

EXTRAFISCALIDADE NA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO: FUNDAMENTOS JURÍDICOS E PERSPECTIVAS

Heitor Kulig Branco¹

Sumário: 1. Aspectos Gerais da Tributação; 2. Tributo no Direito Financeiro; 3. Tributo no Direito Tributário; 4. Dupla Acepção de “Tributo”; 5. Funções do Tributo; 6. Princípio da Capacidade Contributiva; 7. Tributação sobre o Consumo; 8. Conclusão.

Palavras-chave: Tributo - Extrafiscalidade - Tributação - Norma Jurídica Tributária - Capacidade Contributiva - Consumo

1. Aspectos Gerais da Tributação

A tributação é um fenômeno hipercomplexo tomado como objeto de estudos por diversos ramos do conhecimento científico. Por isso mesmo, ao se estudar o “fato tributário” sob a perspectiva jurídica, bem como as suas causas, efeitos e relações, há que se observar a preciosa lição de Paulo de Barros Carvalho quanto à multiplicidade de ângulos possíveis de encará-lo em virtude da inexistência de um “fato puro”².

Neste sentido, sob a ótica *social*, o fato correspondente ao tributo é tomado enquanto instituto proveniente das relações entre os sujeitos de uma sociedade,

¹ Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Especialista em Direito Tributário pela Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo (FDSBC) e graduado em Direito pela mesma Faculdade. Bacharel em Filosofia pela Universidade de São Paulo (USP). É advogado desde 2011 e Professor no Curso de Direito na Universidade Metodista de São Paulo. É Professor no Curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. E-mail: heitor_kbr@hotmail.com.

² “No contexto jurídico, só tem cabimento falar-se em elementos juridicizados, sendo inadmissível pretender atribuir efeitos de direito a fatos meramente econômicos, contábeis, políticos ou históricos” (CARVALHO, 2014, p. 5).

servindo de base para aprofundar como a interação, a coesão e o controle social operam. Os interesses individuais e coletivos, além das forças de poder também são levados em consideração sob o aspecto social de se estudar a tributação.

Na orla *política*, busca-se investigar o fato tributário com enfoque nos meios de realização e obtenção dos fins almejados por uma dada comunidade. Constata-se, portanto, o enlace entre o tributo e as políticas públicas, as quais objetivam a conservação e o aprimoramento das sociedades por meio da tomada de decisões de seus integrantes relativas ao tributo.

Quanto ao prisma *histórico* da tributação, são estudadas as expressões do fato tributário ao longo do tempo, utilizando-se de fontes históricas como ponto de partida para a compreensão dos relatos produzidos acerca do tributo. Nas eras humanas de determinado tempo e espaço, a história do tributo se vale de reconstruir o passado, de modo a preservá-lo ao futuro.

Interessante notar a *visão psicológica* do tributo, haja vista o estudo inerente às percepções e escolhas que o indivíduo e a coletividade realizam em virtude da tributação. O entendimento da influência e dos hábitos também compõe a ótica psicológica tida quanto ao fenômeno tributário.

Em relação ao ponto de vista *econômico*, a tributação guarda como pressuposto a investigação da eficiência na alocação de recursos produzidos, distribuídos e consumidos pelos diversos agentes econômicos de uma sociedade. A carga tributária e a formação do preço e do custo dos tributos são igualmente relevantes para o viés econômico alcançado no estudo do fato tributário.

A tributação também é tomada sob a perspectiva *filosófica*, em um movimento de reflexão quanto à sua origem, motivos e formas, trazendo consigo uma atitude crítica sobre o tributo. Construções de teses, especulações investigativas, considerações aprofundadas acerca das possibilidades e limites do tributo guardam estrita relevância no aproximar filosófico da tributação.

Finalmente, o fato tributário é estudado principalmente pelo prisma *jurídico*, o qual tem por substrato o texto legal positivado, o entendimento das regras jurídicas de condutas sociais e o funcionamento da técnica normativa para a prescrição dos comportamentos intersubjetivos de uma sociedade.

Os recortes metodológicos interpretativos do “fato tributário” não se esgotam, sendo imaginável assumir ainda mais possibilidades e perspectivas a serem alcançadas, como a antropológica, a contábil e assim em diante. É por tal razão, portanto, que o viés explorado pelo presente escrito contará com o recorte conferido pela Ciência do Direito, razão pela qual a precisão que se pretende conferir inicialmente será a da estabilização do “fato tributário” sob a sua ótica *jurídica*.

