

ANA CAROLINA GIMENEZ DE LIMA

A EXTRAFISCALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO, APERFEIÇOAMENTO E  
EXTENSÃO – PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA

SÃO PAULO

2012

ANA CAROLINA GIMENEZ DE LIMA

RA 00070760

A EXTRAFISCALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

TRABALHO DE CONCLUSÃO DO CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO “DIREITO TRIBUTÁRIO – UMA VISÃO CONSTITUCIONAL” APRESENTADO À COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO, APERFEIÇOAMENTO E EXTENSÃO – PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA, COMO EXIGÊNCIA PARCIAL PARA OBTENÇÃO DO GRAU DE ESPECIALISTA.

ORIENTADORA: PROFESSORA VALÉRIA ZOTELLI.

SÃO PAULO

2012

## DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho aos meus pais,  
que com o seu amor me mostram o  
caminho de uma vida plena e feliz.

Ao meu querido irmão por sua  
amizade e carinho.

Ao meu noivo, por estar ao meu lado  
sendo companheiro e parceiro em  
todos os sentidos da minha vida.

## **AGRADECIMENTO**

Agradeço à professora orientadora Valéria Zotelli pela valiosa contribuição para à elaboração desta Monografia.

## **RESUMO**

O presente estudo pretende mostrar a importância da extrafiscalidade no direito tributário brasileiro como principal meio para a consecução dos objetivos constitucionais impostos pela Carta Magna visando à promoção do desenvolvimento regional ou setorial, a redistribuição da renda e da terra, a defesa da economia nacional, a orientação dos investimentos públicos para setores mais adequados ao interesse público e a implementação de políticas públicas.

Demonstramos, também, ser essa a melhor forma para o Estado se impor perante os cidadãos, pois ao atingirmos a riqueza individual destes por meio dos tributos, podemos alterar seus comportamentos e atividades de forma a ser mais interessante para o bem da sociedade em geral.

## **ABSTRACT**

This study aims to show the importance of extrataxation in Brazilian tax law as the primary means for achieving the objectives for Carta Magna, providing the promotion of regional and sectorial development, redistribution of revenue and land, the defense of the national economy, the orientation of public investment to sectors most appropriate to the public interest and public policy implementation.

We demonstrate too, that this is the best way for the State to impose before citizens, as we reach individual wealth through taxes, we can change your behaviours and activities in order to be more interesting for the general good of society.

# Índice

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>9</b>
<b>1. A TRIBUTAÇÃO FISCAL E A EXISTÊNCIA DA FUNÇÃO EXTRAORDINÁRIA DOS IMPOSTOS.....</b>	<b>10</b>
<b>2. A EXTRAFISCALIDADE COMO MEIO PARA O ATINGIMENTO DOS OBJETIVOS CONSTITUCIONAIS.....</b>	<b>12</b>
<b>3. FISCALIDADE, PARAFISCALIDADE E EXTRAFISCALIDADE.....</b>	<b>15</b>
<b>4. OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E A SUA RELAÇÃO COM A EXTRAFISCALIDADE. ....</b>	<b>18</b>
<b>4.1 Princípio da Legalidade Tributária.....</b>	<b>18</b>
<b>4.2 Princípio da Capacidade Contributiva.....</b>	<b>19</b>
<b>4.2.1 O princípio da capacidade contributiva e a sua difícil relação com a extrafiscalidade .....</b>	<b>20</b>
<b>4.3 Princípio da Progressividade .....</b>	<b>21</b>
<b>4.3.1 Diferenciação entre progressividade e proporcionalidade .....</b>	<b>22</b>
<b>4.4 Princípio da Seletividade .....</b>	<b>23</b>
<b>4.5 Princípio da proibição do tributo com efeito de confisco.....</b>	<b>24</b>
<b>4.6 Princípio da uniformidade tributária ou geográfica.....</b>	<b>26</b>
<b>4.7 Outros princípios relacionados com a extrafiscalidade.....</b>	<b>27</b>
<b>5. A EXTRAFISCALIDADE AUXILIANDO NO DESEMPENHO DAS POLÍTICAS PÚBLICAS.....</b>	<b>28</b>
<b>6. EXTRAFISCALIDADE E A INDUÇÃO E REPRESSÃO A COMPORTAMENTOS.....</b>	<b>30</b>
<b>7. EXTRAFISCALIDADE E O AUMENTO, REDUÇÃO OU MANUTENÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA. ....</b>	<b>32</b>
<b>8. A RELAÇÃO DOS TRIBUTOS COM A EXTRAFISCALIDADE .....</b>	<b>34</b>
<b>8.1 Imposto Territorial Rural (ITR) .....</b>	<b>34</b>
<b>8.2 Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU).....</b>	<b>36</b>
<b>8.3 Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR).....</b>	<b>38</b>
<b>8.4 Imposto sobre produtos industrializados (IPI) .....</b>	<b>39</b>
<b>8.5 Imposto sobre a exportação para o exterior de produtos nacionais ou nacionalizados (IE) .....</b>	<b>41</b>
<b>8.6 Imposto sobre a importação de produtos estrangeiros (II) .....</b>	<b>42</b>
<b>8.7 Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou sobre operações relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF) .....</b>	<b>43</b>

<b>8.8 Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).....</b>	<b>44</b>
<b>9. A EXTRAFISCALIDADE E A SUA RELAÇÃO COM A QUESTÃO AMBIENTAL</b>	<b>46</b>
<b>10. LIMITES À EXTRAFISCALIDADE .....</b>	<b>47</b>
CONCLUSÃO .....	48
BIBLIOGRAFIA.....	49

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho objetiva fazer uma abordagem teórica a respeito da extrafiscalidade no Direito Tributário brasileiro.

Inicia-se com a conceituação e diferenciação entre os termos fiscalidade, extrafiscalidade, parafiscalidade e a importância de cada instituto para a política fiscal.

Discorremos sobre a aplicação da extrafiscalidade no atendimento aos objetivos constitucionais propostos pelo Estado brasileiro, bem como a sua importância como instrumento para a concretização do Estado democrático de direito.

Bem como, desenvolvemos os princípios constitucionais que possuem relação com o tema e tratamos das peculiaridades da imposição da função extraordinária nos impostos brasileiros em que é possível a sua aplicação.

Fazemos uma exposição do tema com relação ao direito ambiental e, por fim, concluímos explicando que a função extrafiscal é de suma importância em nosso país, por se tratar do meio mais eficaz de adentramento do Estado na vida dos cidadãos, permitindo a alteração de comportamentos para a obtenção dos fins propostos pela Constituição Federal.

## **1. A TRIBUTAÇÃO FISCAL E A EXISTÊNCIA DA FUNÇÃO EXTRAORDINÁRIA DOS IMPOSTOS.**

O Direito Tributário é o ramo do direito público que define como serão instituídos, fiscalizados e cobrados os tributos dos particulares e nele se destaca a supremacia do interesse público sobre o interesse particular.

O Estado, ao criar um tributo, exerce ingerência sobre a esfera dos indivíduos, atuando como provedor das necessidades coletivas.

O fenômeno da tributação atua de forma direta na riqueza individual, retirando parcela significativa da riqueza privada e transferindo-a para a coletividade. Essa atuação é permitida pela Constituição Federal de 1988 e visa ao interesse em investimentos e custeio de bens e serviços públicos, como segurança, saúde e educação.

Luciano Amaro (2009, p.67) aduz que "a preponderância do interesse coletivo no direito dos tributos é evidente, daí derivando o caráter cogente de suas normas, inderrogáveis pela vontade dos sujeitos da relação jurídico-tributária".

A atribuição de promover o bem comum cabe ao legislador, que ao elaborar as leis busca pautar a atuação do Estado em benefício dos cidadãos, preocupando-se com os interesses e necessidades sociais e com a diminuição de conflitos relativos à vida em sociedade.

O Direito Tributário deve obediência aos preceitos de toda a Carta Magna e não apenas à parte correspondente ao sistema tributário nacional, logo, é em toda a Constituição que devemos buscar os valores importantes e nos quais se pautam todos os seus objetivos.

Muitos cidadãos reclamam da alta carga tributária existente no Brasil, questionando, principalmente, que, mesmo pagando altos tributos, não há um retorno em serviços satisfatório.

O que é necessário entender é que o imposto, diferentemente das taxas e contribuições de melhoria, é um tributo não vinculado, ou seja, é devido pelo contribuinte para atender as despesas gerais da Administração e independem de qualquer contraprestação por parte do Estado. Logo, não há nenhuma relação, por exemplo, em pagarmos corretamente o IPVA do nosso carro com a conservação das ruas.

Infelizmente, devido aos muitos problemas de corrupção enfrentados em nosso país, acabamos ficando com a falsa idéia de que todo o dinheiro repassado aos cofres públicos não é utilizado como se deveria.

Independente de questionamentos quanto ao uso correto das verbas públicas, o que existe no Brasil, assim como em vários países, é uma disparidade na qualidade de vida entre os seus cidadãos, por isso, ao impormos uma alta carga tributária, mesmo baseando-nos com o princípio da capacidade contributiva, os menos favorecidos sofrerão um impacto maior com a diminuição de suas rendas.

Logo, não podemos ter a idéia de que tributo é algo ruim, pois além de servir para o recolhimento de recursos ao Estado, para que esse propicie aos cidadãos os serviços de ordem pública, é com eles que o Poder Público consegue se organizar para auxiliar da melhor forma possível a população.

A tributação tem como objetivo principal a arrecadação para o custeio das atividades do Estado, necessárias à manutenção do aparato estatal e à prestação de serviços de sua responsabilidade aos cidadãos.

Todos os tributos possuem natureza fiscal, ou seja, são criados para arrecadar recursos gerando receitas aos cofres públicos. Acontece que, além desse objetivo econômico, alguns impostos possuem uma finalidade diferenciada, que não tem a ver com a entrada de dinheiro para o Estado, mas sim com a satisfação de direitos e garantias constitucionais. A esta finalidade dá-se o nome de extrafiscalidade.

