

# **A EXTRAFISCALIDADE COMO INSTRUMENTO PARA CONCRETIZAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA ORDEM ECONÔMICA.**

**THE EXTRAFISCALITY AS A TOOL FOR DELIVERING THE PRINCIPLES OF  
ECONOMIC ORDER.**

**Roberto Henrique Girão<sup>1</sup>**

**Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça<sup>2</sup>**

## **RESUMO**

A tributação extrafiscal configura-se como prerrogativa que possui o Estado para estimular ou desestimular certos comportamentos. O presente trabalho justifica-se pela existência de grupo de pesquisa, mantido pela Universidade de Fortaleza, o qual integro, tendo por objetivo esclarecer o debate sobre as peculiaridades da tributação extrafiscal e o papel do Estado Moderno. Busca, ainda, responder como a Administração Pública poderá utilizar do instituto da extrafiscalidade como meio concretização dos princípios da Ordem Econômica. No desenvolvimento da pesquisa são demonstradas as premissas relativas a cada princípio previsto no artigo 170 da Constituição Federal, destacando-se o significado e a importância da atuação extrafiscal do Estado para a objetivação de seus cumprimentos. Neste diapasão, o trabalho se utiliza de doutrina atual, consagrada e especializada sobre o assunto. A metodologia adotada para elaboração da pesquisa teve por base um estudo descritivo analítico, desenvolvido por meio de pesquisa bibliográfica. Quanto aos resultados têm-se uma pesquisa qualitativa e indutiva, buscando objetivos através da abordagem descritiva e exploratória.

**PALAVRAS-CHAVE:** Extrafiscalidade; Objetivos. Princípios; Ordem Econômica.

## **ABSTRACT**

The extrafiscal taxation configures likes a prerogative that owners to the State to stimulate or discourage some behaviors. The present work justifies by the existence of

---

<sup>1</sup> Graduado pela Universidade de Fortaleza de Fortaleza (UNIFOR). Pós Graduado em Direito e Processo do Trabalho pela Faculdade Damásio de Jesus. Mestrando em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR). Advogado.

<sup>2</sup> Mestre em Direito pela Universidade Federal do Ceará. Doutora em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco. Pós-doutorado em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina. Professora do Programa Pós-Graduação em Direito Constitucional Mestrado e Doutorado da Universidade de Fortaleza (UNIFOR). Coordenadora do Curso de Direito da Faculdade Católica Rainha do Sertão.

research group, sustained by the Fortaleza University, that I integrate, that has the objective to clarify the discussion about the peculiarities of the extrafiscal taxation and the function of the Modern State. And yet, search answer how the Public Administration could utilize the institute of extrafiscality as the mean of concretion from the principles of Economic Order. In the development of the research the assumptions on the main objectives are demonstrated and each principle fixed on article 170 from the Federal Constitution, highlighting the meaning and the importance of the extrafiscal performance from the State to objectivation of his rights. In this scenario, the work utilizes the current and consecrated doctrine about the subject. The methodology adopted for the development of the research was based an analytical descriptive study, developed through bibliographic research. As for the results we have a qualitative and inductive research that search the objectives through a descriptive and exploratory approach.

**KEYWORDS:** Extrafiscality; Objectives; Principles; Economic Order.

## **INTRODUÇÃO**

A extrafiscalidade configura-se como prerrogativa do Estado de, através das normas indutoras tributárias, interferir indiretamente, na propriedade privada e nas relações socioeconômicas, com fito em adequá-las aos interesses coletivos, proporcionando meios de obtenção de justiça social igualitária.

O presente trabalho justifica-se pela pesquisa científica desenvolvida em grupo próprio, mantido pela Universidade de Fortaleza, apresentando como problematização a indagação: Pode o Estado utilizar-se das normas indutoras extrafiscais como instrumento para concretizar suas funções perante a coletividade? Objetiva esclarecer o tema ora discutido, abordando as peculiaridades da tributação extrafiscal, as obrigações do Estado moderno. Procura responder, ainda, como a Administração Pública poderá utilizar-se do instituto jurídico em vergaste para concretizar os princípios gerais da Ordem Econômica, trazidos pela Constituição Federal, visando à construção de uma sociedade livre, justa e solidária, por meio da erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais, econômicas e regionais.

