

APLICAÇÕES DA EXTRAFISCALIDADE NO DIREITO BRASILEIRO

*Bruna Alexandre Marques Alves**
*Francisco Carlos Duarte***

RESUMO: O presente trabalho tem por objetivo analisar a extrafiscalidade no âmbito da sua aplicação. Quando a instituição de uma espécie tributária ocorre com um propósito que vai além do meramente arrecadatório, diz-se que tais espécies são dotadas, além da fiscalidade, de um viés extrafiscal. O emprego das normas tributárias com o objetivo de induzir comportamentos intersubjetivos e influir nas tomadas de decisões torna a ordem econômica verdadeiro suporte para realização de políticas públicas.

Palavras-chave: Extrafiscalidade. Tributação. Intervenção. Política fiscal. Efetividade.

INTRODUÇÃO

Dentre os maiores poderes concedidos pela sociedade ao Estado, está o poder de tributar. A tributação está inserida no núcleo do contrato social estabelecido pelos cidadãos entre si para que se alcance o bem-comum (VIOL, 2015). Sem ela o Estado não poderia realizar os seus fins sociais a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica (MACHADO, 2012, p. 24)¹.

Na atual concepção de Estado, a tributação constitui autêntico poder-dever, cujo exercício traduz-se no emprego de instrumentos que lhe possibilitem a obtenção dos recursos necessários ao desempenho de suas atividades (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas, 2005, p. 101)².

Nesse sentido, compreender a atual relação entre tributação e sociedade requer uma visão holística sobre os poderes do Estado e as diversas finalidades da tributação. Reduzir a

* Mestranda em Direito Econômico e Socioambiental pela PUC-PR. Atualmente é advogada. E-mail: <bruna_ma@hotmail.com>.

** Doutor em Ciências Jurídicas e Sociais pela UFSC e pela Università di Lecce – Itália. Pós-doutor pela Universidade Técnica de Lisboa – Portugal, pela Università di Lecce – Itália e pela Universidad de Granada – Espanha. Atualmente, é Procurador do Estado do Paraná e professor titular nos cursos de graduação, pós-graduação, mestrado e doutorado em Direito da PUC-PR. E-mail: <franciscocduarte@gmail.com>.

¹ Para Hugo de Brito Machado, “o tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia.”(MACHADO, 2012, p. 24).

² Como bem identificaram Liam Murphy e Thomas Nagel, a tributação tem duas funções precípuas: “(1) Ela determina que proporção de recursos da sociedade que vai estar sob controle do governo para ser gasta de acordo com algum procedimento decisão coletiva e que proporção será deixada, na qualidade de propriedade pessoal, sob o arbítrio de indivíduos particulares. Essa é a repartição ente público e privado. (2) Ela é um dos principais fatores que determinam de que modo o produto social é dividido entre os diversos indivíduos, tanto sob a forma de propriedade privada, sob quanto a forma de benefícios fornecidos pela ação pública. Essa é a distribuição.” (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas, 2005, p. 101).

tributação simplesmente à sua finalidade arrecadatória é desconhecer a força de seu poder, pois o financiamento do Estado não se esgota em si mesmo. “Qualquer formulação de política tributária que não leve em consideração a abrangência da tributação estará fadada a um reducionismo arrecadatório e a uma miopia de visão estratégica que poderá a longo-prazo, inviabilizá-la.” (VIOL, 2015).

Nesse contexto, dentre as funções que desempenham os tributos no Estado Democrático de Direito, a extrafiscalidade é a que melhor pode ser explorada em prol da garantia de direitos fundamentais e da concretização dos demais objetivos constitucionais. Através dela, a imposição tributária busca objetivos alheios à mera arrecadação, sendo intencionalmente moldada para orientar os cidadãos a agir, direta e imediatamente, em favor da realização de determinado bem público.

Com efeito, “a extrafiscalidade é a utilização do tributo como meio de fomento ou de desestímulo a atividades reputadas convenientes ou inconvenientes à comunidade. É ato de polícia fiscal, isto é, de ação de governo para o atingimento de fins sociais através da maior ou menor imposição tributária” (MEIRELLES, 1993, p. 151).

Tal contexto impõe verificar se a manipulação da carga e das hipóteses de incidência tributária para fins diversos da arrecadação está sendo adequadamente formulada dentro dos limites constitucionais, e se tem, efetivamente, contribuído para o estímulo ou inibição de comportamentos, otimizando a implementação de políticas públicas.

Para tanto, o presente estudo contextualiza, inicialmente, como a tributação, enquanto instrumento de financiamento do gasto público e enquanto instrumento de política econômica, é regulada pelo direito. Posiciona, a seguir, as funções dos tributos no Estado Democrático de Direito: a fiscalidade, a parafiscalidade e a extrafiscalidade.

Posteriormente, analisam-se os contornos atuais do fenômeno extrafiscal no ordenamento jurídico nacional. E por fim, são detalhadas as medidas usualmente empregadas em relação ao comércio exterior, como forma de proteção do mercado interno e incentivo às exportações. Do mesmo modo, abordam-se as medidas de política sobre o consumo e injustiça fiscal. Também são referidas as medidas extrafiscais atinentes à propriedade imóvel, calcadas, sobretudo, no princípio da função social da propriedade.

A abordagem metodológica que permitiu traçar os caminhos a serem seguidos se deu essencialmente através do método de abordagem dedutivo, que permite o encadeamento do raciocínio partindo de uma análise geral do tema, na tentativa de fornecer um embasamento teórico sobre o assunto, e, a posteriori, entender melhor a extrafiscalidade em alguns aspectos.

Desta forma, o tema se desenvolverá até se chegar ao foco do caso em tela, qual seja: as aplicações efetivas da tributação extrafiscal.

Como referencial teórico destacou-se a pesquisa descritiva da legislação atinente à matéria, utilizando-se como base teórica as obras de Direito Tributário, Direito Econômico, Direito Administrativo e Direito Constitucional, de modo especial os relacionados com a temática específica a ser desenvolvida.

Quanto à técnica de interpretação jurídica, adota-se, em especial, a interpretação sistemática, de forma a verificar a integração do fenômeno extrafiscal no ordenamento jurídico e a conformidade de suas aplicações com os princípios constitucionais e objetivos fundamentais que devem pautar a atuação estatal.

Destaca-se que este estudo, embora metodologicamente atrelado a uma abordagem jurídica, também procurará caminhar ao lado da economia, tendo em vista sua influência no processo de produção do direito e no comportamento de agentes econômicos que juntos podem influenciar nos rumos do desenvolvimento nacional.