## **2. A EXTRAFISCALIDADE COMO MEIO PARA O ATINGIMENTO DOS OBJETIVOS CONSTITUCIONAIS.**

A extrafiscalidade surgiu desde o momento em que o Estado tornou-se um agente interventor do desenvolvimento e do bem-estar social, deixando de ser um simples mediador distanciado da realidade social. Essa alteração na atuação do Estado ocorreu a partir do surgimento dos direitos de segunda geração, que são os direitos sociais, econômicos e culturais, pois necessitava-se de uma atuação positiva do Estado, garantindo ao particular o direito de exercê-los.

É um princípio decorrente da supremacia do interesse público sobre o particular, que autoriza, juridicamente, a tributação com fins diversos do puramente arrecadatário, ou seja, o Estado obterá com a tributação efeitos econômicos, políticos e sociais, sendo todos esses assegurados pela Constituição Federal.

Os objetivos e valores constitucionais dão o contorno e o conteúdo da extrafiscalidade no direito brasileiro e todo o instituto pauta-se nesse fim.

Temos que ter em mente que a extrafiscalidade corresponde a todo objetivo que a Carta elege para o Estado brasileiro, desde que alcançável mediante o manejo de tributos, ou seja, pela atuação da política fiscal.

A tributação extrafiscal se orienta para o fim ordenador e reordenador da economia e das relações sociais. Ela é o objetivo excepcional de um tributo, aquele que ultrapassa o setor puramente financeiro e reflete na sociedade alterando o comportamento dos indivíduos com o objetivo de atender o bem comum, como por exemplo, aumentando as alíquotas do IPI sobre os cigarros com o objetivo de reduzir o seu consumo, em razão dos problemas de saúde decorrentes do seu uso.

Os valores constitucionais são as diretrizes que devem ser seguidas pelo Estado na relação consigo mesmo e com as pessoas, assim como devem ser seguidos pelas pessoas com relação ao Estado. Dentre eles temos: a dignidade da pessoa humana, a liberdade, o pluralismo político, vida, igualdade, soberania e cidadania.

A função extrafiscal dos tributos representa um importante instrumento na implementação do Estado Democrático de Direito, pois com ela permite-se ao Estado atuar de forma mais justa para com os cidadãos, como por exemplo, garantindo a função social da propriedade, estruturando o desenvolvimento das cidades e assegurando o acesso da população aos bens de consumo essenciais.

Segundo preceitua Gilmar Ferreira Mendes (2008, p.149): "Em que pesem pequenas variações semânticas em torno desse núcleo essencial, entende-se como Estado Democrático de Direito a organização política em que o poder emana do povo, que o exerce diretamente ou através de representantes, escolhidos em eleições livres e periódicas, mediante sufrágio universal e voto direto e secreto, para o exercício de mandatos periódicos, como proclama, entre outras, a Constituição Brasileira. Mais ainda, já agora no plano das relações concretas entre o Poder e o indivíduo, considera-se democrático aquele Estado de Direito que se empenha em assegurar aos seus cidadãos o exercício efetivo não somente dos direitos civis e políticos, mas também e sobretudo direitos econômicos, sociais e culturais, sem os quais de nada valeria a solene proclamação daqueles direitos."

O Estado tem o dever jurídico de assegurar os direitos e garantias fundamentais às pessoas e ele o faz através da extrafiscalidade, que é um instituto corolário do Estado Social e que não possui como objetivo primordial o recolhimento de valores para os cofres públicos, mas sim o exercício de cobrança de tributos para atender a outros interesses, voltando a atenção para o cidadão e para o próprio país.

Segundo Hugo de Brito Machado (2009, p.129), "o tributo é extrafiscal quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, para buscar um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros". Endossa ainda essa posição Paulo de Barros Carvalho, ao afirmar que "a forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de extrafiscalidade".

A extrafiscalidade, como define Roque Antonio Carrazza (2011, p.86), consiste no uso de instrumentos do Direito Tributário – cuja finalidade principal é a arrecadação para os cofres públicos (a que se chama de finalidade fiscal) – com fins diversos, ou seja, com fins não fiscais ou extrafiscais.

Segundo Aliomar Baleeiro (2003, p. 547), costuma-se denominar extrafiscal o tributo que não tem como sua função principal prover o Estado de meios adequados para seu custeio, mas visa prioritariamente ordenar a propriedade de acordo com sua função social ou intervir em dados conjunturais ou estruturais da economia. Para isso, tem se reconhecido cada vez mais a competência do legislador tributário para estimular ou desestimular comportamentos, de acordo com os interesses da coletividade, por meio da tributação regressiva ou progressiva, ou da concessão de incentivos e benefícios fiscais,

como por exemplo, o valor do imposto sobre produtos industrializados ser mais elevado para bebidas alcoólicas e mais reduzido para alimentos essenciais como o arroz e o feijão.

No mesmo sentido, ensina Geraldo Ataliba (1990, p.93): “Consiste a extrafiscalidade no uso de instrumentos tributários para obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados”.

Temos como objetivos da extrafiscalidade, diante da diversidade de valores e bens tutelados pelo Estado brasileiro:

- a) a defesa da economia nacional;
- b) a redistribuição da renda e da terra regulando a utilização da propriedade privada;
- c) a livre iniciativa ou livre concorrência;
- d) a orientação dos investimentos para setores produtivos ou mais adequados ao interesse público;
- e) a promoção do desenvolvimento regional ou setorial;
- f) a defesa do meio ambiente; e,
- g) o desenvolvimento científico e tecnológico.

Todas essas atuações servem de mecanismo de implementação de políticas públicas, visando corrigir anomalias existentes no mercado e discrepâncias sociais entre os cidadãos.

A extrafiscalidade não se limita a induzir ou reprimir comportamentos, nem visa apenas a atingir objetivos econômicos, mas também busca dar apoio à educação, à cultura e desporto, entre outros valores constitucionais.

### **3. FISCALIDADE, PARAFISCALIDADE E EXTRAFISCALIDADE**

Os institutos da fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade possuem conceitos diferentes e merecem ser analisados com relação ao seu significado finalístico para os tributos.

Fiscalidade é o recebimento por meio de tributos de valores para custear o Estado, ou seja, os tributos fiscais são aqueles criados para arrecadar recursos à pessoa jurídica de direito público interno, para que possam cobrir seus gastos.

A arrecadação tributária é o meio pelo qual o Estado, ente soberano, faz frente às despesas decorrentes de sua atuação na sociedade. Essa é a maneira mais comum de intervenção estatal na vida de seus tutelados, pois os impostos e as taxas estão inseridos nos preços de produtos e serviços utilizados normalmente logo, em toda operação de compra ou atividade desempenhada, eles estão presentes, sem nem mesmo nos darmos conta disso.

A fiscalidade representa o mero tráfego de montante pecuniário, a título de tributo, que sai do patrimônio do destinatário da exação de modo compulsório, em direção aos cofres públicos.

O tributo, por ter como finalidade principal a arrecadação fiscal, abastece os cofres públicos de recursos financeiros necessários ao exercício das atividades do Estado, fazendo frente às despesas oriundas de sua intervenção na sociedade.

Entretanto, quando o objetivo do tributo passar a ser o de intervir na economia privada, desestimulando o consumo de certos produtos, sendo regulador da economia, corrigindo externalidades, ele passará a ser extrafiscal.

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

Da mesma forma disciplina Luciano Amaro (2009, p. 112), afirmando que a distinção entre tributos com finalidade fiscal e tributos com finalidade extrafiscal reside, exatamente, “no objetivo visado pela lei de incidência”. O tributo fiscal tem como objetivo abastecer os cofres públicos; já os extrafiscais possuem objetivos ligados mais aos direitos e garantias conferidos pela Carta Magna.

Logo, os tributos extrafiscais são aqueles em que a intenção da cobrança vai além da simples arrecadação tributária e têm como um de seus objetivos corrigir situações sociais e econômicas anômalas existentes no mercado. Temos como exemplo o imposto sobre produtos industrializados (IPI), que é, por exemplo, mais elevado para bebidas alcoólicas e mais reduzido para alimentos essenciais, como o arroz e o feijão.

Quando há necessidade de um equilíbrio no mercado, o Poder Executivo Federal pode valer-se de um aumento nos impostos regulatórios, a fim de que se fomentem comportamentos, como aquisição de produtos produzidos no Brasil, aumentando-se o imposto de importação (II); controle de inflação, aumentando-se o imposto sobre operações financeiras (IOF) ou alterando-se as alíquotas do imposto sobre produtos industrializados (IPI) com o objetivo de estimular ou desestimular processos industriais aplicando o princípio da seletividade, imprimindo, por exemplo, imposto mais elevado para as bebidas alcoólicas e mais reduzido para elementos essenciais como o arroz e o feijão.

Já a parafiscalidade consiste na delegação da capacidade tributária ativa do Estado a um terceiro, integrante da relação tributária, disciplinada em lei e instituída por uma pessoa política, normalmente a União. No pólo ativo da obrigação tributária estão entidades, não necessariamente públicas, que serão as destinatárias finais dos valores por elas próprias arrecadados e fiscalizados. Ou seja, não é o Estado que arrecada o tributo, mas sim a pessoa que será beneficiada com ele, como ocorre com as contribuições sociais de categorias profissionais ou econômicas. São as contribuições cobradas por autarquias, órgãos paraestatais, profissionais ou sociais, para custear seu financiamento autônomo. Temos como exemplo o valor pago pelos advogados à Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) e, neste caso, o sujeito ativo é a OAB e não o Estado.

Entretanto, no caso das contribuições ao “Sistema S”, que é como são conhecidas as contribuições de interesse de categorias profissionais, estas serão instituídas e arrecadadas pela União que as repassará à entidade beneficiada, que são o SESI, SENAI, SENAC, SESC, SEBRAE, SENAR, SEST, SENAT, INCRA, DPC e Fundo Aeroviário.

A parafiscalidade se diferencia completamente da extrafiscalidade porque esta é o emprego dos tributos para fins não fiscais, enquanto aquela é a delegação da capacidade tributária ativa do Estado.

## **4. OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E A SUA RELAÇÃO COM A EXTRAFISCALIDADE.**

### **4.1 Princípio da Legalidade Tributária**

Também chamado de princípio da reserva legal, o princípio da legalidade, está disciplinado no inciso I do art. 150 da Ordem Constitucional de 1988 e dispõe que as pessoas políticas estão proibidas de criar ou aumentar tributos sem lei que os estabeleça.