O artigo em debate não pretende esgotar a temática acerca da Extrafiscalidade Tributária, limitando-se a analisar os pontos principais do assunto, bem como os princípios regentes da Ordem Econômica, expressos no artigo 170 da Constituição, demonstrando a relação criada entre eles, de forma a atingir o bem comum e a garantia da justiça social.

A metodologia utilizada para elaboração do presente artigo teve por base um estudo descritivo-analítico, desenvolvido por meio de pesquisa bibliográfica, trabalhos publicados sob a forma de livros, revistas, artigos com o intuito de solidificar e embasar o referencial teórico, estabelecendo-se interseção entre as áreas jurídica, administrativa e econômica, haja vista todas estarem presentes no bojo constitucional.

Quanto à utilização e à abordagem de resultados, teve-se uma pesquisa qualitativa que apreciou a realidade fática do tema, bem como indutiva, uma vez que teve em vista provocar reflexões na sociedade e incentivar a tomada de medidas que motivem o incremento da responsabilidade social das empresas.

Em relação aos objetivos, a pesquisa foi descritiva e exploratória, pois buscou descrever, explicar, classificar e esclarecer o problema apresentado e aprimorar as ideias por meio das informações sobre o tema em foco.

Nessa seara, no decorrer do texto, diversas considerações serão abordadas acerca da extrafiscalidade como instrumento para a concretização dos princípios da ordem econômica, no intuito de despertar o interesse acerca da matéria, expondo diversos entendimentos de consagrados autores acerca da temática.

## **1 FUNÇÃO FISCAL E EXTRAFISCAL DOS TRIBUTOS**

Como principal função conferida aos tributos destaca-se a captação de recursos aos cofres públicos, a fim de financiar as atividades e atribuições essenciais do Estado. A esta necessidade de arrecadação denominamos de função fiscal das exações tributárias, que nada mais é que a finalidade agregadora de finanças, por meio da receita de terceiros, que enseja a criação de grande parte dos tributos brasileiros. Todavia, a evolução jurídica mostra que a instituição de exações tributárias atua, diversas vezes, como modo de intervenção estatal ao comportamento dos particulares, buscando provocar mudanças de ordem política, social ou econômica, visando algo além da mera arrecadação financeira. Essa situação é denominada de extrafiscalidade tributária.

A exação extrafiscal visa proporcionar, ao Estado, a utilização da tributação como um meio de agir caracterizando-se através de um mecanismo de reforma social, visando solucionar (ou ao menos amenizar) os diversos problemas que devastam o País, com intuito de diminuir as desigualdades sociais, provocando, conseqüentemente, uma melhor distribuição de renda.

Alfredo Augusto Becker (2007, p.623) tece algumas considerações acerca da função extrafiscal dos tributos: “A principal finalidade de muitos tributos não será a de um 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”. No

mesmo sentido já preceituava Hely Lopes Meirelles (1979, p. 57):”A extrafiscalidade é a utilização do tributo como meio de fomento ou de desestímulo a atividades reputadas convenientes à comunidade. É ato de política fiscal, isto é, de ação de governo para atingimento dos fins sociais através da maior ou menor imposição tributária”.

Entende-se que o melhor conceito sobre o tema é dado da seguinte forma: a extrafiscalidade nada mais seria além de um princípio epistemológico do Direito Tributário, apresentando-se como justificativa concreta a discricionariedade tributante do Estado, fundamentada na realização dos objetivos da Administração Pública e dos valores constitucionais consagrados, conforme as políticas públicas previamente instituídas, encontrando seu limite nos princípios reguladores da tributação e nos direitos fundamentais dos cidadãos.

Necessário salientar que não podemos falar em tributo com função exclusivamente fiscal ou extrafiscal. Devemos observar uma congruência entre ambas as finalidades, de modo a aplicarmos sua atuação de forma conjunta. Todavia, nada impede a predominância de uma dessas funções, o que destaca sua finalidade criacionista. Nesse sentido, muito bem explana Alfredo Augusto Becker (2007, p.628): “Na construção de cada tributo não mais será ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão, agora de um modo consciente e desejado; apenas haverá maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo.” Dessa forma, não há que se falar em tributo com somente um intuito, de modo a coexistirem as naturezas fiscais e extrafiscais, em harmonia.

## **2 O ESTADO MODERNO E SUAS OBRIGAÇÕES**

Antes de analisarmos, de forma detalhada, a função do Estado na atualidade, torna-se necessário uma análise dos modos de governo (liberalismo e intervencionismo) no intuito de melhor compreendermos os principais papéis estatais, atualmente.