1. TRIBUTAÇÃO

Tributos existem, fundamentalmente, para viabilizar o cumprimento das funções do Estado. É com a arrecadação tributária que se gera a maior parte das receitas públicas, indispensáveis para o custeio das finalidades estatais. Pode-se dizer, assim, que os tributos constituem o preço para o próprio funcionamento da engrenagem do Estado.

A instituição de tributos é atividade típica do Estado, indelegável e exercida mediante lei (art. 150, I, CF). A finalidade da tributação “não é apenas a de proporcionar receita ao Estado, mas a de proporcionar receita para que o Estado possa fazer frente às necessidades públicas” (VANONI, 1932, p. 126).

Assim, para a prestação de serviços públicos e a manutenção do patrimônio coletivo, são necessários recursos financeiros, obtidos principalmente por meio da arrecadação tributária. Não é por outra razão que, quanto maior a carga tributária, maior deveria ser a exigência do cidadão sobre o retorno de sua contribuição em bens públicos e justiça (G1, 2015)³.

³ As cargas tributárias mais elevadas são hoje praticadas em economias em que prevalecem os maiores padrões de bem-estar social, menores níveis de desigualdade e altos índices de qualidade de vida, como é o caso de inúmeros países europeus. “O estudo aponta que, apesar de terem carga tributária muito próxima à do Brasil - que em 2013 foi de 35,04% do PIB -, países como Islândia (35,50%), Alemanha (36,70%) e Noruega (40,80%) estão muito à frente no que se refere a aplicação dos recursos em benefício da população, ocupando,

A arrecadação já não consiste em um fim em si mesma, mas se justifica como instrumento voltado à redistribuição de riquezas a serviço de uma política social e econômica. Destarte, são necessários recursos financeiros, advindos da arrecadação tributária, para a implementação de quaisquer das dimensões de direitos consagradas pelo ordenamento jurídico. Por isso, o Estado não pode prescindir de exigir de seus administrados prestações de caráter compulsório, que são os tributos (COSTA, 2013, p. 25).

Firmada na ideia de cidadania fiscal, segundo a qual todos os membros da sociedade contribuem para suportar os encargos públicos e financiar o custo dos direitos, estão presentes de um lado da tributação, a autoridade do Poder Público, e de outro a liberdade individual. Porém, o poder de tributar justifica-se dentro do conceito de que o bem da coletividade tem preferência a interesses individuais (MELLO, 2009).

Nesse diapasão, o poder de tributar mantém relação estreita com a constitucionalização dos direitos fundamentais e o manancial de valores subjacentes aos objetivos previstos no art. 3º da Constituição de 1988. Para que possa permitir a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais, bem como garantir o desenvolvimento nacional e promover o bem de todos, sem qualquer discriminação, a tributação deve obedecer a certas balizas, expressamente mencionadas nos artigos 145, § 1º, 151, 152, e 153 da Constituição Federal, que representam limites intrínsecos ao poder de tributar.

Dotado dessas funções regulatórias, o Estado pode oportunizar desde a redução de desigualdades sociais até a regulação de mercados (ASSUNÇÃO, 2011, p. 16). Nesse sentido, a principal finalidade de muitos tributos “não será a de instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada” (BECKER, 2007, p. 623).

Com a utilização dos tributos como instrumento de intervenção indireta do Estado na economia, desde a Constituição Federal de 1988, o Estado Democrático de Direito brasileiro, consubstancia-se nas vertentes do Estado liberal e do Estado social intervindo através da tributação indutora, que concilia a intervenção estatal com a liberdade de iniciativa e livre concorrência (MOREIRA, 2012, p. 145-164).

respectivamente a 14ª, 15ª e 18ª posições.” Pelo 5º ano, Brasil é último em ranking sobre retorno dos impostos. (G1, 2015).

Assim, o Estado regula o funcionamento da economia de mercado, induzindo e incentivando setores e condutas, acumulando e redistribuindo renda, por meio da imposição de uma tributação mais onerosa ou mais branda.

Para que as práticas e os objetivos previstos constitucionalmente fossem implementados, a atividade financeira do Estado passou a ter uma natureza nitidamente extrafiscal, sendo utilizada não apenas para fins de natureza fiscal, mas também política, econômica e social.

O interesse geralmente manifestado com a extrafiscalidade é o de correção de situações sociais ou econômicas anômalas. Segundo Hugo de Brito Machado, “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” (MACHADO, 2012, p. 129). Defende 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 arrecadatórias, dá-se o nome de extrafiscalidade” (CARVALHO, 2012, p. 146).

284

2. FUNÇÕES DOS TRIBUTOS NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

A análise do direito por uma perspectiva funcional se apresenta, nos tempos de hoje, como uma necessidade para a correta compreensão do direito, tendo em vista ter a ciência do direito tributário, se desenvolvido baseada em uma análise estrutural das normas jurídicas, ou seja, nos últimos anos indagou-se mais acerca de “como o direito é feito” do que “para que o direito serve” (BOBBIO, 2007, p. 53).

A análise funcional das normas - defendida por Eros Roberto Grau (2013, p. 85) “a finalidade é o criador de todo o direito e não existem norma ou instituto jurídico que não deva sua origem a uma finalidade” - é de extrema importância na interpretação do direito tributário.

Tendo em vista os objetivos e finalidades previstos pelo texto constitucional brasileiro, as normas tributárias passam a ser utilizadas como instrumentos de consecução de finalidades constitucionais, exercendo funções absolutamente diferentes da mera arrecadação de fundos, o que demanda, certamente, um olhar diferente do intérprete.

Em suma, reconhece-se que a tributação está à disposição do Estado para exercer diferentes funções de modo a alcançar difusos fins ou finalidades, e uma correta diferenciação dessas funções é primordial para a correta exposição da matéria.

A função fiscal ou arrecadatória já foi tomada como a única que poderia ser exercida pela tributação, quando até mesmo o caráter tributário de uma determinada cobrança era colocado em xeque caso não houvesse uma função primordialmente fiscal (BALEEIRO, 2008, p. 149). Assim, quando instado a atuar positivamente para a promoção de direitos fundamentais, o Estado passa a utilizar a tributação com função não vinculada à transferência de recursos ao erário, mas sim como instrumento para alcance de finalidades constitucionalmente previstas. É a partir do reconhecimento de outras funções diversas daquela tradicionalmente exercida pela tributação, é que se pode falar em extrafiscalidade.

