



Tema: **POLÍTICA FISCAL**

**A EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA NA CONCRETIZAÇÃO DO  
BEM-ESTAR SOCIAL**

Autor: **Carlos Adriano da Costa**

**2016**

## RESUMO

A Constituição Federal de 1988 atribui ao Estado a necessidade de sua atuação como fomentador do desenvolvimento econômico e social do país, assumindo o compromisso no combate às desigualdades sociais. Assim sendo, para cumprir essa função constitucional, o Estado necessita de recursos financeiros, os quais têm sua principal origem na tributação. Porém, só o acúmulo da arrecadação não é suficiente para um sistema tributário de justiça fiscal e social. Nesse patamar, é que se destaca a função extrafiscal dos tributos, que se apresenta como meio conveniente do Poder Público de alcançar os mais variados objetivos, utilizando seu poder-dever na intervenção no domínio econômico e no meio social, principalmente, através de uma tributação baseada na capacidade contributiva dos contribuintes e como instrumento de políticas governamentais em prol do bem-estar social da população. São exemplos do uso extrafiscal dos impostos quando o governo reduz e aumenta as alíquotas do IPI e do IOF para intervir no mercado de certos produtos ou serviços e a desoneração da folha de pagamento de alguns setores da economia na busca da geração de empregos. No entanto, a extrafiscalidade, pela renúncia fiscal que pode gerar, deve ser bem planejada para não desprover o Estado dos recursos mínimos indispensáveis à manutenção de ações públicas necessárias e imprescindíveis à sociedade. Dessa forma, esse trabalho, através de pesquisas bibliográfica, jurisprudencial e de dados estatísticos, priorizando o método exegético-jurídico, tem como objetivo principal a abordagem das causas e consequências da extrafiscalidade e a sua legitimidade à luz do nosso Sistema Tributário e dos Direitos Fundamentais expressos em nossa Constituição Federal, fazendo uma análise aprofundada a respeito da função social dos tributos, exteriorizada em políticas extrafiscais voltadas para a redução das desigualdades sociais e da implementação de uma justiça fiscal na concretização do bem-estar social. Por conseguinte, a partir desse estudo, cuja contribuição é notável a uma visão crítica sobre a concretização do bem-estar social a partir da extrafiscalidade tributária, fica evidenciado que as normas tributárias indutoras podem contribuir para o bem comum da sociedade, sendo forma de fazer justiça fiscal, quando respaldada na dignidade da pessoa humana e nos direitos fundamentais, colaborando assim para a efetivação da função social dos tributos, tomando como base o trabalho e a livre iniciativa, através de políticas extrafiscais que induzam a redução das desigualdades regionais e sociais, a construção de uma sociedade fraterna em que sejam oportunizados pelo Estado à sociedade serviços públicos de qualidade, como o direito à educação, à saúde, à alimentação, à moradia, à previdência e assistência social, fortalecendo em tal grau a promoção do bem-estar social como prerrogativa de todos, em respeito a um verdadeiro Estado Democrático de Direito.

Palavras-chave: Tributação; Extrafiscalidade; Justiça Fiscal e Bem-estar Social.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	3
<b>1 FUNÇÃO SOCIAL DO TRIBUTO</b> .....	7
1.1 FORMAÇÃO E OBJETIVOS DO FINANCIAMENTO DO ESTADO.....	7
1.2 RELAÇÃO ENTRE A FUNÇÃO SOCIAL DO TRIBUTO E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA BUSCA DA JUSTIÇA FISCAL.....	12
1.3 A CARGA TRIBUTÁRIA E O RETORNO DE BEM-ESTAR À SOCIEDADE.....	16
<b>2. A EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA</b> .....	21
2.1 AS FUNÇÕES FISCAL, EXTRAFISCAL E PARAFISCAL DOS TRIBUTOS.....	21
2.2 AS PRERROGATIVAS PREVISTAS NOS ARTIGOS 150, § 1º E 153, § 1º DA CF/88 NA APLICAÇÃO DA FINALIDADE EXTRAFISCAL DOS IMPOSTOS.....	24
2.2.1 Exceção prevista no artigo 150, § 1º.....	25
2.2.2 Exceção prevista no artigo 153, § 1º.....	27
2.3 EXTRAFISCALIDADE E NÃO-CONFISCO.....	29
2.4 OS INCENTIVOS FISCAIS E SUAS CONSEQUÊNCIAS PARA UMA GUERRA FISCAL.....	33
<b>3. A FINALIDADE EXTRAFISCAL TRIBUTÁRIA COMO MEIO DE GERAÇÃO DO BEM-ESTAR SOCIAL</b> .....	40
3.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	40
3.2 A IMUNIDADE E A ISENÇÃO COMO MECANISMOS DA MATERIALIZAÇÃO DOS BENEFÍCIOS SOCIAIS ATRAVÉS DA EXTRAFISCALIDADE.....	45
3.3 OS PRINCIPAIS IMPOSTOS DE FINALIDADE EXTRAFISCAL EM BENEFÍCIO DO BEM-ESTAR SOCIAL.....	51
3.4 PARTICULARIDADES DA DESONERAÇÃO FISCAL ATRAVÉS DE POLÍTICAS DE EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA.....	60
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	69
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	76

## INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988, sob o fundamento da dignidade da pessoa humana, entre outros previstos no seu artigo 1º, estabeleceu ser a redução das desigualdades sociais um dos objetivos a serem efetivados pelo Estado brasileiro, estando assim, nosso texto constitucional indo ao encontro dos princípios que devem reger um Estado Democrático de Direito, sobretudo, em um país com dimensões continentais e de enorme desigualdade socioeconômica, como ocorre no Brasil.

Assim sendo, o Estado deve implantar meios de organização e estruturação que possibilitem a melhoria da vida de sua população, de modo a promover a realização dos objetivos constitucionais, efetivando medidas para redução das desigualdades sociais visando ao do bem comum da sociedade. Encontra-se, assim, a tributação como principal meio de financiamento do Estado. Sem recursos financeiros tornar-se impossível ao Estado concretizar seus projetos e programas para fomentar as políticas públicas necessárias ao conforto social da população.

Essa, portanto, é a finalidade precípua dos tributos, chamada de *fiscal*, cujo alvo é puramente transferir recursos financeiros para o Estado, para que esse possa cumprir suas funções públicas em prol da coletividade. No entanto, a tributação pode se apresentar com pretensão diversa da mera captação de recursos. Isto é, alheio as metas simplesmente arrecadatórias, com o intuito de intervir nas relações privadas e viabilizar e fortalecer políticas públicas, causando reflexos nos comportamentos econômicos e sociais dos cidadãos. É a chamada finalidade *extrafiscal* tributária, o eixo desse trabalho.

Nesse contexto, o tema extrafiscalidade tem grande relevância nos dias atuais, em virtude de seus objetivos serem usados rotineiramente pelo Poder Público, em prestígio às demandas sociais crescentes, as crises econômicas nacionais e mundiais e a dinâmica sociopolítica do mundo globalizado, estimulando e desestimulando atividades dos contribuintes e controlando ou induzindo liberdades individuais. Essa finalidade visa ao cumprimento da genuína função social do tributo, devendo ser utilizada respeitando os princípios constitucionais, sobretudo, observando os limites ao poder de tributar, o pacto federativo, a capacidade contributiva e a concretização dos direitos fundamentais, respaldado na busca do retorno de políticas públicas em favor do bem-estar social.

Destarte, a extrafiscalidade exterioriza-se de várias formas, como através de incentivos fiscais, desoneração da folha de pagamento, tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte e, principalmente, na alteração de alíquotas e base de cálculo de alguns impostos. No entanto, por via reflexa, é inegável que essa indução tributária extrafiscal pode, muitas vezes, acabar por ocasionar uma enorme renúncia fiscal em desfavor dos entes federativos, porém, considerada por justificável sobre a alegação de que tal perda financeira é compensada com o incremento na geração de empregos, com o favorecimento na concorrência mercantil internacional, assim como na circulação de riquezas na economia nacional, a fim de promover um verdadeiro desenvolvimento socioeconômico. Nessa baila, parte da doutrina critica a concessão de incentivos fiscais por parte do poder público, cuja razão é no sentido de que o país não poderia se dar ao luxo de abrir mão de parcela considerável de suas receitas em benefício de alguns, muitas vezes enfatizados, ocultamente, por interesses políticos e empresariais.

Diante desse cenário, a presente monografia objetiva traçar as causas e as consequências da extrafiscalidade tributária à luz do Sistema Constitucional Tributário e do objetivo fundamental do desenvolvimento social, isto é, a análise dos resultados da aplicação das normas tributárias apresentadas como extrafiscais, salientando se, realmente, as políticas fiscais governamentais de aplicação de finalidade extrafiscal têm resultados concretos na solidificação do desenvolvimento econômico e da qualidade de vida da nação brasileira, ou estar-se-ia financiando os grandes empresários, que, em vez de repassar as vantagens advindas com o menor ônus tributários em benefício dos indivíduos, apenas os englobam em seus lucros incessantes. Isto tudo, ainda se confronta com a desoneração fiscal da extrafiscalidade tributária que, somada com a enorme sonegação fiscal, pode desprever a máquina administrativa de recursos necessários e imprescindíveis ao desenvolvimento social em nosso país.

Para tanto, o primeiro capítulo discorrerá sobre a função social do tributo, realçando comentários sobre a importância da arrecadação tributária para o financiamento do Estado. Por conseguinte, traçar-se-á a inspeção do princípio da capacidade contributiva como forma de se fazer justiça fiscal e, finalmente, uma demonstração breve sobre a carga tributária brasileira e o retorno de sua arrecadação em prol da coletividade.

No segundo capítulo, adentra-se, enfim, no estudo da extrafiscalidade tributária. Será o momento em que se frisarão as metas e a importância da finalidade extrafiscal e a sua aplicação perante os princípios constitucionais tributários. Destacar-se-á a possibilidade de conflito entre os objetivos jurídicos da extrafiscalidade e do princípio do não-confisco, finalizando com a apreciação crítica

dos pontos positivos e negativos para o desenvolvimento regional gerados pela guerra fiscal originada dos incentivos fiscais concedidos pelos entes tributantes.

Por fim, no terceiro e último capítulo, chega-se ao ponto fulcral do presente trabalho, ou seja, a análise dos mecanismos das isenções e imunidades e dos principais impostos de caráter predominantemente extrafiscal, suas manifestações interventivas e respectivos retornos em favorecimento do bem comum. Debruçar-se-á sobre as consequências benéficas e maléficas dessas normas extrafiscais indutoras, considerando, principalmente, a possibilidade de diminuição da arrecadação tributária essencial à máquina administrativa para viabilizar recursos necessários e imprescindíveis ao desenvolvimento social em nosso país.

Portanto, através de uma metodologia baseada na pesquisa bibliográfica, especialmente, por fontes doutrinárias e jurisprudenciais, enriquecida pela análise de dados da arrecadação federal colhidos através de órgãos oficiais, como por exemplo, Receita Federal do Brasil e do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, almeja-se que essa obra acadêmica obtenha uma visão crítica sobre a concretização do bem-estar social a partir da extrafiscalidade tributária, verificando a sua efetividade para uma tributação justa, tendo como objeto o alcance da justiça fiscal e de um verdadeiro Estado Democrático de Direito, tudo à luz do modelo constitucional voltado para o respeito à dignidade da pessoa humana.

# 1 FUNÇÃO SOCIAL DO TRIBUTO

## 1.1 FORMAÇÃO E OBJETIVOS DO FINANCIAMENTO DO ESTADO

Parafraseando Kleber Silveira Júnior<sup>1</sup>, destaca-se que a complexidade da vida em sociedade desencadeou o processo de maturação das relações sociais. À medida que avançaram as forças produtivas, em decorrência do aprimoramento tecnológico, as relações sociais foram se adaptando ao novo sistema de produção, iniciando o que viria a ser denominado de sistema capitalista, cuja essência consiste na propriedade privada dos meios de produção, representados por duas classes: os detentores da propriedade dos meios de produção, que são aqueles que se apropriam da maior parte da renda gerada pelo sistema produtivo, e os trabalhadores, representando a maior parte da população, cuja sobrevivência depende do salário obtido com a venda de sua força do trabalho.

A partir desse entendimento das relações privadas, importante destacar a concepção de Estado como regulador e intermediador das relações privadas através das palavras do tributarista Hugo de Brito Machado:<sup>2</sup>

Para viver em sociedade necessitou o homem de uma entidade com força superior, bastando para fazer as regras de conduta, para construir o direito positivo. Dessa necessidade nasceu o Estado, cuja noção se pressupõe conhecida de quantos iniciam o estudo do Direito Tributário.

Cabe assim ao Estado desempenhar atividades políticas na solução dos conflitos sociais, sobretudo, nas relações socioeconômicas, tendo como fundamento o Estado Democrático de Direito, assim como os objetivos da República Federativa do Brasil, enumerados no artigo 3º da Constituição Federal.

---

<sup>1</sup> SILVEIRA JÚNIOR, Kleber. **Educação Fiscal e Cidadania**. Organizadora: Eloísa Maia Vidal. Fortaleza: Edições Demócrito Rocha, 2010, p. 131.

<sup>2</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 32º ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 23.



Para tanto, a ideia de intervenção estatal na sociedade consolida-se com a da necessidade de recursos financeiros indispensáveis para o Estado alcançar seus objetivos.

Por conseguinte, nos dizeres de Frederico Araújo Turolla<sup>3</sup>, toda despesa pública deve ser amparada por uma fonte de recurso que lhe financie. Assim, cada real gasto por um governo deve ser obtido junto a três possíveis fontes de financiamento: *emissão monetária (“imposto inflacionário”), endividamento junto ao público e a tributação.*

Em relação à *emissão monetária*, o referido autor esclarece que quando o governo emite novos saldos em moeda corrente, a moeda em poder dos indivíduos perde valor, o que, na prática, o governo se apropria de saldos reais da moeda nas mãos dos indivíduos. Essa forma de financiamento foi utilizado de forma recorrente até o Plano Real, de julho de 1994. A estabilização de preços trouxe inúmeros benefícios à economia brasileira, mas gerou uma restrição à capacidade do Estado de se financiar através de emissão monetária, gerando a necessidade de novas fontes de financiamento. Assim, a estabilização levou o setor público a buscar as duas fontes de financiamento remanescentes, produzindo um aumento simultâneo do endividamento e de carga tributária.

Sobre o *endividamento* diz Janilson Antônio da Silva<sup>4</sup> que *“representa a aquisição de recursos com outros agentes econômicos, públicos ou privados, para a devolução em momento posterior, de acordo com as condições estabelecidas e aceitas pelos envolvidas”*. Para o autor, a principal vantagem dessa

---

<sup>3</sup> TUROLLA, Frederico Araújo. **Direito Tributário: Política Fiscal**. Coordenador: Roberto França de Vasconcellos. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 26/27.

<sup>4</sup> DA SILVA, Janilson Antônio. **A Hipótese do Grau de Endividamento e o Setor Público: Uma Análise do Endividamento dos Governos Estaduais**. Revista Contabilidade Vista & Revista, ISSN 0103-734X, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 23, n. 4, p. 73-101, out./dez. 2012. p. 77/78.

fonte de financiamento é que ela aumenta a capacidade de realização de gastos sem impactar diretamente a renda disponível para consumo e, como desvantagem principal, o fato de que o uso indiscriminado dessa fonte pode comprometer fortemente a futura capacidade do Estado para realização de gastos.

A *tributação* nos dias atuais é a fonte regular e de maior expressividade para o financiamento do Estado, por meio da apropriação de renda das pessoas naturais ou jurídicas por parte dos entes tributantes para que estes possam obter recursos para atingir os seus fins, conforme competências constitucionais previstas nos artigos de 145 a 162 da Constituição Federal de 1988 (CF/88).

Conforme Machado<sup>5</sup>:

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele, não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia.[...] O tributo ganha ainda maior importância, na medida em que se constata a ineficiência da economia estatizada. [...] É importante, porém, que a carga tributária não se torne pesada ao ponto de desestimular a iniciativa privada.

Prossegue o professor, ressaltando a necessidade de obtenção de recursos para a consecução dos objetivos estatais<sup>6</sup>:

Qualquer que seja a seja a concepção de Estado que venha a adotar, é inegável que ele desenvolve atividade financeira. Para alcançar seus objetivos, precisa de recursos financeiros e desenvolve atividade para obter, gerir e aplicar tais recursos. Isso não significa que não possa atuar no campo econômico. E atua, com maior ou menor intensidade, ora explorando o patrimônio seu, com o fim de lucrar, ora intervindo no setor privado da economia, na defesa da coletividade. De qualquer forma, pelo menos em princípio, o Estado não prescinde de recursos financeiros que

---

<sup>5</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 32<sup>o</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 24.

<sup>6</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 32<sup>o</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 24.

arrecada do setor privado, no exercício de sua soberania.

Vem a calhar, brilhantemente, nesta linha de pensamento sobre as formas de obtenção de recursos financeiros para o financiamento das atividades estatais, as palavras de Lina Maria Vieira:<sup>7</sup>

Assim, se não desejamos um Estado intervencionista, endividado em decorrência da obtenção de empréstimos ou com crise inflacionária em razão da emissão de moedas sem lastro econômico, necessário se faz apoiarmos a tributação, pois sem esta não resta outra saída senão a exploração direta de atividade econômica pelo Estado. Daí porque se afirma que a tributação tornou-se imprescindível à existência de um país onde as atividades econômicas são em regra executadas pela iniciativa privada, em um regime de liberdade estatal.

Lina Vieira destacou a supremacia da tributação frente a outras fontes de financiamento do Estado, de modo a evitar consequências indesejáveis e prejudiciais para a economia do país, quais sejam: o endividamento com a obtenção de empréstimos; a inflação com a emissão da moeda e a concorrência direta com a iniciativa privada.

Não menos importante para o entendimento da função social dos tributos são as palavras contidas na obra de Claudemir Frigo e Ana Lúcia Martins<sup>8</sup>:

Como apresentado, a função social dos tributos esta atrelada ao uso do Sistema Tributário Nacional como um instrumento efetivo para que o Estado cumpra sua função social de promover o bem comum, a igualdade e a justiça, por meio do desenvolvimento social e econômico.