O Estado liberal é aquele cuja economia e a política se desenvolvem por si só, sem interferência dos poderes governamentais em seu andamento, pautados nos princípios da defesa da propriedade privada, liberdade econômica e mínima participação da Administração Pública. As funções estatais restringem-se a definição do quadro jurídico, de modo a praticamente não intervir nas liberdades individuais. Nesse modo de governo, a tributação se faz necessária somente no intuito de arrecadar recursos para manter o funcionamento e o custeio da ordem pública, devendo ser mínima, uma vez que o próprio Estado terá suas funções reduzidas. Nesse sentido discorre Sophia Nóbrega Câmara (2013, p. 3):

O Estado Liberal não intervém na vida econômica, utilizando os tributos com a função apenas de conservar a máquina estatal com intuito de manter a ordem pública e as liberdades individuais. Apesar da existência do fenômeno extrafiscal nesse momento, percebe-se que não havia espaço para a atuação extrafiscal do Estado.

Ocorre que o referido modelo de governo ocasionou diversos problemas sociais e econômicos, tornando-se necessária a criação de um Governo Intervencionista, que visava, limitando a atuação particular, findar as adversidades causadas à sociedade pela política liberal.

O Estado intervencionista requer uma atuação direta da Administração Pública, interferindo nas atividades econômicas, sociais e políticas do País, limitando e regulando a propriedade privada, não somente fixando regras de mercado, mas atuando de forma ampla visando alcançar a justiça social. Nessa espécie de governo, a tributação é excessiva, predominantemente fiscal, buscando arrecadar os recursos necessários para cobrir os gastos públicos. Todavia, em menor escala, apresenta contornos extrafiscais voltados a atividade econômica de iniciativa privada.

Urge mencionar que o Estado Intervencionista, ao ter um papel mais atuante com, maior abrangência, torna-se, por consequência, mais oneroso, facilitando a propagação da corrupção, de modo a esgotar a eficácia necessária para o cumprimento de suas funções e objetivos básicos pré-estabelecidos, em prol da coletividade. Portanto, observa-se que esse modelo de governo não configura-se como o mais adequado, buscando-se outro meio mais eficiente.

Diante do fracasso dos dois modelos abordados, tornou-se necessário o surgimento de um novo modelo de Governo o qual reunisse características positivas dos modelos antecessores. Portanto que não intervenha profundamente na propriedade privada e na economia, porém que seja eficaz para garantir a justiça social e as liberdades individuais e públicas. Nesse contexto, a extrafiscalidade adquire inusitada importância, caracterizando-se como mecanismo fundamental para a correção dos problemas pertinentes as desigualdades sociais.

Nesse modelo de Governo, o Estado deve continuar intervindo na propriedade privada, todavia, em geral, de forma indireta em detrimento da direta. Deverá ser um supervisor, com função normativa. Daí surge a importância do instituto da extrafiscalidade para o País, uma vez que viabiliza a intervenção de forma indireta, permitindo a utilização dos tributos para efetivar os direitos fundamentais, por meio de indução de normas e condutas aos agentes privados.

Atualmente o Estado Brasileiro tem forte atuação extrafiscal, induzindo comportamentos que coincidam com seus interesses através de benefícios fiscais (tributação positiva), e sinalizando de modo contrário as condutas indesejadas, agravando o ônus tributário dos sujeitos privados praticantes destas (tributação negativa). Nesse contexto, o indivíduo pode conformar-se com os interesses estatais, agindo de acordo com eles, ou opor-se a eles, o que não é configurado crime, mas ocasionara uma maior carga tributária. Portanto percebe-se que o Estado não pode afastar-se da vida econômica e política de seu povo, todavia, deverá atuar de modo indireto, promovendo a justiça social.

### **3 PODER DE POLÍCIA E A TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL**

Constitucionalistas dos Estados Unidos buscam estabelecer diferenças entre os tributos cobrados com fundamento no poder conferido à Administração Pública para arrecadar finanças e os exigidos em conformidade com o poder de polícia exercido pelo Estado. Suas conclusões, baseadas nos entendimentos jurisprudenciais de seus tribunais, remetem o pesquisador a ideia de classificação dos tributos em fiscais e extrafiscais, e ganham grande força na doutrina brasileira.