Primeiramente, toma-se o prefixo “extra” como transmissor da ideia de exclusão de tudo aquilo que não seja vinculado à “fiscalidade”, ou seja, que não esteja vinculado à atividade de arrecadação, de transferência de recursos dos particulares ao Estado mediante tributos, o que é diferente de considerá-lo como excludente do próprio campo tributário.

Fala-se em *tributação extrafiscal* e não em *tributos extrafiscais* para demonstrar que a função extrafiscal não é exercida apenas pelos tributos em si, mas por normas tributárias que, mesmo não instituindo propriamente tributos, são capazes de exercer funções diversas da arrecadação

No entanto, essa forma de analisar a questão, não é capaz de resolver o problema da classificação pretendida, pois um tributo, em situações diversas, pode estar sendo utilizado com funções fiscais, extrafiscais ou ambas.

Assim, reconhecendo que qualquer classificação dos tributos quanto à sua função, toma como base preponderantemente a finalidade almejada, podemos dizer, que o tributo pode ter fim: fiscal, parafiscal ou extrafiscal.

- Fiscal: é o tributo instituído com a sua função clássica de arrecadar para fazer face às despesas do Estado, ou seja, tem o objetivo de abastecimento dos cofres públicos, sem que outros interesses interfiram no direcionamento da atividade impositiva. Regina Helena Costa diz que “significa olhar para o tributo, simplesmente, como ferramenta de arrecadação, meio de geração de receita. É a noção mais corrente quando se pensa em tributação” (COSTA, 2013, p. 68). É próprio da atividade financeira do Estado que visa obter, gerir e despender recursos com o fim de satisfazer o bem comum.

- Parafiscal: estes tributos se destinam a sustentar atividades que, a princípio, não seriam do Estado, mas que este desenvolve por meio de entidades específicas. Hugo de Brito Machado salienta que é “parafiscal, quando o seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas

este as desenvolve através de entidades específicas” (MACHADO, 2012, p. 69). O dinheiro arrecadado vai para entidades outras que não o Estado - autarquia, fundação pública, empresa estatal ou pessoa jurídica de direito privado que persiga finalidade pública. Como exemplo, temos INSS, OAB, CREA, entre outros.

- **Extrafiscal:** é uma finalidade da tributação moderna consistente no emprego de instrumentos tributários para o atingimento de finalidades não arrecadatórias, mas sim, incentivadoras ou inibidoras de comportamentos, com vista à realização de outros valores, constitucionalmente contemplados (ATALIBA, 1990, p. 233). Portanto, o uso extrafiscal dos tributos tem por objetivo reger comportamentos humanos, obrigando, proibindo ou permitindo condutas, por considerá-las convenientes ou nocivas ao interesse público.

Reforçando que o tributo, qualquer que seja sua finalidade, tem por objetivo, indireto, a realização dos valores que a sociedade elege. Conforme adverte Alfredo Augusto Becker, na construção dos tributos não se ignora o finalismo extrafiscal nem se esquece o fiscal, pois ambos coexistem: há apenas maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo (BECKER, 2007, p. 623-624). De igual modo, qualquer que seja seu objetivo primordial, a instituição de prestações pecuniárias compulsórias sempre carregará, em favor da entidade tributante, ingressos em seu cofre.

O professor Henrique Ricci adverte que “por mais que determinadas espécies tributárias tenham maior aptidão fiscal ou extrafiscal, por exemplo, nenhuma espécie será pura (RICCI, 2015, p. 44)”. Observa ainda, Paulo de Barros Carvalho, “não existe entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro (CARVALHO, 2012, p. 291) “.

Portanto, a presença de uma das finalidades da tributação não exclui necessariamente a outra (PAULSEN, 2009, p. 15) Mesmo tributos de caráter arrecadatório, como o imposto sobre a renda, podem ser alterados com finalidades extrafiscais (ASSUNÇÃO, 2011, p. 16).

Contudo, interessa-nos sobretudo tratar sobre a extrafiscalidade.

2.1. O TRIBUTO EXTRAFISCAL

Conforme visto anteriormente, a extrafiscalidade é o fenômeno legítimo que se verifica quando a criação ou gradação do ônus de um determinado tributo são orientadas por uma finalidade imediata regulatória (extrafiscal), a qual, naquele caso específico, se sobressai

em relação ao objetivo tópico e primordial da tributação que é a arrecadação de recursos para o Erário (função fiscal) (BARBOSA, 2014, p. 89).

Considerando que o exercício do poder de tributar é exercido por meio de instrumentos de imposição (BALEEIRO, 1997, p. 189) e um ônus para o sujeito passivo, a extrafiscalidade constitui modalidade de intervenção econômica do Estado cujos efeitos se operam pela repercussão de referido custo sobre a formação da vontade dos particulares (ATALIBA, 1968, p. 151).

O tributo passa a ser uma excepcional ferramenta de implementação de políticas públicas. Para tanto, são utilizados instrumentos dos mais diversos: instituição de tributos, majoração e redução de alíquotas, criação de faixas de isenção, concessão de benefícios fiscais, como dedução de determinadas despesas, dentre muitos outros.

Por muito tempo, a extrafiscalidade esteve ligada, principalmente, à regulação da ordem econômica, não é à toa que são sempre lembrados, como tributos extrafiscais, os impostos sobre operação financeira, de exportação, de importação e sobre produtos industrializados.

Dessa forma, a política tributária exercida pelo Estado pode onerar ou desonerar (seja por imunidade ou isenção) determinada atividade com a finalidade de estimular a conduta que visa ser praticada ou desestimular determinada conduta que não pretenda a prática (MACHADO, 2012, p. 72).

No entanto, o conceito de extrafiscalidade se divide em duas vertentes: (i) aqueles que entendem haver extrafiscalidade quando a função fiscal não é prioritária – é o caso do Professor Português Casalta Nabais⁴ e de Roque Antônio Carrazza⁵, e (ii) os que entendem estar sempre presente a extrafiscalidade independentemente do cunho fiscal do tributo – como o Professor Paulo de Barros Carvalho⁶.

Já, o Professor Titular da USP, Luís Eduardo Schoueri, desconsidera o aspecto intencional (subjetivo do legislador, bem como objetivo da lei), para se fixar na função que o

⁴ “A extrafiscalidade traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer frente às despesas públicas”. (NABAIS, 1998, p. 629).

⁵ “Há extrafiscalidade quando o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou as bases de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa” (CARRAZZA, 2013, p. 93).