Enriquece e complementa as palavras acima, os dizeres de Lina Vieira<sup>9</sup> ao relacionar a tributação com os princípios, fundamentos e objetivos na Constituição Federal de 1988:

---

<sup>7</sup> VIEIRA, Lina Maria. **Educação Fiscal e Cidadania**. Organizadora: Eloísa Maia Vidal. Fortaleza: Edições Demócrito Rocha, 2010, p. 145.

<sup>8</sup> FRIGO, Claudemir e MARTINS DA SILVA, Ana Lucia. **Função Social dos Tributos/Programa Nacional de Educação Fiscal**. 3ª ed. Brasília: ESAF, 2008, p. 55.

<sup>9</sup> VIEIRA, Lina Maria. **Educação Fiscal e Cidadania**. Organizadora: Eloísa Maia Vidal. Fortaleza: Edições Demócrito Rocha, 2010, p. 145.

À luz dessa nova visão, os tributos devem possibilitar o alcance dos princípios, fundamentos e objetivos da República Federativa do Brasil. Como consequência, devem ser utilizados para assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos.

Nesse sentido, tem-se o entendimento de que a tributação está albergada na ideia constitucional de solidariedade social, devendo ser para o Estado um mecanismo poderoso de redistribuição de renda e no atendimento ao bem-estar social. Essa solidariedade deve ser vista sobre dois ângulos: *do contribuinte*, que deve saber da relevância da compulsoriedade em colocar à disposição do Estado uma parte de seus recursos particulares em benefício de toda a coletividade; e do *Poder Público*, na aplicação correta e justa da arrecadação tributária em gastos públicos.

Dando ênfase a tributação em relação ao aspecto social, Roberto Wagner Lima Nogueira *apud* James Marins diz que fazer justiça tributária significa:<sup>10</sup>

ser solidário com os carentes que têm direito subjetivo à solidariedade, é garantir aos credores desta solidariedade a oferta de bens primários intributáveis, porquanto os pobres, desempregados, e os assalariados não podem suportar o ônus tributário do Estado, mas, sim, não que ser suportados pelo Estado via ética tributária da solidariedade mediante a arrecadação e distribuição de riquezas oriundas do pagamento de tributos dos cidadãos-contribuintes.

Diante de tudo isso, tendo em vista a inegável função social da tributação em benefício do bem-estar social da coletividade, concordamos com Leandro Paulsen<sup>11</sup> ao defender a tese do *dever fundamental de pagar tributos* de

<sup>10</sup> MARINS, James. **Tributação & Política**. Coleção Tributação em Debate. Livro 6. Grupo de Pesquisa de Política Jurídico-Fiscal da PUCPR. Curitiba: Juruá, 2005. p. 130.

<sup>11</sup> “O modo de ver a tributação alterou-se muito nas últimas décadas. Já não se sustentam os sentimentos de pura e simples rejeição à tributação. A figura de *Hobin Hood*, que em algumas versões atacava os coletores de impostos para devolver o dinheiro ao povo, hoje já não faz sentido. A tributação, em Estados democráticos e sociais, é instrumento da sociedade para a consecução dos seus próprios objetivos. Pagar tributo não é mais uma submissão ao Estado, tampouco um mal necessário. É, isto sim, dever fundamental de toda pessoa que integra uma sociedade e que, por isso, tem responsabilidade pela sua organização e manutenção.” (PAULSEN, Leandro. **Curso de**

toda pessoa que integra a sociedade no Estado Democrático de Direito, em nome do princípio da solidariedade humana, porém, sempre com a ressalva de haver uma tributação justa e na medida da capacidade contributiva de cada contribuinte, conforme se estudará a seguir.

## 1.2 RELAÇÃO ENTRE A FUNÇÃO SOCIAL DO TRIBUTO E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA BUSCA DA JUSTIÇA FISCAL

Entre os mais relevantes princípios do nosso Sistema Tributário Nacional está o da capacidade contributiva, que, estando relacionado diretamente com o princípio da igualdade, interfere concretamente na efetivação da função social dos tributos. Na Constituição Federal, o princípio da capacidade contributiva está descrito no §1º do artigo 145, que reza que os impostos, sempre que possível, devem ter caráter pessoal e serem graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, ou seja, utilizando-se a proporcionalidade nos diferentes rendimentos e disponibilidades patrimoniais como parâmetro básico para mensurar o *quantum* tributário de cada contribuinte.

Sobre este princípio, Carrazza afirma que:<sup>12</sup>

O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que tem menos riqueza.(...) Intimamente ligado ao princípio da igualdade, é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada Justiça Fiscal.

---

**Normas Gerais de Direito Tributário. Primeiro Módulo. Organizado pela Escola Superior de Administração Fazendária/ESAF para os servidores da Receita Federal do Brasil, 2013, p. 3).**

<sup>12</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23º ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 87.

O princípio da capacidade contributiva é muito bem explorado na obra de Regina Helena Costa<sup>13</sup>, que o considera como um subprincípio, uma derivação do princípio mais geral que é o da igualdade, relacionando-se ainda com outros princípios de relevo constitucional, especialmente os da legalidade, da tipicidade, o republicano e o da segurança jurídica, os quais em sua essência, abrigam a ideia de isonomia e se constituem nos pilares do próprio Estado Democrático de Direito.

Assim, através da capacidade contributiva busca-se alcançar uma imposição tributária mais equânime, onde cada um contribua na proporção de sua disponibilidade (quem ganha mais, paga mais), não desprovido o contribuinte de recursos financeiros necessários a sua subsistência digna como pessoa humana.

Consequentemente, a capacidade contributiva é uma ferramenta essencial para o que podemos chamar de “justiça tributária”, o que resulta em admitir que o Estado possua um sistema tributário que, dentre outros requisitos, exija os pagamentos dos tributos dos contribuintes em conformidade com seus recursos, preferencialmente, de modo progressivo.

Nesse patamar, o Estado deve rejeitar sistemas fiscais regressivos (paga mais quem ganha menos), e que tributem distintamente rendas semelhantes. Isto se justifica por se entender que tributos progressivos (paga mais quem ganha mais) e diretos (em que a base de cálculo é a renda e o patrimônio) estão mais voltados para uma justiça fiscal do que os regressivos e indiretos (incidente sobre o consumo) por razões óbvias de isonomia e equidade na contribuição individual do patrimônio particular para o Estado, em benefício de toda a sociedade.

A vista disso, Regina Costa, ao definir a capacidade contributiva como a aptidão da pessoa, colocada na posição de destinatário legal tributário, para

---

<sup>13</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 101.

suportar a carga tributária, relaciona-o fortemente com a isenção do “mínimo vital”, isto é, o resguardo do mínimo indispensável a sobrevivência humana:<sup>14</sup>

Em sendo critério de graduação do imposto, a capacidade contributiva atuará, outrossim, como limite da tributação, permitindo a manutenção do “mínimo vital” e obstando que a progressividade tributária atinja níveis de confisco ou de cerceamento de outros direitos constitucionais...[...] Isto porque a capacidade contributiva só pode se reputar existente quando aferir-se alguma riqueza acima do mínimo vital. Este deve ser, pois, intocável. [...] Trata-se, portanto, de uma isenção concedida por motivo técnico-fiscal, qual seja, a ausência de capacidade contributiva, não podendo, destarte, ser revogada, já que a exigência de imposto, nessa situação, é inviável.

Os nossos tribunais têm aplicado o princípio da capacidade contributiva em suas decisões, *in verbis*:<sup>15</sup>

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DO BENEFÍCIO FISCAL DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. ESTABELECIMENTO FRIGORÍFICO EXPORTADOR. OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. (...) 3. O acórdão impugnado afastou a violação do princípio da igualdade tributária, por entender que a questão em análise deve levar em conta o princípio da capacidade contributiva, uma vez que é necessário diferenciar os que possuem riquezas diferentes e, conseqüentemente, os que possuem diferentes capacidades de contribuir, ou seja, tratar de forma igual apenas os que tiverem igualdade de condição. 4. O princípio da capacidade contributiva está disciplinado no art. 145 da CF/1998, segundo o qual: "os tributos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte". 5. O princípio da igualdade defendido pela recorrente deve ser relativizado pelo princípio da capacidade contributiva, de modo que seja atribuído a cada sujeito passivo tratamento adequado à sua condição, para minimizar desigualdades naturais. 6. A ordem pleiteada não pode ser concedida, pois, caso a postura extrafiscal do Estado não fosse permitida, a recorrente teria o direito ao benefício fiscal em questão e passaria a uma situação de maior vantagem em relação às demais pequenas empresas do setor de carnes. 7. É plenamente razoável e proporcional a restrição imposta pelo § 1º do art. 13-A do Decreto Estadual n. 12.056, de 2006, do Estado do Mato Grosso do Sul, que exclui os grandes frigoríficos exportadores do regime diferenciado do crédito presumido, até porque já possuem isenção de ICMS nas exportações devido à previsão constitucional.(...) Recurso ordinário improvido.

<sup>14</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 29/65/101.

<sup>15</sup> STJ, **RMS 37652/MS**. Rel. Min. Humberto Martins, DJ 29/06/2012.

Portanto, no intuito de aplicar-se uma tributação com respeito ao princípio da capacidade contributiva, os entes tributantes dispõem de vários instrumentos jurídicos passíveis de proporcionar redução da carga tributária, sobretudo, para aqueles contribuintes de menor poder aquisitivo e de vida social inferior, como as isenções e as imunidades tributárias, conforme se estudarão mais a frente. Uma aplicação notável desse princípio está presente na tributação do Imposto de Renda, onde sua alíquota é maior na medida em que se aumenta a sua base de cálculo (aferição de maior rendimento tributável).

No entanto, tomando por referência estudo elaborado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), mostra que já no ano-base 2008 o princípio da capacidade contributiva já não vinha sendo aplicado em sua plenitude em nosso país, acarretando a cobrança de tributo de modo socialmente injusta, o que se observa a partir do quadro abaixo, que retrata a distribuição da carga tributária bruta segundo a faixa de salário mínimo:

Quadro 1

Salário mínimo familiar - mensal	Carga tributária bruta	Dias destinados ao pagamento de tributos
Até 2 SM	53,9	197
2 a 3	41,9	153
3 a 5	37,4	137
5 a 6	35,3	129
6 a 10	35,0	128
10 a 15	33,7	123
20 a 30	31,7	116
Mais de 30 SM	29,0	106

FONTE: IPEA (Comunicado da Presidência nº 22, de 30 de Junho de 2009, p. 3 e 4)<sup>16</sup>

<sup>16</sup> SILVEIRA JÚNIOR, Kleber. **Educação Fiscal e Cidadania**. Organizadora: Eloísa Maia Vidal. Fortaleza: Edições Demócrito Rocha, 2010, p. 135.



Conclui-se, da análise desses dados, que, no geral, o Estado brasileiro faz justamente o contrário do que se prever com o princípio da capacidade contributiva: tributa mais os mais pobres. Grupos familiares com renda de até dois salários mínimos pagam 53,9% da sua renda em tributos; já aqueles com renda acima de 30 (trinta) salários mínimos pagam apenas cerca de 29%. Segundo esse mesmo estudo, os 10% mais pobres da população brasileira destinam 32,8% da sua renda para pagamento de tributos, enquanto que, para os 10% mais ricos, o ônus é de 22,7% da renda.

Infelizmente, isso retrata uma regressividade no sistema tributário brasileiro, principalmente, pela alta incidência dos impostos indiretos sobre o consumo, onde todos pagam igualmente o mesmo montante financeiro sobre determinado produto ou serviço, independentemente de sua capacidade contributiva, fugindo, plenamente, a uma noção de justiça fiscal.

Posto isto, tem-se claro que a capacidade contributiva é mecanismo essencial à garantia de um sistema de justiça fiscal, que, em paralelo à extrafiscalidade tributária, foco desse trabalho, pode desenvolver elementos para uma tributação que favoreça mais concretamente o bem-estar social das pessoas como menor poder econômico.

### 1.3 A CARGA TRIBUTÁRIA E O RETORNO DE BEM-ESTAR À SOCIEDADE

Não se pode olvidar que a função social dos tributos direciona-se para o pressuposto da justiça fiscal como integrante da justiça social. Nesse sentido são as lapidares palavras contidas na obra coordenada por James Marins:<sup>17</sup>

---

<sup>17</sup> MARINS, James. **Tributação & Política**. Coleção Tributação em Debate. Livro 6. Grupo de Pesquisa de Política Jurídico-Fiscal da PUCPR. Curitiba: Juruá, 2005. p. 132/133.

Sob o aspecto ético, portanto, uma política fiscal adequada impõe um sistema tributário ajustado ao econômico, de modo a que a tributação não destine apenas a angariar recursos financeiros, mas também, a permitir a gradual diminuição da concentração de renda e o estabelecimento de situações sociais mais justas. [...] Em síntese: a ética fiscal sob o ponto de vista da economia pressupõe, como objetivo da tributação, a preocupação com a justiça social fiscal, entendida esta como instrumento de redução de desigualdades sociais, por meio da utilização de medidas políticos-fiscais adequadas às condições econômico-financeiras dos contribuintes.

A vista disso, se por um lado, os cidadãos, através do pagamento de tributos, devem ter consciência de sua responsabilidade como financiadores das atividades estatais, por outro, o Estado deve, em contrapartida, disponibilizar, com os recursos da arrecadação tributária, serviços públicos de qualidade indispensáveis à vida em sociedade, tais como educação, saúde e segurança.

A realidade, no entanto, é que a carga tributária no Brasil permanece ainda como uma das maiores do mundo e em constante elevação, chegando a atingir em 2012 o total de 1,59 trilhão de reais, conforme dados divulgados pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), através do estudo intitulado como Carga Tributária Brasileira 2012 e publicado em 04 de março de 2013.<sup>18</sup>

Segundo o mencionado estudo, a carga tributária brasileira de 2012 bateu o recorde histórico, alcançando 36,27% do Produto Interno Bruto (PIB), com crescimento de 0,25% em relação ao ano de 2011, que foi de 36,02%, o que resultou em um aumento na arrecadação tributária de 104,87 bilhões de reais. Enquanto o PIB variou, positivamente, em 6,26%, a arrecadação tributária teve um crescimento de 7,03%.

---

<sup>18</sup> AMARAL, Gilberto Luiz do. **Carga Tributária Brasileira 2012**. (Coautores: João Eloi Olenike e Letícia Mary Fernandes do Amaral) Estudo Publicado pela IBPT, em 04 de março de 2013. Disponível em:< <http://www.ibpt.com.br/noticia/559/Carga-tributaria-recorde-em-2012-36-27-do-PIB> > Acesso em 15.05.2013.

Ainda consoante o mesmo estudo, enquanto em 2011 cada brasileiro pagou em torno de R\$ 7.769,94 (sete mil, setecentos e sessenta e nove reais e noventa e quatro centavos) em tributos, em 2012 ele pagou em média R\$ 8.230,31 (oito mil, duzentos e trinta reais e trinta e um centavos), o que equivale a um crescimento médio de R\$ 460,37 (quatrocentos e sessenta reais e trinta e sete centavos).

Essa crescente de 2011 para 2012 faz parte de uma sequência do contínuo e progressivo aumento da carga tributária brasileira ano após ano, aponta também o mencionado estudo do IBPT: em 1986 ela era de 22,39% do PIB; em 1990 era 29,91%; passou para 30,03% em 2000 e para 34,22% em 2010; em 2011 alcançou os 36,02% e, finalmente, chegou aos 36,27% do PIB em 2012.

Por conseguinte, após o conhecimento dos índices que revelam a alta carga tributária, analisaremos o outro lado da tributação, ou seja, os gastos públicos pelo governo, destinação natural da arrecadação para o financiamento de atividades estatais em benefício do bem comum.

Para isso faremos a análise do Índice de Retorno de Bem Estar à Sociedade<sup>19</sup>, estudo que trata da relação da carga tributária e o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), publicado também pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, em abril de 2013, tendo em vista a importância da compreensão da função social dos tributos no exame do retorno da carga tributária em prol da coletividade. Desse modo, o objetivo do trabalho foi de mensurar os 30 (trinta) países de mais elevada carga tributária (arrecadação tributária em relação à

---

<sup>19</sup> AMARAL, Gilberto Luiz do. **Cálculo do IRBES - Índice de Retorno de Bem Estar à Sociedade – Estudo Sobre a Carga Tributária/PIB X IDH.** (Coautores: João Eloi Olenike e Letícia Mary Fernandes do Amaral)Estudo Publicado pela IBPT no mês de abril de 2013. Disponível em <<http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/64/RetornoDeImpostosNoBrasilEPiorQueNoUruguai.pdf>>Acesso em 15.05. 2013.

riqueza gerada - PIB) e verificar se os valores arrecadados estariam retornando para a sociedade, através de serviços de qualidade, que viessem a gerar bem-estar à população.

Assim sendo, abaixo transcrevemos a tabela (abreviada) com o resultado final do referido estudo:

Quadro 2

<b>PAÍS</b>	<b>CARGA TRIBUTÁRIA</b>	<b>IDH</b>	<b>IRBES</b>	<b>RANKING</b>
ESTADOS UNIDOS	25,10%	0,937	165,78	1º
AUSTRÁLIA	25,60%	0,929	164,53	2º
CORÉIA DO SUL	25,90%	0,909	162,48	3º
JAPÃO	27,60%	0,912	160,78	4º
IRLANDA	28,20%	0,916	160,43	5º
ITÁLIA	42,90%	0,881	140,55	26º
FINLÂNDIA	43,40%	0,892	140,91	27º
FRANÇA	44,20%	0,893	140,08	28º
DINAMARCA	45,00%	0,901	139,84	29º
BRASIL	36,02%	0,730	135,63	30

Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, publicado em 16.04.2013.

Baseado na listas acima, onde quanto maior o IRBES maior é o índice de retorno em serviços públicos de qualidade, o poderoso Estados Unidos estão na primeira colocação, seguido por Austrália e a Coreia do Sul. Opostamente, de forma lamentável, o Brasil é o que oferece o menor retorno em serviços públicos de qualidade à população, entre os 30 países de maior carga tributária do mundo, mostra a referida pesquisa.

Portanto, do até aqui exposto, o que chama a atenção é o claro paradoxo em que o brasileiro suporta uma excessiva carga tributária, no entanto,

obtem um péssimo retorno desses valores, que não atende às necessidades mínimas em matéria de serviços públicos para o desenvolvimento social.