A tributação meramente fiscal seria exercida, de forma predominante, em conformidade com o poder de tributar, o qual visaria arrecadar receitas aos cofres públicos, de modo a arcar com as atividades e despesas do Estado, sem, portanto, visar instigar ou inibir comportamentos e atitudes dos administrados, não possuindo caráter de norma tributária indutora.

A tributação extrafiscal, todavia, é exercida em conformidade com o poder de polícia conferido a Administração Pública. Portanto, a forma a qual é imposta o poder de tributar do Estado, configura-se como opção política. Dito isso, torna-se essencial nos debruçarmos sobre a figura do poder de polícia, cuja à definição é trazida pelo artigo 78 do CTN:

Art. 78: Considera-se poder de polícia a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato em razão do interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais coletivos.

Não obstante, o professor Celso Antônio Bandeira de Mello (2010, p.837) define poder de polícia como: “a atividade da Administração Pública, expressa em atos normativos ou concretos, de condicionar, com fundamentos em sua supremacia geral e na forma da lei, a liberdade e a propriedade dos indivíduos, mediante ação, ora fiscalizadora, ora preventiva, ora repressiva, impondo coercitivamente aos particulares um dever de abstenção (“*non facere*”) a fim de conformar-lhes os comportamentos aos interesses sociais consagrados no sistema normativo”.

De forma sucinta, poder de polícia, modernamente entendido como limitação, é o direito o qual possui a Administração Pública de limitar ou disciplinar interesses dos particulares, em razão de interesse público. Todavia, esse direito conferido ao Estado não pode ser absoluto, devendo pautar-se nos consagrados princípios da necessidade da medida, e da proporcionalidade dos meios utilizados. Neste âmbito, o principal desafio que recai sobre a Administração Pública é equilibrar as prerrogativas, que configuram meios os quais proporcionam assegurar o exercício do poder de polícia, e sujeições, definidas como limites impostos à atividade administrativa em benefício dos direitos individuais dos cidadãos.

De todo o exposto, conclui-se que a política fiscal caracteriza-se como opção política estatal, por meio de que determinadas condutas são incentivadas pela concessão de benefícios fiscais ou pela previsão de imunidade constitucional tributária, enquanto outras são combatidas, através de altos gravames tributários.

#### **4 A EXTRAFISCALIDADE**

A função extrafiscal consiste na utilização da tributação com esteio em estimular ou desestimular comportamentos, de modo a intervir na conjuntura econômica, social ou política. Para coibir as condutas que atentam contra seus interesses, o Estado tem duas opções: editar norma jurídica que torne ilícito determinado fato social (intervenção sobre o domínio econômico por direção) ou instituir tributo de natureza extrafiscal, o qual configura-se como ótimo instrumento para concretizar seus objetivos (intervenção sobre o domínio econômico por meio de indução).

As normas tributárias indutoras são destacadas como regras de comportamento as quais possibilitam a intervenção sobre o domínio econômico, induzindo determinadas condutas, tornando possível a intervenção estatal sobre o particular. Luis Eduardo Schouri (2005, p.40), sobre o assunto, assim determina: “A expressão normas tributárias indutoras, por outro lado, tem o firme propósito de não deixar escapar a evidencia de, conquanto se tratando de instrumentos a serviços do Estado na intervenção por indução”.

Os incentivos aqui mencionados podem ser concretizados por meio da diminuição da carga tributária, através de benefícios fiscais, como “prêmio” ao contribuinte que buscar condutas ideais aos interesses públicos. Por outro lado, os desestímulos se dão mediante a instituição ou majoração de um tributo extrafiscal proibitivo, de modo que a Administração Pública utiliza uma regra jurídico-tributária a fim de impedir ou desestimular, de forma indireta, comportamento permitido pela legislação, mas divergente aos interesses estatais.

Sôphia Nóbrega Câmara (2013, p. 5) ressalta ainda que a espécie tributária indutora pode manifestar-se por agravamento ou beneficiamento: “O agravamento ocorre quando a norma torna mais gravosa a conduta indesejada, implicando, assim, em aumento de carga tributária. (...) O beneficiamento ocorre quando a norma tributária incentiva os contribuintes a adotar determinado comportamento desejado pelo legislador”. Quando a tributação ocasiona o agravamento, o contribuinte fica tendencioso a adotar conduta diversa da indesejada, evitando um maior ônus tributário. Todavia, quando ocasiona o beneficiamento o contribuinte se vê incentivado a adotar a conduta beneficiada, de modo a ter sua carga tributária reduzida, e uma conseqüente economia financeira.

