



COORDENAÇÃO GERAL

Celso Fernandes Campilongo

Alvaro de Azevedo Gonzaga

André Luiz Freire

ENCICLOPÉDIA JURÍDICA DA PUCSP

TOMO 5

DIREITO TRIBUTÁRIO

COORDENAÇÃO DO TOMO 5

Paulo de Barros Carvalho

Maria Leonor Leite Vieira

Robson Maia Lins

Editora PUCSP

São Paulo

2019

ENCICLOPÉDIA JURÍDICA DA PUCSP
DIREITO TRIBUTÁRIO

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA
DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

DIRETOR
Pedro Paulo Teixeira Manus
DIRETOR ADJUNTO
Vidal Serrano Nunes Júnior

ENCICLOPÉDIA JURÍDICA DA PUCSP | ISBN 978-85-60453-35-1

<https://enciclopediajuridica.pucsp.br>

CONSELHO EDITORIAL

Celso Antônio Bandeira de Mello
Elizabeth Nazar Carrazza
Fábio Ulhoa Coelho
Fernando Menezes de Almeida
Guilherme Nucci
José Manoel de Arruda Alvim
Luiz Alberto David Araújo
Luiz Edson Fachin
Marco Antonio Marques da Silva
Maria Helena Diniz

Nelson Nery Júnior
Oswaldo Duek Marques
Paulo de Barros Carvalho
Raffaele De Giorgi
Ronaldo Porto Macedo Júnior
Roque Antonio Carrazza
Rosa Maria de Andrade Nery
Rui da Cunha Martins
Tercio Sampaio Ferraz Junior
Teresa Celina de Arruda Alvim
Wagner Balera

TOMO DE DIREITO TRIBUTÁRIO | ISBN 978-85-60453-48-1

A Enciclopédia Jurídica é editada pela PUCSP

Enciclopédia Jurídica da PUCSP, tomo V (recurso eletrônico)

: direito tributário / coords. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins - São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2018

Recurso eletrônico World Wide Web

Bibliografia.

O Projeto Enciclopédia Jurídica da PUCSP propõe a elaboração de dez tomos.

1. Direito - Enciclopédia. I. Campilongo, Celso Fernandes. II. Gonzaga, Alvaro. III. Freire, André Luiz. IV. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL

Simone Rodrigues Costa Barreto

INTRODUÇÃO

O direito, como um conjunto de normas jurídicas, se mostra como instrumento de regulação de condutas, objetivando a realização dos valores erigidos no ordenamento. Desta premissa, nota-se o seu caráter eminentemente instrumental, na medida em que, através das normas jurídicas, consubstancia um meio para atingir as finalidades constitucionais.

Nessa medida, a tributação extrafiscal é uma manifestação deste caráter instrumental do direito na seara tributária, por empregar o tributo com finalidades ordinatórias, diversas da fiscal. Por significar a entrega de parcela do seu patrimônio ao Estado, o tributo, desde suas origens, já apresentava repercussões além da meramente arrecadatória, estimulando ou dissuadindo a prática de diversas condutas.

Desta forma, importa estudar quais as finalidades que a norma tributária pode perquirir além da fiscal, bem como a que regime jurídico se enquadra uma norma tributária que cumpre funções ordinatórias.

SUMÁRIO

Introdução.....	2
1. Do caráter instrumental do direito.....	3
2. Tributação Extrafiscal	4
2.1. Da interpretação da norma extrafiscal.....	6
2.2. Das normas extrafiscais e suas finalidades	8
2.3. Da submissão às limitações ao poder de tributar	10
2.4. Das fórmulas jurídico-tributárias para o emprego da extrafiscalidade	12
Referências	14

1. DO CARÁTER INSTRUMENTAL DO DIREITO

Sistema é um complexo composto pela interação entre a sua estrutura e o seu repertório.¹ Entendendo o direito como um sistema, pode-se afirmar ser ele formado por um conjunto de partes que se relacionam entre si, originando um todo unitário. As partes, unidades componentes do sistema, configuram o seu repertório, e as relações por elas formadas dão lugar à sua estrutura.²