Segundo preceitua Luciano Amaro (2009, p. 133), “o princípio é informado pelos ideais de justiça e de segurança jurídica, valores que poderiam ser solapados se à administração pública fosse permitido, livremente, decidir quando, como e de quem cobrar tributos”.

Os elementos da norma tributária devem constar do texto da lei, ou seja, esta não pode delegar este papel a um diploma hierárquico inferior.

Entretanto, há exceções à estrita legalidade, disciplinadas em lei, que são casos em que o Poder Executivo pode majorar ou reduzir as alíquotas, de quatro impostos federais: o imposto de importação (II), o imposto de exportação (IE), o imposto sobre produtos industrializados (IPI) e o imposto sobre operações financeiras (IOF). Mesmo nesses casos excepcionais, a lei deve fixar as alíquotas mínimas e máximas do imposto, pois o Poder Executivo não poderá fixá-las a seu bel-prazer, ou seja, há autorização para que as alíquotas sejam flexibilizadas, mas sempre devem ser respeitados os parâmetros legais.

Essas exceções possuem uma explicação, pois por serem impostos extrafiscais (II, IE, IPI, IOF), possuem função regulatória e a alteração de suas alíquotas exige uma agilidade capaz de garantir o equilíbrio desejado na economia.

Quando há necessidade de alguma alteração no mercado com o objetivo de regular a economia, o Poder Executivo Federal, pode valer-se do aumento de tais impostos, a fim de que se fomentem comportamentos, como aquisição de bens produzidos no Brasil, por exemplo, aumentando-se, para isso, o imposto de importação; desestímulo a processos industriais, aumentando-se o imposto de produtos industrializados, e o controle da inflação, com o aumento do imposto sobre operações financeiras (IOF).

O que ocorre, nesses casos, é a mitigação do princípio da legalidade, em razão da extrafiscalidade objetivar corrigir situações sociais ou econômicas anômalas, buscando o atingimento dos objetivos constitucionais do Estado.

#### **4.2 Princípio da Capacidade Contributiva**

Dispõe o art. 145 da Constituição Federal que, sempre que for possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Segundo este princípio, o cidadão deve contribuir de acordo com a sua capacidade econômica.

O caráter pessoal é a possibilidade de o tributo ser calculado conforme as características inerentes de cada contribuinte.

A aferição da capacidade contributiva não é uma faculdade da Administração. A expressão “sempre que possível” do referido artigo deve ser entendida como “sempre”, pois estamos diante de uma imperfeição técnica legislativa. Não estamos diante de uma esfera de vontade da Administração, pois a aferição da capacidade contributiva deve ser sempre analisada. Entretanto, sabemos que esse desejo é difícil de ser aplicável na prática, pois trata-se de uma utopia de justiça fiscal. Mas deve sempre ser buscada pelos legisladores.

Com relação aos impostos, o princípio da capacidade contributiva pode ser atendido de duas formas:

a) Forma subjetiva: quando o legislador leva em consideração aspectos pessoais relacionados ao sujeito passivo para definir a sua capacidade de pagar o imposto, como ocorre, por exemplo, com o imposto de renda (IR). A pergunta que nos vem à mente ao analisarmos esse imposto é “a que pessoa o imposto se refere?”.

b) Forma objetiva: quando não se leva em consideração aspectos pessoais, mas somente aspectos objetivos relacionados ao fato gerador. É a dimensão econômica do fato gerador que interessa e não o aspecto econômico do sujeito passivo. Nesse caso, temos como exemplo o imposto predial urbano (IPTU), em que a dimensão do imóvel nos “informa” o *quantum* de imposto que é devido, independente de conhecermos o proprietário, porque a aferição do IPTU é verificada de forma objetiva.

A fim de dar eficácia a este princípio, faculta-se à administração tributária, respeitados os direitos individuais e os termos da lei, identificar os rendimentos do contribuinte, seu patrimônio e suas atividades econômicas.

Temos como exemplos de aplicação do princípio da capacidade contributiva as alíquotas do imposto de renda, pois por serem proporcionais, ocorre a distribuição do ônus de prover as necessidades da coletividade; outro exemplo é nos casos, por exemplo, de isenção de determinado imposto para contribuintes com menor capacidade ou microempresas.

Contudo, há impostos que não atendem a capacidade contributiva, por assim não ser possível, do ponto de vista prático. São exemplos, o imposto sobre produtos industrializados (IPI) e o imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS), pois ao analisarmos a carga tributária, por exemplo, sobre o quilo de sal, ela é a mesma, independentemente de quem compre o sal, logo, não importa o poder aquisitivo da pessoa, pois ela comprando determinado produto, pagará o imposto da mesma forma que outra pessoa com menor ou maior capacidade contributiva. Esses impostos são considerados constitucionais, mesmo não atendendo a capacidade contributiva, pois não há de fato, como atendê-la.

Em análise à expressão “sempre que possível” do art. 145 da Constituição Federal, não estamos diante de uma exceção ao informado anteriormente de que a aferição da capacidade contributiva deve ser sempre analisada, pois os impostos IPI e IOF só não respeitam a capacidade contributiva por não ser possível do ponto de vista prático e não porque o legislador resolveu não aplicar o princípio analisado.

Com isso, a política fiscal do Estado deve ter como pilar a análise da capacidade contributiva do indivíduo para que dele não seja cobrada uma carga tributária acima do suportável por sua renda.

#### **4.2.1 O princípio da capacidade contributiva e a sua difícil relação com a extrafiscalidade**

À primeira vista, uma análise superficial pode levar a entender que não há relação entre a extrafiscalidade e o princípio da capacidade contributiva. Entretanto, a tributação extrafiscal deve guardar correspondência com a riqueza tributável do contribuinte, além de se limitar aos contornos estabelecidos pela proibição do confisco e da não tributação do mínimo existencial, que está delineado no art. 7º da Constituição Federal, cujo teor

indica os parâmetros de quantidade de riqueza mínima, suficiente para a manutenção do indivíduo e de sua família.

A capacidade contributiva deve ser analisada de forma atenuada ao tratarmos de tributos com finalidades extrafiscais. Contudo, ela não pode ser deixada de lado quando da concretização da extrafiscalidade, sob pena de se permitir excessos por parte do Estado.

Os tributos extrafiscais não podem se furtar ao controle jurisdicional de sua adequação e é neste momento que deve se buscar compatibilidade com o princípio da capacidade contributiva, mais especificamente traduzida na vedação ao confisco ou desigualdades injustificáveis.

Portanto, em que pese o princípio da capacidade contributiva não ser o norte da tributação de natureza extrafiscal, deve ser utilizado para controlar perversões na aplicação de tributos extrafiscais.

### **4.3 Princípio da Progressividade**

A progressividade é uma extensão do princípio da capacidade contributiva e, juntamente com a seletividade, que será analisada posteriormente, auxilia na atuação do Estado de forma a intervir na economia com o propósito de gerar eficácia aos fins a que esse se propõe.

É a técnica de tributação em que ocorre o aumento progressivo de alíquotas em função do aumento da base de cálculo ou do fato tributável de um mesmo bem. Neste caso, teremos como consequência um imposto maior almejando a mudança de comportamento do sujeito ativo, pois ao perceber que, adotando uma prática ou deixando de praticar algo, ele pode pagar menos imposto sobre bem específico, pode mudar algumas de suas atitudes perante determinadas situações.

A progressividade, quando admitida, deve estar expressamente prevista ou autorizada na Constituição Federal e gradua a alíquota conforme critérios internos, como o valor da renda, a função social do imóvel, podendo onerar diferentemente o mesmo contribuinte se alterarem as condições do mesmo fato tributável, ou seja, caso aumente a sua renda ele passará a ser tributado por outra alíquota, pagando mais imposto.

É um princípio que consagra o aumento da carga tributária pela majoração da alíquota, na medida em que há o aumento da base de cálculo.

Aplica-se há vários impostos, tais como o IR, ITR, IPTU, IPVA e, segundo o STF, é aplicado também às taxas.

Infelizmente, no caso do IR, a previsão de apenas quatro alíquotas (7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%) fere o conceito de progressividade, pois conforme o princípio, para serem consideradas progressivas, as alíquotas devem crescer de acordo com a base de cálculo e serem fixadas em percentuais variáveis conforme o valor da matéria tributária e, no caso em tela, para o IR aplicar de forma satisfatória a progressividade, deveriam ter mais opções de alíquotas do que apenas essas estipuladas.

O valor do tributo deve aumentar em proporção superior ao incremento da riqueza e, desta forma, os que têm capacidade contributiva maior, devem contribuir em proporção superior.

Além de constituir uma importante limitação ao poder estatal de tributar, o princípio da progressividade é também um instrumento de distribuição de riquezas, pois busca dar efetividade aos postulados da isonomia e capacidade contributiva, na medida em que a sua aplicação resulta na tributação mais gravosa do contribuinte que apresente disponibilidade financeira maior, promovendo, assim, a justiça fiscal.

Assim, como os demais princípios, este deve ser aplicado com cautela para não ser considerado inconstitucional caso infrinja a vedação ao tributo de caráter confiscatório.

#### **4.3.1 Diferenciação entre progressividade e proporcionalidade**

É importante salientarmos a diferenciação entre os institutos da progressividade e o da proporcionalidade, pois, embora ambos sejam técnicas de incidência de alíquotas, apresentam diferenças marcantes.

A progressividade deve ser entendida como a tentativa de se onerar mais gravosamente o sujeito ativo que possua riqueza tributável maior, pois há o crescimento da alíquota à medida que ocorre o aumento da base de cálculo, ou seja, ela determina o estabelecimento de alíquotas mais elevadas na tributação de contribuintes com maior poder econômico. Temos como exemplo a utilização da progressividade para fins extrafiscais, no caso do ITR, em que há maior onerosidade para o proprietário que não dá destinação econômica ao seu imóvel rural ou o faz com precário rendimento.

Já na proporcionalidade se atribui uma alíquota única sobre uma base tributável variável, ou seja, o contribuinte desembolsará um valor proporcional à grandeza da

expressão econômica do fato tributável. Como exemplo, temos o caso em que duas pessoas são proprietárias de veículos automotores de valores diferentes, mas uma possui situação econômica melhor do que a outra. Como a alíquota do IPVA é uniforme para os dois proprietários, aquele que tiver o veículo mais caro, desembolsará um valor maior para pagar o referido imposto.