Considerando-se a amplitude dos debates do tema em matéria jurídica, diversas são as teorias e muitos os instrumentos de investigação da tributação. Com a adoção do método preconizado pela Escola do Construtivismo Lógico-Semântico³, tem-se que a linguagem científica encontra no direito positivado o substrato para desenvolver as suas próprias considerações.

E, fixando-se tal premissa, é avançando sobre o sistema do direito positivo brasileiro que duas significações de “tributo” são constatadas com a exposição conferida pelo legislador. Logo, se a tributação é ação de se tributar por intermédio do tributo, é preciso trazer a definição dos dois conceitos de tributo que se encontram positivados no ordenamento jurídico brasileiro.

2. Tributo no Direito Financeiro

O primeiro conceito de tributo encontrado no direito positivo está no art. 9º, da Lei nº 4.320/64, considerada a legislação que traz normas gerais em matéria financeira:

³ O Constructivismo Lógico-Semântico é uma verdadeira Escola de Direito, posicionada no contexto atual do debate das ciências jurídicas. Para tal assertiva ver: “Algo sobre o Constructivismo Lógico-Semântico”, de Paulo de Barros Carvalho (2014) e “O Constructivismo Lógico-Semântico como método de trabalho na elaboração Jurídica”, de Aurora Tomazini de Carvalho (2014).

Art. 9º Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.

Interpretando-se o texto colacionado, o tributo, sob tal acepção, é receita pública do tipo derivada que é destinada a uma despesa pública.

Ao arranjar normativamente os elementos que formam o seu conceito, tem-se que o tributo, para o Direito Financeiro, é a previsão hipotética de ingresso de receita pública e a consequente destinação da quantia na forma de despesa pública. O legislador, portanto, cria vínculos jurídicos entre quem recebe com quem aplica o tributo, performando a norma jurídica da destinação do tributo⁴. Com isso, o “fato tributário” é aqui considerado propriamente enquanto a hipótese da norma jurídica financeira⁵.

Da acepção normativa ao desenrolar fenomenológico, o “fato tributário” dará ensejo à “relação jurídica financeira”, de modo que é essa significação do art. 9º citado a mais adequada em termos jurídico-positivos.

3. Tributo no Direito Tributário

Ocorre também que para o Direito Tributário, o legislador trouxe no art. 3º, da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), lei que abarca as normas gerais em matéria tributária, outra definição para o conceito de tributo na ordem positiva:

Art. 3º Tributo é 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.

⁴ BRANCO, Heitor Kulig. *Reflexos jurídicos da desvinculação de receitas na destinação dos tributos* (2021). Neste livro, o fenômeno da desvinculação de receitas tributárias foram o objeto de reflexão jurídica do destino dos tributos.

⁵ A investigação das enunciações do sistema positivado que prescrevem a conduta destinatária podem ser categorizados como “norma jurídica em sentido estrito”, de modo a possibilitar a construção de um modelo otimizado de estudo sobre as finanças públicas denominado “Regra-Matriz de Destinação Tributária”.

Organizando-se os termos que compõem a definição legal, tem-se que tributo é uma imposição que parte do Estado. A obrigação tributária consiste em uma quantia a ser entregue a mando do Estado pela realização de uma conduta lícita.

A aproximação das propriedades previstas no conceito positivado conduz à acepção de tributo enquanto “norma jurídica tributária”. Neste ponto, o legislador estipula vínculo jurídico entre quem institui com quem deve recolher o valor do tributo⁶.

Por derradeiro, o tributo como norma, fato e relação exprime a ideia de sua criação até a concretude do evento previsto há hipótese normativa e o consequente enlace jurídico daí resultante. O art. 3º do CTN expresso antes encontra nesta interpretação o sentido jurídico precisado em lei.

4. Dupla Acepção de “Tributo”

O “fato tributário” motivador da “relação jurídica tributária” não se confunde com o “fato tributário” da “relação jurídica financeira”. Essa distinção é clareada com a fixação das premissas em relação à impossibilidade de um fato ser doravante visto como puro e quanto à multifocalidade propiciada pelos saberes direcionados à tributação.