Torna-se evidente a essencialidade das normas tributárias indutoras como meios de intervenção do Poder Público sobre indivíduos e condutas, através de benefícios ou gravames, regulando a ordem social e o domínio econômico em conformidade com os interesses primordiais do Estado.

## **5 A TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL COMO MEIO DE ASSEGURAR OS PRINCÍPIOS DA ATIVIDADE ECONÔMICA**

O Sistema Constitucional Brasileiro é baseado nos princípios da Ordem Econômica, previstos nos artigo 170 da Carta Magna, uma vez que estes visam assegurar a existência digna, conforme os ditames da justiça social, mediante valorização do trabalho humano e da livre iniciativa.

É dentro do propósito de construir uma sociedade a qual engrandeça a justiça social, resguardando a dignidade da pessoa humana, que podemos inserir a extrafiscalidade tributária. Diante disso, a tributação fundada através de normas indutoras consagra-se como medida adequada a efetivação dos objetivos e princípios assegurados pela Constituição.

Ressalta-se que inexistente uma liberdade absoluta ao que concerne às normas tributárias extrafiscais, devendo estas obediência às diretrizes constitucionais previstas, no intuito de evitar abusos por parte do Poder Executivo. Deve-se ainda, observação

estrita a predominância da Constituição quanto à edição de normas com caráter extrafiscal, visando intervenção no domínio econômico. Nesse sentido, destacamos as ideias de Luis Eduardo Schoueri (2005, p. 87): “Sobre a relação a relação entre tributação e Ordem Econômica, deve-se ponderar que a primeira não é um corpo estranho a última, mas parte dela e por isso deve estar em coerência com a Ordem Econômica”.

Nesse contexto, torna-se necessária uma abordagem detalhada sobre os princípios e valores buscados pela Ordem Econômica, com fito em tornar possível a observância aos princípios fundantes da República Federativa do Brasil.

### 5.1 PRINCÍPIO DA SOBERANIA NACIONAL

Com previsão no artigo 170, inciso I, da Constituição Federal, o princípio em questão destina-se a garantir a paz e segurança aos cidadãos, solucionando os mais variados conflitos através de intervenção estatal interna. Configura-se como instrumento de justiça social.

Nesse âmbito, a extrafiscalidade atua de modo a intervir no comportamento dos cidadãos, visando à redução das desigualdades socioeconômicas e as divergências culturais. Visa ainda, sob prisma do direito internacional constitucional, reduzir a dependência econômica do País com os demais Estados Soberanos, de modo que o princípio da extrafiscalidade proporciona o crescimento econômico, minimizando as dependências econômicas internacionais.

Como exemplo de intervenção do Estado nesse sentido, podemos destacar os impostos de importação (art. 153, I), exportação (art. 153, II), imposto sobre produtos industrializados (art. 153, IV), imposto sobre operações financeiras (art. 153, V) e imposto extraordinário de guerra (art. 154, II), uma vez que tais tributos atuam como mecanismo de regulação política, econômica, servindo de proteção ao território nacional e soberania, destacando os interesses do Estado.

### 5.2 PRINCÍPIOS DA PROPRIEDADE PRIVADA E DA FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE

Previstos no artigo 170, incisos II e III, tais princípios devem ser analisados em conjunto. O direito de propriedade previsto no artigo 5º da Constituição não pode ser visto em caráter absoluto, uma vez que deve, prioritariamente, respeitar a função social. Ou seja, gerar benefício a sociedade.

É justamente nessa esteira que destacamos a extrafiscalidade, visto que através das normas indutoras há um estímulo para a correta utilização da propriedade

privada. Os exemplos mais evidentes e conhecidos nessa situação são o do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (art. 156, I), que terá a majoração de alíquotas, de modo progressivo, em decorrência do solo urbano não edificado ou não utilizado; e o do Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (art. Art. 153, VI), que resulta em alíquotas agravadas em relação as propriedades rurais improdutivas. Tal situação enseja, inclusive, um forte debate doutrinário, acerca da possibilidade do tributo estar sendo instituído mediante via sancionatória, em consequência da inobservância da função social da propriedade, conforme doutrina Hugo de Brito Machado.

Portanto, *ad argumentandum tantum*, conclui-se que a tributação extrafiscal configura-se como instrumento assegurado da função social da propriedade, agravando a exação tributária dos proprietários que não a respeitarem.