Com efeito, enquanto a progressividade busca a realização do preceito constitucional da isonomia tributária, procurando promover a justiça fiscal ao conferir relevância às características pessoais do contribuinte, na proporcionalidade, a diferenciação das alíquotas dá-se em razão proporcional à base de cálculo, como ocorre, por exemplo, nos casos de ICMS e do IPI. Para esses impostos, aplica-se o princípio da seletividade.

#### **4.4 Princípio da Seletividade**

A seletividade acontece quando ocorre a seleção de alíquotas para produtos diferentes destinados a contribuintes diversos com base no critério da essencialidade. Estamos diante de uma excelente forma de extrafiscalidade na tributação, pois ela prestigia a utilidade social do bem.

Ela onera forma mais gravosa bens supérfluos em detrimento de bens essenciais, como por exemplo, a alíquota do arroz é menor em decorrência da sua essencialidade, enquanto a alíquota de bebidas alcoólicas e cigarros é bem mais elevada.

Um tributo é considerado seletivo quando as suas alíquotas variam de acordo com a essencialidade dos produtos, das mercadorias e dos serviços.

Na lição de Aliomar Baleeiro (2003, p. 67): “a palavra (essencialidade) (...) refere-se à adequação do produto à vida do maior número dos habitantes do País. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, supérfluo das classes de maior poder aquisitivo. Geralmente são os artigos mais raros e, por isso mais caros (...)”.

A análise do que é ou não uma mercadoria supérflua cabe ao legislador, mas não é exclusividade desse, pois pode o Poder Judiciário ser chamado a declarar se foi utilizado um critério razoável no seu enquadramento como tal.

A doutrina majoritária entende que a seletividade do ICMS é facultativa, enquanto que no IPI ela é obrigatória.

Entretanto, Roque Antonio Carrazza (2005, p.361) entende que o ICMS “deverá” ser seletivo, inexistindo essa faculdade para o legislador, pois, por ser uma norma cogente, deve ser de observância obrigatória, pois quando a Constituição confere a uma pessoa política um “poder”, ela está, na verdade, lhe impondo um “dever”, possuindo assim, as pessoas políticas poderes-deveres.

#### **4.5 Princípio da proibição do tributo com efeito de confisco**

O termo confisco significa o sentido e “ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao fisco bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou por sentença judicial, fundados em lei” (SILVA, 2006, p.342), em proveito do erário público.

Um imposto será confiscatório quando esgotar a riqueza tributária das pessoas, ou seja, quando não levar em conta a sua capacidade contributiva. É aquele tributo que, por ser excessivamente oneroso, é sentido como uma penalidade.

Para Paulo Cesar Baria de Castilho (2002, p.49), “confisco tributário consiste em uma ação do Estado, empreendida pela utilização do tributo, a qual retira a totalidade ou parcela considerável da propriedade do cidadão contribuinte, sem qualquer retribuição econômica ou financeira para tal ato”.

O princípio, inserido no inciso IV, artigo 150 da Carta Magna, reflete a limitação do direito das pessoas políticas de expropriar bens privados e se funda principalmente na garantia ao direito de propriedade individual, por tratar-se de um direito constitucional garantido pelo inciso XXII, art. 5º do Texto Constitucional.

Não pode acontecer de um tributo ser antieconômico ou anti-social, pois o Estado, por adotar o regime da livre empresa, não pode tributá-las à exaustão, extinguindo a fonte por meio da qual ocorre a rentabilidade de suas atividades.

Um tributo será confiscatório quando o montante de sua taxa for desproporcional e a sua exigência tributária for tamanha que exceda a razoável possibilidade de uma entidade colaborar com os gastos públicos, isto é, quando vai além do que permite a capacidade contributiva do particular afetado.

Luciano Amaro (2009, p. 143) salienta que “(.) é óbvio que os tributos (de modo mais ostensivo, os impostos) traduzem transferências compulsórias (não voluntárias) de recursos do indivíduo para o Estado. Desde que a tributação se faça nos limites autorizados pela Constituição, a transferência de riqueza do contribuinte para o Estado é legítima e não confiscatória. Portanto, não se quer, com a vedação do confisco, outorgar à

propriedade uma proteção absoluta contra a incidência do tributo, o que anularia totalmente o poder de tributar. O que se objetiva é evitar que por meio do tributo, o Estado anule a riqueza privada. Vê-se, pois, que o princípio atua em conjunto com o da capacidade contributiva, que também visa preservar a capacidade econômica do indivíduo.”

Um decreto presidencial pode majorar a alíquota do imposto de importação (II), por exemplo, de determinado bem de 10% para 35% e, neste caso, não será inconstitucional, por estarmos diante de um imposto extrafiscal que tem como objetivo o controle da balança comercial. Logo, nos casos de tributações severas em razão de política fiscal, como ocorre nos tributos extrafiscais, ela é justificada em razão do princípio do privilégio da regulação da economia.

Entretanto, mesmo nesses casos, deve-se respeitar um limite para que não se extrapole o princípio da livre iniciativa, pois estaríamos diante de uma intervenção indevida do governo na economia. Além do que, o Estado não pode se valer dessa técnica para impedir uma atividade lícita. Por exemplo, caso haja a tributação de 300% em relação ao cigarro, estaríamos diante de uma violação ao princípio da proibição do tributo com efeito de confisco, pois, embora fumar seja prejudicial à saúde, o Estado não pode se valer da tributação para proibir, mesmo que financeiramente, um indivíduo de exercer o seu livre arbítrio de comprar ou não.

O que deve ser analisado é que este princípio não possui parâmetros objetivos de mensuração do que seria um tributo confiscatório, diferentemente do que ocorre com os princípios da anterioridade ou da legalidade. Os limites extrapolatórios dependerão de caso a caso, pois uma alíquota de 20% pode ser confiscatória para um tributo e já para outro, não. Logo, o caráter confiscatório do tributo poderá ser analisado pelo Judiciário no caso concreto.

Importante colocação encontramos no trecho do acórdão proferido pelo STF, Pleno, Rel. Min. Celso de Mello. ADI 2.010 MC, 9.1999; ADC 8 MC, 10.1999):

“A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar

excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – afetar – substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade”.

Pela análise do acórdão observamos o caráter subjetivo da capacidade contributiva e, embora, seja o desejado, trazendo assim maior justiça, ainda é difícil de ser aplicável aos casos concretos, cabendo ao intérprete a análise de sua constitucionalidade ou não.

O que já foi decidido pelo Supremo Tribunal Federal é que o caráter de confisco não pode ser avaliado em função de um tributo isolado, mas sim tendo em conta a totalidade da carga tributária suportada pelo contribuinte. Entretanto, embora se refira à “totalidade da carga tributária”, a referida Corte restringe o exame do caráter confiscatório à soma dos tributos exigidos por determinada pessoa política, ou seja, não deve ser feita a análise de todos os tributos de competência dos entes federados suportados por alguém, mas só, separadamente, dos instituídos por cada uma das pessoas com competência tributária.

#### **4.6 Princípio da uniformidade tributária ou geográfica**

O princípio da uniformidade tributária ou geográfica está inserido no inciso I do artigo 151 da Constituição Federal e dispõe que a União está proibida de estabelecer tributo que não seja uniforme, ou seja, que não tenha as mesmas bases de cálculo, mesmas alíquotas e mesmos sujeitos passivos em todo o território nacional.

Não pode haver diferenciação tributária em relação aos Estados, Distrito Federal e os Municípios, em detrimento de um ou outro entre da federação.

Entretanto, há exceção quando tratamos de incentivos fiscais, pois a União pode concedê-los com a finalidade de promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diversas regiões do País. Trata-se de um favor fiscal, às regiões mais pobres, como acontece no caso dos incentivos fiscais à Zona Franca de Manaus de impostos federais instituída pelo Decreto-Lei n.288/67 em que há uma série de isenções relacionadas às importações e exportações.

Segundo preceitua Ruy Barbosa Nogueira (1995, p. 126-127): “O art. 151, I, dispõe sobre a uniformidade dos tributos federais em todo o território nacional e admite a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País. Esta exceção à uniformidade tributária em razão de diferenciações regionais é a dos chamados incentivos fiscais geográficos”.

Não cabe ao Poder Judiciário estender uma isenção a quem reputar justo ou adequado, pois essa deverá depender de vontade do legislador. Segundo o STF, cabe às autoridades públicas conceder isenções fundadas no juízo de conveniência e oportunidade, com o objetivo de implementar suas políticas públicas e econômicas. O que devemos entender é que, apenas com uma política de fomento poderão ser permitidas as isenções em tela.

É o que podemos observar na jurisprudência abaixo:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IPI. CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS. ALÍQUOTAS REGIONALIZADAS. LEI .393/91. DECRETO 2.501/98. ADMISSIBILIDADE. 1. Incentivos fiscais concedidos de forma genérica, impessoal e com fundamento em lei específica. Atendimento dos requisitos formais para sua implementação. 2. A Constituição na parte final do art. 151, I, admite a “concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país”. 3. A concessão de isenção é ato discricionário, por meio do qual o Poder Executivo, fundado em juízo de conveniência e oportunidade, implementa suas políticas fiscais e econômicas e, portanto, a análise de seu mérito escapa ao controle do Poder Judiciário. Precedentes: RE 149.659 e AI 138.344-AgR. 4. Não é possível ao Poder Judiciário estender isenção a contribuintes não contemplados pela lei, a título de isonomia (RE 159.026). 5. Recurso extraordinário não conhecido. (RE 344.331/PR, 1aT., rel. Min. Ellen Grace, j. 11-02-2003).

#### **4.7 Outros princípios relacionados com a extrafiscalidade**

Há outros princípios relacionados à extrafiscalidade, como por exemplo, o princípio da distribuição de renda que trata a respeito da carga tributária ser maior para aquele que possui maiores recursos e tem como objetivo a não concentração de rendas. Como exemplo temos a alíquota progressiva do Imposto de Renda, que faz com que o

indivíduo que possua maior capacidade contributiva pague um imposto mais alto, sendo progressivo de acordo com a sua renda.