Avançando-se um pouco mais, o “fato tributário” sob a perspectiva jurídica encontra-se atrelado às acepções normativas de tributo localizadas em dois subsistemas distintos do direito positivo, daí a possível confusão de pensar o seu sentido sem considerar ambas as representações conferidas pelas Ciências do Direito Financeiro e do Direito Tributário.

Por isso, a delimitação do seu emprego é tão necessária já que a discussão doutrinária não encontrou muita convergência de entendimento nos últimos tempos.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros (201, p. 53).

E, o mais importante, quando a utilização do termo “fato jurídico tributário” é empregada, há que se elucidar o contexto de sua utilização, se para o Direito Financeiro ou o Direito Tributário, conforme sustentado anteriormente.

Em síntese, o estudo na ótica jurídica da tributação no Brasil envolve, muitas das vezes, a confusão entre dois ramos científicos distintos, os quais se identificam quanto à estruturação normativa, mas se diferenciam semântica e pragmaticamente.

Já que a extrafiscalidade é o foco do escrito, essa pequena introdução terminológica se presta para mais um recorte, posicionando a presente análise acerca da função extrafiscal do tributo como um fenômeno circundante à Ciência do Direito Tributário. Com isso, para a proposta do artigo será naturalmente deixado de lado considerações relativas à política fiscal ou quanto à destinação dos tributos correspondente à “norma jurídica financeira”.

5. Funções do Tributo

Para a compreensão do prisma específico da extrafiscalidade sob o enfoque da Ciência do Direito Tributário é preciso investigar em conjunto o próprio sentido de fiscalidade, correspondendo ambas em funções desempenhadas pelo exercício da tributação pelo Estado. Quando observada a razão de sua existência, o tributo pode, em verdade, assumir três funções.

A primeira função é a *fiscal*, cuja predominância é a que considera a capacidade arrecadatória de recursos por parte do Estado. O abastecimento dos cofres públicos aqui é prioridade, devendo a tributação se dirigir aos núcleos de riqueza mais evidentes e salutareos dos sujeitos da sociedade. A sua etimologia indica ser a origem do termo a palavra latina *fiscus* e que era utilizada para designar os cestos nos quais os romanos colocavam o produto arrecadado pelos tributos.

A arrecadação poderá tomar caminhos diversos, sendo dois os mais comuns. Ou se pretende arrecadar para manutenção e conservação do Estado ou para a realização de investimentos e aprimoramentos públicos. Percebe-se que a destinação

tende a ser a razão dos tributos predominantemente fiscais, porém esse campo de investigação encontra-se limitado pela Ciência do Direito Tributário.

Por tal motivo, é o imposto a espécie tributária por excelência que cumpre essa missão até então. Nos últimos tempos, outro tipo de tributo passou a exercer tal papel, de modo que a contribuição social demonstrou ter um caráter fiscal evidente, inclusive com poder ainda maior de arrecadação de valores na esfera federal⁷.

Já a função *extrafiscal* conduz à ideia de algo que vá para além do objetivo arrecadatório. Essa qualidade é adicionada à fiscalidade é justamente um dos pontos da presente análise. Veja-se que o próprio sufixo “extra” significa algo que vá além de, a mais. Ou seja, além da arrecadação, espera-se algo que extrapole a função de abastecer os cofres públicos com dinheiro.

E, neste caso, é a alteração do comportamento humano, seja para incentivá-la ou refreá-la, o objetivo e a expectativa da norma tributária. Com isso, a indução comportamental representa os estímulos para a realização de determinada conduta normativa, ao passo que a refração procura evitar a sua prática.

O sentido amplo de *extrafiscalidade*⁸ é, pois, o de ser uma técnica estatal de modulação de conduta dos sujeitos que supera a arrecadação de tributos. Por limites constitucionais, o Estado não pode utilizar a *extrafiscalidade* arbitrariamente, de modo que o seu fim é a realização ou a preservação de um valor.

De outro lado, atento às premissas fixadas alhures, a *extrafiscalidade*, em sua acepção estritamente tributária, será identificada em diversos fenômenos correlatos à norma jurídica tributária, tais como a isenção, redução de base de cálculo, alteração de alíquota, concessão de regimes especiais ou outros incentivos e benefícios fiscais.

⁷<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/arrecadacao-federal/2023> (acesso em 09/11/2023).

⁸ “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, 2019, p. 145).