### 5.3 PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA

Livre concorrência pode ser definida como a faculdade conferida aos agentes econômicos para que possam atuar sem obstáculos juridicamente justificáveis, nos mercados de consumo, visando a produção, circulação e consumo de bens e serviços. Ou seja, o princípio em tela busca assegurar uma atuação no mercado fundada na igualdade de condições entre os concorrentes, sem distinções, via de regra. Ressalta-se que a finalidade principiológica em tela é a competição livre e adequada entre os diversos sujeitos participantes da relação econômica. Todavia, é perfeitamente possível a ocorrência de situações que justifiquem a adoção de medidas estatais com finalidade de nivelar as desigualdades econômicas. Justamente neste contexto que a tributação extrafiscal do Estado é relacionada a esse princípio, buscando fundamento na necessidade de intervenção para prevenir ou restaurar a igualdade de condições na concorrência, uma vez que ela esteja ameaçada.

Nesse íterim, a Constituição Federal preceitua em seus artigos 173 e 174 que a Lei deve reprimir abuso de poder econômico, eliminando concorrência e aumento arbitrário dos lucros, cabendo ao Estado exercer as funções de fiscalização, incentivo e planejamento. Fundamentada nesses preceitos constitucionais foi editada a Emenda Constitucional nº 42 a qual incluiu o Artigo 146-A a *Lex Legum* o qual estabelece que a Lei Complementar estabelecerá critérios especiais de tributação visando prevenir desequilíbrios de concorrência.

Sua concretização no Sistema Tributário Nacional pode ser observada quanto a instituição de uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), prevista no artigo 149 da Constituição Federal, a qual objetiva promover a concorrência em áreas nas quais encontra-se preponderante o desequilíbrio econômico. Não obstante, a livre concorrência é facilmente observada quando abordada a permissão

constitucional para mitigação dos princípios da legalidade e anterioridade tributária, possibilitando ao Poder Executivo, através de Decretos, alterar as alíquotas dos impostos aduaneiros.

#### 5.4 PRINCÍPIO DA DEFESA DO CONSUMIDOR

A defesa consumidor, além de princípio da atividade econômica (art. 170, V), é também direito fundamental previsto no artigo 5º, XXXII da Constituição Federal. Nota-se que a Ordem Econômica é regida pelo princípio da livre concorrência em congruência com a defesa ao consumidor, sendo dever do Estado proporcionar um equilíbrio entre os interesses empresariais e os direitos consumeristas.

A tributação extrafiscal configura importante recurso para a concretização dos princípios supramencionados. É o que ocorre com obrigatoriedade das alíquotas seletivas, em função da essencialidade do produto tributado pelo Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e a faculdade destas alíquotas ao que concerne o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Ou seja, maior a essencialidade do produto ao consumidor, menor será a alíquota a ele aplicada, podendo, inclusive resultar em tributação zerada (ou não tributação). Desta feita, a Administração Pública, buscando inibir o consumo de produtos e mercadorias nocivas aos consumidores, agrava a tributação majorando a alíquota incidente, como ocorre com os cigarros e as bebidas alcoólicas. Entretanto, caso a intenção seja facilitar a propagação do produto de natureza essencial no mercado interno, a tributação é menos onerosa, reduzindo a alíquota, que pode chegar a zero, como no caso de remédios essenciais e gêneros alimentícios básicos. Portanto, *in thesi*, o Estado, utilizando-se da extrafiscalidade, estimula ou inibe determinados comportamentos, regulando os hábitos consumeristas.

#### 5.5 DEFESA DO MEIO AMBIENTE

A defesa ao meio ambiente configura direito fundamental, previsto no artigo 5º, LXXIII, CF, bem como princípio da Ordem Econômica (art. 170, VI, CF). Não obstante, devida a grande importância do assunto, a previsão constitucional é extensa, podendo ser encontrado nos artigos, 23, VI e VII, 24, VI e VIII, 129, 174, 177, 200, 216 e 225, sendo este último o que de mais moderno se encontra na legislação brasileira acerca da proteção ao meio ambiente. Somente por meio de um ambiente sadio e equilibrado, o homem possui o desenvolvimento social ideal. Por este motivo, tal princípio está, intrinsecamente, ligado ao princípio da dignidade da pessoa humana, elevando o ambiente ecologicamente preservado a direito fundamental de terceira geração.