Em suma, o gasto público é mal gerido, reflexo do descomprometimento dos gestores públicos para com o dinheiro da coletividade, onde se pratica atividades ilícitas, como superfaturamento nos custos das obras e serviços e desvio de dinheiro. Assim é que essa altíssima cobrança tributária sem o respectivo e proporcional retorno de qualidade aos cidadãos estimula, embora não justificável, práticas prejudiciais ao financiamento da sociedade, como a evasão fiscal e o crescimento da economia informal.

Cabe ressaltar assim que a sociedade, no modelo atual republicano e interventor do Estado, é “refém” da contrapartida do Poder Público na provisão de recursos para a realização do bem comum, onde, lamentavelmente, os contribuintes não são retribuídos com a prestação de serviços públicos de qualidade, visando à elevação do nível de bem-estar social da coletividade.

Nesse contexto, sobressai a importância da educação fiscal no seu papel conscientizador do exercício da cidadania, por meio do pagamento de tributos para a viabilização dos programas governamentais e o controle social no combate contínuo à corrupção. Contudo, todo e qualquer combate à corrupção nunca será suficiente caso os nossos governantes não tenham a consciência de realocar a arrecadação tributária exclusivamente em favor do bem comum da população.

## 2 A EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA

### 2.1 AS FUNÇÕES FISCAL, EXTRAFISCAL E PARAFISCAL DOS TRIBUTOS

A Extrafiscalidade é um tema de grande relevância no direito tributário na atualidade, sendo objeto de intensos debates na doutrina e jurisprudência sobre os seus resultados para o desenvolvimento econômico e social do país, como instrumento estatal de intervenção na economia e nas políticas sociais.

No entanto, antes de adentrar nas características próprias da extrafiscalidade tributária, vale comentar um pouco das duas outras funções dos tributos, a fiscal e a parafiscal, ressaltando, desde já, que o tributo pode possuir, simultaneamente, duas dessas funções, como geralmente ocorre.

A função primária da tributação é a *fiscal*, cuja finalidade precípua é a arrecadação, visando ao suprimento financeiro do Estado para que este realize os gastos públicos em benefício da satisfação do bem comum. Nesse sentido são as palavras de Karoline Marinho e Vladimir França<sup>20</sup>:

Sendo assim, a função precípua, e por que não dizer, única, era de puramente transferir recursos para os cofres públicos no sentido de pagar as suas despesas com serviços prestados à coletividade. Portanto, era uma mera forma de arrecadar fundos, sendo conhecida essa função tributária como fiscalidade.

Já a função *parafiscal* reporta-se aos tributos que se destinam a custear atividades de interesse público, porém não executadas diretamente pelo Poder Público, sendo desempenhadas por entidades específicas por ele

---

<sup>20</sup> MARINHO, Karoline Lins Câmara e FRANÇA, Vladimir da Rocha. **Tributação como Instrumento de Intervenção do Estado no Domínio Econômico** (Trabalho publicado nos Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI, realizado em Brasília – DF, nos dias 20, 21 e 22 de novembro de 2008). p. 7288.

autorizadas, como as contribuições para o CREA, CRC, entre outros, conforme também leciona Karoline Marinho e Vladimir França:<sup>21</sup>

Assevere-se, nesse contexto, que existe ainda uma tendência mais atual, que é o uso da tributação com o fito de arrecadar recursos para custear atividades que, malgrado não sejam privativas do Estado, ele as desenvolve por meio de entidades específicas, normalmente autarquias, sendo chamada de *parafiscalidade*, como no caso da previdência social, da organização sindical, do sistema financeiro de habitação, etc.

E, enfim, chega-se à análise da função *extrafiscal* dos tributos, objeto de estudo desse trabalho. O uso extrafiscal do tributo corresponde à exação fiscal cujos fins são diversos dos meramente arrecadatários. Flavio Berti<sup>22</sup> leciona que *“será possível através das competências (poderes limitados, prerrogativas) tributárias outorgadas às pessoas jurídicas de direito público mencionadas atingir objetivos relevantes de natureza social, econômica e até mesmo, política”*.

Também as palavras de Aliomar Baleeiro sobre o assunto são notáveis:<sup>23</sup>

Costuma-se denominar de extrafiscal aquele tributo que não almeja, prioritariamente, prover o Estado dos meios financeiros adequados a seu custeio, mas antes visa a ordenar a propriedade de acordo com a sua função social ou intervir em dados conjunturais (injetando ou absorvendo a moeda em circulação) ou estruturais da economia. Para isso, o ordenamento jurídico, a doutrina e a jurisprudência têm reconhecido ao legislador tributário a faculdade de ou desestimular comportamentos, de acordo com os interesses prevaletentes da coletividade, por meio de uma tributação progressiva ou regressiva, ou da concessão de benefícios fiscais.

Através da extrafiscalidade tributária o Poder Público pode adotar medidas fiscais de grande importância para o bem-estar da população brasileira,

<sup>21</sup> MARINHO, Karoline Lins Câmara e FRANÇA, Vladimir da Rocha. **Tributação como Instrumento de Intervenção do Estado no Domínio Econômico** (Trabalho publicado nos Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI, realizado em Brasília – DF, nos dias 20, 21 e 22 de novembro de 2008). p. 7289.

<sup>22</sup> BERTI, Flávio de Azambuja. **IMPOSTOS: Extrafiscalidade e Não-Confisco**. 3ª Edição – Revista e Atualizada. Curitiba: Juriá Editora, 2009. p. 40.

<sup>23</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 576/577.

como por exemplo, a preservação do meio ambiente e de condições fitossanitárias mínimas para a sobrevivência humana, o combate ao desemprego, a utilização racional da propriedade, a preservação da saúde da população, o desenvolvimento da indústria, a segurança pública e os interesses dos consumidores.

A extrafiscalidade tributária tem importância de tal magnitude que a própria Constituição Federal de 1988 prever a aplicação de tributos com finalidade extrafiscal, como por exemplo, o tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para empresas de pequeno porte (art. 146, III, d e parágrafo único), o famoso regime de tributação unificado denominado Simples Nacional, e o ITR progressivo para desestimular a manutenção de propriedade improdutiva (art. 153, §4º, I).

Conforme os exemplos constitucionais acima citados, os impostos constituem na espécie tributária mais adequada e frequentemente utilizada como instrumento de objetivos extrafiscais. Porém, outras espécies, em menor escala, igualmente, empregam-se com tal objetivo, como por exemplo, no caso das contribuições especiais, como a COFINS e o PIS, de modo a regularem interesses econômicos para fim de privilegiar ou dificultar a atuação de determinados ramos da economia.

Outrossim, não é impossível visualizar as taxas com intuito extrafiscal, contrariamente, ao que ocorre em relação aos empréstimos compulsórios e as contribuições de melhoria. Como referência pode-se citar a instituição e cobrança de taxas com objetivo inibidor de atividades ofensivas ao meio ambiente, assim como, a imposição de taxa de fiscalização sanitária em distribuidores de alimentos e supermercados, de taxas de inspeção de saúde para farmácias e drogarias, tudo em



prol de desestimular e impedir condutas comissivas e omissivas prejudiciais a saúde humana e ao ecossistema.

Por derradeiro, sobressai-se que, a utilização da tributação para outros fins, que não o da mera e pura arrecadação, é um tema com certo grau de divergência entre os tributaristas, onde parte minoritária da doutrina entende que ela deve ser evitada, pois pensam que a função tributária extrafiscal dificulta ou mesmo impede a aplicação dos princípios tributários, tais como o da isonomia, da igualdade e da capacidade contributiva. Porém, o fato é que a grande maioria dos nossos juristas e doutrinadores defendem veemente o caráter extrafiscal dos tributos, em especial, os impostos, quando esses pretendem amparar situações políticas, econômicas e sociais imprescindíveis ao desenvolvimento social e econômico da nação, conforme, sabiamente, preleciona Meireles:<sup>24</sup>

Modernamente, os tributos são usados como instrumento auxiliar do poder regulatório do Estado sobre a propriedade particular e as atividades privadas que tenham implicações com o bem-estar social. Até mesmo o Direito norte-americano, tão cioso das liberdades individuais, admite essa função extrafiscal dos tributos, para o incentivo ou repressão da conduta do particular, segundo as exigências do interesse coletivo.

Assim, embora haja críticas contra a finalidade extrafiscal, a posição favorável ao seu uso é amplamente aceita no mundo globalizado em que vivemos.

## 2.2 AS PRERROGATIVAS PREVISTAS NOS ARTIGOS 150, § 1º, E 153, § 1º, DA CF/88 NA APLICAÇÃO DA FINALIDADE EXTRAFISCAL DOS IMPOSTOS

Os princípios constitucionais tributários são de grande importância para uma aplicação justa dos tributos, entre os quais se destacam o princípio da

---

<sup>24</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. 6ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 1993, p. 167/168.

legalidade e o da anterioridade (anual e nonagesimal), previstos no art. 150 da CF/88:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II .....

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

Entretanto, o nosso legislador constituinte, visando uma efetiva utilização de políticas tributárias voltada à obtenção de resultados diversos do meramente arrecadatário, positivou exceções ao princípio da anterioridade no art. 150, § 1º, e ao princípio da legalidade no art. 153, § 1º, ambos CF/88.

### 2.2.1 Exceção prevista no artigo 150, § 1º

O art. 150, § 1º, menciona os tributos que não estão sujeitos ao princípio da anterioridade anual e nonagesimal. Os impostos alcançados por essa exceção são, em sua maioria, aqueles tipicamente de finalidade extrafiscal, como, o Imposto de Impostação, de Exportação, de Operações Financeiras e de Produto Industrializado, sendo que este último está sujeito apenas ao princípio da anterioridade nonagesimal.

Parafraseando Flávio Berti<sup>25</sup>, coloca-se em destaque que a razão para tal regra excepcionadora parece bastante óbvia, pois se trata de impostos cujo alvo não é a arrecadação tributária, senão o atendimento a demandas e objetivos

---

<sup>25</sup> BERTI, Flávio de Azambuja. **IMPOSTOS: Extrafiscalidade e Não-Confisco**. 3ª Edição – Revista e Atualizada. Curitiba: Juriá Editora, 2009, p. 142.

extrafiscais expressos sob as mais diferentes formas: social, política, econômica, etc. Isto porque, não seria razoável e nem tão pouco coerente impor que uma medida governamental decorrentes desses objetivos devesse submeter-se a um *vacatio legis* para produzir efeitos, motivo que levou o constituinte a apartar os impostos extrafiscais do ônus da anterioridade.

Em continuidade ao entendimento daquele autor, é notório que o fundamento para a existência do princípio da anterioridade é a necessidade imperiosa de atender à segurança jurídica do contribuinte, o que se materializa através do Princípio da Não-surpresa e que visa disponibilizar ao contribuinte um prazo mínimo para que reavalie os seus gastos e planeje suas despesas com a nova imposição do fisco, refletindo e avaliando a nova carga tributária a ele imposta decorrente de um novo tributo ou do aumento de algum já existente. Não pode, em suma, o contribuinte ser surpreendido com a cobrança maior de impostos, sendo preciso um lapso temporal mínimo para que ele readapte suas despesas e seus custos financeiros para que não deixe de gozar livremente do mínimo necessário a sua sobrevivência.

Sucedem, porém, que os objetivos da implementação de mudanças de caráter extrafiscal na carga tributária, em geral, são favoráveis aos contribuintes, o que, por conseguinte, justifica, ainda mais, a aplicação da exceção ao princípio da anterioridade prevista 150, § 1º, da CF/88, pois, quase sempre, há uma redução no valor a ser recolhido pelo contribuinte aos cofres públicos, o que, obviamente, para ele é benéfico, ocorrendo assim, justamente o oposto do que visa prestigiar o princípio da anterioridade, qual seja, a não-surpresa de um maior ônus tributário.

Flávio Berti, ao comentar o princípio da anterioridade em relação ao IOF, analisa genialmente:<sup>26</sup>

Não é difícil entender a justificativa para esse tratamento diferente. Ora, se o Imposto sobre Operações Financeiras não tem objetivos fiscalistas, ou ao menos se seus objetivos principais não estão relacionados ao mero escopo arrecadatório, mas sim, visam apresentar uma resposta ao Estado como um todo a uma série de questões das mais variadas naturezas e expressas sob as mais diferentes formas, consoante já exposto e desenvolvido nos parágrafos anteriores, não seria coerente entender que, por um lado, se atribui a prerrogativa ao Poder Executivo para aumentar e reduzir alíquotas mediante ato normativo infralegislativo, e de outro, se exigiria que a eficácia da medida devesse aguardar até o início do exercício seguinte. Sem dúvida, neste caso cairiam por terra todos os enunciados e justificativas para o uso do IOF em situações de risco ou crise para a economia e para a sociedade como um todo. O constituinte teria ofertado o remédio com uma das mãos e impedido seu uso efetivo com a outra.

Assim, a exceção ao princípio da anterioridade é uma flexibilização imprescindível para que o Poder Público possa utilizar-se da forte extrafiscalidade presente no IOF, como veículo intervencionista na política econômica nacional.

### **2.2.2 Exceção prevista no artigo 153, § 1º**

Apesar da função de legislar ser típica do Poder Legislativo, a carta magna a atribui também, em casos específicos, ao Poder Executivo, como função atípica desse. A partir dessa atipicidade legislativa é que o dispositivo em análise, encontrado no art. 153, § 1º, da Constituição Federal, autoriza o aumento das alíquotas de alguns impostos, mediante ato do Poder Executivo, como exceção ao princípio da legalidade tributária, contudo, sempre dentro dos limites definidos pela lei instituidora do respectivo imposto. Estão incluídas nessa faculdade ao Poder Executivo a alteração das alíquotas do Imposto de Impostação, de Exportação, de

---

<sup>26</sup> BERTI, Flávio de Azambuja. **IMPOSTOS: Extrafiscalidade e Não-Confisco**. 3ª Edição – Revista e Atualizada. Curitiba: Juriá Editora, 2009, p. 103.

Operações Financeiras e de Produtos Industrializados, conforme mencionado dispositivo constitucional.

O Constituinte cuidou em flexibilizar o princípio da estrita legalidade com o intuito de tornar praticáveis os meios necessários ao alcance dos objetivos da extrafiscalidade dos impostos, através do Poder discricionário do Executivo, condutor da máquina administrativa da União e, por conseguinte, atento às necessidades, dificuldades e crises eventualmente desenvolvidas nos campos econômicos, políticos e, mormente, social, as quais requerem agilidade imediata do Poder Público, que não podem aguardar o andamento normal do processo legislativo no Congresso Nacional, sob pena da norma tributária indutora<sup>27</sup> se tornar ineficaz e inefetiva em relação aos objetivos almejados.

Embasado no entendimento de Flávio Berti<sup>28</sup>, complementamos que, em constatando a existência das justificativas – e estas são aferidas no caso concreto pelo Poder Executivo – com base em critérios de conveniência e oportunidade, mediante a discricionariedade administrativa, poderá ele, o Executivo, aumentar ou reduzir as alíquotas daqueles impostos acima mencionados, ao sabor da política extrafiscal e passível de ser implementada. Porém, esse ato administrativo, que normalmente é um Decreto Presidencial, deverá sempre atentar para as condições e os limites estabelecidos pela lei.

---

<sup>27</sup> Para alcançar esse almejado fim, é salutar afastar o dogma da neutralidade da tributação e estudar as normas tributárias como instrumento do Estado na intervenção sobre o domínio econômico e social. Assim, surgem as normas tributárias indutoras, sobressaltando a função que desempenham, qual seja a de induzir determinados comportamentos, desde que estejam sempre em conformidade com fundamentos e diretrizes tributárias. Essa função, por sua vez, faz-se sentir ao considerar que, por meio dessas normas, o legislador vincula determinado comportamento a um consequente, o que resultará em um estímulo (vantagem) ou desestímulo (aumento da carga tributária). (SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Normas tributárias Indutoras e Intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005. p. 40).

<sup>28</sup> BERTI, Flávio de Azambuja. **IMPOSTOS: Extrafiscalidade e Não-Confisco**. 3ª Edição – Revista e Atualizada. Curitiba: Juriá Editora, 2009, p. 101/102.

Destarte, ocorre apenas uma flexibilização do princípio da legalidade, como o que ocorre também com o da anterioridade, à luz do que dispõe o texto constitucional, sempre respeitando os parâmetros legais nas regras infralegais de regulação desses impostos em relação ao mercado.

### 2.3 EXTRAFISCALIDADE E NÃO-CONFISCO

A atividade tributária do Estado tem relação direta com o direito individual fundamental da *propriedade* dos administrados. Se de um lado tem-se o direito estatal de arrecadar para arcar com as despesas públicas, do outro, tem-se a garantia constitucional de não violação ao direito de propriedade dos cidadãos, que não pode ser confiscada pelo Estado, salvo as hipóteses excepcionais, como o exemplo dado por Flávio Berti<sup>29</sup>: *“as terras utilizadas para o plantio de psicotrópicos e as armas e instrumentos usadas para a prática de crimes tipificadas pelo Código Penal e legislação penal extravagante”*.

Sem dúvida, é de grande relevância o direito à propriedade, devendo ser protegida contra ofensivas promovidas tanto por terceiros como pelo Estado. No entanto, tendo em vista que esse direito não é absoluto, mesmo porque nenhum direito tem seu caráter de absolutividade, no nosso ordenamento jurídico é possível à limitação da propriedade do particular pelo Poder Público, entre os quais se destacam os institutos da *requisição, da servidão, da limitação administrativa e do tombamento*. Inclusive, a nossa Constituição Federal prever a perda total da propriedade urbana ou rural do particular em prol do interesse coletivo, sobretudo, quando aquela propriedade não vem cumprindo a sua função social. Desse modo,

---

<sup>29</sup> BERTI, Flávio de Azambuja. **IMPOSTOS: Extrafiscalidade e Não-Confisco**. 3ª Edição – Revista e Atualizada. Curitiba: Juriá Editora, 2009, p. 145.

através do instituto constitucional da *desapropriação*, é possível ao Estado transferir para si a propriedade de terceiro, por razões de utilidade pública, de necessidade pública, ou de interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro (ressalvados os casos previstos na própria CF/88), como por exemplo, a construção de escolas e hospitais, abertura e duplicação de estradas e para efetivação de programas de reforma agrária.