As unidades do sistema jurídico são as normas; já a estrutura são as relações que elas exercem entre si, de forma que uma norma não existe isoladamente. Assim, enquanto totalidade ordenada de normas jurídicas,³ o direito se apresenta como um “corpo de linguagem vertido sobre o setor material das condutas intersubjetivas”.⁴

Em outras palavras, o direito se mostra como um instrumento para a regulamentação das condutas intersubjetivas. Esta, por sua vez, é direcionada com vistas a realizar os valores erigidos no texto constitucional e compartilhados pelos cidadãos.⁵ É dizer, através das normas jurídicas, o direito busca concretizar os fins e finalidades do ordenamento jurídico: os valores constitucionalmente proclamados.

Denota-se, portanto, o caráter eminentemente instrumental do direito, na medida em que consubstancia o principal instrumento de realização das finalidades a que se propõe o Estado, investido do *imperium*.⁶ Eros Roberto Grau destaca que “a finalidade é o criador de todo o direito, e não existe norma ou instituto jurídico que não deva a sua origem a uma finalidade”.⁷

Por conseguinte, a fim de perquirir as finalidades constitucionalmente estatuídas, pode o Estado fazer uso de suas prerrogativas, incluindo a instituição e cobrança de tributo, desde que respeitadas os princípios informadores do sistema jurídico. É nesse contexto que se situa o estudo da tributação extrafiscal.

¹ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*, p. 165.

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*, p. 137.

³ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*, p. 77.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*, p. 138.

⁵ *Idem*, p. 274.

⁶ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*, p. 152.

⁷ GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes: a interpretação/aplicação do direito e os princípios*.

2. *TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL*

A extrafiscalidade se opera quando o tributo é utilizado com outras finalidades que vão além da arrecadação. A função precípua do tributo é angariar receitas suficientes ao custeio do Estado. Ao utilizar o tributo com finalidade extrafiscal, pretende o Estado alcançar outro fim que não, apenas, o de financiar as suas atividades. São essas as lições de Paulo de Barros Carvalho:

“A experiência jurídica nos mostra, porém, que vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatários, dá-se o nome de *extrafiscalidade*.”⁸

Geraldo Ataliba afirma que a extrafiscalidade seria uma repercussão da afirmação do princípio da rigidez do sistema constitucional tributário, consistente no uso do tributo com objetivo ordinatório, diverso do fiscal.⁹ Seria o uso deliberado do tributo para finalidades regulatórias de comportamentos sociais, matéria econômica, social e política.¹⁰

No mesmo sentido são as lições de Aliomar Baleeiro, para quem a extrafiscalidade pode ser entendida como o emprego do imposto “como instrumento de intervenção ou regulação pública, a função fiscal propriamente dita, ou “puramente fiscal”, é sobrepujada pelas funções “extrafiscais”. A sua técnica é, então, adaptada ao desenvolvimento de determinada política, ou diretriz”.¹¹

Os efeitos que os tributos exercem sobre as condutas da sociedade são perceptíveis, encorajando ou desestimulando a prática de alguns atos e, por conseguinte, interferindo na economia em geral.¹² Seria utópico pensar que poderiam existir, na

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 287.

⁹ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*, p. 150.

¹⁰ *Ibidem*.

¹¹ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*, p. 176.

¹² “As “finanças neutras”, ou que pretendem deixar a estrutura social como encontraram, são, na realidade, também políticas. Defendem uma política de caráter conservador, no pressuposto de que o existente é mais justo ou adequado à coletividade em cujo seio de processa.” *Idem*, p. 176.

realidade, finanças neutras, isto é, tributação que não influenciasse o comportamento da sociedade.¹³

Esclarece-se, todavia, que não são as repercussões naturais do sistema tributário o objeto do estudo da extrafiscalidade, mas as normas que, além da sua intenção fiscal, manifestam o caráter de regular condutas subjetivas com vistas a realizar um outro fim. Geraldo Ataliba esclarece que “o direito é a técnica de ordenação dos comportamentos humanos. Daí seu caráter eminentemente instrumental. Não repugna, pois, que o instituto jurídico do tributo seja manejado tendo em vista finalidades ordinatórias.”¹⁴