José Afonso da Silva (2002, p. 20), assim leciona: “O meio ambiente é, assim, a interação do conjunto de elementos naturais, artificiais, e culturais que propiciem o desenvolvimento equilibrado da vida em todas as suas formas”.

Dito isso, cabe ao Estado instituir ferramentas para garantir a defesa do meio ambiente, a fim de preservá-lo diante do desenvolvimento econômico, tomando as medidas propícias para evitar o exaurimento ou degradação dele.

Nesse âmbito, a utilização de tributos extrafiscais a fim de estimular os contribuintes a atuarem de modo ecologicamente correto, desonerando a carga tributária sobre elas, e reprimir atitudes contrárias aos ideais, onerando a incidência dos tributos, torna-se instrumento fundamental para a concretização da política pública. Exemplo comuns são os conhecidos incentivos fiscais concedidos a empresas as quais consigam realizar suas atividades causando pequeno impacto ambiental ou ecológico.

## 5.6 REDUÇÃO DAS DESIGULDADES REGIONAIS E SOCIAIS

Consagrado como princípio da Ordem Econômica (art. 170, VII, CF) e objetivo fundamental da República Federativa do Brasil (art. 3º, CF), a redução das desigualdades regionais e sociais encontra-se relacionado à dignidade da pessoa humana e à justiça social, buscando minimizar as desigualdades observadas no Brasil, sejam essas econômicas ou sociais.

Trata-se de clara exceção ao princípio da uniformidade tributária, trazido pelo artigo 151, inciso I da Carta Magna:

Art. 151: É vedado a União:

I – Instituir tributo que não seja uniforme em todo o Território Nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País. (grifou-se).

Apesar da expressão vedação a instituição de tributos não uniforme, o próprio artigo instituidor de tal princípio, prevê sua exceção: a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio social e econômico entre as regiões do País.

O Direito tributário configura-se como meio de fomento fundamental a esse processo de diminuição das desigualdades socioeconômicas, uma vez que a extrafiscalidade tributária pode, facilmente, beneficiar as áreas menos desenvolvidas,

reduzindo a carga tributária dos contribuintes ali localizados. É o que ocorre, por exemplo, com a instituição da Zona Franca de Manaus, a qual goza de diversos incentivos fiscais, objetivando a inserção da Amazônia ao restante do País, em termos de igualdade socioeconômica, configurando clara exceção prevista ao fim do artigo 151, inciso I, da Constituição. Todavia, há de se ressaltar que a extrafiscalidade nessa esfera deverá obediência fiel ao princípio da repartição das competências tributárias, impossibilitando um Ente Federativo de utilizar da tributação para invadir a competência de outro, seja concedendo gravames ou benefícios fiscais.

## 5.7 BUSCA DO PLENO EMPREGO

A busca pelo pleno emprego, prevista na Constituição no artigo 170, VIII, assegura que somente com trabalho e com os benefícios dele advindos, o homem terá uma condição digna, perante a sociedade.

Nessa esfera, o Estado tem obrigação de direcionar a atividade produtiva voltada à busca do emprego, mediante as normas indutoras e a tributação extrafiscal, instituindo ou revogando benefícios tributários, de modo a resguardar os princípios da oferta de emprego e da busca do pleno emprego.

Como exemplo, citam-se as contribuições sociais (art. 195, I, CF), as quais possuem o aspecto quantitativo diferenciado em razão da atividade econômica e do aumento do número de empregos, de modo a privilegiar as empresas geradoras de trabalho (art. 195, §9º, CF).

## 5.8 TRATAMENTO FAVORECIDO PARA EMPRESAS DE PEQUENO PORTE

Previsto no artigo 170, IX, CF, tal princípio fundamenta-se na reivindicação de políticas públicas as quais buscam incentivar formação de empresas de pequeno porte, proporcionando-as condições de igualdade para coexistirem em condições mínimas de concorrência com as empresas de grande porte.

A própria Lei Complementar nº 123/06, que define normas e condições inerentes as empresas de pequeno porte e as microempresas, em seu artigo 3º, trás a definição do que seriam esses institutos.

Art. 3º: Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que: I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); II - no caso da empresa

de pequeno porte, ou seja, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

O artigo 179 da Carta Constitucional autoriza a tributação extrafiscal por parte do Estado. Nessa mesma esteira, o artigo 146, III, “d”, do mesmo Dispositivo, prevê tratamento diferenciado, favorecendo as microempresas e as empresas de pequeno porte.