⁶ “Há tributos que se prestam, admiravelmente, para a introdução de expedientes extrafiscais. Outros, no entanto, inclinam-se mais ao setor da fiscalidade. Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão-só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro”. (CARVALHO, 2011, p. 241).

diploma normativo exerce, com enfoque no destinatário⁷. Destarte, o enfoque promovido por Schoueri está na função e no destinatário da norma, afastando o seu critério intencional.

De toda sorte, há um núcleo comum à maioria dos conceitos de extrafiscalidade: o seu caráter finalístico e sua contribuição para garantir os mais variados direitos à sociedade⁸.

Em face desses argumentos, aufere-se que a imposição de uma regra pode levar a vários resultados; uns juridicamente pretendidos, outros não.

Nas palavras do Professor André Folloni,

A indução do comportamento é feita pela via econômica, na pressuposição da ausência de norma que o proíba ou obrigue. Ou seja: juridicamente, o comportamento é lícito: tanto pode ser quanto pode não ser adotado e nenhuma sanção a ele se propõe. Mas, economicamente, torna-se mais ou menos atrativa sua adoção, e o elemento tributário é determinante nessa mutação. Nas abstrações jurídicas, como o comportamento é permitido, ou facultado, sua adoção é livre; como, na prática da vida real, o comportamento acaba sendo induzido, muitas vezes, com tal intensidade que se torna proibitivo ou de realização inevitável, a regra tributária afeta, sem dúvida, a liberdade de opção individual (FOLLONI, 2014, p. 205).

288 Assim, o objetivo dessa intervenção do Estado sobre domínio econômico deve contribuir para a efetividade do bem comum e não para, de maneira isolada, atender um ou outro contribuinte ou segmento econômico.

Sobressai, portanto, o interesse coletivo do objetivo de indução de comportamento pretendido, o que faz notar que a extrafiscalidade não pode ser direcionada ou afrontar a isonomia, bem como deve ter em vista um benefício que reverta para toda coletividade e não apenas para poucos (VOSGERAU, GONÇALVES, 2013).

Na medida em que princípios, valores e objetivos constituem as finalidades da intervenção econômica do Estado, se faz necessário que a utilização da tributação, voltada a produzir efeitos na economia, seja interpretada à luz de suas consequências, dos efeitos que procura produzir. Tal tarefa é parte do controle de constitucionalidade das leis: averiguar se a atuação estatal pretendida encontra-se de acordo com os princípios da ordem econômica e com a repartição de competências estabelecidas na constituição.

⁷ “A indução a certo comportamento pode não ter sido desejada pelo legislador ou sequer prevista por ele. É o que ocorre quando um determinado ente tributante institui impostos excessivos, o que leva empreendimentos novos a se dirigirem para o território de outros entes tributantes. Exemplo concreto foi o deslocamento das empresas de leasing do Município de São Paulo para Municípios vizinhos onde o Imposto sobre Serviços sobre essa atividade era sensivelmente menor.” (SCHOUERI, 2005, prefácio)

⁸ “Portanto, o Estado não apenas pode, como deve utilizar-se da extrafiscalidade como um instrumento de promoção social, por meio do uso de normas tributárias que visem assegurar a efetivação dos direitos constitucionais em geral e, em específico, os direitos fundamentais sociais.” (FOLLONI, André ; PERON, R. C. A. B, 2014, p. 403.)

A extrafiscalidade é o campo de desenvolvimento da política fiscal do Estado por meio da tributação. E os incentivos e desincentivos tributários são técnicas para desempenhar essas políticas, seja no campo industrial, como no plano monetário, no controle de capitais, na distribuição de rendas, no crescimento econômico, no emprego, na concorrência e todos os demais objetivos constitucionalmente buscados pela política econômica.

Desta forma, buscamos analisar as políticas públicas de incentivo e desincentivo adotadas pelo Estado brasileiro, especialmente no que diz respeito a sua implementação, não só como forma de cumprimento das obrigações do Estado, como também de atendimento eficiente das novas demandas sociais, compreendendo o papel da sociedade civil e as funções e limitações do Estado, decorrentes do atual cenário econômico e político.

3. APLICAÇÕES CONTEMPORÂNEAS DA EXTRAFISCALIDADE

A estrutura tributária de um país revela as fontes de financiamento e de formação do fundo público estatal, assim como a potencial renúncia fiscal revela um poderoso instrumento de intervenção econômica (BIASOTO JUNIOR, 2006, p. 45). A repercussão econômica dessas normas nos demonstra qual a divisão social do ônus fiscal, a repartição de competências entre os entes estatais e a extensão da presença ou da ausência do Estado em uma dada economia.

Conforme exposto, a utilização da função extrafiscal do tributo apresenta-se como instrumento de implementação de direitos que, por meio da simples arrecadação, não poderia ser alcançada. Assim, no momento em que a extrafiscalidade é entendida como instrumento de política pública a ser desenvolvida, amparada em critérios claros e uniformes, pode apresentar-se como meio motivador do desenvolvimento econômico e da solidariedade fiscal.

Geraldo Biasoto Jr. afirma que a análise da questão tributária se apresenta em diversas dimensões, dentre as quais a capacidade de extrair recursos da sociedade é apenas uma delas. No caso brasileiro, a seu ver, os desafios que se assentam sobre o sistema tributário atual se articulam em pelo menos quatro grandes tensões: a competitividade de sua economia no mercado interno e externo, a divisão de competências do federalismo brasileiro, as pressões sociais em torno do financiamento de direitos econômicos e, por fim, o papel regulador da inserção estatal na economia e sua capacidade de articular os setores dinâmicos, grupos e forças.

Com base nisso, se faz necessário analisar, a aplicabilidade dos tributos que visem precipuamente, comportamentos da sociedade, ou seja, que sejam firmadas com caráter eminentemente extrafiscal/indutor.

3.1. TRIBUTAÇÃO E REGULAÇÃO DO COMÉRCIO EXTERIOR

Conforme lembra Balleiro, uma das mais remotas formas de aplicação do tributo com fins extrafiscais refere-se à exigência de direitos alfandegários altamente onerosos na importação de mercadorias (BALEIRO, 1997, p. 189). A cobrança de tributo dessa natureza não tinha, e ainda não tem, o fim precípuo de gerar arrecadação, mas sim equilibrar a balança comercial e proteger a indústria nacional.

Os impostos sobre o comércio exterior, que incidem exclusivamente na importação e na exportação de bens tem função extrafiscal fortemente reconhecida, tanto pela economia, pelo fato de serem utilizados como instrumento de regulação da oferta e do preço de bens, quanto pela teoria clássica da extrafiscalidade no direito, tendo em vista a flexibilização do princípio da anterioridade e da legalidade estrita aplicáveis às exações.