Há muito se verificam os efeitos intervencionistas que a arrecadação de tributos gera na sociedade.¹⁵ Consoante Alfredo Augusto Becker:

“na construção jurídica de todos e de cada tributo, nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão sempre agora de um modo consciente e desejado – na construção jurídica de cada tributo; apenas haverá maior ou menos prevalência neste ou naquele sentido, a fim de melhor estabelecer o equilíbrio econômico-social do orçamento cíclico”.¹⁶

Baleeiro informa que, nos Estados Unidos, os constitucionalistas e financistas distinguem os tributos com fulcro no “poder de tributar” daqueles exigidos em razão do “poder de polícia”,¹⁷ muito embora ambos fossem inerentes e inseparáveis ao Estado.¹⁸ Os que se sobrepunham os fins regulatórios eram denominados de *taxes under the police power*.¹⁹

A distinção norte-americana se correlacionaria com os impostos puramente fiscais e os que apresentam funções extrafiscais ou regulatórias. Essa categorização,

¹³ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*, p. 150.

¹⁴ *Idem*, p. 175.

¹⁵ Sobre este ponto, Aliomar Baleeiro faz a seguinte anotação: “[a] tributação política, inspirada na luta de classes, baseia-se nos efeitos da tributação sobre a repartição dos encargos públicos e sobre a redistribuição da renda nacional. Desde alguns séculos, isso foi percebido pelas classes governantes e por alguns pensadores. Há documentos antigos para prova de que uns e outros tinham perfeita consciência dos reflexos da atividade financeira sobre a desigual distribuição das fortunas e das rendas. Institivamente, os grupos que dispunham do poder político escolheram os impostos, que os poupavam, enquanto submetiam a maior gravame os grupos dominados”. BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*, p. 178.

¹⁶ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*, p. 640.

¹⁷ Poder de polícia ou de regulamentação.

¹⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 176.

¹⁹ ATALIBA, Geraldo. *Op. cit.*, p. 150.

afirma Aliomar Baleeiro, permitiria aos Tribunais condescender com limitações ou cláusulas constitucionais.²⁰

2.1. Da interpretação da norma extrafiscal

No ordenamento jurídico pátrio, a norma tributária extrafiscal deve ser interpretada teleologicamente,²¹ isto é, buscando harmonizar a sua finalidade com as limitações constitucionais ao poder de tributar. Isto posto, deve-se perquirir o fim que a norma pretende alcançar, além do arrecadatório, como pressuposto para a realização da interpretação teleológica.

Moris Lehner, por sua vez, destaca a dificuldade da realização da interpretação teleológica, dado que as normas tributárias extrafiscais possuem diversas finalidades distintas, todas úteis para o processo de interpretação.²² Em que pese a multiplicidade de fins que a norma jurídica pretende realizar, Geraldo Ataliba assevera que a instituição de tributos com finalidades extrafiscais pode até esquivar-se dos limites quantitativos, a exemplo do não-confisco, mas sujeita-se ao controle qualitativo por outros princípios constitucionais. São essas as suas lições:

“A constituição conferiu competência tributária às pessoas políticas, no Brasil as quais podem exercitá-la plenamente, tendo em vista qualquer finalidade lícita. Não foi dito pela constituição que os tributos só serviriam como fonte de receita. Mas, tal competência – que se explica na possibilidade de as pessoas políticas instituírem por lei seus tributos – se não conhece limites quantitativos (salvo o confisco), é bem restringida, qualitativamente, por outros princípios, tais como o da igualdade, da capacidade, da anualidade, da discriminação de áreas, etc.”²³

De outro lado, um fator que facilitaria a realização da interpretação teleológica da norma extrafiscal seria a necessidade de uma justificativa que demonstrasse que as

²⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*, p. 177.

²¹ Segundo Aurora Tomazini de Carvalho, o método teleológico de interpretação “valoriza a finalidade da norma, buscando indicar a direção da prescrição jurídica posta pelo legislador. Sob este método, o interprete, ao construir o sentido dos textos jurídicos deve buscar o fim para o qual a norma foi criada. Esta finalidade, no entanto, não deixa de ser uma valoração do intérprete.” CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de teoria geral do direito*, p. 269.

