplicável às contribuições sociais no direito brasileiro**. 2002. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2002.

TIPKE, Klaus. **Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva**. Malheiros: São Paulo, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2007.