Finalmente, a função *parafiscal* do tributo indica sua finalidade arrecadatória de maneira colaborativa com outros agentes que não o Estado. O termo “para” faz referência a algo que está ao lado de. No caso, trata-se de um sujeito que está “paralelo” ao Estado, ou seja, uma entidade que exerce a função de arrecadação por parte do Estado, substituindo-o nesta qualidade. Em algumas situações, além da arrecadação, o sujeito também poderá ficar com o produto arrecadado.

Em síntese, a tributação consiste na ação por parte do Estado de tributar e que pressupõe o uso do tributo para tanto. O tributo, sob ótica geral, é, ao mesmo tempo, destinação e imposição. As funções do tributo indicam não somente a transferência de riquezas materiais, mas sobretudo a maneira pela qual os sujeitos de uma sociedade se comportam.

Por tal razão, a utilização do tributo com efeitos extrafiscais, que potencializam a modulação das condutas, deverá observar os valores como maneira de se compreender tal fenômeno sob a égide do Direito Tributário, sendo o princípio da capacidade contributiva a chave de entrada para a visualização da extrafiscalidade aplicada à tributação do consumo.

6. Princípio da Capacidade Contributiva

A capacidade contributiva é o valor inerente à tributação instrumentalizada pelos impostos e pelas contribuições⁹. O princípio confere as balizas fundamentais para que o Estado possa exercer o seu poder de tributar que, neste caso, se dirige à riqueza do particular.

O princípio da capacidade contributiva foi objeto de zeloso estudo pela doutrina ao longo dos tempos e encontra expressão normativa no art. 145, §1º, da Constituição do Brasil:

Art. 145. (...)

⁹ Para aprofundamento temático, vale conferir o verbete “Capacidade contributiva”, de autoria de André Mendes Moreira, inserido na Enciclopédia da PUC/SP (2019).

§ 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.

Verificam-se alguns pontos que merecem destaques. O primeiro no que tange à expressão “sempre que possível”, o segundo para a terminologia “capacidade econômica” e o terceiro refere-se aos denominados núcleos presuntivos de riqueza.

A suposta faculdade na observância do princípio é apenas aparente. É, em verdade, um mandamento, ou seja, uma ordem posta ao legislador para sua observância no instante de instituir o respectivo tributo.

De fato, a capacidade econômica não se confunde com a contributiva, de modo que tal visão permite alcançar a real dimensão axiológica do princípio. A abertura semântica proporciona, com isso, a sua divisão em três grandes núcleos sobre os quais a tributação encontrará os caminhos para sua realização.

O primeiro núcleo é o da “atividade econômica” e consiste na exploração da economia pela indústria, comércio e serviço. Cada setor desempenha papel fundamental na determinação de uma sociedade, influenciando fatores como emprego, produção de bens e de serviços.

Os tributos inerentes aos setores da atividade econômica são o imposto de importação, imposto de exportação, imposto sobre propriedade industrial, imposto sobre operações financeiras, imposto sobre circulação de mercadorias e imposto sobre serviços.

O rendimento é, por sua vez, o segundo núcleo indicativo de riqueza, remontando ao gênero que engloba diversas espécies dotadas de características e peculiaridades próprias. Seu contexto geral se refere ao produto ou resultado obtido a partir do desenvolvimento de uma atividade econômica. Encontram-se aqui a renda, o faturamento, o lucro, os dividendos, o salário, etc.

A tributação dos rendimentos é obtida através do imposto sobre a renda de pessoas físicas e jurídicas, ganhos de capital, além das contribuições sobre a receita, o faturamento e o lucro, bem assim da folha de pagamentos.

Neste ponto, vale trazer a possibilidade de retroatividade ao primeiro núcleo, uma vez que o rendimento retorna, muitas das vezes, à atividade econômica, num movimento próximo à ideia de que se tem de “consumo”.

O patrimônio, por fim, compreende o conjunto de bens, direitos e outros ativos de um determinado sujeito, incluindo também os meios de exploração da atividade econômica, como quotas sociais das empresas, bem assim a sua disponibilização por sucessão ou doação.

Sob o núcleo patrimonial, a tributação brasileira é manejada pelos impostos sobre a propriedade de imóveis, rural e urbana, englobando a sua comercialização, manutenção, aquisição e disposição.

A extrafiscalidade pode atuar nestas três regiões e produzir os efeitos pretendidos em relação ao comportamento dos sujeitos enlaçados na cadeia contributiva delineada acima. Na análise realizada até o momento, a extrafiscalidade é vista como um instrumento para promoção de outros objetivos para além da arrecadação de recursos, tais como a justiça fiscal, o desenvolvimento econômico, a distribuição de renda, a regulação de mercado e a promoção de políticas sociais.