Há tempos que os países adotam o Imposto de Importação como meio de proteger suas economias ou o Imposto de Exportação como instrumento destinado a regular o mercado interno de bens. A função da tributação e regulação do comércio exterior é, pois, precipuamente, de proteção da economia nacional.

O Imposto de Importação é capaz de contribuir com a regulação do fornecimento de bens. Havendo escassez do produto, a abertura para importações, com redução das alíquotas, permite o suprimento do mercado interno, ao mesmo tempo em que promove a redução do preço do similar nacional, caso exista (GOUVEA, 2006, p. 170-171).

Da mesma forma que os demais impostos sobre a produção e a circulação, esse imposto também interfere nos preços dos produtos importados, e na redução das importações, com vistas ao equilíbrio da balança comercial dos países e seu desenvolvimento econômico⁹.

A jurisprudência pátria tem abordado a extrafiscalidade em causas concretas envolvendo especialmente o imposto de importação, como fundamento jurídico das decisões,

⁹ O GATT também reconhece esta função extrafiscal do imposto. Embora tenha como finalidade o livre comércio entre as nações, expressa o art. XII do Acordo: 3. (a) Na execução da sua política nacional, as Partes Contratantes se comprometem a levar devidamente em conta a necessidade de manter ou de restabelecer o equilíbrio de suas balanças de pagamentos sobre uma base sã e durável e a oportunidade de evitar que os seus recursos produtivos sejam utilizados de uma maneira antieconômica. Elas reconhecem que para alcançar estes objetivos é conveniente a adoção na medida do possível de medidas que visem mais ao desenvolvimento que à contratação das trocas internacionais. (BRASIL, 2015).

afastando a incidência do imposto na entrada em território nacional de bem sem finalidade comercial, incapaz, pois, de afetar a oferta ou o preço de bens no país, a balança comercial ou o desenvolvimento nacional¹⁰.

Todavia, os tributos incidentes pelas operações de comércio exterior acabam sendo, muitas vezes, burocráticos, incidindo sobre uma mesma realidade e empatando o desenvolvimento econômico e tecnológico frente a países com tributação mais simplificada e efetivamente regulatória (extrafiscal) (MORAES; BREDAS, 2015).

Já, a utilização do Imposto de Exportação há de ser feita com extrema prudência, uma vez que, como fonte de receita permanente seria altamente danoso à economia interna do país, pois ao incidir sobre produtos que serão adquiridos no exterior, a tributação pode inviabilizar a operação, a menos que o país exportador apresente vantagens competitivas que, mesmo com a tributação, o produto se torne concorrencial. Esse imposto só deve ser empregado para formar reservas monetárias e para desestimular as exportações, em benefício do consumidor nacional.

Portanto, a regulação do comércio exterior se baseia na defesa da economia contra importações e exportações danosas ao Brasil evitando, por exemplo, a entrada de mercadorias subfaturadas ou falsificadas.

3.2. TRIBUTAÇÃO E REGULAÇÃO DO CONSUMO

A tributação sobre o consumo no Brasil oferta considerável complexidade ao sistema tributário nacional pelo fato de ser um dos poucos países a adotar uma tributação sobre o consumo com competência tributária tripartite entre os Municípios, os Estados e a União.

Os Municípios têm competência para instituir um tributo sobre o consumo de serviços, no caso, o imposto sobre os serviços de qualquer natureza. Aos Estados foi conferida a competência para instituir outro tributo sobre o consumo de bens e serviços, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Com a União ficou a competência tributária para instituir ainda outro tributo sobre o consumo: o imposto sobre produtos industrializados.

¹⁰ No REsp 1.145.540/SC, o STJ asseverou "a redução de alíquota do Imposto de Importação, em razão de sua natureza extrafiscal, está afeta às políticas sociais e econômicas elaboradas pelo Poder Executivo, cujo mérito administrativo, conforme comezinhã lição de direito administrativo, não se sujeita ao controle jurisdicional, salvo quanto à sua constitucionalidade e legalidade" (STJ, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 19/10/2010, T2 - SEGUNDA TURMA)

Nos Estados brasileiros este tributo sobre o consumo de bens e serviços é o tributo que oferece a maior receita tributária e que vem sendo utilizado como instrumento para a atração de investimentos produtivos em seus territórios (KAFRUNI, 2015)¹¹. O conflito entre os Estados que passaram a conceder cada vez mais benefícios fiscais com este fito, denominado de guerra fiscal, impulsionou em grande medida a proposta de reforma tributária.

Em termos específicos, extraem-se efeitos extrafiscais da tributação sobre o consumo mediante a implementação particular da não-cumulatividade, da seletividade, da incidência nas exportações e da flexibilidade diante do princípio da legalidade.

A Constituição determina que o IPI e o ICMS sejam não cumulativos, o que constitui vantagem sobre a tributação cumulativa, notadamente pelos efeitos extrafiscais. A tributação cumulativa distorce preços, onera exportações e estimula a verticalização das empresas, valores sobre os quais a incidência não cumulativa é neutra. Entretanto, como o princípio não é plenamente concretizado e está a demandar constante regulamentação, seus efeitos ficam limitados.

[...]

A não-cumulatividade é, também, elemento relevante no incremento das exportações. Seguindo o princípio de que impostos não devem ser exportados, o IPI, o ICMS e o ISS não incidem nas exportações por desígnio constitucional. Com isso, reduzem o preço do bem exportado, aumentando sua competitividade internacional. PIS e COFINS não cumulativos igualmente não incidem nas exportações. Porém a parcela cumulativa destes tributos onera o preço do bem exportado, de modo a reduzir a competitividade do produto nacional no exterior.

[...]

Da seletividade também decorrem efeitos extrafiscais dos tributos, a ponto de o IPI ser considerado imposto regulatório, devido a sua seletividade obrigatória, em razão da essencialidade do produto (CF/88, art. 153, § 3º, I), que implica encarecimento dos bens supérfluos em relação àqueles de maior importância para a vida humana, criando, assim, estímulo tanto para a produção, quanto para o consumo dos diversos tipos de bens (GOUVEIA, 2006, p. 161).

O IPI, portanto, tem como efeitos extrafiscais o estímulo a horizontalização da economia (não-cumulatividade), desestímulo a produção e consumo de bens supérfluos e estímulo a produção e consumo de bens essenciais (seletividade, que opera pela interferência do imposto nos preços relativos dos bens) e estímulo às exportações, pela sua não incidência.