O princípio do desenvolvimento econômico está relacionado com a função extrafiscal dos tributos, pois, embora a concessão de isenções de impostos auxilie em algumas atividades, ela dificulta o crescimento do país em alguns sentidos, em razão disso, aumentam-se os impostos extrafiscais, como o imposto de importação, para proteger o mercado interno, permitindo o crescimento da economia.

Temos também o princípio da simplificação administrativa, em que há a reunião de todos os tributos federais, estaduais e municipais, simplificando o procedimento de recolhimento, arrecadação e fiscalização desses tributos com o objetivo de dificultar o não cumprimento pelos contribuintes de sua obrigação de pagamento.

O que podemos observar é que todos os princípios constitucionais estão interligados e a extrafiscalidade, ao respeitá-los, agirá conforme os preceitos constitucionais, atingindo o fim a que se propõe.

## **5. A EXTRAFISCALIDADE AUXILIANDO NO DESEMPENHO DAS POLÍTICAS PÚBLICAS.**

O Estado tem como finalidade a realização do bem comum, garantindo aos cidadãos os direitos sociais, de educação, saúde, trabalho, moradia, lazer, segurança, previdência social, proteção à maternidade e à infância e assistência aos desamparados, etc, conforme disposto no artigo 6º da Carta Magna. Para isso, deve analisar e montar estratégias para que os recursos recebidos do particular sejam utilizados da melhor forma possível e em benefício destes, alcançando o bem-estar da sociedade e o interesse público.

A sua atuação deve pautar-se na execução de políticas públicas que é toda atuação estatal que tem como finalidade promover os objetivos e fundamentos constitucionais estabelecidos, visando coordenar os meios à disposição do Estado, ou seja, é toda atuação do poder público na consecução da finalidade pública.

A política tributária é o processo pelo qual o Estado decide a forma pela qual é realizada a imposição tributária e possui duas naturezas: a fiscal, que tem como objetivo obter recursos financeiros para o Estado e a natureza extrafiscal, que é o agir público que tem como finalidade principal servir de instrumento na consolidação de direitos e

garantias e o desenvolvimento do país utilizando ações no sentido de fomentar ou inibir atividades, controlar a economia, o comércio exterior e o câmbio, redistribuir renda, dentre tantas outras.

A extrafiscalidade é um dos meios mais importantes na implementação das políticas públicas estatais por ser o instrumento jurídico de que se vale o Estado para garantir e dar efetividade aos direitos e garantias constitucionalmente delimitados por meio da menor ou maior exigência de tributos. Com ela, diferentemente do que acontece com os impostos fiscais em que o que importa é o recolhimento de valores, o Estado pode agir conforme a necessidade do país, por exemplo, se um determinado produto está tendo dificuldades em ser aceito no mercado interno em decorrência da concorrência com um produto internacional, o governo aumenta o imposto de importação desse objeto na tentativa de valorizar a atividade brasileira.

É claro, que nem sempre tem o resultado esperado, pois temos o exemplo dos perfumes estrangeiros que são muito mais caros que os nacionais, mas mesmo assim são bem aceitos no país. O que não pode acontecer é uma taxa absurda em cima desses produtos, pois até mesmo em decorrência da livre concorrência, caberá à pessoa decidir se, mesmo pagando um preço maior, vale a pena comprar o produto internacional ao invés do nacional. De qualquer forma, o produto brasileiro acaba sendo valorizado em razão do menor custo e como prova disso temos diversas marcas que conseguiram se firmar no mercado. Nesse caso, temos a extrafiscalidade sendo utilizada com o intuito de valorizar o produto nacional.

A abrangência das políticas públicas de natureza extrafiscal pode ser universal, segmentada ou fragmentada. Aquelas de natureza universal possuem abrangência à toda a população e ocorrerá por exemplo, nos casos de tributação diferenciada em razão da seletividade de um bem ou da tentativa de diminuir a quantidade de cigarros utilizados por uma pessoa por meio do aumento de impostos, em decorrência dos gastos com a saúde pública. Já a abrangência segmentada ou fragmentada, ocorre quando refere-se a apenas um segmento da sociedade e temos como exemplo, o fomento da empregabilidade de pessoas portadoras de necessidades especiais ou sociais por meio de isenções fiscais.

## **6. EXTRAFISCALIDADE E A INDUÇÃO E REPRESSÃO A COMPORTAMENTOS.**

O governo brasileiro tem o condão de analisar quais atividades e comportamentos, no momento, são importantes e necessitam de uma atenção especial devendo ser privilegiadas ou não.

A influência no comportamento dos cidadãos, pelo Estado, é uma interferência benéfica na economia e não podemos pensar que se trata de uma atitude ditatorial do governo, pois nunca poderá acontecer de, em decorrência de um imposto extrafiscal, uma pessoa não poder praticar uma atividade ou comprar determinado produto lícito.

Tributo não é multa, por isso não estaremos tratando dele, sempre que o Estado lançar mão de sanções pecuniárias para coibir a ocorrência de atos ilícitos. Assim, a multa de trânsito e as aplicáveis às empresas que causem dano ao meio ambiente não são tributos, pois constituirá uma sanção por ato ilícito.

Isso não implica que o tributo não possa ser usado como meio para desestimular certas atividades consideradas desinteressantes pelo Poder Público. Pode, por exemplo, ser reduzido o interesse em se manter latifúndios pelo aumento progressivo do imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR) em função do tamanho da área. A análise do governo é feita em decorrência dos problemas gerados pelo acúmulo de grandes terras improdutivas nas mãos de poucas pessoas, tais como o desemprego em zonas rurais e a diminuição da plantação de produtos e, não pelo simples fato de uma pessoa possuir grandes áreas rurais, pois mesmo que improdutivas, ela não estará praticando algo ilícito.

Na extrafiscalidade, o Estado contribui na economia e no meio social se preocupando, não apenas com o abastecimento dos cofres públicos, mas também com toda a conduta e postura da sociedade, pois alterando o cenário social consegue influenciar o comportamento dos cidadãos alterando-os ou condicionando-os a terem determinadas atitudes interessantes para todo o país,

Ao incentivar ou desestimular determinadas atividades, como por exemplo, tributando de forma mais gravosa produtos nocivos à saúde, onerando ou desonerando a importação de determinados bens, o Estado visa a prestigiar situações econômicas, políticas e sociais que entenda serem importantes para o bem comum. É a atuação dos tributos no sentido de promover indiretamente o valor constitucional que dá conteúdo à extrafiscalidade.

Hugo de Brito Machado (2002, p.68) nos informa que a “extrafiscalidade é quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros”.

Logo, a extrafiscalidade é a aplicação de um modelo jurídico-tributário para a realização de objetivos que preponderam sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos financeiros para o Estado. O legislador incute como seu valor finalístico a atenção às necessidades na condução da economia e a correção de situações indesejadas ou o fomento a certas atividades ou ramo de atividades de acordo com os preceitos constitucionais.

A função extrafiscal do tributo visa modificar o comportamento humano valorizando a liberdade do contribuinte, permitindo-lhe a opção pelo aumento da carga tributária ou a modificação de sua conduta socialmente indesejada. Trata-se de um ato de política fiscal que almeja o atingimento de fins sociais fomentando ou desestimulando certas condutas, ações ou atividades, funcionando como meio de indução às práticas favoráveis aos fins perseguidos pelo Estado.

A intenção de disciplinar condutas se faz evidente nos impostos ITR, IPI e no ICMS, pois a progressividade das alíquotas do ITR nas propriedades com baixo grau de utilização deixa clara a intenção do legislador de efetivar o princípio constitucional da função social da propriedade. De forma análoga, ao fixar alíquotas mais elevadas do ICMS e do IPI para produtos nocivos à sociedade como bebidas alcoólicas e cigarros, se objetiva desestimular a produção e consumo destes produtos.

## **7. EXTRAFISCALIDADE E O AUMENTO, REDUÇÃO OU MANUTENÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA.**

Segundo preceitua Roque Antonio Carrazza (2011, p. 109): "Há extrafiscalidade quando o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou base de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou deixar de fazer alguma coisa. Por aí se vê que a extrafiscalidade nem sempre causa perda de numerários; antes, pode aumentá-los, como por exemplo, quando exacerba a tributação sobre o consumo de cigarros". Logo, temos a extrafiscalidade com acréscimo, redução do ônus tributário e também com a manutenção da carga tributária.

Quando agravamos um tributo pretendemos fazer com que se diminua o interesse por determinado produto por considerá-lo, por exemplo, nocivo ou o seu consumo, no momento, não é de interesse para o Estado. A tendência, nesses casos é ocorrer desestímulos a comportamentos e o agravamento fiscal pode acontecer das seguintes maneiras:

a) Quando o legislador torna a carga tributária progressivamente mais elevada em razão do tempo e do valor da base de cálculo;

b) Quando a tributação é seletivamente mais severa conforme a essencialidade, localização do objeto tributado ou conforme a dificuldade ou intensidade de mão de obra utilizada pelo contribuinte.

Já a redução da tributação decorre de um benefício fiscal e terá como objetivo o interesse do governo em incentivar determinadas atividades ou a prática de consumo de determinados produtos, ocorrendo um estímulo às condutas esperadas pelo Poder Público. Para esses casos, temos como exemplos a criação de isenções, créditos presumidos, redução de alíquotas ou da base de cálculo, entre outros.

Outro benefício fiscal é quando ocorre a manutenção da carga tributária, em que temos a continuidade de uma situação existente, não havendo nem estímulos nem desestímulos a comportamentos. O Estado deseja que a situação permaneça como está. Mantendo a mesma situação tributária, permite que empresas possam planejar os seus investimentos, pois sabem qual é o valor que pagarão de tributos. Além do que, se não houver aumento da carga tributária, não há necessidade de haver repasse no preço do produto para o consumidor.

É interessante pensarmos como o aumento, redução ou manutenção de um tributo influencia ou desestimula uma conduta ou atividade e nos faz entender a importância do

instituto da extrafiscalidade, pois caso esta seja aplicada indevidamente, embora sofra o controle do Poder Judiciário, pode exterminar atividades no mercado interno.

A preocupação com o mínimo existencial, ou seja, aquele valor considerado o mínimo para as pessoas viverem, deve ser uma constante para o Estado, pois ele não pode ser alcançado pelos tributos. Para evitar afetá-lo, temos as situações de não incidência e reduções da carga tributária, além do respeito à capacidade contributiva, tributando apenas o valor "excedente".