Verificando, pois, esse poder do Estado de intervir na propriedade, até mesmo lhe tomando definitivamente, não há como não aceitar que o Poder Público esteja legitimado para retirar uma parcela do patrimônio do cidadão através da tributação, tomando-lhe uma pequena parte, embora nem sempre seja assim. Porém, o que se debate é até que ponto seria legítimo esse poder estatal de retirar uma parte do patrimônio do contribuinte e que não se caracterize efeito confiscatório, de modo a garantir e prestigiar o direito de propriedade, inclusive aqueles inerentes à livre escolha e exercício de qualquer profissão, a liberdade de iniciativa e a livre concorrência. Com certeza, não é fácil nem simples definir o liame a partir do qual a tributação passa a infringir esse direito de propriedade do contribuinte, o que pode variar de acordo com o quadro político, econômico e social em que está vivendo o cidadão.

Esse debate ganha destaque ainda maior no tema referente à extrafiscalidade de impostos, pois, ao deixar de lado o fim meramente fiscalista-arrecadatário, o Estado preocupar-se-á com outras metas, podendo para tanto interferir no aspecto quantitativo das hipóteses de incidência dos diversos impostos

enumerados ao longo desse trabalho, seja para mais ou para menos. Em relação a essa sistemática tributária, leciona Flávio Berti:<sup>30</sup>

Ocorre que nalguns momentos pode ser suscitado questionamento em atenção à grandeza da alíquota ou da base de cálculo utilizadas, de forma tal, que estaria invadindo campo vedado ao legislador, na medida em que, com a adoção de tais alíquotas e bases de cálculo, restaria desprestigiado o Princípio do Não-Confisco e, por via de consequência, o próprio direito de propriedade do contribuinte. A questão é por demais picante e merece desenvolvimento mais pausado.

Conforme parágrafo antecedente, esse tema de não-confisco ou de não violação do direito à propriedade, é de maior complexidade quando se pretende utilizar os imposto de finalidade extrafiscal, tema central desse trabalho monográfico. Isto porque, questiona-se até que ponto é legítimo ao Poder Público exercer a atividade tributária com metas extrafiscais, sejam elas de ordem econômica ou social, sem que atente contra a vedação ao confisco.

Destarte, para tornar mais claro esse questionamento, imagine-se o exemplo dado por Flávio Berti<sup>31</sup>: visando desestimular o consumo de certa bebida alcoólica, o Estado decide reajustar a alíquota do Imposto sobre Produto Industrializados (IPI) incidente sobre a venda de tal produto, por meio de Decreto Presidencial e dentro dos limites legais, para 300% sobre a base de cálculo. Assim, nesse aumento exorbitante, estaria o governo utilizando-se do efeito confiscatório?

Em uma primeira e imediata interpretação, seria, obviamente, possível entender que um aumento de 300% de um imposto tem sim efeito confiscatório. Ocorre, todavia, que o efeito confiscatório em tema de extrafiscalidade é mais complexo e necessita de maiores interpretações para que se possa afirmar ou negar se está sendo violado o princípio do não-confisco.

---

<sup>30</sup> BERTI, Flávio de Azambuja. **IMPOSTOS: Extrafiscalidade e Não-Confisco**. 3ª Edição – Revista e Atualizada. Curitiba: Juriá Editora, 2009, p. 150.

<sup>31</sup> BERTI, Flávio de Azambuja. **IMPOSTOS: Extrafiscalidade e Não-Confisco**. 3ª Edição – Revista e Atualizada. Curitiba: Juriá Editora, 2009, p. 157.



No exemplo, o aumento da alíquota tem como fundamento um objetivo absolutamente legítimo e aceitável, que é o desestímulo ao consumo da bebida com alto teor de álcool de efeitos maléficos para a vida humana e, conseqüentemente, grandes prejuízos ao sossego familiar e de custos financeiros para sociedade, sejam eles de origem privada ou pública. Nesse patamar, são claras as conseqüência do alto índice de alcoólatras em desfavor do orçamento público. O Estado tem que destinar uma boa parte do seu orçamento com o tratamento de doenças oriundas do consumo intenso e prolongado do álcool, o que resulta em gastos progressivos em hospitais públicos, além das despesas com assistência social prestada aos drogados e seus familiares, bem como, as despesas advindas com a previdência social ao conceder benefícios previdenciários, como o auxílio-doença e eventuais pensões por morte a serem pagas no caso de falecimento precoce resultante do uso excessivo da droga.

Um outro exemplo polêmico, que a princípio parece um absurdo, que poderia gerar discussão e que pode fazer entender melhor a importância desse tópico para o presente trabalho, seria no caso hipotético, de um Estado da Federação legalizar a alíquota progressiva do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) de acordo com o ano de fabricação do veículo e o seu estado de conservação, ou seja, quanto mais velho o veículo maior a alíquota, com o objetivo de reduzir o tráfego desses automotores, os quais causam sérios problemas para a sociedade. Teríamos nessa situação uma cobrança de imposto de finalidade extrafiscal diretamente incidente no patrimônio do contribuinte. No entanto, essa cobrança gera dois lados controversos. Um em desfavor do contribuinte que, sem poder comprar um veículo mais novo – por falta de recursos financeiros – se ver obrigado a contribuir com maior parte do seu patrimônio na

forma de imposto do que aquele contribuinte que tem um veículo mais novo e, claro, uma maior renda e patrimônio. Por outro lado, essa medida, apesar de violar flagrantemente o princípio da capacidade contributiva, estaria diminuindo os problemas do trânsito, como a lentidão nas vias urbanas, a menor emissão nas ruas da poluição sonora e gases nocivos ao meio ambiente e a possibilidade de um menor índice de acidentes de trânsito provocados pelos veículos mais antigos e de má conservação, onde seriam também, por consequência, menores os gastos do governo com a saúde em relação aos pacientes vítimas desses acidentes.

Diante de tudo explanado, inferimos que não deve haver rigidez na interpretação do princípio do não-confisco quando se está diante da utilização de impostos com metas extrafiscais. É preciso fazer uma equiparação cuidadosa entre o que deve predominar e o que é de maior benefício para a sociedade: uma maior ou menor participação tributária sobre o direito à propriedade como mecanismo de uma política fiscal em prol do desenvolvimento do bem-estar da população.

#### 2.4 OS INCENTIVOS FISCAIS E SUAS CONSEQUÊNCIAS PARA UMA GUERRA FISCAL

Um dos temas tributários que mais chegam aos nossos tribunais superiores, atualmente, é o que envolve a guerra fiscal entre os Estados-membros da federação, principalmente em relação ao ICMS. Mas, essa guerra fiscal não só ocorre entre os Estados-membros, podendo se dar também entre municípios e até mesmo no âmbito internacional, entre países no comércio exterior.

Em seguida, dois exemplos de Ação Direta de Inconstitucionalidade que chegaram ao nosso Supremo Tribunal Federal sob o argumento de guerra

fiscal, que foram relatores, respectivamente, os ministros Marco Aurélio e Joaquim Barbosa:<sup>32 33</sup>

Ementa: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – TRATAMENTO TRIBUTÁRIO PREFERENCIAL – AUSÊNCIA DE CONSENSO DAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO – ADEQUAÇÃO. Mostra-se adequada a ação direta de inconstitucionalidade quando há tratamento tributário diferenciado em lei da unidade da Federação, sem remissão a consenso entre os demais Estados. TRIBUTO – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE – DELEGAÇÃO AO PODER EXECUTIVO – ALÍQUOTA – IMPROPRIEDADE. Surge discrepante da Constituição Federal lei por meio da qual se delega ao Poder Executivo fixação de alíquota de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, pouco importando a previsão, na norma, de teto relativo à redução. PROCESSO OBJETIVO – AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – ATUAÇÃO DO ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO. Consoante dispõe a norma imperativa do § 3º do artigo 103 da Constituição Federal, incumbe ao Advogado-Geral da União a defesa do ato ou texto impugnado na ação direta de inconstitucionalidade, não lhe cabendo emissão de simples parecer, a ponto de vir a concluir pela pecha de inconstitucionalidade. TRIBUTO – “**GUERRA FISCAL**”. Consubstancia “**guerra fiscal**” o fato de a unidade da Federação reduzir a alíquota do ICMS sem a existência de consenso, mediante convênio, entre os demais Estados. *(grifo não presente no texto original)*.

Observe-se que, assim como ADI acima, a próxima também se refere ao ICMS, imposto que vem causando o maior número de guerra fiscal em nosso país.

Ementa: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL. COBRANÇA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS PELO ESTADO DE DESTINO. EXTENSÃO ÀS REMESSAS PARA CONSUMIDORES FINAIS. COMÉRCIO ELETRÔNICO. “**GUERRA FISCAL**”. DENSA PROBABILIDADE DE VIOLAÇÃO CONSTITUCIONAL. LEI 9.582/2011 DO ESTADO DA PARAÍBA. MEDIDA CAUTELAR REFERENDADA. 1. A Constituição define que o estado de origem será o sujeito ativo do ICMS nas operações interestaduais aos consumidores finais que não forem contribuintes desse imposto, mas a legislação atacada subverte essa ordem (art. 155, § 2º, II, b da Constituição). 2.

<sup>32</sup> STF. **ADI 3674/RJ**. Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO. Julgamento: 01.06.2011. Publicado em 29.06.2011.

<sup>33</sup> STF. **ADI 4705 MC-REF / DF**. Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA. Julgamento: 23.02.2012. Publicado em 19.06.2012.

Os entes federados não podem utilizar sua competência legislativa privativa ou concorrente para retaliar outros entes federados, sob o pretexto de corrigir desequilíbrio econômico, pois tais tensões devem ser resolvidas no foro legítimo, que é o Congresso Nacional (arts. 150, V e 152 da Constituição). 3. Compete ao Senado definir as alíquotas do tributo incidente sobre as operações interestaduais. 4. A tolerância à **guerra fiscal** tende a consolidar quadros de difícil reversão. (*grifo nosso*).

A expressão guerra fiscal retrata uma situação de disputa econômica entre entes autônomos, possuidores de competência tributária, que visam obter para seus respectivos territórios um determinado empreendimento econômico, oferecendo, para tanto, benefícios para atrair as pessoas interessadas, sejam vantagens de ordem tributária ou de outra natureza, como infraestrutura, capacitação de recursos humanos, disponibilização de crédito a menor custo, dentre outras.<sup>34</sup>

A guerra fiscal interna, ou seja, dentro do mesmo país, é assim narrada por Sérgio Prado e Carlos Eduardo Cavalcanti *apud* Luiz Alberto de Faria:<sup>35</sup>

A guerra fiscal é um caso de uma classe geral de fenômenos que emergem quando iniciativas políticas de governos subnacionais adquirem conotações negativas e geram efeitos econômicos perversos em decorrência do caráter insuficiente ou conjunturalmente inoperante do quadro político-institucional que regula os conflitos federativos, o qual se revela incapaz de garantir um equilíbrio mínimo entre interesses locais para evitar efeitos macroeconômicos e sociais perversos. No caso em questão, essas iniciativas são o uso de benefícios e incentivos fiscais com a finalidade de induzir a alocação de investimentos nos territórios locais.

Portanto, como se viu dos conceitos acima, a guerra fiscal é gerada, na maioria das vezes, pela concessão de incentivos fiscais, que não deixa de ser uma forma de utilização da finalidade extrafiscal dos tributos. Isso porque, em relação ao ICMS, especificamente, imposto sobre o qual se observa as mais frequentes guerras

---

<sup>34</sup> SCAFF, Fernando Facury. **Guerra Fiscal, Neoliberalismo e Democracia**. Revista do Direito, Santa Cruz do Sul, nº 11, jan/jun 1999, p. 135.

<sup>35</sup> FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A Extrafiscalidade e a Concretização do Princípio da Redução das Desigualdades Regionais**. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2010, p. 129.

fiscais, apesar do seu caráter predominantemente fiscal – que tem por objetivo principal a arrecadação – ele vem sendo utilizado pelos governos estaduais com forma de atrativos a investimentos de grandes empresas, desviando-se assim de sua finalidade fiscal para ser utilizado com finalidade extrafiscal, motivo da importância da análise, ainda que superficial, da guerra fiscal para esse estudo.

Apesar das guerras fiscais serem uma realidade no nosso país pelos incentivos fiscais do ICMS concedidos pelos Estados, a nossa Constituição Federal, já prevendo essa possibilidade, determina que a concessão de isenções, benefícios e incentivos fiscais daquele imposto de competência estadual só deverão ser concedidas nos termos da Lei Complementar específica. Trata-se da Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975, recepcionada pela Constituição de 1988.

Essa legislação infraconstitucional prevê a celebração de convênios entre os Estados e o Distrito Federal para a concessão ou revogação de benefícios, exigindo-se a convocação de representantes do Governo Federal, sendo necessária a unanimidade de votos para o deferimento dos incentivos.<sup>36</sup> No entanto, os Estados, constantemente, desobedecem a essas regras e concedem benefícios diretamente, sem a aprovação do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), com o intuito de “sair na frente” dos outros entes federativos estaduais na atração por grandes investimentos empresariais em seus territórios.

No entanto, essa guerra fiscal, ratifica-se, não vem ocorrendo apenas entre os Estados, conforme lições de Glauco Arbix *apud* Luiz Alberto G. de Faria:<sup>37</sup>

A atração de investimentos através de benefícios fiscais vem se demonstrando tão grave que até o imposto sobre a

---

<sup>36</sup> FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A Extrafiscalidade e a Concretização do Princípio da Redução das Desigualdades Regionais**. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2010. p. 130.

<sup>37</sup> FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A Extrafiscalidade e a Concretização do Princípio da Redução das Desigualdades Regionais**. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2010, p. 135.

propriedade urbana (IPTU) passou a ser utilizado na guerra. A título de exemplo, quando da instalação da nova fábrica da General Motors no Rio Grande do Sul, na década de 90, três municípios (Gravataí, Guaíba e Eldorado) estavam na disputa e realizaram um verdadeiro leilão para atrair a indústria. Os lances começaram com quinze anos de isenção do imposto, atingindo 27 em oferta de Guaíba, sendo batido o martelo com o lance de Gravataí – 30 anos de isenção do IPTU.

Não se pretende aqui aprofundar-se sobre as causas e as consequências positivas e negativas desses incentivos fiscais que acabam por gerar essa guerra. O que se pretende é mostrar que muitas vezes a guerra fiscal acaba por descaminhar dos objetivos que a extrafiscalidade tributária deveria pretender através da concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais. No atual estágio em que se encontra essa “briga” entre os entes federativos, entendemos que há maior prejuízo do que favorecimento para a sociedade.

Primeiramente, porque pode haver uma transgressão aos preceitos da forma de Estado Federal de nosso país. Segundo, parece ser mais uma questão de honra política em vencer um “competição de captação de grandes empresas” do que realmente interesse em atrair investimentos para o seu território, na busca de geração de empregos e fortalecimento da economia local. Estar-se-ia então usando instrumentos extrafiscais de modo totalmente desproporcional aos interesses sociais, pois na disputa pela vitória, concedem-se altos índices de renúncia fiscal, sem ter a certeza de que essa perda da arrecadação será recompensada com os benefícios advindos a partir da implantação desses investimentos.

Um exemplo típico é citado por Marcos Nóbrega *apud* Luiz Alberto Gurgel:<sup>38</sup>

Apenas para exemplificar essa realidade, pode-se trazer à baila um caso muito rumoroso no noticiário nacional, entre os anos de 1999 e 2000, com relação à instalação da nova

---

<sup>38</sup> FARIA. Luiz Alberto Gurgel de. **A Extrafiscalidade e a Concretização do Princípio da Redução das Desigualdades Regionais**. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2010, p. 143.

fábrica da Ford. Estudos revelam que os custos para o Rio Grande do Sul captar a indústria passariam de quatro bilhões de reais (sendo três bilhões em doações de terrenos e isenções de ICMS, quatrocentos e sessenta milhões através de financiamento a cargo do próprio Estado e cinquenta milhões por intermédio de empréstimos do BNDES), de maneira que cada emprego a ser criado (estimativa de um total de mil e quinhentos) custaria quase trezentos mil reais. (grifo nosso)

Enobrece esse entendimento as palavras de Otávio Soares Dulci:<sup>39</sup>

As consequências desse processo podem ser avaliadas sob duas perspectivas. Em primeiro lugar, há efeitos sistêmicos consideráveis. A guerra provoca tensões nas relações federativas e enfraquece o poder público em face de interesses privados. Há um aumento desmesurado do poder de barganha de investidores potenciais, sem benefícios compatíveis para o conjunto da economia e da sociedade. Isso é ainda mais grave na medida em que privilégios são concedidos a empresas cujos investimentos seriam feitos sem o montante de incentivos que lhes têm sido destinados. Quanto aos efeitos locais, não se pode negligenciar o impacto desorganizador da guerra fiscal sobre a estrutura produtiva das regiões afetadas. Em que pesem os eventuais resultados positivos das políticas industriais implementadas no âmbito estadual, quando tais políticas têm como base o manejo de instrumentos fiscais o processo de expansão econômica resultante tende a ser artificial e pouco sustentável a longo prazo. Ele não passa de substituto precário de estratégias consistentes de desenvolvimento regional. Não é tarefa fácil equacionar esse quadro de conflito, que se generalizou por grande parte do país. Contudo, considerando as vantagens e as desvantagens, é desejável que o ambiente de guerra fiscal seja substituído por um cenário mais pacífico.

Esse “clima” de disputa de poder se agrava ainda mais em relação aos estados e municípios mais pobres e menos desenvolvidos. Sem ter condições de oferecer maiores benefícios fiscais, acabam eles perdendo a disputa para aqueles mais ricos e com maior poder econômico e providos de melhores infraestruturas, o que causa uma maior concentração industrial em regiões específicas de nosso país, aumentando as desigualdades regionais e dando continuidade da migração de pessoas na busca de emprego das regiões mais pobres para as regiões mais ricas, sobretudo, do nordeste e norte para o sul e sudeste desse imenso Brasil.

---

<sup>39</sup> DULCI, Otávio Soares. **Guerra Fiscal, Desenvolvimento Desigual e Relações Federativas no Brasil**. Revista de Sociologia e Política nº 18, JUN/2002. p. 105. Disponível em <<http://www.scielo.br/pdf/rsocp/n18/10704>> Acesso em 10.06.2013.