Devemos registrar, contudo, que uma das características da extrafiscalidade no direito é a possibilidade de mitigar a aplicação de outros princípios jurídicos. Dessa forma, não é rara a redução da incidência do IPI para certos produtos, com vistas ao estímulo a sua produção e consumo, sem que haja o mesmo tratamento a outros produtos de igual essencialidade. Por isso, é permitido ao Poder Executivo alterar as alíquotas de IPI dentro dos limites autorizados

¹¹ “O Brasil tem uma das maiores cargas tributárias do mundo e um dos sistemas mais perversos e injustos de recolher impostos. Como se não bastasse cobrar demais pelo que não entrega, exige maior contribuição justamente da parcela da população que tem a menor renda e que mais precisa dos péssimos serviços públicos oferecidos pelo governo com o dinheiro dos contribuintes. Em outras palavras, paga mais quem ganha menos e só os ricos são beneficiados.” O sistema penaliza os mais pobres porque cobra tributos iguais de todos, sem levar em conta a capacidade de contribuição de cada um (KAFRUNI, 2015).

por lei, como se pode observar no § 1.º do art. 153 da CF/1988 (BARBOSA JUNIOR, 2012, p. 185).

A referida extrafiscalidade atua na majoração ou redução de alíquotas do IPI como ferramenta estatal de proteção e fomento para equilibrar determinados setores da indústria diante de situações de crise e para solucionar questões eminentemente sociais, políticas ou de saúde pública visando sanar ou apenas melhorar pontos negativos que estejam prejudicando esse contexto. Com efeito, “as normas tributárias indutoras atuam, também, no sentido de incentivar contribuintes que adotem comportamentos desejados pelo legislador” (SCHOUERI 2005, p. 206).

Quanto ao comportamento extrafiscal do IPI na conjuntura político-econômico durante a última crise financeira mundial, foi verificado a importância das políticas adotadas pelo atual governo, seu foco e principais preocupações. Assim, pode-se afirmar, por exemplo, que a redução do IPI sobre a produção de automóveis, concedido pela União nos anos de 2008 e 2009, não teve como objetivo principal o favorecimento de determinado setor da economia. Sua intenção foi, a princípio, garantir que o desequilíbrio econômico mundial não desencadeasse um processo de paralisação do segmento no país, pois, caso isso ocorresse, suas consequências teriam reflexos danosos no mercado e na sociedade.

Das bases de incidência dos tributos, a que incide sobre o consumo representa, atualmente, a parcela mais significativa da carga tributária no Brasil, diferenciando-se da tendência observada nos países desenvolvidos, que tributam mais a renda. Tais dados são corroborados por estudos do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) (COSTA, 2015), que apontam a tributação sobre o consumo como principal fonte arrecadadora de nosso país, demonstrando que se tributa proporcionalmente mais os mais pobres que os mais abastados – os detentores de maior capacidade contributiva.

Como se vê, há verdadeira distorção em se aferir a capacidade contributiva em nosso país, especialmente no que toca a progressividade dos impostos incidentes sobre bens e renda, sobressaltando um cenário de verdadeira injustiça fiscal que fomenta, conseqüentemente, a injustiça social (GODOI, 1999, p. 192)¹².

¹² Nesse sentido, de grande valia colacionar a lição de Godoi, vez que essas distorções na tributação brasileira são resultantes, principalmente, do extremo descaso com que o legislador ordinário brasileiro trata a progressividade nos impostos diretos, o que fica evidenciado pelo seu desprezo até mesmo com o IRPF. Observa que apesar de a Constituição dispor que a incidência deste imposto deva ser geral, universal e progressiva (art. 153, §3º), pouca efetividade é dada a estes princípios. A generalidade é descaracterizada em muitas situações, a exemplo da isenção dos lucros e dividendos distribuídos pelas pessoas jurídicas aos seus sócios e acionistas. A progressividade resume-se a uma diversidade de alíquotas (15%, 27,5% etc.) que não representam a diversidade da riqueza das pessoas. E arremata que o mínimo vital preservado pelo imposto (faixa de isenção), a cada ano é

3.3. TRIBUTAÇÃO E REGULAÇÃO DA PROPRIEDADE IMÓVEL

Pode-se constatar ainda uma típica extrafiscalidade na exigência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, de forma seletiva, com vistas a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas (art. 153 § 4.º), bem como na exigência do IPTU progressivo no tempo, nos termos do inciso II do § 4.º do art. 182 da CF/88.

Além do IPTU e do ITR, outros tributos imobiliários existentes são o Imposto de Transmissão de Bens Imobiliários Inter Vivos (ITBI), que incide sobre transferências onerosas da propriedade imobiliária, e as Contribuições de Melhoria que são previstas para onerar os proprietários que se beneficiam dos impactos positivos de obras públicas no valor de sua propriedade.

Percebe-se também a extrafiscalidade no art. 156 § 1º, inciso II, ao estabelecer que o IPTU terá alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

294 O IPTU é o principal tributo incidente sobre a propriedade imobiliária, sendo de competência do Município, o ente federativo que também é responsável pela política urbana. Além de instrumento de arrecadação, este imposto tem grande importância no processo de valorização imobiliária que resulta da dinâmica urbana, podendo ser utilizado para redistribuir a renda urbana.

O artigo 156 da Constituição Federal afirma que o IPTU poderá ser progressivo, em razão do valor do imóvel e da função social da propriedade, ou seletivo, de acordo com a localização, tamanho ou uso do imóvel. O artigo 182 afirma que o IPTU poderá ser progressivo no tempo para promover o adequado aproveitamento da propriedade de acordo com o que estabelecesse cada plano diretor municipal (SANTOS, 2010, p. 260).

Diversos critérios poderão ser levados em conta para a aplicação de alíquotas progressivas, tais como: o tempo de propriedade inativa (especulação imobiliária), o espaço (exato local onde se localiza o terreno), a superfície (metragem bruta do terreno), a destinação do imóvel (residencial, comercial ou industrial), a existência de construções (edificações), dentre outros (FURLAN, 2004, p. 154-158).

No entanto, o IPTU, em particular, é um instrumento pouco explorado pelos municípios para controlar o processo de expansão urbana, submetendo a propriedade urbana à sua função social. Apesar da preocupação do legislador quanto à progressividade e ao uso do

corroído por força de efeitos inflacionários sem que os governos procedam a imediata correção (GODOI, 1999, p. 192).

IPTU como instrumento extrafiscal, o conservadorismo das interpretações do Poder Judiciário tem prevalecido. A análise da legislação relativa ao IPTU como instrumento de política urbana indicou que há grande distância entre as oportunidades do uso extrafiscal do tributo em relação às práticas em curso.