Já vimos que o legislador ao instituir uma lei de cunho extrafiscal pretende prestigiar algumas situações econômico-sociais, financiando determinadas atividades, estimulando ou desestimulando determinadas condutas. Agora, o importante é pensarmos qual é o *quantum* de aumento ou redução de um tributo que será suficiente para a obtenção desse fim, pois se o tributo se destinar ao financiamento de uma atividade, o seu valor deve ser suficiente para permitir uma arrecadação que satisfaça este fim. Da mesma forma, se um tributo tem o objetivo de desestimular determinada conduta, o valor cobrado deve ser o necessário para que tal efeito seja obtido, pois de nada adianta cobrar um valor tão pequeno que não dificulte a obtenção de determinado bem ou a atuação em determinada atividade, ou até mesmo um valor exagerado que caracterize uma tributação com fim sancionatório.

Infelizmente, não existem parâmetros certos para a mensuração do melhor valor de alíquota a ser aplicado em um tributo, ou seja, determinada alíquota será confiscatória e inconstitucional dependendo do caso em que foi aplicada.

O que não pode acontecer é de ocorrer a constituição ou majoração de um tributo tendo como motivo um fim extrafiscal e, depois se verificar que a verdadeira razão para a sua existência foi apenas a arrecadação de numerários para o Estado. Caso isso acontecesse, estaríamos diante de uma situação inconstitucional, pois a fiscalidade estaria fantasiada de extrafiscalidade.

## **8. A RELAÇÃO DOS TRIBUTOS COM A EXTRAFISCALIDADE**

Os impostos, entre todas as espécies tributárias existentes, são os tributos em que o fenômeno extrafiscal é o mais evidente devido a desvinculação do uso das receitas oriundas das cobranças, o que deixa o Estado livre para utilizá-las quando e como achar mais conveniente ou necessário.

A extrafiscalidade é compatível com todos os impostos, que terão, contudo, esta característica de forma mais ou menos acentuada. Ela se exterioriza através do mecanismo da progressividade das alíquotas, bem como através das isenções encontradas nos dispositivos legais, benefícios fiscais, finalidades especiais entre outras formas.

À Carta Magna cabe determinar quais os tributos deixarão de ter uma função fiscal, meramente arrecadatória e passarão a ter a finalidade adicional da função extrafiscal. Devemos ter sempre em mente que toda extrafiscalidade possui em seu cerne o interesse no bem comum.

### **8.1 Imposto Territorial Rural (ITR)**

O ITR é um imposto federal que já foi de competência dos Estados; depois, com a Emenda Constitucional n. 5/61, passou a ser de competência dos Municípios e hoje é de competência da União, disciplinado na Lei n. 9.393/96, regulamentada pelo Decreto n. 4.382/2002.

A previsão explícita de progressividade na Constituição Federal está no inciso I, parágrafo 4º, do art. 153, introduzida com a Emenda Constitucional n. 42/2003 e dispõe que o Imposto Territorial Rural “será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas”. O princípio da extrafiscalidade fica evidenciado ao determinar alíquotas progressivas para desestimular a improdutividade de terras.

Esse imposto é considerado o veículo auxiliar no disciplinamento estatal da propriedade rural e um importante instrumento de política agrária, pois fomenta o combate aos latifúndios improdutivos e auxilia na redistribuição de terras no País. Na década de 1990, as propriedades improdutivas eram uma realidade considerável no Brasil o que acarretou a luta política para que o Estado tomasse alguma providência sobre essa

situação, por isso houve um grande aumento no valor do ITR, o que tornou o latifúndio improdutivo menos interessante para os proprietários rurais.

A fixação de suas alíquotas é feita de forma proporcional e progressiva, segundo o grau de utilização da área rural e varia conforme a área total da propriedade e o grau de produtividade e utilização da terra na exploração agrícola, florestal e pecuária, objetivando desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, segundo critérios do art. 34 do Decreto n. 4.382/2002, como se nota adiante:

ÁREA TOTAL DO IMÓVEL (em hectares)	GRAU DE UTILIZAÇÃO (em %)				
	Maior que 80	Maior que 65 até 80	Maior que 50 até 65	Maior que 30 até 50	Até 30
Até 50	0,03	0,20	0,40	0,70	1,00
Maior que 50 até 200	0,07	0,40	0,80	1,40	2,00
Maior que 200 até 500	0,10	0,60	1,30	2,30	3,30
Maior que 500 até 1.000	0,15	0,85	1,90	3,30	4,70
Maior que 1.000 até 5.000	0,30	1,60	3,40	6,00	8,60
Acima de 5.000	0,45	3,00	6,40	12,00	20,00

O imposto será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique a sua redução ou qualquer outra forma de renúncia fiscal, segundo o inciso III, parágrafo 4º da Constituição Federal. Nesse caso, os Municípios poderão a título de repartição de receitas tributárias, conforme o inciso II do artigo 158 da Carta Constitucional, ficar com o percentual de 100% do produto de arrecadação do ITR.

Não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel. O módulo fiscal é a medida em hectares que define o tamanho do imóvel rural necessário a garantir a sobrevivência do contribuinte e de sua família. O art. 2º da Lei n. 9.393/96 define como pequenas glebas aquelas que possuem entre 30 e 100 hectares, conforme a sua localização.

O imóvel é classificado, em regra, de acordo com a sua localização o que caberá à lei municipal a sua determinação, observados os requisitos do art. 32 do CTN. Entretanto, caso o imóvel seja comprovadamente utilizado na exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, ainda que localizado em área urbana, estará sujeito tão

somente ao ITR, prevalecendo o art. 15 do Decreto-Lei n. 77/66 sobre o art. 32 do CTN (cf. STF, RE 140.773-5-SP e Declaração de Inconstitucionalidade n. 0000380-2/10, do 1o TACSP).

O ITR tem função eminentemente extrafiscal, o que não afasta, contudo, o seu caráter fiscal de arrecadar recursos para o Estado. Ele busca atender, em primeiro plano, à finalidade de ordem social e econômica e não o incremento da receita, ao fazer incidir a exação de maneira mais onerosa, no caso dos imóveis sem destinação econômica, inexplorados ou com precário rendimento. Tem como objetivo principal a busca pela observância efetiva da função social da propriedade rural.

A atividade tributária mediante a função extrafiscal do tributo tenta resolver as desigualdades sociais e regionais, incentivando a manutenção de propriedades rurais produtivas servindo de instrumento eficaz para uma política de reforma agrária. A tentativa do Estado em dificultar a manutenção de terras improdutivas pauta-se também no interesse em aumentar o emprego nas áreas rurais, diminuindo o êxodo de camponeses para as cidades que buscam por melhores condições de trabalho. Entretanto, essa idéia acaba sendo utópica, pois muitas vezes as pessoas não possuem qualificação profissional para disputarem uma vaga de emprego com outras, o que acaba a carretando uma vida de miséria e até mesmo criminalização na tentativa de sobreviverem.

Nenhum imposto é criado com o fim de penalizar uma conduta, o que seria até mesmo inconstitucional. Logo, os empresários podem continuar comprando enormes áreas de terra, mas, caso não a tornem produtivas, deverão arcar com a alta imposição tributária. Evita-se, assim, a compra de terras para simples especulação imobiliária ou apenas reserva financeira.

Entretanto, mesmo considerando o desestímulo a manutenção de propriedades improdutivas, a tributação elevada da propriedade rural não poderá ter caráter confiscatório sob pena de violar o princípio constitucional que veda o tributo com efeito de confisco, disciplinado no inciso IV, art. 150 da Carta Constitucional.

## **8.2 Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU)**

O IPTU é um imposto municipal previsto no art. 156, parágrafo 1º, I, II da CF/88 e tem a sua progressividade autorizada pela Constituição Federal com o fim de assegurar a função social da propriedade.

Caso tenhamos territórios federais não divididos em Municípios, a competência para a sua instituição será da União mediante lei ordinária federal conforme determina o art. 147 da CF.

A Carta Magna permite a progressividade de suas alíquotas, conforme preceitua o art. 156 parágrafo 1º, I e II e art. 182, parágrafo 4º, I. Entretanto, ela deve ser prevista por lei ordinária municipal, sob pena de afronta ao princípio da legalidade.

Após a Emenda Constitucional n. 29/2000, o IPTU passou a variar na esteira da progressividade levando-se em conta o valor do imóvel, além de apresentar alíquotas diferentes de acordo com a localização e seu uso. Antes da referida emenda, só podia existir a progressividade no tempo.

Havia grande discussão na doutrina a respeito da constitucionalidade da referida emenda, pois por ter trazido uma nova sistemática de variação de alíquotas afrontaria os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, além de ferir cláusula pétrea do Texto Constitucional, prevista no parágrafo 4º do art. 66.

Na súmula n. 668 o STF preconizou "ser inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional n. 29/2000, alíquotas progressivas do IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana". Com isso, somente após a vigência da citada emenda, o Fisco municipal pode exigir a progressividade segundo a capacidade econômica do contribuinte, mesmo já existindo uma regra genérica de progressividade tributária no art. 145, parágrafo 1º da CF.

Logo, existem duas progressividades para o IPTU: a extrafiscal, que sempre existiu e a fiscal, em decorrência da EC 29/2000. A progressividade fiscal tem como base apenas fins arrecadatórios e onera mais gravosamente aquele com riqueza tributável maior. Já a extrafiscal visa a modulação de condutas, tendo como interesse a regulação da economia e acontece quando a progressividade das alíquotas no tempo visa desestimular a manutenção, dentro da área do plano diretor, de imóvel urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, privilegiando a utilização dos lotes de forma correta e que não sejam abandonados sem nenhuma utilidade.

A zona urbana é aquela definida em lei municipal. Contudo, para evitar abuso por parte dos Municípios, evitando que editem leis considerando como zona urbana a totalidade de sua área, o CTN exige que pelo menos dois dos cinco requisitos previstos em seu art. 32 estejam presentes e sejam mantidos para que um local possa ser considerado zona urbana. São os seguintes: meio-fio ou calçamento, com canalização de

águas pluviais, abastecimento de água, sistema de esgotos sanitários, rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar e escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de três quilômetros do imóvel considerado.