De todo modo, há quem questione a existência de efeitos maléficos com a guerra fiscal, conforme as palavras de Adonilson Franco *apud* Luiz Alberto Faria:<sup>40</sup>

Há quem conteste essa visão negativa de guerra fiscal, argumentando que não pode falar em perda de arrecadação se ela não existia antes, sustentando que os Estados concessionários de benefícios para atrair investimentos produtivos obtêm um ganho expressivo de diversas formas, como a geração de emprego e a riqueza que cria - os salários -, dinamizando o comércio local através dos recursos recebidos, com reflexos sobre a escolaridade, o saneamento, a saúde etc.

O que ocorre não é uma crítica totalmente negativa em relação à guerra fiscal, porém, é preciso uma “briga sadia” entre os entes tributantes, de forma a respeitar a unidade federativa e as desigualdades regionais, conforme preceituava o inesquecível Ulisses Guimarães<sup>41</sup>. A concessão de incentivos fiscais pelos Estados e Municípios deve ser limitada aos objetivos de melhorias econômicas e sociais, sempre evitando alargar as desigualdades sociais que, infelizmente, ainda reinam em nossa sociedade. Não adianta enriquecer e desenvolver algumas regiões em detrimento das regiões mais pobres de nosso país, que sofrem com a seca, a miséria e o desemprego. Agindo nesse sentido, estarão os nossos governantes caminhando em sentido oposto às metas das atividades tributárias extrafiscais que buscam favorecer as regiões mais carentes do território brasileiro.

---

<sup>40</sup> FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A Extrafiscalidade e a Concretização do Princípio da Redução das Desigualdades Regionais**. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2010, p. 144.

<sup>41</sup> A Federação é a unidade na desigualdade, e a concessão pela autonomia das províncias. Comprimidas pelo centralismo, há o perigo de serem empurradas para a secessão. A federação é a irmandade entre as regiões. Para que não se rompa o elo, as mais prósperas devem colaborar com as menos desenvolvidas. Enquanto houver Norte e Nordeste fracos, não haverá na União Estado Forte, pois fraco é o Brasil. As necessidades básicas do homem estão nos estados e nos municípios. Neles deve estar o dinheiro para atendê-las. A Federação é a governabilidade. A governabilidade da nação passa pela governabilidade dos estados e dos municípios (*Palavras de Ulisses Guimarães. Estatuto do homem, da liberdade, da democracia. Discurso- fragmentado - pronunciado na sessão solene da promulgação da Constituição Federal, em 05/08/1988*). COTRIM, Gilberto Vieira. Direito e Legislação – **Introdução ao Direito**. São Paulo: Saraiva, 1997. p.34.



### 3 A FINALIDADE EXTRAFISCAL TRIBUTÁRIA COMO MEIO DE GERAÇÃO DO BEM-ESTAR SOCIAL

#### 3.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Reiterando mais uma vez o que já foi mencionado em linhas anteriores, o Estado tem o dever constitucional de atuar na construção de uma sociedade com menores desigualdades sociais. Não é mero favor do Estado agir em prol do bem comum<sup>42</sup>, mas sim uma obrigação, pois, na visão dos administrados, é um direito fundamental seu de ver o Poder Público atuando ativamente na busca de soluções políticas para a redução das más condições de vida em que vivem os brasileiros.

Para a viabilização de projetos sociais pelo Poder Público é imprescindível o financiamento dos cofres públicos a partir da arrecadação tributária. Só assim é possível aos nossos governantes efetuar despesas em benefício da manutenção da máquina administrativa e, principalmente, na disponibilidade de serviços públicos de qualidade oferecidos à coletividade.

Portanto, essa é a regra geral: só há investimento estatal se houver a arrecadação, sendo esta a finalidade precípua do tributo, como já conceituada anteriormente de “*fiscal*”. Ou seja, primeiro se arrecada, depois se gasta.

---

<sup>42</sup> O conceito de bem comum incide na eterna dialética do interesse individual e o interesse coletivo. Ao singularizar o conceito de bem comum, poder-se-ia dizer que seria o bem particular de cada indivíduo, como ente de um todo social. Mas se, ao contrário, o conceito de bem comum for ampliado, observar-se-ia que o fim de cada indivíduo seria o fim do todo. Na realidade, ambos os conceitos se complementam, pois o bem da sociedade é o bem do próprio indivíduo que a compõe. A atribuição de promover o bem comum cabe ao legislador, por intermédio de uma atuação voltada às aspirações sociais, dentre elas o dever de dirimir eventuais conflitos emanados pela própria autoridade administrativa em face dos interesses sociais. Esses interesses sociais, hodiernamente, foram diversificados e ampliados em virtude do bem comum da sociedade, como na noção de interesse público, privado, coletivo, individual, homogêneo e difuso. (SILVA, Daniel Cavalcante. **A Finalidade Extrafiscal do Tributo e as Políticas Públicas no Brasil**. p. 101. Disponível em <[http://www.coad.com.br/busca/detalhe\\_42/2615/Doutrina](http://www.coad.com.br/busca/detalhe_42/2615/Doutrina)> Acesso em 15.06.2013).

Aí vem à baila um grande problema para uma política governamental séria e justa para o nosso país. Não se precisam desperdiçar palavras para afirmar que vivemos em uma nação em que “reina” a corrupção. Essa é uma infeliz verdade que temos que enfrentar e eliminá-la do nosso país. E essa corrupção se dar com o gasto ilegal do dinheiro vindo dos bolsos do contribuinte, que tem que arcar com uma alta carga tributária e não ver essa arrecadação sendo gasta legitimamente pelos nossos governantes.

Nesse cenário, o tributo não está cumprindo sua função social, que seria o retorno da sua arrecadação em favorecimento de serviços de qualidade para o bem-estar da sociedade. Há um desvio ilegítimo desses recursos no momento de sua aplicação orçamentária em favor de políticos e empresários corruptos que não se importam com o bem da população e veem, nessa atividade ilícita, a chance de ficar cada vez mais ricos em detrimento da maioria que paga os seus impostos com grandes dificuldades.

As palavras de Paolo Mauro e Robert Vishny *apud* Felipe Guatimosim Maciel são enobrecedoras na compreensão dos males causados pela corrupção: <sup>43</sup>

Onde há corrupção, os empreendedores estão cientes de que parte dos lucros de seus investimentos futuros pode ser reivindicada por funcionários públicos corruptos. A corrupção agiria como um imposto que reduz os incentivos ao investimento. Apesar das propinas assemelharem-se a impostos, promovem uma distorção muito maior do que estes. Isto ocorre porque a corrupção, ao contrário da tributação, é ilegal e deve ser mantida em segredo, o que aumenta o seu custo para a sociedade. A alocação de contratos de licitação pública em um sistema corrupto pode levar a infra-estrutura e serviços públicos inferiores. O investimento que deveria ser alocado em setores como educação e saúde, importantes para a elevação do capital humano da sociedade, é destinado para grandes obras, das quais é mais fácil desviar verbas e coletar propinas. A

---

<sup>43</sup> MARCIEL. Felipe Guatimosim. **O Combate à Corrupção no Brasil: Desafios e Perspectivas – o Controle da Corrupção no Brasil**. Trabalho classificado em 3º lugar no I Concurso de Monografias e Redações da CGU/2005. p. 24/25/26 Disponível em < [http://www.cgu.gov.br/concursos/Arquivos/1\\_ConcursoMonografias/3\\_Felipe\\_Guatimosim\\_Maciel.pdf](http://www.cgu.gov.br/concursos/Arquivos/1_ConcursoMonografias/3_Felipe_Guatimosim_Maciel.pdf) > Acesso em 21.06.2013.

corrupção altera a alocação de recursos públicos em favor daqueles mais lucrativos, em termos de coleta de propinas.

Inclusive, essa é uma das indagações dos contribuintes em pagar impostos, pois sabem que grande parte desse dinheiro vai para o “bolso” dos nossos governantes e da classe empresarial, o que estimula, infelizmente, a sonegação fiscal em nosso sistema tributário. Essa aplicação ilegal do dinheiro público se dar de várias formas, como por exemplo, através de licitações fraudulentas, contratos superfaturados e empregados públicos “fantasmas”.

Outra desvantagem dessa aplicação *a posteriori* – primeiro enche-se os cofres públicos com a arrecadação dos tributos, depois se investe através do orçamento público – do dinheiro do cidadão em serviços públicos é justamente a falta de controle e fiscalização pela população na aplicação desses recursos. Além de faltarem meios operacionais de fiscalização pela população, a grande maioria das pessoas não tem conhecimento das normas regulamentadoras que regem a administração pública e são desprovidas de uma educação fiscal sobre a importância de pagar tributos e da participação efetiva no controle das despesas públicas efetuadas pelo Estado.

Nesse patamar, pode-se trazer à baila a importância da finalidade extrafiscal tributária. Não se estar desmerecendo a função fiscal do tributo, mas, pelo contrário, ela é essencial à manutenção da sociedade. O que se quer dizer é que a extrafiscalidade tributária, em conjunto com a fiscal, é de imensa importância para que o tributo cumpra a sua função social, qual seja, disponibilizar os meios necessários ao desenvolvimento social do país. Para Antônio Carvalho<sup>44</sup> “a

---

<sup>44</sup> WINTER DE CARVALHO. Antônio Roberto. **Normas Tributárias Indutoras no Federalismo Fiscal**. Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica De Minas Gerais. Belo Horizonte, 2011, p. 140. Disponível em <[http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito\\_CarvalhoARW\\_1.pdf](http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_CarvalhoARW_1.pdf)> Acesso em 02.07.2013.

*extrafiscalidade nos parece uma extensão da fiscalidade, portanto a primeira é par inseparável da segunda, quando se analisa o aspecto extrafiscal da norma.”*

A extrafiscalidade, de modo contrário ao objetivo fiscal dos impostos, atua previamente, isto é, cumpre sua função social anteriormente a arrecadação. Essa função não é realizada com gastos direto do dinheiro público, mas, através de políticas fiscais intervencionistas nas relações privadas, conforme já foi estudada no capítulo antecedente.

São exemplos desse resultado prévio da função social dos tributos em benefício do bem-estar social da sociedade – quando são aplicados de forma a intervir em setores econômicos e sociais – políticas fiscais com fins de incentivo para o cumprimento da função social da propriedade, o desestímulo ao consumo de alimentos e bebidas prejudiciais à saúde humana, a redução das tarifas dos transportes públicos e do valor dos alimentos da cesta básica, a geração de empregos e a diminuição da taxa de juros dos financiamentos do sistema habitacional para as pessoas de baixa renda.

Em consonância a este entendimento advoga Carrazza *apud* Antônio

Winter:<sup>45</sup>

A extrafiscalidade é justamente o emprego dos meios tributários para fins não fiscais, mas ordinários — isto é, para disciplinar comportamentos virtuais de contribuintes, induzindo-os a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa. A fazer, bem entendido, o que atende ao interesse público; a não fazer o que, mesmo sem ser ilícito, não é útil ao progresso do país.

**[...] ao utilizar o mecanismo da extrafiscalidade para estimular comportamentos (comissivos ou omissivos) dos contribuintes o Estado quase sempre obtém vantagens maiores do que se previamente arrecadasse os tributos para, depois, aplicá-los aos gastos públicos.**

---

<sup>45</sup> WINTER DE CARVALHO. Antônio Roberto. **Normas Tributárias Indutoras no Federalismo Fiscal**. Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica De Minas Gerais. Belo Horizonte, 2011, p. 29/49/50. Disponível em <[http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito\\_CarvalhoARW\\_1.pdf](http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_CarvalhoARW_1.pdf)> Acesso em 02.07.2013.

Realmente, com a supressão das instâncias burocráticas encarregadas de controlar a destinação do dinheiro obtido mediante o exercício da tributação a despesa pública tende a diminuir, sem prejuízo do atendimento das exigências de estabilidade e progresso sociais. E isso para não falar dos inevitáveis “desvios” e “perdas” no longo acidentado caminho que vai da obtenção dos recursos públicos. (**grifo não presente no texto original**).

Porém, como qualquer outra política governamental, a finalidade extrafiscal está sujeita a falhas, sobretudo, aquelas de interesses políticos e econômicos disfarçados. Assim sendo, é necessário que a mesma não seja empregada indiscriminadamente, sendo indispensável sempre uma análise aprofundada sobre os resultados práticos alcançados com suas medidas, que pode até desprover o Estado de uma boa parte de recursos imprescindível ao funcionamento da administração pública.

Destarte, se bem aplicado, os tributos de natureza extrafiscal podem ser uma importante ferramenta governamental para o fim da realização do bem comum, proporcionando programas sociais visando ao objetivo constitucional da redução das desigualdades sociais e, conseqüentemente, respeitando o fundamento da dignidade da pessoa humana, em consonância com o que diz Machado *apud* Antônio Carvalho:<sup>46</sup>

A eficiência tributária percorre os caminhos traçados na Constituição de 1988, atribuindo ao Estado o dever de implantar políticas fiscais concebidas para promover o crescimento econômico sustentável, comprometido com o desenvolvimento assumindo a nova postura de extrafiscalidade.

Dessa feita, passamos a analisar abaixo as possíveis formas de materialização do bem-estar social através dos principais mecanismos tributários de

---

<sup>46</sup> WINTER DE CARVALHO. Antônio Roberto. **Normas Tributárias Indutoras no Federalismo Fiscal**. Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica De Minas Gerais. Belo Horizonte, 2011, p. 144. Disponível em <[http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito\\_CarvalhoARW\\_1.pdf](http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_CarvalhoARW_1.pdf)> Acesso em 02.07.2013.

efeitos extrafiscais e, em seguida um exame crítico sobre os possíveis resultados negativos socioeconômicos que deles podem surgir.

### 3.2 A IMUNIDADE E A ISENÇÃO COMO MECANISMOS DA MATERIALIZAÇÃO DOS BENEFÍCIOS SOCIAIS ATRAVÉS DA EXTRAFISCALIDADE

A concessão de isenções e as imunidades são dois dos principais mecanismos mais comumente utilizados para a aplicação da extrafiscalidade, resultando numa redução da carga tributária para impulsionar determinados comportamentos de interesse de políticas públicas socioeconômicas.

Paulo de Barros assim conceitua e diferencia os dois institutos:<sup>47</sup>

A Imunidade é classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas. [...] Já isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo.

Em virtude de suas complexidades normativas, não se pretende nesse trabalho aprofundar-se sobre o paralelo doutrinário existente entre os institutos da imunidade e da isenção, nem tão poucos suas diversas classificações e particularidades. Interessa-se apenas destacar quais são as potencialidades extrafiscais de caráter social originadas desses institutos.

Com relação à imunidade, conforme já esclarecido acima, ela deve estar expressa na nossa Constituição Federal. São inúmeras as que têm potencial extrafiscal, como a que se refere ao IPI sobre produtos industrializados destinados

---

<sup>47</sup> CARVALHO. Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 236 /239.

ao exterior (CF, art. 153, § 3º, III), cuja finalidade é baratear o produto nacional diante da concorrência internacional, onde conseqüentemente, poderá movimentar a moeda nacional e a geração de empregos pelas indústrias exportadoras.

A não incidência do ITR sobre pequenas glebas rurais (CF, artigo 153, § 4º, II) é uma imunidade que objetiva favorecer o pequeno produtor que trabalha com seus familiares na pecuária e agricultura de subsistência e que tenha um único imóvel. Não seria justo nem moral retirar uma parte do patrimônio para pagamento do imposto daquele cidadão que o utiliza para fim exclusivo de manutenção das necessidades básicas vitais suas e de sua família. Aliás, essa imunidade está de acordo com a finalidade predominante do ITR, qual seja, a extrafiscalidade, como meio do governo intervir na propriedade rural privada, para que essa cumpra sua função social através de medidas de desestímulo a sua improdutividade. Não seria justificável que em um país com uma extensão territorial gigantesca não houvesse uma política governamental para minimizar as grandes áreas rurais improdutivas em benefício de programas de reformas agrárias.

O ICMS também tem sua incidência limitada através de imunidades, como a relativa às operações que destinam mercadorias ou serviços ao exterior (CF, artigo 155, § 2º, X, “a”) e o relativo às operações que destinem a outros Estados o petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica (CF, artigo 155, § 2º, X, “b”), evitando encarecer essas mercadorias e aumentar a sua circulação.

Outras imunidades de grande relevância ao desenvolvimento social e cultural da população são as previstas nas alíneas “b”, “c” e “d” do inciso VI do artigo 150 da CF/88. Ou seja, o constituinte, acertadamente, proibiu, nas duas primeiras alíneas mencionadas, a instituição de impostos sobre o patrimônio, a renda e os

serviços relacionados com as finalidades essenciais dos templos de qualquer culto (que, nas palavras de Paulo de Barros<sup>48</sup>, “*trata-se da reafirmação do princípio da liberdade de crença e prática religiosa, que a Constituição prestigia no art. 5º, VI e VIII*”), dos partidos políticos e suas fundações (que facilita a proliferação de partidos políticos para sustentação do regime democrático), das instituições de educação sem fins lucrativos (pois visa expandir a educação e tornar o acesso a ela menos oneroso) e das entidades sindicais dos trabalhadores (na busca do fortalecimento da parte hipossuficiente na relação laboral) e das instituições de assistência social (que, segundo Eduardo Sabbag<sup>49</sup>, “*visa incentivar a difusão da atividade de benemerência na sociedade*”). Já na alínea “d” trata da vedação da instituição de impostos sobre livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão, que tem por finalidade difundir a cultura, a informação e conhecimento e torná-los mais acessíveis financeiramente a todas as classes sociais.

Ainda em relação às entidades beneficentes de assistência social o texto constitucional lhes outorga imunidade<sup>50</sup> relativa à contribuição para a seguridade social, onde Sabbag<sup>51</sup> assim destaca: “*É mister enaltecer que, além de não pagarem impostos, as entidades filantrópicas também não pagam Contribuição Previdenciária incidente sobre o empregador ou a empresa (...)*”. Portanto, fica claro que o constituinte quis transferir, pelo menos parcialmente, às entidades beneficentes de assistência social a atividade básica de assistência social aos necessitados que, a princípio, deveria ser cumprida diretamente pelo Estado,

---

<sup>48</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 241.

<sup>49</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário**. 8ª Ed. São Paulo: Premier Máxima, 2005, p. 56.