O mesmo acontece com o Imposto Territorial Rural. Embora sujeito aos rigores dos princípios da legalidade estrita, da anterioridade nonagesimal e da anterioridade do exercício, o ITR é considerado, sem maiores divergências, um imposto extrafiscal, como instrumento relacionado com a função social da propriedade¹³.

A CF/88 dispõe que o imposto “terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas e não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel” (art. 153, VI, § 4º).

Dessa forma, o ITR é dotado de significativa função extrafiscal, visando a desestimular, por meio de alíquotas elevadas, a manutenção de propriedades improdutivas, constituindo, assim, importante instrumento de consecução do respeito à função social da propriedade. De outra sorte, não incidindo sobre pequenas glebas rurais, reduz o ônus tributário de pequenos proprietários de terra (EALI, 2007). No entanto, potencialmente muito progressivo, o ITR tem arrecadação irrisória.

A baixa tributação sobre a propriedade imobiliária no Brasil gera efeitos negativos sobre a autonomia municipal, comprometendo a capacidade de o Município experimentar a utilização dos instrumentos tributários para fins de política urbana, conforme expectativa criada com o Estatuto da Cidade, em 2001.

De qualquer forma, as hipóteses de extrafiscalidade não se esgotam nas já referidas, assim como se reconhece que toda imposição fiscal implica certo grau de intervenção do Estado no campo econômico e social, razão pela qual, até os impostos que visam precipuamente arrecadar estão imbuídos de uma conotação extrafiscal, mesmo que tênue.

CONCLUSÃO

A extrafiscalidade constitui-se na aplicação de um modelo jurídico-tributário para a consecução de objetivos que preponderam sobre os fins simplesmente arrecadatários de recursos financeiros para o Estado, constituindo-se, assim, em fenômeno intersistêmico de

¹³ A este propósito, dispõe o art. 186, da CF/88.

extrema relevância e de alta complexidade. O valor finalístico da extrafiscalidade que o legislador incute na lei tributária, portanto, deve atender às necessidades na condução da economia ou correção de situações sociais indesejadas ou mesmo possibilidade de fomento a certas atividades ou ramo de atividades de acordo com os preceitos constitucionais.

O fenômeno da extrafiscalidade é presente e relevante em todos os sistemas tributários contemporâneos, que adotam medidas interventivas no domínio econômico e, assim, se afastam do postulado fundamental do Estado Liberal: o *laissez faire*.

O Estado brasileiro tem utilizado, com frequência, a extrafiscalidade no intuito de regular a economia e influir nas tomadas de decisão adotadas pelos agentes econômicos, dirigindo suas atividades e influenciando os cidadãos e as empresas em suas decisões econômicas.

A tributação constitui-se em instrumento fundamental nesse contexto, diante da facilidade com que transita entre os diversos subsistemas constitucionais e da vinculação que estabelece entre Estado e sociedade.

296 Para conciliar os diversos objetivos presentes no Estado Democrático de Direito e atingir o ideal de justiça fiscal, os tributos desempenham funções específicas, não excludentes entre si, conforme a finalidade a ser atingida em determinado contexto social, podendo ser fiscal, parafiscal ou extrafiscal.

O presente artigo propôs-se a examinar a função extrafiscal dos tributos que, no geral, é eficaz porque as pessoas reagem a incentivos, e o Estado, no caso de falhas de mercado, pode explorá-los a fim de restabelecer o equilíbrio ótimo.

No campo prático, a aplicação das medidas extrafiscais é recorrente. O comércio exterior é intensamente regulado por meio de tributos, cuja manipulação pode tanto proteger a indústria nacional e o mercado interno, como estimular a exportação e o avanço tecnológico.

O consumo é outro segmento em que se verifica larga utilização de mecanismos extrafiscais, como forma de mitigar as distorções potenciais da tributação sobre o consumo ou orientar opções mais conscientes e benéficas.

No que tange à tributação sobre a propriedade imóvel, a extrafiscalidade está vinculada à ideia de função social, que exige que o bem seja posto a serviço do fim natural a que se destina, impondo ao proprietário comportamentos positivos, direcionados ao proveito social e à concretização de políticas redistributivas e de desenvolvimento urbano e rural. Nesse contexto, a tributação progressiva pelo IPTU e pelo ITR constitui um dos principais instrumentos de desestímulo à manutenção de propriedades subutilizadas ou improdutivas.

Por fim, pode a extrafiscalidade ser aproveitada como mecanismo auxiliar de ajuste estrutural no modelo de tributação brasileiro, hoje em descompasso com a busca de desenvolvimento nacional e justiça social. A carga tributária incidente sobre os contribuintes de baixa renda é relativamente mais alta, reduzindo significativamente seu poder de compra, razão suficiente para se afirmar que o princípio da capacidade contributiva é flagrantemente inobservado, afetando diretamente o mínimo existencial e tornando o sistema tributário regressivo.

Em que pese esta injustiça fiscal, obliquamente se verifica uma arrecadação em nível de primeiro mundo, embora de mínima retributividade estatal. Nesse âmbito, é possível alcançar maior nível de redistribuição de renda e elevar o poder de compra das classes desfavorecidas, mediante a redução de alíquotas sobre produtos e serviços essenciais e a ampliação do espaço de aplicação obrigatória do princípio da seletividade.

Tal objetivo só pode ser atingido hoje por intermédio de uma profunda mudança na estrutura da tributação. Medidas como a intensificação do imposto de renda das pessoas físicas, a diversificação das bases impositivas, a regulação do imposto sobre grandes fortunas, a desoneração da folha de salários e de exações indiretas sobre o ciclo produtivo deslocam o foco do sistema tributário para a renda e o patrimônio, propiciando um maior nível de redistribuição, sem, no entanto, implicar aumento no quantitativo total da carga.

Dessa forma, é necessário discutir meios de se reformular a matriz tributária, de maneira a melhor distribuir o ônus fiscal em nossa sociedade. Evitar as distorções provocadas pela regressividade implica realinhar a tributação, à luz da função extrafiscal, aos objetivos constitucionais tendentes à redução das desigualdades sociais e à justiça fiscal, o que é imperativo de um Estado Democrático de Direito.

A extrafiscalidade adequadamente utilizada corresponde a uma forma de efetivar os princípios constitucionais e os direitos fundamentais. O dever fundamental de pagar tributos não pode ser, injustificadamente, dispensado, pois isso quebra os vínculos de solidariedade que pressupõem a cidadania, em sua contemporânea concepção, a qual passa pelo reconhecimento de que, além de direitos, têm-se deveres, entre os quais o de pagar tributos.