Na primeira situação, a tributação de atividades econômicas pode ser utilizada de maneira extrafiscal para, por exemplo, estimular a criação de empresas e geração de empresas e empregos¹⁰, inclusive de forma regionalizada com o fito de promover o desenvolvimento regional¹¹. De outro lado, a gravura com alíquotas majoradas ou

¹⁰ É o caso do Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte (Lei Complementar nº 123/2006, regulamentando o art. 146, III, alínea “d”, da Constituição: “definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239”.

¹¹ Aqui o exemplo é fundamentação constitucional de “Regiões” exclusivas, como a Zona Franca de Manaus, conforme preconizado pelo seu art. 43: “Para efeitos administrativos, a União poderá articular

procedimentos especiais é uma estratégia para desincentivar o consumo de substâncias prejudiciais à saúde, como o tabaco e o álcool¹².

Na segunda seara, o rendimento é objeto da extrafiscalidade como forma de promoção de justiça social e distribuição de renda com a utilização de alíquotas progressivas¹³. A equidade é promovida também ao se reduzir ou isentar a tributação de alguns tipos de rendimento, como os dividendos de ações¹⁴, de modo a fomentar a preservação e geração de valores ao capital.

E na terceira conjectura, a extrafiscalidade pode ocorrer também sobre a tributação do patrimônio, seja para promoção de produtividade de propriedades e recursos¹⁵ ou de redistribuição de riqueza para lidar com a desigualdade econômica.

Como visto, o “consumo” está posicionado na relação em que o núcleo rendimento possui com a atividade econômica realizada pela indústria, comércio e serviços, não avançando diretamente sobre o patrimônio. Isto porque, o gasto do rendimento obtido com a exploração da atividade econômica é consumido com

sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais. § 1º Lei complementar disporá sobre: I - as condições para integração de regiões em desenvolvimento; II - a composição dos organismos regionais que executarão, na forma da lei, os planos regionais, integrantes dos planos nacionais de desenvolvimento econômico e social, aprovados juntamente com estes. § 2º Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei: I - igualdade de tarifas, fretes, seguros e outros itens de custos e preços de responsabilidade do Poder Público; II - juros favorecidos para financiamento de atividades prioritárias; III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas; IV - prioridade para o aproveitamento econômico e social dos rios e das massas de água represadas ou represáveis nas regiões de baixa renda, sujeitas a secas periódicas”.

¹² Trata-se da majoração da carga tributária sobre um produto de acordo com o princípio da seletividade em decorrência da essencialidade do produto: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) § 3º. O imposto previsto no inciso IV: I - será seletivo, em função da essencialidade do produto”.

¹³ A progressividade opera mediante a atribuição de uma relação entre base de cálculo e alíquota, de modo a mensurar o bem jurídico alcançado pela tributação. Observa-se a situação no Imposto sobre a Propriedade Rural: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) VI - propriedade territorial rural; (...) § 4º O imposto previsto no inciso VI do caput: I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas”.

¹⁴ Constata-se o mecanismo do “juros sobre capital próprio (JCP) instituído pela Lei nº 9.249/95 e seu caráter de despesa dedutível.

¹⁵ O IPTU Verde ou Ecológico ilustra o uso do imposto de acordo com a técnica extrafiscal, seja para concessão de alíquotas diferenciadas, por meio de redução de base de cálculo ou isenção, como verificado na Lei nº 7.038/2021, do Município de São Bernardo do Campo/SP.

produtos e serviços, ao passo que a permanência do rendimento auferido equivale à construção do núcleo patrimonial.

Com a exposição conferida até aqui, o cerne do escrito é delineado, sendo agora possível alcançar algumas constatações jurídicas sobre a extrafiscalidade na tributação do consumo.

7. Tributação sobre o Consumo

A palavra “consumo” deriva do latim “consumere”, que consiste na combinação entre os termos “con” (junto) e “sumere” (gastar), portanto reflete a ideia de uso ou gasto de algum bem ou serviço de forma a atender alguma necessidade ou desejo humano.