<sup>50</sup> Conquanto o legislador constitucional mencione a palavra “isentas”, há imunidade à contribuição para a seguridade social por partes das entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, consoante dispõe o art. 195, III, § 7º (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 247).

<sup>51</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário**. 8ª Ed. São Paulo: Premier Máxima, 2005, p. 56.



utilizando-se da finalidade extrafiscal com relação aos impostos e contribuições à seguridade social daquelas entidades, tudo em busca de incentivar a prestação de serviços assistenciais e de caridade por particulares aos mais carentes.

Enfim, cabe destacar as imunidades a taxas, outorgadas inteligentemente pela CF/88 com o propósito, sobretudo, de viabilizar o exercício da cidadania, como as relativas à obtenção de certidões em repartições públicas para defesa de direitos e esclarecimentos de situações de interesse pessoal e o direito de petição aos poderes públicos em defesa de direito ou contra ilegalidade ou abuso de poder (art. 5º, XXXIX), e a gratuidade, para os reconhecidamente pobres, na forma da lei, do registro civil de nascimento e da certidão de óbito (art. 5º, LXXVI). Mais uma vez o nosso constituinte normatizou essas regras de imunidades a taxas em sintonia com o fundamento da dignidade da pessoa humana, pois não se pode falar em bem-estar social se não houver a viabilidade pelo Estado do exercício dos direitos inerentes à cidadania.

Após o estudo das principais imunidades de caráter extrafiscal, cabe fazer agora uma sintética análise da isenção como instrumento da extrafiscalidade. Nessa direção, sobre a utilização da isenção, Paulo de Barros Carvalho *apud* Neusa Maria Cabrera<sup>52</sup> afirma que o “(...) mecanismo das isenções é um forte instrumento da extrafiscalidade (...) fomenta as grandes iniciativas de interesse público e incrementa a produção, o comércio e o consumo”.

Como já visto no início desse tópico, a isenção é uma previsão infraconstitucional de competência dos entes federativos, podendo assim, haver isenções através de leis federais, estaduais, distritais e municipais em relação aos

---

<sup>52</sup> CABRERA, Neusa Maria. **Os Incentivos Tributários como Normas Indutoras do Desenvolvimento Sustentável**. Programa de Pós-Graduação *stricto sensu* - Mestrado em Direito. Centro Universitário de Curitiba, 2010, p. 117.

seus respectivos tributos, conforme previsto no art. 176 do CTN, onde, inclusive, no seu parágrafo único, possibilita-se que a isenção seja restrita a determinada região do território do ente tributante, em função de condições a ela peculiares. Explicando essa previsão legal, Daniel Cavalcante Silva reporta que:<sup>53</sup>

O efeito extrafiscal de isenções pode ser regionalizado em favor do desenvolvimento de certas partes do país ou do estado, conforme o benefício seja federal ou estadual. Porém, pode ser irrestrito territorialmente, quando os efeitos extrafiscais fazem-se sentir em todo o território do ente federado.

No âmbito federal temos o exemplo da legislação do Imposto de Renda de Pessoa Física, que prevê isenções, entre outras, com fins puramente extrafiscal, como: a) limite de isenção anual - ano-base 2015 - para os que recebem rendimentos tributáveis de até R\$ 22.499,13<sup>54</sup> (vinte e dois mil, quatrocentos e noventa e nove reais e treze centavos), com vista a não tributar aqueles que recebem pouca remuneração pelo seu trabalho assalariado, em obediência ao princípio da capacidade contributiva; b) a parcela de isenção no valor mensal de R\$ 1.903,98<sup>55</sup> (hum mil, novecentos e três reais e noventa e oito centavos) sobre os proventos de aposentadoria ou pensão dos contribuintes com 65 anos ou mais de idade, sem prejuízo da parcela isenta prevista na tabela de incidência mensal do imposto, objetivando uma maior disponibilidade financeira aos idosos que, normalmente, tem que arcar com altos custos de medicamentos e assistência médica em virtude da idade avançada; e c) os rendimentos recebidos por pessoa

---

<sup>53</sup> SILVA. Daniel Cavalcante. **A Finalidade Extrafiscal do Tributo e as Políticas Públicas no Brasil**. p. 117. Disponível em <[http://www.coad.com.br/busca/detalhe\\_42/2615/Doutrina](http://www.coad.com.br/busca/detalhe_42/2615/Doutrina)> Acesso em 15.06.2013.

<sup>54</sup> BRASIL. **Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007**. Publicado no Diário Oficial da União de 31.05.2007. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11482.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11482.htm)> Acesso em 08.09.2016.

<sup>55</sup> BRASIL. **Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988**. Publicado no Diário Oficial da União de 23.12.1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7713compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7713compilada.htm)> Acesso em 08.09.2016.

física residente no Brasil, portador de doença grave<sup>56</sup>, relativos a proventos de aposentadoria, reforma ou pensão, onde se pretende com essa medida prestigiar aqueles contribuintes que necessitam despende grandes recursos financeiros com sua saúde para se manter vivo.

André Elali *apud* Cabrera aponta a importância dos incentivos concedidos às empresas instaladas na Zona Franca de Manaus mediante isenções do IR e dos II e IPI nas importações de insumos:<sup>57</sup>:

Por tais motivos, houve crescimento evidente do setor industrial local, fomentando toda a produção e o comércio da região, com o conseqüente aumento de empregos e redução de desigualdades regionais, sociais, promovendo-se, pois, o desenvolvimento econômico (...)

A vista do exposto, destaca-se as palavras de Daniel Cavalcante Silva:

*“de uma forma geral, verifica-se que isenções e imunidades atuam estimulando comportamentos mediante a redução da carga tributária, razão pela qual se constata que os institutos apresentam potencialidade extrafiscal marcante”*<sup>58</sup>.

Destarte, hodiernamente, as imunidades e isenção são mecanismos fundamentais para uma justiça fiscal mais eficiente e eficaz à redução das desigualdades sociais e na geração de políticas públicas voltadas para o bem-estar da população.

---

<sup>56</sup> São rendimentos isentos os relativos a aposentadoria, reforma ou pensão (inclusive complementações) recebidos por portadores de tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida (Aids) e hepatopatia grave. (**Art. 6º, XIV, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, disponível em** [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7713compilada.htm#art57](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7713compilada.htm#art57) > Acesso em 22.06.2013)

<sup>57</sup> CABRERA, Neusa Maria. **Os Incentivos Tributários como Normas Indutoras do Desenvolvimento Sustentável**. Programa de Pós-Graduação *stricto sensu* - Mestrado em Direito. Centro Universitário de Curitiba, 2010, p. 118.

<sup>58</sup> SILVA, Daniel Cavalcante. **A Finalidade Extrafiscal do Tributo e as Políticas Públicas no Brasil**. p. 119. Disponível em < [http://www.coad.com.br/busca/detalhe\\_42/2615/Doutrina](http://www.coad.com.br/busca/detalhe_42/2615/Doutrina) > Acesso em 15.06.2013.

### 3.3 OS PRINCIPAIS IMPOSTOS DE FINALIDADE EXTRAFISCAL EM BENEFÍCIO DO BEM-ESTAR SOCIAL

Como já foi objeto de análise em capítulo anterior, os impostos são a principal espécie tributária utilizada pelo Estado com finalidades extrafiscais, principalmente, os impostos de competência da União, ente político de maior potencial financeiro e possuidor das principais ferramentas para influenciar e aplicar políticas fiscais indutoras comprometidas com o desenvolvimento socioeconômico da nação, tendo como referência o IPI e o IOF, impostos estes de maior capacidade intervencionista na ordem economia e social.

Passa-se então a uma análise sucinta dos principais impostos de finalidade extrafiscal. Primeiramente, inicia-se ratificando o entendimento contido no em páginas anteriores sobre a função extrafiscal do ITR com o objetivo de cumprir a função social da propriedade, na forma indutora por parte do Estado, no qual tributa mais onerosamente a propriedade improdutiva por meio de alíquotas progressivas em face do grau de inutilização da propriedade, de acordo com a Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996<sup>59</sup>, o que por consequência termina induzindo os contribuintes a tornar os latifúndios improdutivos em terras produtivas, sem esquecer, é obvio, da importância do uso adequado e produtivo que não atente contra o meio ambiente.

Parafraseando Flávio Berti<sup>60</sup>, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) ocupa um papel importante na instrumentalização de políticas de desenvolvimento econômico e social, fornecendo à União meios tributários para políticas públicas direcionadas às áreas social, assistencial e econômica, de forma a

---

<sup>59</sup> BRASIL. **Lei nº 9.393, de 17 de dezembro de 1996**. Publicado no Diário Oficial da União de 20.12.1996. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19393.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19393.htm)> Acesso em 22.06.2013.

<sup>60</sup> BERTI, Flávio de Azambuja. **IMPOSTOS: Extrafiscalidade e Não-Confisco**. 3ª Edição – Revista e Atualizada. Curitiba: Juriá Editora, 2009, p. 71/72.

abrir espaço para o fomento de planos que venham de encontro aos interesses públicos revelados no seio da sociedade e percebidos pelo Poder Público.

E esse caráter extrafiscal do IPI é mais acentuado em virtude do princípio constitucional da seletividade em função da essencialidade do produto, prevista no inciso I, do parágrafo 3º, do art. 153, da CF/88. Respeitáveis são as palavras de Eduardo Sabbag sobre as características e importância da seletividade:<sup>61</sup>

Técnica de incidência de alíquotas, cuja valorização dar-se-á em função da essencialidade do produto. Os produtos de primeira necessidade devem ter baixa tributação, e os produtos supérfluos devem receber tributação mais elevada. Tal disciplinamento vem ao encontro dos valores prestigiados pela Constituição Federal, como a proteção à família, a valorização do trabalho, etc. É instrumento idôneo a frenar o consumo de produtos indesejáveis, alcançando metas de redistribuição de rendas e maior aproximação da justiça fiscal. A imposição de alíquotas mais elevadas ocorrerá na razão inversa da essencialidade dos produtos.

Aliomar Baleeiro *apud* Antônio de Carvalho destaca<sup>62</sup>:

(...) trata-se de um dispositivo programático endereçado ao legislador ordinário recomendando-lhe que estabeleça as alíquotas em razão inversa da imprescindibilidade das mercadorias de consumo generalizado. Quanto mais sejam elas necessárias à alimentação, ao vestuário, à moradia, ao tratamento médico e higiênico, das classes mais numerosas, tanto menores devem ser. O discricionarismo honesto do legislador, fiel ao espírito da Constituição, fará a seleção de mercadorias e a relatividade das alíquotas.

A seletividade no IPI é uma obrigação imposta pelo constituinte de 1988 ao legislador, para que esse imposto contribua para uma justiça tributária através do seu forte viés extrafiscal, estimulando ou desestimulando condutas e o consumo de determinados bens, conforme as pretensões das políticas públicas.

<sup>61</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário**. 8ª Ed. São Paulo: Premier Máxima, 2005, p. 410.

<sup>62</sup> WINTER DE CARVALHO. Antônio Roberto. **Normas Tributárias Indutoras no Federalismo Fiscal**. Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica De Minas Gerais. Belo Horizonte, 2011, p. 99. Disponível em <[http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito\\_CarvalhoARW\\_1.pdf](http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_CarvalhoARW_1.pdf)> Acesso em 02.07.2013.

Tendo em vista a crise econômica mundial iniciada no final da década anterior, a arrecadação do IPI teve grande queda nos últimos anos, motivada, principalmente, pelo incentivo fiscal ao setor automobilístico, manifestando assim o caráter extrafiscal desse imposto sobre a economia e o desenvolvimento social.

Amparando-se nas ideias de Flávio Berti<sup>63</sup> sobre a importância das políticas indutoras do IPI, denota-se que a preservação do nível de emprego ou sua expansão é preocupação constante do governo em razão do crescimento populacional, da informatização das rotinas de trabalho, da robotização das indústrias e das constantes crises econômicas que vez ou outra abalam os diferentes Estados. Contudo, dentre outras medidas que podem ser tomadas no sentido de reduzir o desemprego ou até mesmo para que novos postos de trabalho sejam criados tem-se a utilização da tributação por via do IPI, como por exemplo, na concessão de incentivos fiscais desse imposto na importação de bens e insumos para industrialização de produtos a serem posteriormente exportados. Reduzindo-se, por exemplo, as alíquotas do imposto incidentes sobre a venda de produtos industrializados, o que geralmente ocorre quando a indústria automobilista ameaça promover demissões em massa, será possível contornar esta questão tão sensível nos dias atuais. Exemplos como esses dão conta que o IPI é utilizado com vistas a fins distintos da simples voracidade fiscal, tão importantes para o Estado quanto a arrecadação de recursos públicos para o financiamento de obras e serviços.

Esclarece ainda mais essa inteligência os comentários de Elaine Michele Barreto, *in verbis*<sup>64</sup>:

---

<sup>63</sup> BERTI, Flávio de Azambuja. **IMPOSTOS: Extrafiscalidade e Não-Confisco**. 3ª Edição – Revista e Atualizada. Curitiba: Juriá Editora, 2009, p.74/77.

<sup>64</sup> BARRETO, Elaine Michele da Silva de Oliveira. **A Inclusão do Ideal de Justiça Fiscal dentro do Direito Tributário a partir do Imposto sobre Produtos Industrializados**. Pós-Graduanda em Direito e Processo Tributário pela PUC-GO. p. 14. Disponível em <<http://www.cpgls.ucg.br/6mostra/artigos/SOCIAIS%20APLICADAS/ELAINE%20MICHELE%20DA%2>

Enfim, as regras do IPI demonstram que o imposto visou alcançar justiça tributária, o desenvolvimento econômico e social, premissas do verdadeiro Estado Democrático de Direito. [...]Demonstrou-se que a justiça fiscal é possível através do princípio da seletividade através da essencialidade, da não cumulatividade, ainda, pela busca do tributo ético, igualdade social, desenvolvimento econômico, sociedade solidária, ética na política, enfim, efetivo desenvolvimento social.

Todos esses entendimentos e exemplos dão conta do valor da influência do Imposto sobre Produtos Industrializados com vista a ser utilizado com fins distintos da simples arrecadação fiscal para o financiamento dos serviços públicos de qualidade à sociedade, sendo os fins das políticas indutoras extrafiscais tão importantes para o poder público quanto a mera captação de recursos financeiros.

O Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) também é de competência da União e está previsto no inciso V, do art. 153, da CF/88, sobre a possibilidade de cinco hipóteses de incidência: sobre operações de crédito; sobre operações de câmbio; sobre operações de seguros; sobre operações relativas a títulos de valores mobiliários e, finalmente, sobre operações com ouro quando definido em lei como ativo financeiro.

O IOF têm feições extremamente extrafiscais, especialmente aquelas relacionadas com o estímulo positivo ou negativo ao crédito. Ele pode interferir em setores importantes da economia, como na disponibilidade de capital, na taxa de câmbio e de juros e, claro, na inflação, tendo em vista que esta última pode provocar lesões irreparáveis na economia do país e, conseqüentemente, à estrutura social, já que as classes mais desfavorecidas são as que mais sofrem os efeitos inflacionários, o que agrava a crise social e a já precária distribuição de renda no país.

Portanto, o IOF tem função predominantemente extrafiscal, direcionado, sobretudo, para o controle da política monetária e, como consequência, possíveis reflexos para o desenvolvimento social. Um exemplo bem característico é no caso da redução da alíquota desse imposto nas operações de crédito para empréstimos e financiamento a pessoas de baixa renda. Ou seja, com essa medida as pessoas mais carentes podem fazer empréstimos e financiamentos a taxas de juros muito baixas para fomentar seus planos e projetos de vida, como o financiamento da casa própria e empréstimos para aquisição de insumos e maquinários para abertura do seu próprio “negócio”, com pretensão de viabilizar melhores condições de vida para aqueles cidadãos.

Do sucintamente explanado, conclui-se nas palavras de Flavio Berti que:<sup>65</sup>

(...) percebe-se que são várias as formas pelas quais o Imposto sobre Operações Financeiras pode ser utilizado com escopos extrafiscais. Nas mais diferentes áreas e dos mais diversos modos é possível ao Fisco federal conduzir a legislação tributária inerente ao IOF objetivando o desenvolvimento econômico e social, estando sempre atento às especificidades dos mercados e aos movimentos de investidores, de especuladores e da sociedade como um todo.

No contexto global atual, é possível visualizar nos impostos aduaneiros (Imposto de Importação e Imposto de Exportação) uma atuação abundante de finalidade extrafiscal no comércio globalizado. Portanto, previsto nos incisos I e II do art. 153 da CF/88 e de Competência da União, esses impostos possuem, inquestionavelmente, função eminentemente extrafiscal ao visar proteger a indústria nacional, como verdadeira arma de política econômica e fiscal.

Os Impostos de Importação e de Exportação visam proteger a indústria nacional diante do mercado internacional, o qual está cada vez mais concorrido,

---

<sup>65</sup> BERTI, Flávio de Azambuja. **IMPOSTOS: Extrafiscalidade e Não-Confisco**. 3ª Edição – Revista e Atualizada. Curitiba: Juriá, p. 100.



principalmente após a formação de blocos econômicos. A partir do momento que se protege a indústria brasileira se estar, da mesma forma, protegendo os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, bem como os valores da ordem econômica, como a soberania nacional, a defesa do consumidor, a livre concorrência e a redução das desigualdades regionais e sociais.

Desse modo, pode o Estado através do mecanismo de aumento ou redução de alíquotas e da base de cálculo estimular ou desestimular a importação de produtos estrangeiros, assim como a saída para o exterior de produto nacional, com o objetivo de enfrentar as barreiras do comércio internacional pela concorrência acirrada. Caso assim não aja, o impacto para o país pode ser negativo, considerando, por exemplo, os custos sociais e o pagamento do seguro-desemprego para os que foram demitidos de suas empresas e a perda de arrecadação com contribuições e demais impostos do nosso sistema tributário, tudo em decorrência do fechamento de empresas nacionais que não puderam concorrer em igualdades de condições com as empresas internacionais.