REFERÊNCIAS

ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. Incentivos fiscais e desenvolvimento econômico: a função das normas tributárias indutoras em tempos de crise. **Finanças públicas**: XV prêmio Tesouro Nacional - 2010: homenagem a Joaquim Nabuco. Brasília: STN/MF, 2011, v. 1, p. 1-41, p. 14. Disponível em

<http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XVTPremio/politica/MHpfceXVPTN/Tema_3_MH.pdf>
Acesso em 25 maio. 2015.

ATALIBA, Geraldo. IPTU: Progressividade. **Revista de Direito Público**. São Paulo, n. 93, jan/mar, 1990.

_____. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16 ed. Atualizada por Dejalma de Campos, Rio de Janeiro: Forense, 2008.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**, 26ª ed., São Paulo: Malheiros, 2009.

BARBOSA, Hermano Antônio do Cabo Notaroberto. Extrafiscalidade às avessas: inconstitucionalidade da Resolução CMN nº 3.912/2010 e seus efeitos sobre o IOF/Câmbio. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 223, p. 89-110, abr. 2014.

BARBOZA JUNIOR, José Cláudio Marques. Ainda a extrafiscalidade do IPI. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 20, n. 103, p. 185-191, mar./abr. 2012.

BRASIL. **Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços (GATS)**, 2015. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/sain/sobre_sain/copol/acordo_gatts.pdf>. Acesso em 28 jun. 2015.

298 BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BIASOTO JÚNIOR, Geraldo. O Sistema Tributário Brasileiro: uma Trajetória de Fragmentação. In: BIASOTO JÚNIOR, Geraldo e PINTO, Márcio Percival Alves (orgs.). **Política Fiscal e Desenvolvimento no Brasil**. Campinas: Editora Unicamp, 2006.

BOBBIO, Norberto. Em direção a uma teoria funcionalista do direito. In: _____. **Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito**. Barueri: Manole, 2007.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Direito tributário: linguagem e método**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

COSTA, Gilberto. **Ipea aponta injustiça tributária e do gasto social no Brasil**. Disponível em: <http://www.sintrafesc.org.br/pag/view_noticia.php?id=19345#sthash.CLJi9hXo.dpuf>. Acesso em 25.06.2015.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**, 3ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2013.

EALI, André de Souza Dantas. **Tributação e regulação econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: MP, 2007.

FOLLONI, André; PERON, R. C. A. B. . Tributação extrafiscal e direitos fundamentais: Programa Empresa Cidadã e licença maternidade. **Revista Espaço Jurídico**, v. 15, p. 399-420, 2014.

_____. Isonomia na Tributação Extrafiscal. **Revista Direito GV**. São Paulo, jan-jun 2014, p. 205. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rdgv/v10n1/a08v10n1.pdf>>. Acesso em 23.04.2015.

FURLAN, Valéria. **Imposto Predial e Territorial Urbano**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

GODOI, Marciano Seabra. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética. 1999.

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

GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juízes**: a interpretação/aplicação do direito e os princípios. 6^o ed., São Paulo: Malheiros, 2013.

G1. **Pelo 5^o ano, Brasil é último em ranking sobre retorno dos impostos**, 2015. Disponível em <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2015/06/pelo-5-ano-brasil-e-ultimo-em-ranking-sobre-retorno-dos-impostos.html>>. Acesso em: 20 maio. 2015.

KAFRUNI, Simone. **Brasil adota modelo de arrecadação de impostos focado no consumo**. Disponível em <http://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/economia/2015/03/22/internas_economia,476454/brasil-adota-modelo-de-arrecadacao-de-impostos-focado-no-consumo.shtml>. Acesso em: 28 jun. 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. 6.^a ed. atualizada por Izabel C. L. Monteiro e Yara D. P. Monteiro. São Paulo: Malheiros, 1993.

MORAES, Augusto Fauvel de; BRENDA, Felipe Alexandre Ramos. **Cartilha de direito aduaneiro**. Disponível em <<http://www.oabsp.org.br/comissoes2010/direito-aduaneiro/cartilhas/Direito%20Aduaneiro%20-%202014.pdf>>. Acesso em 28.06.2015.

MOREIRA, Isabelle Arruda; BASTOS, Noel de Oliveira. A marcha dialética do estado e da tributação: uma abordagem hegeliana dos modelos de estado e suas relações com o estado regulador fiscal brasileiro. **Revista Direito e Liberdade – RDL – ESMARN – v. 14, n. 1, p. 145-164, jan./jun. 2012.** <<file:///C:/Users/Usu%C3%A1rio/Downloads/486-1590-5-PB.pdf>>. Acesso em 28.05.2015.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

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

299

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Esmafe, 2009.

RICCI, Henrique Cavalheiro. **Direito Tributário Ambiental e Isonomia Fiscal**: Extrafiscalidade, Limitações, Capacidade Contributiva, Proporcionalidade e Seletividade. Curitiba: Juruá, 2015.

SANTOS, Claudio Hamilton. Um panorama das finanças públicas brasileiras de 1995 a 2009. In: CASTRO, Jorge Abrahão; SANTOS, Claudio Hamilton; RIBEIRO, José Aparecido Carlos (Ed.). **Tributação e equidade no Brasil**: um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009. Brasília: Ipea, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

VANONI, Ezio. **Natureza e interpretação das leis tributárias**. Trad. Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro: Financeiras, 1932.

VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2010.

VIOL, Andréa Lemgruber. **A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/Eventos/SeminarioII/Texto02AFinalidadedaTributacao.pdf>>. Acesso em 28 maio. 2015.

VOSGERAU, Douglas; GONÇALVES, Oksandro. A extrafiscalidade como política pública de intervenção do Estado na Economia. **Congresso Anual da ABDE 2013**. Disponível em: <http://72.41.59.18/index.php/ABDE/VI_ABDE/paper/view/92/36>. Acesso em: 23 abr. 2015.

EXTRAFISCALITY APPLICATIONS IN THE BRAZILIAN LAW

ABSTRAC: This study aims to analyze extrafiscality within the scope of its application. When the institution of a tax species occurs with a purpose that goes beyond simple collection, it is said that these species have, besides taxation, an extra-fiscal bias. The use of tax rules to induce inter-subjective behavior and influence decision-making makes economic order a real support in the implementation of public policies.

Keywords: Extrafiscality. Taxation. Intervention. Fiscal policy. Effectiveness.