No que tange à cadeia produtiva, consiste na sequência de etapas e atividades que ocorrem na produção de bens e serviços, contemplando a extração da matéria-prima, fabricação do produto final com a sua respectiva distribuição e comercialização ou, ainda, o início e a efetivação do serviço prestado. Observa-se que o consumo está posicionado na etapa final, onde o consumidor utiliza do bem ou frui do serviço adquirido. Nos tempos contemporâneos, as cadeias produtivas ou de consumo tornaram-se complexas, vertical ou horizontalmente.

A tributação do consumo também está ligada à ideia de “tributação indireta”, justamente porque o ônus de arcar com o tributo será do usuário final desta cadeia, denominado de “contribuinte de direito”, muito embora a incidência tributária ocorra em qualquer uma das etapas vistas anteriormente praticadas por agentes diversos, os chamados “contribuintes de fato”.

O consumo sob a perspectiva do princípio da capacidade contributiva foi posicionado na relação entre o momento inicial de aquisição e, posteriormente, o instante do dispêndio de rendimentos, de modo que a sua tributação é utilizada não somente como forma de arrecadação de riqueza, mas também enquanto instrumento de modificação de condutas sociais.

Como exemplo clássico, tem-se a extrafiscalidade ligada ao consumo de bens essenciais conforme abordado acima. A determinação da essencialidade é medida delicada, guardando em si uma técnica estatal muitas das vezes desproporcional diante de sua inerente subjetividade, sendo de fundamental importância para a aferição da capacidade contributiva do contribuinte.

A questão de sua utilização sobre o consumo de combustíveis¹⁶ reflete recentemente o emprego da extrafiscalidade como maneira de alteração de comportamento dos agentes econômicos visando a exploração de novos meios de energia e de tecnologia.

Considerando-se as perspectivas futuras, não se pode deixar de mencionar a reforma tributária e a proposta de criação de um tributo predominantemente extrafiscal denominado “imposto seletivo”¹⁷.

Em suma, a experiência brasileira tem-se mostrado oscilante entre as funções fiscais e extrafiscais assumidas pelo tributo. No entanto, a delimitação e as balizas devem observar a lógica das normas jurídicas tributárias, já que, em última instância, a extrafiscalidade encontrará em sua expressão normativa o seu caráter operacional.

Para além destas pautas, as projeções futuras tendem a indicar um manejo do instrumental extrafiscal destoado da realidade sociocultural de uma determinada sociedade. Em um movimento hierárquico, centralizado e verticalizado, o Estado passa a focar na alteração de comportamentos a sua principal ferramenta de controle social, já que inerente à riqueza do particular.

O Estado pretenderá reger o comportamento dos sujeitos da sociedade, seus hábitos de compra, preferências e influências determinantes de suas escolhas de consumo. Além disto, poderá ranquear o consumo e qualificar o contribuinte de acordo

¹⁶ É o caso da MP nº 1.157/23 que reduziu a zero as alíquotas de PIS/COFINS sobre operações realizadas com óleo diesel, biodiesel e GLP.

¹⁷ PEC 45/2019: “Art. 154, III: – impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos”.

com suas práticas individuais ou sociais, temas muito sensíveis para serem manejados indireta e veladamente pelo Estado.

Há, com isso, uma linha estreita entre o atingimento dos valores promovidos com a extrafiscalidade e as consequências danosas advindas de seus efeitos deturpados. Por isso, antes da justificativa ou da busca de sua finalidade, é preciso observar como a extrafiscalidade se exprime normativamente.

Assim, entre limites e possibilidades, o aspecto normativo da extrafiscalidade deve ser conhecido e manejado nos seus estritos termos jurídicos-positivos, como delineado neste escrito, sob o risco de dar-se tratamento equivocado a um instituto poderoso e tão peculiar ao Direito Tributário.

8. Conclusão

O “fato tributário” é cientificamente investigado sob diversos ângulos possíveis, tais como o social, político, histórico, psicológico, econômico e jurídico. Sob a perspectiva do recorte jurídico, a adoção dos pressupostos da Escola do Constructivismo contribuiu para enquadrar o fato tributário como objeto de estudo da Ciência do Direito.

De igual modo, tanto o Direito Tributário quanto o Direito Financeiro se dirigem ao texto positivado na função de descrever, a partir do plano da expressão, o conceito de tributo inserido pelo legislador no sistema do direito positivo. A compreensão do fenômeno da tributação é segmentada, embora com área de intersecção, entre o Direito Financeiro e o Direito Tributário.