Flávio Berti leciona a importância dos impostos aduaneiros para a balança comercial e, por conseguinte, para progresso social em nosso país:<sup>66</sup>

Outro objetivo extrafiscal considerado é o referente ao incremento do saldo da balança comercial, resultado da diferença entre tudo que o país exporta e tudo que importa. Assim, quanto maior o volume de exportações e menor o volume de importações, maior tende a ser o saldo mencionado. Apenas a título ilustrativo, é fácil dimensionar a relevância do mesmo para o país, posto que, quanto maior for ele, mais divisas estarão entrando, e, por via de consequência maiores serão os recursos passíveis de serem investidos na produção pelos empresários, assim como maior será a expectativa em relação à abertura de postos de trabalho, combatendo-se desse modo um dos grandes problemas do Estado Social: a geração de empregos para atender o enorme contingente de pessoas despejadas a cada ano no mercado.

---

<sup>66</sup> BERTI, Flávio de Azambuja. **IMPOSTOS: Extrafiscalidade e Não-Confisco**. 3ª Edição – Revista e Atualizada. Curitiba: Juriá., p. 120.

Em vista disso, sem mais delonga, julgamos os impostos de importação e de exportação como essenciais à proteção da indústria nacional e, por consequência, a oferta de emprego e a circulação de riqueza no mercado interno.

E por último dos impostos objeto desse tópico que tem a intenção de demonstrar algumas das possíveis formas de como essa espécie tributária pode se materializar com finalidades extrafiscais para o bem comum, tratar-se-á do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), imposto conferido à competência dos municípios através do inciso I, do art. 156, da CF/88.

Selecionamos o IPTU para esse estudo em virtude do crescimento urbano progressivo, e muitas vezes desordenado e não sustentável, de nossas cidades nos dias atuais, ocasionado, principalmente, pela explosão demográfica resultante do êxodo rural acentuado, o que tem levado a ser descoberta pelos nossos governantes a importância da tributação por esse imposto na indução de construção de cidades mais ordenadas e sustentáveis socialmente, sendo, então, importante instrumento extrafiscal para a efetivação da função social da propriedade urbana, contribuindo para uma melhor qualidade de vida da população e para a inclusão social.

Valéria Furlan sintetiza que:<sup>67</sup>

No caso do IPTU o fim preponderantemente escolhido pelo legislador constituinte consiste — mediante o estabelecimento de um plano diretor — em assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana. Neste caso, o IPTU com alíquotas progressivas visa evitar o mau uso da propriedade urbana.

Enriquece o entendimento do caráter extrafiscal do IPTU para um desenvolvimento sustentável das cidades as palavras de Tássia Cavalcanti:<sup>68</sup>

---

<sup>67</sup> FURLAN, Valéria. **IPTU**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 177.

A extrafiscalidade vem se mostrando cada vez mais efetiva na busca pela função social da propriedade no âmbito municipal, na medida em que cria limitações financeiras para coibir o uso inadequado da propriedade imobiliária, sendo este caráter tributário de deveras importância para se alcançar as exigências do planejamento das cidades disciplinadas em seu Plano Diretor, conforme a competência dada aos entes municipais para a promoção do adequado ordenamento territorial expressa no art. 30 da Carta Magna. Por fim, faz-se imprescindível analisar a utilização do IPTU como instrumento de política urbana, tendo como fito demonstrar que este imposto apresenta também importante função extrafiscal, ou mesmo de intervenção no domínio econômico, especificamente no planejamento urbanístico, conforme ditames previstos no artigo 182, §4º da Constituição Federal e no Estatuto da Cidade (Lei 10.257/2001).

Observe-se abaixo que a utilização do IPTU com fins distintos do meramente arrecadatório encontra-se normatizada e legitimada na própria Constituição Federal de 1988:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:  
I - propriedade predial e territorial urbana; [...]  
§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:  
I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e  
II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes. [...]  
§ 4º - É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:  
[...]  
II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

Destarte, o IPTU, como mecanismo de extrafiscalidade, pode ser utilizado mediante a progressividade das alíquotas em razão do valor do imóvel e

---

<sup>68</sup> CAVALCANTI, Tássia Araújo. **A Extrafiscalidade do IPTU como Instrumento de Implementação do Planejamento Urbanístico.** Revista Direito e Liberdade - ESMARN - v. 14, n. 1, p. 249 – 265 – jan/jun 2012. p. 250. Disponível em <[http://www.esmarn.tjrj.jus.br/revistas/index.php/revista\\_direito\\_e\\_liberdade/article/viewFile/494/469](http://www.esmarn.tjrj.jus.br/revistas/index.php/revista_direito_e_liberdade/article/viewFile/494/469)> Acesso em 27.06.2013.

adoção de alíquotas diferentes em razão da localização ou do uso dado ao imóvel, entre outras formas de incentivos fiscais estabelecidos pela legislação de cada Município. Assim, o IPTU mediante seu uso extrafiscal pode ser direcionado para políticas públicas voltadas ao bem-estar social da população, como por exemplo: para o desenvolvimento e ocupação de bairros mais distantes, com o intuito de diminuir os grandes aglomerados humanos em certas regiões de alta densidade demográfica na cidade; a saída de indústria do eixo urbano para as regiões periféricas; o incentivo a instalações comerciais para o aumento do número de vagas de emprego; no combate a subutilização de imóveis - imóveis abandonado e terrenos baldios - que podem afetar a tranquilidade e paz pública através do despejo de lixo nesses imóveis, o surgimento de agente transmissores de doenças (mosca, mosquito, vermes, etc) e a utilização dos mesmos para fins do uso e tráfico de drogas entorpecentes.

E ainda é relevante frisar o que advoga Tassia Cavalcanti:<sup>69</sup>

Seja por meio do estímulo ou desestímulo tributário, a possibilidade de propiciar condições básicas de inclusão social urbanística leva-nos a alcançar satisfatória integração social, por fomentar não somente a inclusão de terceiros, como também a solidariedade.

Podemos, enfim, inferir que o IPTU é um importante instrumento à disposição de nossos governantes municipais para o desenvolvimento de cidades, cujo objetivo seja o oferecimento de melhores condições de vida à população urbana.

---

<sup>69</sup> CAVALCANTI, Tassia Araújo. **A Extrafiscalidade do IPTU como Instrumento de Implementação do Planejamento Urbanístico.** Revista Direito e Liberdade - ESMARN - v. 14, n. 1, p. 249 – 265 – jan/jun 2012, p.264. Disponível em <[http://www.esmarn.tjrj.jus.br/revistas/index.php/revista\\_direito\\_e\\_liberdade/article/viewFile/494/469](http://www.esmarn.tjrj.jus.br/revistas/index.php/revista_direito_e_liberdade/article/viewFile/494/469)> Acesso em 27.06.2013.

### 3.4 PARTICULARIDADES DA DESONERAÇÃO FISCAL ATRAVÉS DE POLÍTICAS DE EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA

Como já explanado, a extrafiscalidade tributária, como instrumento de intervenção estatal, pode ocorrer de duas formas: ora majorando a carga tributária, com vistas a desestimular comportamentos que sejam contrários à maximização da eficácia social, ora diminuindo o encargo fiscal, com o fim de incentivar determinados comportamentos e ações benéficas ao desenvolvimento econômico e social.

Na primeira forma – aumento da carga tributária com fins extrafiscal – o governo corre o risco de violar o princípio constitucional do não-confisco, conforme já estudado em passagem anterior deste trabalho; já na segunda, com a renúncia fiscal, corre o risco dessas políticas fiscais desproverem os cofres públicos de erário imprescindíveis a políticas públicas em prol da sociedade.

Ou seja, é preciso um planejamento tributário muito eficaz na elaboração de normas indutoras tributárias, com o fim de que as mesmas sejam o mínimo conflitante com o princípio do não-confisco e, ao mesmo tempo, sejam compensadores os seus resultados para o bem comum em paridade com a renúncia fiscal que a mesma gerará.

Este último tópico tem como objetivo uma análise da renúncia de receita pela desoneração fiscal originada pela extrafiscalidade tributária. São os chamados, pela doutrina, *gastos tributários*<sup>70</sup>, que são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando atender objetivos

---

<sup>70</sup> [...] para renúncia de receita ou gasto tributário, o qual representa a quantificação dos efeitos financeiros dos benefícios fiscais. Tal enunciado quantitativo, uma vez integrado ao processo orçamentário, torna possível a comparação do custo financeiro dos benefícios fiscais com as despesas direta da mesma finalidade, tornando a instituição de tais normas tributárias mais controlada e transparente. (HERINQUES, Elcio Fiori. **O Regime Jurídico do Gasto Tributário no Direito Brasileiro**. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Direito da USP. São Paulo, 2009)

econômicos e sociais, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte<sup>71</sup>.

No entanto, essa renúncia fiscal só pode ocorrer se realmente for favorável ao bem-estar da sociedade, evitando que sejam concedidos *“benefícios de forma completamente aleatória, sem nenhum controle e avaliação, ao sabor das pressões políticas e econômicas, restando evidente a ausência de qualquer política ou planejamento relativamente à matéria”*<sup>72</sup>, e combatendo a possibilidade real de fornecer isenções e incentivos fiscais ou outros subsídios a particulares em troca de apoio ou propina aos nossos governantes.

Esses são os principais argumentos daqueles que são contra a aplicação de normas tributárias indutoras, ou pelo menos veem pontos negativos na sua aplicação, pois, além de gerar a queda na arrecadação tributária, que poderia ser utilizada na proliferação de políticas sociais, ela, ainda pode ser concedida, dissimuladamente, para beneficiar a classe empresarial, com pouco ou até mesmo sem nenhum resultado favorável à população mais necessitada de nosso país.

Com muita propriedade Alexandre Salema faz um comentário crítico sobre a concessão de benefícios fiscais, com destaque, ao fenômeno denominado *de privatização dos tributos*.<sup>73</sup>

O tema ainda não é pacífico nem os resultados foram ainda concretamente mensurados. Há inúmeras questões ainda não resolvidas, como, por exemplo, a concessão graciosa

<sup>71</sup> MINISTÉRIO DA FAZENDA/RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Gastos Tributários no Brasil/Seminário Internacional BID/FMI**. Novembro/2008. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/Eventos/SeminarioInterBIDFMI/TextoQuardosGASTOSTRIBUTARIOSNOBRASILSEMINARIO.pdf>> Acesso em 23.06.2013

<sup>72</sup> OLIVEIRA, José Márcio Rocha de. **Renúncia Fiscal e Controle Social: Uma breve análise do caso de Minas Gerais**. Curso de Especialização em Políticas Públicas e Gestão Governamental da Fundação João Pinheiro. Belo Horizonte, 2003, p. 111. Disponível em <[http://www.controladoriageral.mg.gov.br/downloads/cat\\_view/3608-artigos-e-monografias?limit=25&limitstart=0&order=name&dir=DESC](http://www.controladoriageral.mg.gov.br/downloads/cat_view/3608-artigos-e-monografias?limit=25&limitstart=0&order=name&dir=DESC)> Acesso 28.06.2013.

<sup>73</sup> FERREIRA, Alexandre Henrique Salema. **Análise Econômica do Direito e Renúncias de receitas**. Disponível em <<http://jus.com.br/artigos/14318/analise-economica-do-direito-e-renuncias-de-receitas/print>> Acesso em 23.06.2013.

de benefícios fiscais sem qualquer contrapartida do agente econômico, tais como a geração de empregos ou a redução de preço final de bens, mercadorias e serviços. Neste caso, os benefícios fiscais representam mera transferência de recursos da sociedade (consumidores) para determinados agentes econômicos (empresas), com substancial aumento da lucratividade privada, sem estes, no entanto, dispenderem qualquer esforço de gestão ou qualquer contrapartida social. Nesta situação, ocorre o fenômeno que pode ser denominado de *privatização dos tributos* - toda a coletividade contribui financeiramente com recursos individuais que serão destinados à atividade econômica privada, como se esta por si só não fosse capaz de gerar riquezas.

Nesse mesmo sentido, destacam-se as palavras de Andréa Lemgruber sobre os possíveis pontos negativos da renúncia fiscal:<sup>74</sup>

Na luta pela atração de novos investimentos, os Estados renunciam o controle de seus próprios instrumentos de governabilidade, reduzindo salários, impostos, benefícios sociais e controles ambientais para tornarem-se mais competitivos. A menor arrecadação leva à sub-provisão de bens públicos e, assim, o equilíbrio é ineficiente. Além disso, há um impacto diferenciado entre os diversos grupos sociais, pois aqueles que passam a se beneficiar com o novo investimento não são os mesmos que se beneficiavam com os serviços públicos que deixaram de ser oferecidos.

O autor esclarece o risco da guerra fiscal, que pode reduzir extremamente e prejudicialmente a arrecadação tributária, de forma a desfavorecer a prestação de serviços públicos à coletividade, em benefício de uma classe minoritária e prestigiada economicamente.

Não menos importante para o entendimento do assunto é o que diz Almeida:<sup>75</sup>

Pode-se também arguir que a receita pública renunciada pelo governo para financiar projetos, programas e atividades de interesse de determinadas regiões geográficas, setores econômicos ou segmentos de contribuintes deixa de ser

<sup>74</sup> VIOL, Andréa Lemgruber. **O Fenômeno da Competição Tributária: Aspectos Teóricos e uma Análise do Caso Brasileiro**. Monografia vencedora em 1º Lugar no IV Prêmio de Monografia do Tesouro Nacional, Brasília, ESAF, 1999, p. 5. Disponível em: <[http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio\\_TN/ivpremio/financas/1tefp/IVPTN/VIOL\\_Andrea\\_Lemgruber.pdf](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/ivpremio/financas/1tefp/IVPTN/VIOL_Andrea_Lemgruber.pdf)> Acesso em 23.06.2013.

<sup>75</sup> ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. **A Renúncia de Receita como Fonte Alternativa de Recursos Orçamentários**. Revista do Tribunal de Contas da União - Brasília, V. 32, n. 88, abr/jun 2001. p. 64. Disponível em <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2055358.PDF>> Acesso em 23.06.2013.

carreada aos orçamentos da União para custeio de atividades públicas de interesse da sociedade em geral e, por via de consequência, deve ser objeto de rigoroso controle dos Poderes Legislativo e Executivo e dos Órgãos de Controle Externo e Interno da Administração Pública Federal, quanto aos aspectos da legalidade, eficiência e eficácia e da efetiva consecução dos objetivos pretendidos.

Almeida salienta a importância de um controle rigoroso, quanto aos aspectos da legalidade, eficiência e eficácia e da efetiva consecução dos objetivos pretendidos, do Poder Legislativo e do Poder Executivo na concessão de benefícios fiscais que gerem renúncia de receita pública.

Uma outra polêmica relevante da desoneração tributária trata-se da perda dos valores a receber pelos Estados e Município das transferências constitucionais. Isto porque, as desonerações tributárias concedidas pelo governo federal, por exemplo, no ano de 2012, comprometeram a arrecadação federal em R\$ 46,44 bilhões<sup>76</sup>. Destacam-se a desoneração da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento, a redução do IPI-Automóvel e da CIDE-Combustíveis. Dessa feita, como os Fundos de Participação dos Estados (FPE) e de Participação do Município (FPM) são proporcionais à arrecadação de alguns impostos de competência do ente transferidor dos recursos, os Estados e, principalmente, os Municípios estão exigindo do governo federal compensações financeiras em virtude da queda do FPE e do FPM decorrente da desoneração fiscal de alguns tributos federais, como a perda na arrecadação do IPI.

Assim, quanto menor a arrecadação, menor serão os valores desses fundos constitucionais, prejudicando, principalmente, aqueles municípios mais pobres que dependem dos recursos repassados pela União e pelos Estados para

---

<sup>76</sup> SINDIFISCO NACIONAL. **Análise da Arrecadação das Receitas Federais Administradas pela RFB – Abril de 2012 a Março de 2013**. Base de Incidência Comparativa de 12 meses frente aos 12 meses anteriores. Disponível em <[http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=21727:analise-da-arrecadacao-em-marco-de-2013&catid=180:analise-da-arrecadacao-federal&Itemid=248](http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=21727:analise-da-arrecadacao-em-marco-de-2013&catid=180:analise-da-arrecadacao-federal&Itemid=248)> Acesso em 23.06.2013.



manutenção da sua máquina administrativa. Isso tem gerado críticas entre agentes públicos, doutrinadores e até tem sido motivo de ações judiciais sobre a discussão se a concessão de benefícios, incentivos e isenções fiscais do governo federal podem ou não impactar no valor de parcelas do FPE e FPM. Exemplo é o Recurso Extraordinário (RE) 705423<sup>77</sup>, de autoria do município de Itabi/SE contra a União, em que o autor nega que seu pleito crie uma restrição à competência tributária da União e reafirma que ao conceder favores fiscais, a União deve preservar a parcela dos municípios, ou seja, a concessão desses benefícios não poderia incidir sobre a parcela de impostos destinados ao FPM. Para o município demandante, os incentivos fiscais, isenções, créditos presumidos, perdão de dívidas e outros favores podem ser concedidos normalmente pela União, mas somente poderiam afetar a parcela de recolhimento de IR e de IPI que a ela pertence, qual seja, aquela que não é repassada para os Estados e Municípios a título de FPE e FPM, respectivamente. Por tudo isso, essa questão dos fundos constitucionais precisa de estudos técnicos mais aprofundados para avaliá-la e, conseqüentemente, chegar a uma solução homogênea para os entes federativos.

Evidentemente que com a renúncia, o ente público deixa de receber o valor que seria arrecadado e, conseqüentemente, também, “abre mão” da contrapartida social que a receita poderia proporcionar em obras e serviços à população. No entanto, apesar dos riscos que a extrafiscalidade proporciona com a renúncia de receita pública, tem-se o entendimento de que ela é muito mais favorável à sociedade em cotejo com os possíveis prejuízos que dela podem advir. O que se faz necessário é um estudo criterioso e um planejamento tributário sério e

---

<sup>77</sup> STF. **RE 705423**. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4284492>> Acesso em 08.09.2016. (*Reconhecido repercussão geral, mas ainda não julgado até a data retromencionada*).

eficiente para saber onde e quando aplicar as políticas de finalidade extrafiscal que realmente produza resultados positivos ao bem-estar social dos contribuintes. Para isso, é que *“a norma tributária indutora deve ser perpetrada de forma temporal, ou seja, por um período limitado de tempo, sob o risco de se instituir um perigoso círculo vicioso”*<sup>78</sup>, devendo, por conseguinte, ser revista, frequentemente, conforme entendimento de José Mário de Oliveira:<sup>79</sup>

Rever as renúncias fiscais, mantendo somente aquelas que continuam pertinentes e atendam efetivamente aos objetivos da administração pública e concorram para o real desenvolvimento do Estado ou para a diminuição das desigualdades econômicas e regionais, extinguindo as que representam meras doações de recursos públicos para o setor privado. Além disso, não se pode ignorar a revisão da renúncia fiscal, como forma de possibilitar a elevação da receita, aumentando-se a base contributiva e contemplando o princípio da justiça fiscal.