²² LEHNER, Moris. *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*, pp. 145-146.

²³ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*, pp. 167-168.

diferenciações realizadas pela norma indutora de comportamento encontrariam respaldo no princípio da igualdade. Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri afirma que “a busca de justificativa para a formulação da norma tributária é exigência que se deve reconhecer num ordenamento jurídico baseado na igualdade”.²⁴

Luís Eduardo Schoueri destaca a dificuldade de se demarcar o intuito extrafiscal do meramente arrecadatório de uma norma, bem como de se identificar onde as duas finalidades coabitam.²⁵ Todos os tributos assumem uma feição extrafiscal, não sendo capaz de distinguir até que ponto se nota a finalidade arrecadatória ou a ordinatória. Ambas as finalidades coexistem harmonicamente, conforme preceitua Geraldo Ataliba.²⁶ Não é outro o entendimento de Paulo de Barros Carvalho, para quem:

“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.”²⁷

Diante da dificuldade de se perquirir a finalidade da norma, várias foram as teorias e estudos voltados a identificar critérios que pudessem distinguir uma norma com feições extrafiscais. Klaus Vogel afirma que, no processo de interpretação, a finalidade da norma deve ser investigada a partir de sua vontade objetivada, isto é, expressa na lei, a exemplo da justificativa exigida por Luís Eduardo Schoueri. Caso o legislador deixe consignadas as suas intenções, deve o interprete observar a função da norma.²⁸

Ao versar sobre as funções da norma tributária, o jurista, utilizando-se da classificação utilizada por Klaus Vogel, destacou que todas as normas que visam à cobrança de impostos possuem a função de arrecadar, seja ela positiva ou negativa. Entretanto, a mesma norma pode exercer outras funções, a saber: (i) a de distribuir a carga

²⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. *Grandes questões atuais do direito tributário*, p. 250.

²⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*, p. 16.

²⁶ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*, p. 156.

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 288.

²⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*, p. 27.

tributária utilizando-se dos critérios da justiça distributiva; (ii) indutora; e (iii) simplificadora.²⁹

Sobre a diferenciação das normas, Klaus Vogel assim lecionou:

“Da mesma maneira, a distinção entre o objetivo de receita e os objetivos regulatórios das leis tributárias (como, no entanto, sabemos que imposta, não a finalidade subjetiva, mas a *relevância*, a *função*, e que o contraste com a regulação não é a obtenção de receitas – também os impostos regulatórios têm uma função de gerar receita – mas a distribuição da carga tributária, deve-se dizer mais exatamente que a distinção está entre a função distributiva da carga tributária e a função regulatória das leis tributárias) é necessária pelo menos para a enumeração e quantificação dos incentivos fiscais fixados na República Federal, no relatório das subvenções a ser pagas em cada dois anos pelo Governo federal; é, além disso, necessária também, em minha opinião, para a interpretação das leis tributárias e para a dogmática do direito tributário.”³⁰

Sob a perspectiva de Klaus Vogel, a categorização das normas tributárias extrafiscais e das que possuem finalidades arrecadatórias não reside na obtenção das receitas tributárias, uma vez que ambas irão produzir receita para o Estado, mas na distribuição da carga tributária. Isto é, deve o interprete analisar se a norma tem por função a distributividade da carga tributária ou a regulação das normas tributárias.³¹

Convém esclarecer que as funções elencadas por Klaus Vogel não são exercidas de forma isolada, podendo uma norma eminentemente regulatória também exercer a função distributiva. Esta é, inclusive, a sua orientação ao afirmar que: “a apreciação dos impostos regulatórios deve impedir não apenas a oneração extrema, mas deveria também voltar sua atenção para a orientada distribuição da carga tributária”.³²

2.2. Das normas extrafiscais e suas finalidades

²⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*, p. 27.

³⁰ VOGEL, Klaus. Tributos regulatórios e garantia da propriedade no direito constitucional da República Federal da Alemanha. *Direito tributário: estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*, pp. 548-549.

³¹ *Idem*, p. 553.

³² VOGEL, Klaus. Tributos regulatórios e garantia da propriedade no direito constitucional da República Federal da Alemanha. *Direito tributário: estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*, p. 554.