A intervenção estatal, através das normas tributárias indutoras, na atividade econômica, objetivando a redução da situação de desigualdade que se encontram as EPPs e as ME em relação as grandes empresas, concretiza a implementação do princípio da isonomia, na medida que prevê tratamento diferenciado aqueles que se encontrem em situações diferenciadas.

O maior exemplo onde consagra-se essas prerrogativas é a Lei nº 9.841/99, a qual institui o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, prevendo um tratamento jurídico diferenciado e simplificado a estas, reguladas pelos artigos 170 e 179 da Carta Constitucional. Não obstante, a Lei 9.317/96 prevê a possibilidade de pagamento conjunto de impostos e contribuições, mediante o “SIMPLES nacional”, o qual visa arrecadar os tributos de forma unitária, reduzindo os processos burocráticos.

Assim, relevante torna-se a tributação extrafiscal no incentivo e preservação das empresas de pequeno porte, haja vista a importância fundamental dessa classe para o próprio Estado, uma vez que estas configuram-se como predominantes na atual conjuntura empresarial do País, gerando milhões de empregos e impulsionando a economia nacional..

## **CONCLUSÃO**

A tributação regulatória extrafiscal se concretiza como instrumento de grande importância ao Estado tornando possível a concretização de suas atribuições, estimulando determinadas condutas e comportamentos dos particulares, buscando a implantação dos fundamentos consagrados na Constituição Federal de 1988.

Dessa forma, as normas tributárias com natureza indutora buscam regular a ordem econômica, concretizando seus renomeados princípios, com fundamento no modelo apresentado pela Carta Constitucional, instituindo benefícios, a fim de desonerar a tributação de determinados sujeitos, ou agravamentos, no intuito de intensificar as exações tributárias de outros, em conformidade com a relação entre as condutas praticadas e os interesses públicos.

Portanto, a extrafiscalidade corresponde ao que exige o Estado Moderno, o qual não pode deixar de observar seu comprometimento com a justiça social. Todavia, ao mesmo tempo, deve buscar um ônus menor aos seus administrados, sendo eficiente ao garantir as liberdades individuais. O efeito que isso resulta é a obrigação do Estado de estar presente à vida econômica, social e política, mesmo que de forma indireta, atuando visando a promoção do bem estar social e justo. Nesta situação o instituto em tela configura-se como ferramenta adequada a estabelecer um equilíbrio entre os ideais e interesses estatais e a redução de seu papel na sociedade, devendo atentar-se para uma atuação, em regra, indireta.

De fato, é justamente em face do objetivo de construir uma sociedade onde a valorização da pessoa humana esteja em um patamar elevado, buscando a consagração da justiça social, que podemos inserir a tributação extrafiscal, uma vez que esta, sem dúvidas, configura como importante meio de intervenção indireta do Estado na propriedade particular, buscando a concretização dos objetivos principais expressos pela Constituição Federal.

Destarte, consagra-se a relação entre a extrafiscalidade com os princípios que regulam a Lei Maior, sendo as normas tributárias indutoras, que se efetivam através da tributação extrafiscal, modo adequado de atuação da Administração Pública na efetivação dos valores consagrados constitucionalmente, notavelmente os estampados na Ordem Econômica Brasileira. Não sendo, portanto, prerrogativa, e sim obrigação do Estado utilizar das normas indutoras com natureza regulatória para alcançar seus objetivos.

## **REFERÊNCIAS**

ATALIBA, Geraldo. **IPU: progressividade**. Revista de Direito Público, v. 23, n. 93, p.233-238, jan./mar.,1990.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

\_\_\_\_\_. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004

BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito (Triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado**, Salvador, n. 9, mar./abr./maio 2007.

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

CÂMARA, Sophia Nóbrega. A Extrafiscalidade à luz do sistema constitucional brasileiro. **Jus Navigand**, Teresina, ano 18 (revista/edições/2013). Disponível em <<http://jus.com.br/artigos/23585>>. Acesso em: 20 ago. 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**, São Paulo: Dialética, 1996.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 18ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_, Kiyoshi. **Sistema tributário na Constituição de 1988: tributação progressiva**. 3ª ed. Curitiba: Jaruá Editora, 2007.

MARINELA, Fernanda. **Direito Administrativo**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2013.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio; BRANCO, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado/Esmarfe, 2013.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito Administrativo**. 26ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SILVA, José Afonso da. **Direito ambiental constitucional**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

SCHOUERI. Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.