Portanto, esses dois subsistemas devem ser vistos enquanto perspectivas distintas do fato tributário já na ótica jurídica, daí a necessidade do duplo recorte no avançar do escrito com a interpretação do conceito de tributo previsto nos arts. 9º, da Lei 4.320/64 e 3º, do CTN.

O tributo possui duas significações, uma para o Direito Financeiro e outra para o Direito Tributário. Essa primeira constatação permitiu clarificar que a expressão “fato tributário” na acepção jurídica dará ensejo a dois sentidos que não se confundem. E mais, com a adoção da estrutura hipotética-condicional de se visualizar a norma jurídica, o “fato tributário” corresponderá à hipótese normativa, respectivamente, da norma jurídica financeira e da norma jurídica tributária.

A extrafiscalidade, por sua vez, se analisada sob o viés da Ciência do Direito Tributário, estará ligada inevitavelmente à “norma jurídica tributária”, deixando-se sobrestada a análise deste fenômeno por parte da Ciência do Direito Financeiro e os possíveis reflexos sobre política fiscal e destinação dos tributos, resultando em mais um corte analítico necessário ao desenvolvimento temático.

Para uma primeira aproximação da compreensão da extrafiscalidade, observou tratar-se ser uma função desempenhada pelo tributo ao lado da fiscalidade. Portanto, se a fiscalidade tem na força arrecadatória que um tributo assume, a extrafiscalidade representa uma expectativa para além da arrecadação. Dada tal constatação, a extrafiscalidade se vale da força prescritiva das normas jurídicas para determinar comportamentos dos sujeitos de uma sociedade.

O Estado, portanto, terá sob sua disposição inúmeras ferramentas para manejar o tributo, sendo as suas espécies o leque de possibilidades para tanto. Os impostos tendem a guardar a função de arrecadação inicialmente, mas atualmente são as contribuições sociais que representam o maior potencial arrecadatório.

Independentemente de qual a espécie tributária, a característica de sua extrafiscalidade poderá estar presente, porém, o mais comum é a sua constatação nos impostos e nas contribuições, haja vista sua predisposição à conduta particular. Por tal razão, a sua delimitação deverá observar os princípios, principalmente o da capacidade contributiva.

O valor guardado pela capacidade contributiva é o de refletir a justiça na forma da equidade da carga tributária, a qual se voltará aos núcleos indicativos da riqueza do particular. A atividade econômica, o rendimento e o patrimônio serão alvos do

poder de tributar, de modo que há uma relação intrínseca que conecta e confere o fluxo tributante do Estado.

O consumo, por sua vez, foi posicionado no intermédio da atividade econômica e do rendimento, mas na sua força retrógrada, já que o ganho auferido é utilizado novamente com o consumo de mais atividades econômicas e assim sucessivamente.

Alterar o comportamento de consumo como pretendido pela função extrafiscal do tributo é um tema sensível de abordagem, justamente por envolver questões que em muito extrapolam o limite da norma jurídica tributária. Contudo, inevitavelmente, a extrafiscalidade sempre se operará normativamente, daí a importância do recorte conferido pela Ciência do Direito Tributário na identificação de seus limites e valores.

As perspectivas futuras do manejo da extrafiscalidade são incomensuráveis e passarão a ser utilizadas cada vez mais pelo Estado, já que a sua essência é o controle e a estabilização das relações sociais. Se suas perspectivas são evidentes, os seus limites nem tanto.

Bibliografia

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

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

BRANCO, Heitor Kulig Branco. Reflexos Jurídicos da Desvinculação de Receitas na Destinação dos Tributos. São Paulo: Dialética, 2021.

CARVALHO, Aurora, T. DE. *Curso de Teoria Geral do Direito*. 6 ed. São Paulo: Noeses, 2019.

_____. (Coord). *Constructivismo Lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. *Entre a forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos simulados*. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Pública, Porto Alegre, v. 8, n. 47, p. 24-48, nov./dez. 2014.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 30 ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

_____. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 6 ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CARRAZZA, Beth. IPTU e progressividade, igualdade e capacidade contributiva. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. 4 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

MOREIRA, André Mendes. Capacidade contributiva. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/264/edicao-1/capacidade-contributiva>

SANTOS, Nélida, C.. A Capacidade Contributiva e os Símbolos de Riqueza. São Paulo: Lex Editora, 2007.

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