Pelo exposto, firmou-se a premissa de que a extrafiscalidade tributária consiste no uso do tributo com finalidades além das fiscais, ditas ordinatórias. Conforme pontuou Geraldo Ataliba, as finalidades ordinatórias podem ser entendidas como regulatórias de comportamentos sociais, em matéria econômica, social e política,³³ ou, em outras palavras, como o conjunto de finalidades diversas da mera fiscalidade.³⁴

Um outro aspecto apresentado foi a dificuldade de se perquirir a finalidade da norma, na medida em que uma mesma norma pode apresentar uma multiplicidade de fins. Nota-se que a extrafiscalidade albergaria todas as normas cuja função preponderante não fosse a distribuição do ônus fiscal ou a simplificação do sistema tributário,³⁵ incluindo-se nesse rol normas que visem o estímulo de políticas sociais, políticas econômicas, da defesa do meio ambiente, dentre tantas outras.

Conforme introduzido preliminarmente, o uso da extrafiscalidade decorre justamente do caráter instrumental do direito, com vistas a atingir as finalidades eleitas constitucionalmente. Assim, a instituição de tributos extrafiscais implica estimular certas atividades ou políticas públicas por meio da constrição do patrimônio do contribuinte.

Tratando, ainda, das finalidades que as normas extrafiscais poderiam perquirir Diego Bonfim elenca os incisos constantes do art. 170 da Constituição Federal de 1988, ressaltando, contudo, que o rol é meramente exemplificativo: (i) redução das desigualdades regionais; (ii) soberania nacional; (iii) propriedade privada e função social; (iv) livre concorrência; (v) defesa do consumidor; (vi) defesa do meio ambiente; (vii) busca do pleno emprego; e (viii) tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte.³⁶

Nesse sentido é o conceito trazido por Gerd Willi Rothmann, para quem a “extrafiscalidade é a aplicação das leis tributárias visando precipuamente modificar o comportamento dos cidadãos, sem considerar o seu rendimento fiscal”.³⁷

Por esta amplitude conferida à extrafiscalidade, Luís Eduardo Schoueri a coloca como gênero, do qual as normas tributárias com função predominante indutora seriam

³³ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*, p. 150.

³⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*, p. 32.

³⁵ *Ibidem*.

³⁶ BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*, p. 91.

³⁷ ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, sonegação e livre concorrência. *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*, p. 338

espécie, o que poderia ser chamado de extrafiscalidade em sentido estrito. Foi desta forma que designou as normas tributárias cuja função, além da fiscal, é impulsionar o comportamento econômico por parte do Estado.³⁸

O jurista afirma que a eleição do termo “normas tributárias indutoras” se deu com a intenção de deixar clara a submissão destas normas ao regime tributário, em que pese ser empregada pelo Estado para intervir na economia de forma direta ou indireta.³⁹

2.3. Da submissão às limitações ao poder de tributar

De plano, convém destacar que, embora elaboradas com propósitos extrafiscais, a norma tributária extrafiscal não pode fugir à competência tributária outorgada pelo constituinte, devendo necessariamente conformar-se à materialidade do tributo plasmada na Constituição Federal.

Observa-se, assim, que a citada norma não escapa ao regime jurídico próprio dos tributos,⁴⁰ sendo-lhe aplicadas as limitações constitucionais ao poder de tributar. Caso contrário, seria a extrafiscalidade fundamento para que os entes estatais pudessem instituir tributo sem obediência aos ditames constitucionais.

Em que pese ser elaborada com finalidade ordinatória, não lhes escapa o fato de ser uma norma tributária que, conforme já consignado, também desempenha uma função fiscal, razão pela qual se faz necessária a imposição dos princípios constitucionais tributários. Neste ponto, bem esclarece Diego Bonfim:

“é que, mesmo diante da existência de fundamentos válidos ao emprego da extrafiscalidade no ordenamento jurídico pátrio, ainda, assim, as limitações constitucionais ao poder de tributar devem atuar, dando feição à competência tributária dos entes nacionais. Aqui, mais importante que as

³⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*, p. 32.