As áreas urbanizáveis ou de expansão urbanas, que são aquelas consideradas urbanas por equiparação, recebem a incidência do IPTU, desde que tais regiões estejam definidas em lei municipal e inseridas em loteamentos aprovados pelos órgãos competentes.

Para caracterizarmos um imóvel como rural ou urbano prevalece o critério da localização e não o da sua destinação econômica.

Importante salientarmos que o locatário e o comandatário jamais poderão ser caracterizados como contribuintes do IPTU, pois não exercem o *animus domini* e possuem o imóvel como simples detentores de coisa alheia. Entretanto, podem ser configurados como responsáveis tributários.

Os templos de qualquer culto, segundo a CF e entendimento do STF, são imunes ao IPTU, e a imunidade abrange não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais dessas entidades. Além do que, os imóveis alugados também são imunes, desde que os recursos sejam revertidos para as finalidades essenciais da instituição. O propósito extrafiscal dessa imunidade é a proteção constitucional a liberdade de religião.

### **8.3 Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR)**

Trata-se de um imposto federal, previsto no inciso III, art. 153 da CF e nos artigos 43, 44 e 45 do Código Tributário Nacional, que tem como função principal a denominada fiscal, representando a principal fonte de receita tributária da União. Secundariamente, possui a função regulatória de ser instrumento de redistribuição de renda, pois à medida que as alíquotas incidem progressivamente, ocorre a transferência aos mais ricos do custeio dos serviços públicos.

As suas alíquotas relacionadas às pessoas físicas, são variáveis de acordo com o nível dos rendimentos do contribuinte, respeitando o princípio da progressividade e o da capacidade contributiva e só podem ser modificadas por lei. Entretanto, a sua progressividade é insuficiente para garantir os fins a que se propõe, pois não consegue abarcar todas as situações de renda existentes no país.

As alíquotas do imposto de renda para pessoas físicas eram anteriormente apenas duas, 15% e 27,5%. Até 1995 havia uma terceira alíquota de 35%. Em dezembro de 2008, o governo brasileiro anunciou a criação de duas novas alíquotas intermediárias do IRPF, que são de 7,5% e 22,5%. Logo, atualmente, possuímos quatro alíquotas para esse imposto.

A justificativa para o aumento das duas alíquotas do IR para pessoas físicas, mencionadas anteriormente, foi a crise financeira existente em todo o mundo na época e, tornar o imposto mais progressivo faria com que aqueles que recebessem mais, contribuiriam com uma parcela maior do seu patrimônio em benefício da coletividade. Entretanto, mesmo com a ampliação do número de alíquotas, essas se mostram insuficientes, pois como no Brasil há uma enorme diferença de renda entre os seus cidadãos, apenas com uma maior progressividade das alíquotas conseguiríamos cumprir com o desígnio constitucional de uma aplicação efetiva do princípio da capacidade contributiva.

Após a Emenda Constitucional n. 42/2003, o IR passou a ser uma exceção ao período de anterioridade qualificada ou nonagesimal, prevista no parágrafo 1º do art.150 da CF e obedecerá a anterioridade anual, não respeitando o período de noventa dias.

#### **8.4 Imposto sobre produtos industrializados (IPI)**

O IPI é um imposto de competência da União e está disciplinado no inciso IV, art. 153 da CF, instituído pelo Decreto n. 4.544/02, art. 46 e seguintes do CTN.

É um imposto com forte característica fiscal tendo grande relevância no orçamento da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Paralelo a essa função, temos a característica extrafiscal de ser regulador do mercado onerando de forma mais gravosa os artigos supérfluos e nocivos à saúde. Tal mecanismo de regulação se manifesta na busca da essencialidade do produto, variando a exação na razão inversa da necessidade do bem.

É um imposto com grande potencial para ser instrumento de intervenções em diversos setores do país.

A seletividade, inerente a esse imposto, é uma técnica de incidência de alíquotas, prevista no inciso I, parágrafo 3º, art. 153 da CF, cuja variação se dá em função da indispensabilidade do produto, em que os produtos de primeira necessidade devem ter

baixa tributação e os produtos supérfluos devem receber tributação mais elevada. Tal disciplinamento vem ao encontro dos valores prestigiados pelo texto constitucional, como a proteção à família, a valorização do trabalho, entre outros. É instrumento idôneo a frenar o consumo de produtos indesejáveis, alcançando metas de redistribuição de rendas e maior aproximação da justiça fiscal. A imposição de alíquotas mais elevadas ocorrerá na razão inversa da essencialidade dos produtos.

Hiyoshi Harada (2001, p. 309) ressalta que a “tendência do IPI é restringir-se à tributação de produtos considerados suntuários ou de luxo, com o que o imposto passará, efetivamente, a ter caráter seletivo, contribuindo para a consecução da justiça social, já que é indiscutível a sua natureza de imposto de consumo”.

O IPI possui como fatos geradores:

- a) o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira;
- b) a saída do produto industrializado do estabelecimento do importador, do industrial, do comerciante ou arrematante e;
- c) a arrematação do produto apreendido ou abandonado levado a leilão.

Considera-se industrializado para fins de tributação, conforme disposto no art. 46, parágrafo único do CTN, o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou finalidade, ou o aperfeiçoe para consumo, tais como a transformação, o beneficiamento, a montagem, entre outros.

As suas alíquotas serão progressivas variando de forma constante em função da grandeza econômica tributada. Com relação à seletividade, as alíquotas variam de 0% a 365,63%, no caso de cigarros. A maior arrecadação do imposto é oriunda de bebidas, cigarros e veículos.

A lei ao prever as alíquotas do IPI, deve fixar o mínimo e o máximo e as condições para a sua variação. Logo, o Poder Executivo tem autorização apenas para flexibilizá-las, respeitando os parâmetros legais.

Enquanto não for exercida alteração, deverá prevalecer a alíquota fixada em lei.

O objetivo da flexibilização das alíquotas é a regulação do mercado e da economia do país.

A alíquota zero foi uma opção adotada pelo legislador para minimizar por completo a tributação, sem utilizar o mecanismo da isenção, pois esta só pode ser concedida por lei. É uma tributação por percentual inócuo e estando inserida no âmbito da extrafiscalidade não precisa atender aos princípios da legalidade e da anterioridade, no que se refere a sua alteração. Não se trata, portanto, de imunidade nem isenção.

O IPI não é um tributo cumulativo e ocorrerá a sua compensação no que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, ou seja, permite-se que em cada operação tributada deva ser abatido o valor do imposto pago na operação imediatamente anterior, conforme disposto no art. 49 do Código Tributário Nacional.

Os produtos industrializados destinados ao exterior são imunes ao IPI, ou seja, o imposto incide sobre os produtos importados pelo Brasil, mas não é cobrado sobre os produtos cuja finalidade é a exportação, beneficiando o envio de mercadorias para outros países, fomentando assim o comércio interno.

Segundo a Súmula 591 do STF, “a imunidade ou isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do Imposto sobre Produtos Industrializados”.

Para estimular o crescimento da economia nacional, o governo pode aumentar as alíquotas que incidem sobre os produtos importados acarretando uma elevação nos preços desses produtos, fomentando a venda de produtos nacionais. Agora, caso seja observado, por parte de determinado setor da indústria nacional uma queda na qualidade de seus produtos, o Estado pode diminuir as alíquotas que incidem sobre os importados, tornando o mercado mais competitivo, forçando a indústria brasileira a melhorar a qualidade de seus produtos, gerando benefícios ao consumidor.

Outro uso extrafiscal do imposto acontece com a redução de suas alíquotas com o objetivo de promover a utilização de produtos reciclados como matérias-primas para o processo produtivo, contribuindo assim com um meio-ambiente mais saudável.

### **8.5 Imposto sobre a exportação para o exterior de produtos nacionais ou nacionalizados (IE)**

É um imposto de competência da União, previsto no inciso II, art. 153 da Lei Maior, art. 23 e seguintes do CTN e Decreto-Lei n. 1.57/77. Foi instituído no Brasil por alvará em 1818 e possui forte função extrafiscal, incidindo sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados, tendo como fato gerador a saída destes do território nacional.

Considera-se ocorrido o fato gerador no momento da expedição da guia de exportação ou documento equivalente. A expedição dessa guia não é o fato gerador, sendo simplesmente o momento em que se considera ter ocorrido o fato exportação, para fins de cobrança do imposto.

Não se consumando a exportação, por qualquer motivo, o imposto deve ser ressarcido.

As suas alíquotas estão previstas na TAB (Tarifa aduaneira do Brasil) e podem ser de dois tipos: específicas, que são aquelas em valor em dinheiro que incide sobre uma unidade prevista em lei e pode referir-se à metragem, ao peso, ou outra medida; e *ad valorem*, que é a aplicação da alíquota sobre determinado valor de operação, o que hoje no Brasil será de 30% ou até 150%, sendo esse valor máximo autorizado pela Lei n. 9.716/98 que facultou ao Executivo aumentá-la em até cinco vezes.

A alteração das alíquotas não responde ao princípio da legalidade, pois o Poder Executivo poderá alterá-las, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei. Não devem respeito também ao princípio constitucional da anterioridade anual, e com o advento da emenda constitucional n. 42/2003, não precisam respeitar nem a anterioridade qualificada ou nonagesimal.

As receitas do referido imposto destinam-se à formação de reservas monetárias, conforme observa-se no art. 28 do CTN e art. 9º do Decreto-Lei n. 1.578/77.

Esse imposto não é tão interessante, pois retira a competitividade do produto nacional no comércio internacional e até mesmo por isso não é muito cobrado em outros países. Para amenizar essa situação, o texto constitucional prevê regras de isenção sobre a exportação para o ISS, além da regra de imunidade para o ICMS e o IPI.

## **8.6 Imposto sobre a importação de produtos estrangeiros (II)**

É um imposto de competência da União e está disciplinado no inciso V, art. 153, da Constituição Federal; art. 63 e seguintes do Código Tributário Nacional e nos Decretos n. 6.306/2007, 6.339/2008.

Possui como outra denominação o nome de “tarifa aduaneira” e tributa a inserção, no território nacional, de bens precedentes de outros países.