³⁹ Luís Eduardo Schoueri pontua que: “*Não se diferenciam os fenômenos do intervencionismo e do dirigismo. Trata-se de um único fenômeno, que designa a ação desenvolvida pelo estado no e sobre o processo econômico, voltado à preservação do mercado e conformado pelos ditames constitucionais*”. *Idem*, p. 40.

⁴⁰ No mesmo sentido, são as lições de Paulo de Barros Carvalho: “*Significa, portanto, que, ao construir suas pretensões extrafiscais, deverá o legislador pautar-se, inteiramente, dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria, assim os expressos que os implícitos*.” CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 288.

finalidades a serem alcançadas pela tributação será verificar que que extensão os meios escolhidos, no caso as normas tributárias extrafiscais, possuem fundamento de validade constitucional para funcionar como instrumentos de consecução daquelas mesmas finalidades.

(...)

Estas normas, por estarem voltadas à intervenção (por indução) do Estado sobre o domínio econômico, não deixam de ser tributárias para ser econômicas (no sentido de sujeitar-se apenas aos ditames do direito econômico, como aliás parte da doutrina já defendeu. Sujeitam-se sim aos limites impostos pelo direito econômico, inclusive no que se refere à necessidade de existência de competência para regular este tipo de matéria (a chamada competência reguladora), mas não deixam de, conformada como normas tributárias, estar submetidas a todas as importantes e extensas limitações ao poder de tributar”.⁴¹

Observa-se que o citado doutrinador introduziu uma outra limitação à edição de tais normas: a competência administrativa para regular ou promover a finalidade perquirida. O ente estatal somente poderá promover uma finalidade extrafiscal se a Constituição Federal tiver lhe outorgado competência para tanto.

Nessa perspectiva, Geraldo Ataliba bem pontua que a competência tributária e a competência reguladora são condições de validade dos tributos extrafiscais: “[s]ão condições de validade dos tributos extrafiscais a competência regular do legislador, tanto no que respeita à disciplina do tributo empregado quanto no que se refere à matéria objeto da ordenação”.⁴²

Assim, ao editar uma norma tributária extrafiscal, deve o ente federado ser detentor da competência tributária para instituir o tributo, bem como da competência para promover a finalidade a que a norma se destina, observando as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Restou consignado que a norma extrafiscal sujeitar-se-á ao regime jurídico dos tributos. Em decorrência disso, em certos casos, ocorre a mitigação de alguns princípios tributários como forma de viabilizar a ação indutora da norma. A exemplo do exposto,

⁴¹ BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*, p. 118.

⁴² ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*, p. 175.

está a autorização constitucional para que as alíquotas de alguns tributos possam ser alteradas por meio de decreto, tal como a do Imposto sobre Operações Financeiras.

No ordenamento jurídico vigente, o próprio constituinte excepcionou a imposição de alguns princípios tributários a alguns tributos. O princípio da anterioridade (art. 150, III, b da Constituição Federal de 1988) tem a sua aplicação mitigada aos empréstimos compulsórios, aos impostos aduaneiros, imposto sobre produtos industrializados e ao imposto sobre operações financeiras.⁴³

Em se tratando da capacidade contributiva, necessário é distinguir o seu sentido absoluto do relativo. Em sentido absoluto, refere-se à necessidade de que a exação tributária recaia sempre sobre um fato *signo-presuntivo* de riqueza, ou seja, um fato que demonstre a manifestação de riqueza. Tratando-se de sua acepção relativa, esta versará sobre a parcela da riqueza que está apta a ser tributada, de modo que, ao exigir a cobrança, se deve observar o *quantum* de riqueza pode ser consumido.⁴⁴

A capacidade contributiva relativa se aplica apenas aos tributos que desempenhem uma função predominantemente fiscal. Por essa via, a capacidade contributiva relativa seria afastada da tributação extrafiscal. De outro lado, a capacidade contributiva em seu sentido absoluto é aplicada aos tributos utilizados como instrumento para se atender às finalidades gerais, daí porque aplicável aos impostos e contribuições especiais.⁴⁵

Desta forma, em linhas gerais, embora as normas extrafiscais se submetam ao regime jurídico tributário, são realizadas algumas mitigações na aplicabilidade dos princípios constitucionais tributários com a finalidade de assegurar à norma extrafiscal o seu caráter regulatório.

2.4. Das fórmulas jurídico-tributárias para o emprego da extrafiscalidade

Do mesmo modo que é impossível separar as feições extrafiscais de uma norma das meramente arrecadatórias, torna-se inviável a enumeração de todos os meios como a

⁴³ Art. 150, §1º § 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

⁴⁴ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*, p. 38.

⁴⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*, p. 324.

extrafiscalidade pode se manifestar. A partir dos arts. 150, §6º, 151, I e 155, §2º, XII, “g” da CF/1988, vê-se que o texto constitucional faz alusão a subsídios, isenções, reduções de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia, remissão, incentivos fiscais e benefícios fiscais.⁴⁶

A extrafiscalidade pode se manifestar através de uma oneração da carga tributária ou, ainda, pela sua desoneração. Sobre as espécies tributárias que podem vir a ser empregadas com finalidades extrafiscais, Geraldo Ataliba afirma que “[o]s impostos oferecem o campo de eleição da extrafiscalidade. Em menor escala, entretanto, e com mais restritas possibilidades, ao mesmo se prestam a taxa e a contribuição de melhoria”.⁴⁷

Trazendo à baila alguns exemplos para ilustrar o exposto, tem-se que o Imposto Territorial Rural visa atingir a finalidade da ordem social e econômica, ao ser gravado sobre os imóveis inexplorados ou de baixa produtividade. O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, ao autorizar a dedução com despesas incorridas em alguns investimentos, a exemplo do reflorestamento, visa à defesa do meio ambiente, ou ainda, ao conceder isenções para portadores de certas doenças, o faz com fundamento na dignidade da pessoa humana.

Em se tratando do Imposto sobre Produtos Industrializados, a própria Constituição prevê que as alíquotas devem ser estabelecidas de acordo com a essencialidade dos produtos (art. 153, § 3º, I, da Constituição Federal de 1988).

O Imposto Predial e Territorial Urbano, a seu turno, pode ser instituído com vistas a incentivar a implantação e manutenção de áreas verdes urbanas, o denominado “IPTU verde”. Beth Carrazza pontua que esta atuação extrafiscal pode ser efetivada de duas formas: (i) agravamento do ônus tributário através da graduação de alíquotas ou (ii) redução da carga tributária, por meio das concessões de isenções ou outros benefícios.⁴⁸ A concessão de benefícios fiscais é um instrumento muito utilizado para realizar finalidades além das arrecadatórias.

Nessa esteira, identificam-se duas técnicas comumente utilizadas no emprego da tributação extrafiscal: (i) fixação da alíquota e (ii) fixação da base de cálculo. Isto é, por meio de alterações no critério quantitativo do imposto, agrava-se ou se reduz a carga tributária.

⁴⁶ BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*, p. 110.

⁴⁷ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*, p. 176.

⁴⁸ CARRAZZA, Beth. *IPTU e progressividade, igualdade e capacidade contributiva*, p. 201.

Pelo exposto, nota-se que a extrafiscalidade é expressada por meio da diferenciação do emprego da norma tributária, com vistas a estimular ou desestimular certas condutas. Desta forma, deve ser utilizada em consonância com o princípio da igualdade material, isto é, a diferenciação de sua finalidade deve ser justificada na medida em que realizada.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 13. ed. Rio de Janeiro: 1981.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 2. ed. São Paulo: Edipro.

BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015.

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

CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de teoria geral do direito*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Direito tributário linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

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

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

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

LEHNER, Moris. *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão*

Machado. Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (coords). São Paulo: Dialética, 1998.

ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, sonegação e livre concorrência. *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. Roberto Ferraz (coord). São Paulo: Quartir Latin, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. *Grandes questões atuais do direito tributário*. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). São Paulo: Dialética, 2007.

_____. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

VOGEL, Klaus. Tributos regulatórios e garantia da propriedade no direito constitucional da República Federal da Alemanha. *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. Brandão Machado (coord). São Paulo: Saraiva, 1984.