Este imposto é um dos mais antigos no mundo e possui como função principal proteger a indústria nacional, como verdadeira arma de política econômica e fiscal.

O STF já decidiu (RE 73.419) que a alíquota aplicável ao imposto é aquela contemporânea da efetiva introdução do produto estrangeiro no território nacional.

Temos como alíquota máxima hoje, do imposto de importação o valor de 35%.

O Poder Executivo pode alterar as suas alíquotas, desde que atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, ficando assim excepcionado o princípio constitucional da legalidade. Não precisa respeitar também o princípio da anterioridade.

Um decreto presidencial que majore a alíquota do imposto sobre a importação de determinado bem de 10% para 35%, por exemplo, não fere o princípio do não-confisco, pois estamos diante de um tributo com função extrafiscal de controle da balança comercial.

A Zona Franca de Manaus (ZFM) é uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, criada pelo Decreto-lei n. 288/67. Ela foi concebida com a finalidade de criar, no interior da Amazônia, um centro industrial, comercial e agropecuário, dotado de condições econômicas que permitissem seu desenvolvimento.

O benefício fiscal era para existir até o ano de 2013, mas com a Emenda Constitucional n. 42/2003 houve a sua prorrogação por mais dez anos.

### **8.7 Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou sobre operações relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF)**

É um imposto de competência da União, previsto no inciso V, art. 153, da Constituição Federal e art. 63 a 67 do Código Tributário Nacional.

Tem função predominantemente extrafiscal de controle da política monetária, intervindo na política de crédito, câmbio e seguro, mas a sua função econômica também é bastante significativa, pois enseja o recolhimento de recursos consideráveis ao governo.

A sua arrecadação ocorre nas operações realizadas por instituições financeiras, como os bancos, Caixas Econômicas, corretoras, lojas de câmbio, empresas de seguros privados, etc.

As suas alíquotas são proporcionais variando conforme a natureza das operações financeiras ou de mercado de capitais e podem ser alteradas, em exceção ao princípio da legalidade, por ato do Poder Executivo Federal, o que se dá comumente por decreto presidencial ou portaria do Ministro da Fazenda.

O IOF não obedece às regras de anterioridade anual e nem nonagesimal, sendo, portanto, de exigência imediata.

### **8.8 Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS)**

É um tributo estadual previsto no inciso II, art. 155 da Constituição Federal e Lei Complementar n. 87/1996.

Possui função predominantemente fiscal representando uma enorme fonte de recursos para os Estados. Entretanto, a sua função extraordinária merece destaque.

Antes da Constituição Federal de 1988, o imposto tinha a mesma alíquota para todas as mercadorias, após a sua entrada em vigor, ficou estabelecida a faculdade aos Estados de utilizarem a seletividade em razão das essencialidades das mercadorias e dos serviços, permitindo assim, que os bens considerados supérfluos, como, por exemplo, jogos eletrônicos, perfumes, tivessem uma tributação mais elevada do que bens considerados indispensáveis ao consumo, tais como, arroz, feijão, pão, sal, entre outros.

O seu fato gerador é o consumo e por isso atua na ingerência nos preços de bens. Assim como outros impostos com esse mesmo fato gerador, ocorrendo a onerosidade mais pesada sobre um determinado bem, contribuirá para o aumento do seu preço em relação ao valor dos demais. Dessa forma, a produção dos produtos mais onerados torna-se menos interesse do que a produção daqueles menos tributados. O gestor da política fiscal manipula a tributação sobre o consumo, podendo regular a produção de bens consumidos no mercado interno.

O princípio do Federalismo está presente em sua análise e dispõe que o sistema federativo brasileiro é construído, entre outros pilares, sob as idéias de igualdade, cooperação e a possibilidade de cada ente federado obter suas receitas tributárias. A estrutura equilibrada do ICMS, a ponderação dos princípios da tributação na origem e no destino dos bens e as regras uniformizadas de concessão de benefícios e de repúdio à guerra fiscal promovem a realização direta do princípio.

Para se evitar a “guerra fiscal”, segundo a Carta Magna, salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais.

O ICMS é um imposto não cumulativo, o que significa que ocorrerá a compensação do valor do tributo devido em cada operação com a quantidade incidente sobre as operações anteriores.

Isenções, incentivos e benefícios fiscais só poderão ser concedidos e revogados mediante lei complementar, segundo entendimento constitucional.

No estabelecimento das alíquotas, os Estados devem observar o que dispõe o Senado Federal, que fixará o mínimo e o máximo, por meio de resolução, nos termos da Constituição Federal.

O ICMS, por exemplo, é muito utilizado pelo Estado na função extrafiscal de ser um instrumento eficiente para intervir na política ambiental estimulando atividades ecologicamente corretas. Isso ocorrerá através da majoração ou diminuição da alíquota do imposto com o objetivo de beneficiar aqueles que exerçam atividades “limpas” e estimular para que um número maior de pessoas e empresas passem a utilizar produtos ecologicamente corretos.

## **9. A EXTRAFISCALIDADE E A SUA RELAÇÃO COM A QUESTÃO AMBIENTAL**

O Direito Tributário, atuando com o instituto da extrafiscalidade, é um dos meios eficazes de proteção ambiental alcançando objetivos regulatórios de condutas sociais em matéria econômico-ambiental.

A utilização de instrumentos econômicos e fiscais incentiva a mudança de comportamento das pessoas em benefício do meio ambiente, tornando-o mais saudável e proporcionando maior qualidade de vida a toda a sociedade.

Heron Jose Santana (2004, p.22) leciona que, por meio da extrafiscalidade, o Estado fazendo uso da seletividade das alíquotas dos impostos incidentes sobre bens e serviços, acaba por premiar aqueles que optam pelo desenvolvimento de atividades econômicas não-degradantes ou mesmo aqueles que consumam produtos ecologicamente corretos, criando uma sintonia com o princípio da prevenção, já que atua no sentido de evitar o dano ambiental.

Os empreendimentos se pautam no custo-benefício de suas atividades, por isso ações de política fiscal e regulatórias poderão propiciar a adequação da exploração econômica ao desenvolvimento sustentável.

Temos como exemplo de práticas extrafiscais o incentivo à utilização de produtos reciclados que, além de fomentar uma atividade da economia, visa reaproveitar produtos diminuindo o custo e protegendo o meio ambiente.

É dever do Estado atuar na economia preocupando-se com o alcance de objetivos econômicos e também com a consecução dos fins sociais, efetivando-se os direitos coletivos e difusos, mais especificamente o direito a um meio ambiente saudável.

A defesa do meio ambiente é um princípio que rege a ordem econômica e deve ser concretizado pelo Estado por todos os meios de que dispõe, inclusive, utilizando-se dos tributos, por se tratar do principal meio de influência na sociedade.

Uma política fiscal de incentivos contribui para a minimização e prevenção de danos, pois reduz o impacto causado pelas externalidades negativas oriundas da exploração econômica.

O Estado pode atuar tanto pela via positiva, incidindo e majorando tributos sobre atividades poluidoras, quanto pela via negativa, através da concessão de benefícios e isenções fiscais.

## **10. LIMITES À EXTRAFISCALIDADE**

Assim como os tributos fiscais devem respeitar os limites da lei, a extrafiscalidade deve se pautar nos princípios e regras constitucionais.

Deve-se ter atenção para que não se aconteçam excessos, como por exemplo, no caso das isenções, pois se essas forem para empresas com elevados rendimentos e grandes patrimônios, pode caracterizar violação ao princípio da capacidade contributiva. As isenções só podem ser aceitas em benefício do desenvolvimento regional fixadas em lei federal, conforme dispõe o art. 43, III da Carta Magna, ou regulados mediante deliberações conjuntas dos Estados e do Distrito Federal, no caso de tributos de suas competências.

Em todo o trabalho observamos imposições à extrafiscalidade para que essa não ultrapasse a linha tênue que a separa da inconstitucionalidade.

## CONCLUSÃO

A fiscalidade tem como objetivo principal financiar despesas, já a extrafiscalidade pretende, mediante o financiamento de despesas determinadas, a consecução dos fins que justificaram a criação de um tributo. Os dois institutos estão sempre juntos, mas separam-se na maneira como são expostos e na finalidade a que lhe atribui o Estado. Logo, embora alguns tributos tenham o caráter extrafiscal, todos continuam a manter a sua função arrecadadora, que é indispensável para permitir a atuação estatal.

Ao analisarmos como um Estado pode intervir na vida das pessoas, temos a certeza de que a forma mais eficaz é por meio dos tributos e seu uso de forma extrafiscal, tem por objetivo disciplinar, favorecer ou desestimular os contribuintes a realizarem determinadas ações, por considerá-las convenientes ou nocivas ao interesse público.

A utilização de tributos com função extrafiscal mostra-se possível de diversas maneiras e para isso são necessárias ações de intervenção estatal no sentido de alcançar os setores que são alvo de atuação tributária extraordinária, mostrando a diversificação das práticas estatais na interferência direta na sociedade.

Dessa maneira, entendemos que a utilização prática da extrafiscalidade depende apenas da motivação do Estado e de política tributária corretamente exercida.

**BIBLIOGRAFIA**

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 15ª ed. Revisada. São Paulo: Saraiva, 2009.

ATALIBA, Geraldo. IPTU: progressividade. Revista de Direito Público, v. 23, n. 93, 1990.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11º edição. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª ed. ver. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011.

\_\_\_\_\_ ICMS. 10ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. *Confisco tributário*. São Paulo: RT, 2002

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2002/D4382.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4382.htm)>

Acessado em: 05.agosto.2012.

FALCÃO, Raimundo Bezerra Falcão. Tributaçãõ e mudança social. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7ª ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. *Função do Tributo*. Curso de Direito Tributário. 21ª edição. São Paulo: Ed. Malheiros, 2002.

\_\_\_\_\_ Curso de direito tributário. 30º ed. rev. atual e ampl. São Paulo: Ed. Malheiros, 2009.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocência Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*, 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

SANTANA, Heron José. Meio ambiente e reforma tributária: justiça fiscal e extrafiscal dos tributos ambientais. *Revista de Direito Ambiental, RT*, São Paulo, Ano 9, nº 33. pag. 9 – 32, janeiro – março de 2004. Pag. 22

SILVA, De Plácido e, *Vocabulário Jurídico*, 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.