Portanto, conforme os vários exemplos já citados nesse trabalho, compreende-se que a extrafiscalidade traz benefícios importantíssimos ao desenvolvimento social, necessitando, no entanto, que ela se legitime na exata proporção da legitimidade dos objetivos visados, e isso se verificará, certamente, quando os fins visados passarem pela realização dos direitos fundamentais, reduzindo as desigualdades fáticas produzidas pelo modelo econômico vigente e alcançando a máxima densidade normativa do princípio da dignidade da pessoa humana.

Para uma melhor compreensão sobre a relevância social da extrafiscalidade basta fazer o seguinte raciocínio: por um lado, o crescimento real da

---

<sup>78</sup> WINTER DE CARVALHO. Antônio Roberto. **Normas Tributárias Indutoras no Federalismo Fiscal**. Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica De Minas Gerais. Belo Horizonte, 2011, p. 135. Disponível em <[http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito\\_CarvalhoARW\\_1.pdf](http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_CarvalhoARW_1.pdf)> Acesso em 02.07.2013.

<sup>79</sup> OLIVEIRA. José Márcio Rocha de. **Renúncia Fiscal e Controle Social: Uma breve análise do caso de Minas Gerais**. Curso de Especialização em Políticas Públicas e Gestão Governamental da Fundação João Pinheiro. Belo Horizonte, 2003, p. 121. Disponível em <[http://www.controladoriageral.mg.gov.br/downloads/cat\\_view/3608-artigos-e-monografias?limit=25&limitstart=0&order=name&dir=DESC](http://www.controladoriageral.mg.gov.br/downloads/cat_view/3608-artigos-e-monografias?limit=25&limitstart=0&order=name&dir=DESC)> Acesso 28.06.2013.

carga tributária reduz a renda para o consumo e poupança, transferindo para o setor governamental a responsabilidade de impulsionar o crescimento econômico com gastos públicos. Isto é, o contribuinte pagando mais imposto, diminui-se a renda disponível dos contribuintes para o consumo e, conseqüentemente, menor será o movimento da economia e a geração de riqueza. Ainda há o problema de transferir para o governo uma elevadíssima quantidade de dinheiro particular para a Administração Pública e não ver o retorno desse dinheiro em prol da coletividade. Para tentar evitar isso, é preciso investigar se esta transferência de recursos ao setor público transforma-se efetivamente em elemento dinamizador da economia, ou seja, se houve maior aplicação em investimentos públicos ou se, ao contrário, esse recursos foram desviados ilegalmente para outras despesas distintas de fins sociais para os quais foram carreados.

Por outro lado, quando se reduz a carga tributária com a desoneração fiscal, maior quantidade de dinheiro fica disponível aos cidadãos e, conseqüentemente, maior será a circulação da moeda no mercado. Se há mais dinheiro em circulação, maior será a movimentação da economia e melhores serão os resultados para todos os envolvidos na relação da ordem socioeconômica (cidadão, classe empresarial e governo): *a) Cidadãos*: pagando menos tributos, os contribuintes terão maior poder aquisitivo e conseguirão adquirir mais produtos e serviços para a sua subsistência e melhores condições de vida; *b) Classe empresarial*: com os preços menores pela menor carga tributária os empresários produzem e vendem mais, o que lhes fornecem maior lucratividade nos seus negócios, além, é claro, de aumentar a oferta de emprego; *c) governo*: já o governo também terá benefícios com essa desoneração fiscal, pois à medida que os contribuintes têm maior disponibilidade financeira, maior será a circulação de moeda

na economia, o que, logicamente, aumentará a arrecadação de impostos indiretos e diretos pelas despesas com consumo e de capital realizadas pelos contribuintes, compensando a perda inicial da receita pela redução da carga, sem contar que, com melhores condições de vida dos cidadãos, o governo gastará menos em virtude da redução da demanda por serviços públicos como saúde, educação e benefícios assistenciais.

Advoga Antônio Winter Carvalho:<sup>80</sup>

Não bastando a limitação do exercício pleno da atividade empreendedora, a forte carga tributária retira da sociedade significativa parcela de recursos que antes poderiam ser utilizados na atividade produtiva e na abertura de novos postos de trabalho.

Esse entendimento acima está em harmonia com a desoneração da folha de pagamentos que faz parte do Plano Brasil Maior, lançado em agosto de 2011<sup>81</sup>, com a substituição da contribuição patronal para a previdência de 20% sobre a folha por 1% ou 2% sobre o faturamento, com o objetivo de reduzir o custo da mão de obra e, portanto, da produção, e gerar mais empregos formais, além de ampliar a competitividade da indústria nacional, por meio da redução dos custos laborais. Alguns dos setores beneficiados foram o têxtil, calçados, móveis e hotelaria.

Nesse sentido, há que se considerar se essa desoneração dos encargos previdenciários patronais tem gerado benefícios para todas as camadas sociais, e não apenas para o setor empresarial. Afinal, o Estado “abre mão” da arrecadação previdenciária (onde, paradoxalmente, se houve constantemente do governo federal que há um déficit previdenciário em nosso país) e usa recursos do

---

<sup>80</sup>WINTER DE CARVALHO. Antônio Roberto. **Normas Tributárias Indutoras no Federalismo Fiscal**. Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2011, p. 144. Disponível em <[http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito\\_CarvalhoARW\\_1.pdf](http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_CarvalhoARW_1.pdf)> Acesso em 02.07.2013.

<sup>81</sup>BRASIL. **Lei 12.546, de 14 de dezembro de 2011**. Publicada no DOU de 15.12.2011. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/l12546.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12546.htm)> Acesso em 02.07.2013.

Tesouro para cobrir tal renúncia fiscal, devendo, portanto, ser garantido o retorno à sociedade através da geração de emprego e trabalho.

Uma das desonerações fiscais mais importantes dos últimos anos do governo federal foi a instituída pela Medida Provisória nº 609, de 08 de março de 2013<sup>82</sup>, que reduziu a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS, bem como do IPI, incidentes sobre as receitas com vendas de produtos da cesta básica de alimentação e higiene pessoal (dentre outros, carnes, café, açúcar, manteiga, papel higiênico e sabonete). Essa medida extrafiscal de redução da carga tributária sobre os preços dos alimentos e produtos essenciais a uma vida dignamente humana *“é uma forma de amenizar a situação de pobreza em que vivem muitos brasileiros e tornar mais justo o Sistema Tributário Nacional”*.<sup>83</sup>

Finalmente, diante tudo já abordado, reafirma-se o entendimento de que a extrafiscalidade, se bem planejada, executada e controlada, quando respaldada na dignidade da pessoa humana e nos direitos fundamentais, mesmo nos casos de desoneração fiscal por renúncia de receitas, poderá induzir a economia, de forma a atingir os objetivos maiores de natureza social, contribuindo para a efetivação de uma justa distribuição de riquezas, para que o progresso socioeconômico não seja uma prerrogativa de poucos, fortalecendo assim a promoção do bem-estar social e de um Estado Democrático de Direito como garantia de todos.

---

<sup>82</sup> BRASIL: **Medida Provisória nº 609, de 08 de março de 2013**. Publicada no DOU de 08.03.2013 e retificado em 13.03.2013. Convertida na Lei 12.829, de 09 de julho de 2013 e publicada no DOU de 10.07.2013. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2013/Mpv/mpv609.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Mpv/mpv609.htm)> Acesso em 10.07.2013.

<sup>83</sup> DIEESE: Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos. **10 ideias para uma Tributação mais Justa**. São Paulo, 2013. Disponível em <[http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=21448:cartilha-10-ideias-para-uma-tributacao-mais-justa&catid=279:publicacoes-tecnicas&Itemid=384](http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=21448:cartilha-10-ideias-para-uma-tributacao-mais-justa&catid=279:publicacoes-tecnicas&Itemid=384)> Acesso em 10.07.2013.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A expressão *tributo*, normalmente, não agrada as pessoas. Transferir uma parte do seu dinheiro para o Poder Público é uma ideia que, geralmente, incomoda o cidadão. No entanto, a tributação, que acompanhou a evolução dos povos, é imprescindível para o funcionamento do Estado, onde sem ela é impossível viver em sociedade.

Tem, portanto, o tributo grande significado social por ser a principal fonte de financiamento para os programas e ações governamentais nas áreas de saúde, previdência, educação, moradia, saneamento, meio ambiente, transporte, dentre outras, objetivando o alcance da função social dos tributos através da promoção do bem comum da coletividade.

Devida a relevância social dos tributos, a Constituição Federal de 1988 normatiza as regras gerais do nosso Sistema Tributário Nacional, disciplinado as limitações constitucionais ao poder de tributar, através das imunidades e dos princípios constitucionais tributários, entre eles o da vedação ao confisco e o da capacidade contributiva.

Nessa seara, consideramos o da capacidade contributiva o mais importante de todo o nosso sistema tributário, por ser ele o parâmetro básico para que o Estado tribute cada um de acordo com sua condição financeira e disponibilidade patrimonial, de modo a não desprover, injustamente, o cidadão dos recursos mínimos necessários à conservação de uma vida humanamente digna.

O princípio da capacidade contributiva está diretamente ligado ao sistema tributário que se considera mais justo, chamado de *progressivo*, qual seja, aquele em que quem ganha mais paga mais. Porém, o nosso sistema tributário, no geral, infelizmente, ainda é *regressivo*, pois a parcela dos contribuintes com menor

poder aquisitivo suporta maior carga tributária do que aquela com maiores condições financeira e patrimonial. Portanto, o peso dos tributos é maior para as famílias de menor renda e diminui na medida em que a renda das famílias aumenta.

Esse sistema regressivo em nosso país é predominante pela alta incidência dos impostos indiretos, ou seja, aqueles que incidem sobre o consumo. Todos pagam, independente de sua renda, o mesmo valor de imposto ao adquirir um produto no supermercado, por exemplo. Assim, entendemos que para uma tributação mais justa seria necessário que ela recaísse preferencialmente sobre os impostos diretos, cuja base de cálculo é o patrimônio e a renda, pois assim estaria respeitando o princípio da capacidade contributiva.

Em que pese a carga tributária brasileira ser uma das maiores do mundo e a mesma não parar de crescer, o problema maior não é tanto pelo fato dessa alta carga de tributos paga pelos brasileiros, mas pelo fato da sociedade não ver o retorno desse dinheiro em serviços públicos de qualidade à população.

Assim há uma desproporcionalidade desumana entre o que se arrecada e o que se investe em benefício da sociedade, o que gera o inconformismo dos contribuintes em pagar seus impostos, sendo esse um dos principais motivos, embora não justificável, da excessiva sonegação fiscal existente em nosso país.

Nesse patamar é que se ascende a importância da finalidade *extrafiscal* tributária, cujos fins são diversos da finalidade *fiscal* meramente arrecadatória. Aquela finalidade tributária visa estimular e desestimular comportamento através de uma menor ou maior imposição tributária, de acordo com os interesses socioeconômicos prevalentes à coletividade.

Apesar da existência de críticas desfavoráveis a aplicação *extrafiscal* tributária, tendo como principal argumento que a mesma violaria os princípios da

isonomia, igualdade e capacidade contributiva, a verdade é que a legitimidade da utilização de normas tributárias com finalidade distinta da mera arrecadação decorre do próprio Texto Constitucional, sendo assim, indiscutível a sua aceitação em um Estado Democrático de Direito, possibilitando ao Poder Público adotar medidas de grande importância ao bem-estar da população brasileira.

Embora, em regra, as normas extrafiscais se encontrem sujeitas aos mesmas limitações positivadas na CF/88, o poder constituinte, visando uma possível e efetiva utilização da política tributária voltada à obtenção de resultados não meramente arrecadatários, disciplinou exceções ao princípio da anterioridade e da legalidade.

Essas exceções constitucionais visam tornar célere o processo de elaboração e da entrada em vigor das normas tributárias indutoras, tendo em vista que dizem respeito a intervenções de ordem socioeconômica de urgência, não podendo se submeter ao processo legislativo aplicado às demais normas jurídicas, sob pena da norma tornar-se *“letra morta”* por produzir resultados tardios e ineficazes em relação aos objetivos almejados.

Frisamos que a extrafiscalidade tributária, como instrumento de intervenção estatal, pode ocorrer ora aumentando a carga tributária, com vistas a desestimular comportamentos que sejam contrários ao bem-estar da sociedade, ora diminuindo o encargo fiscal, com o fim de incentivar comportamentos favoráveis ao desenvolvimento econômico e social.

Daí a necessidade de um planejamento tributário eficaz na aplicação de normas de indução extrafiscal, para que o aumento da carga não viole demasiadamente e injustificadamente o princípio do não-confisco e, ao mesmo tempo, não causem diminuição na arrecadação das receitas públicas sem que sejam



compensadores os seus resultados para o bem comum, em paridade com a renúncia fiscal que a norma gerará.

Uma das justificativas para a utilização da finalidade extrafiscal tributária é o fato dela produzir em benefício da população resultados concretos previamente, isto é, cumpre a função social do tributo anteriormente a arrecadação, ao contrário da tributação de finalidade fiscal, que primeiro se arrecada e depois se investe em políticas públicas, onde, infelizmente, muitas vezes há o gasto e o desvio ilegal das receitas governamentais, característica da corrupção que persiste em nosso país, e não se tem, por consequência, o retorno da alta carga tributária em favor da coletividade através da disponibilidade de serviços públicos de qualidade.

Verificamos ao longo do trabalho que as isenções e as imunidades são dois dos principais mecanismos que resultam na materialização do bem comum através da extrafiscalidade, estimulando comportamentos pela redução da carga tributária. Igualmente, percebemos que a extrafiscalidade ocorre predominantemente nos impostos e, eventualmente, nas demais espécies tributárias. Os principais impostos de finalidade extrafiscal são o IPI, IOF, II e IE, assim como, o IPTU e o ITR, por terem forte viés de intervenção nos setores econômicos e sociais da sociedade.

Como referência, destacamos o IPI, que, pelo princípio da seletividade, tem alíquotas diferenciadas de acordo com a essencialidade do produto industrializado, onde os de primeira necessidade devem ter uma tributação mais baixa, e os produtos supérfluos uma imposição tributária mais elevada.

Não menos importante é o mecanismo da extrafiscalidade obtido pelo IPTU, por meio da utilização da progressividade das alíquotas em razão do valor do imóvel, da localização e do uso dado ao mesmo, sendo este imposto um importante instrumento à disposição de nossos governantes municipais para o oferecimento de

melhores condições de vida à população urbana, não só na área de habitação, mas também nas áreas de segurança, saúde e meio ambiente, dentre outras, conforme foi detalhadamente demonstrado em páginas anteriores.

Um dos pontos mais polêmicos da finalidade extrafiscal são *gastos tributários*, isto é, a renúncia de receita pelo Poder Público a partir da desoneração fiscal, visando atender objetivos econômicos e sociais.

A principal crítica a essa desoneração é embasada no risco real da queda na arrecadação, que poderia ser utilizada na proliferação de políticas de desenvolvimento social, só beneficiar, dissimuladamente, os agentes econômicos, que não repassam esses incentivos fiscais em prol do desenvolvimento socioeconômico da sociedade, como por exemplo, através da geração de empregos.

Nesse raciocínio, entendemos que a guerra fiscal entre os entes federativos para atrair novos investimentos, pode acabar por reduzir extremamente e prejudicialmente a arrecadação tributária, podendo resultar efeito oposto ao pretendido, qual seja, beneficiar uma classe minoritária e prestigiada economicamente em vez de proporcionar os serviços públicos de qualidade à coletividade, os quais foram a razão da desoneração fiscal respectiva.

Outro ponto desfavorável à desoneração fiscal é o fato desta resultar em menores transferências constitucionais dos FPE e do FPM para os entes federativos beneficiados com esses fundos, tendo em vista que são proporcionais à arrecadação da União com o IPI e o IR. Assim, os Estados e Municípios vêm pressionando o governo federal para compensar os menores repasses desses fundos, ocasionados pelas recentes políticas de desoneração fiscal concedida pela União, o que tem prejudicado, sobremaneira, a administração das máquinas

administrativas estaduais e municipais, principalmente, aqueles municípios mais pobres que quase não têm receita tributária própria.

Apesar de ciente que essas possíveis renúncias fiscais podem desprover o Estado de recursos essenciais ao oferecimento de obras e serviços à população, entendemos que essa extrafiscalidade de desoneração fiscal, se bem planejada, estudada e controlada, produzirá muitos benefícios em favor da sociedade, compensando financeiramente o que o Estado deixou de arrecadar com a sua aplicação.

É um ciclo de circunstâncias concomitantes e sequenciais que explica esse nosso argumento favorável a extrafiscalidade. Com a menor carga tributária, maior será a disponibilidade financeira e patrimonial dos contribuintes e, conseqüentemente, maior circulação da moeda no mercado. Essa maior circulação da economia e de riqueza traz favorecimento ao cidadão, a classe empresarial e ao governo: pagando menos impostos, os contribuintes poderão adquirir mais produtos e serviços para sua melhor qualidade de vida; com o aumento do consumo, os empresários produzem e vendem mais e, logicamente, empregam mais, gerando maior número de empregos; com a maior circulação na economia e disponibilidade financeira dos cidadãos, o Estado arrecada mais com impostos diretos e indiretos e poderá gastar menos pela redução da demanda por de serviços públicos como educação, saúde e benefícios assistenciais à população.

O governo federal lançou vários programas de desoneração fiscal, nos últimos anos, de grande repercussão social, com ênfase naquele que substituiu para alguns setores da economia a contribuição patronal de 20% sobre a folha de pagamento pela alíquota de 1% ou 2% sobre o faturamento, com o objetivo de reduzir o custo da mão de obra e ampliar a competitividade da indústria nacional, e

naquela que reduziu a zero as alíquotas de contribuições sociais e do IPI incidentes sobre os produtos da cesta básica de alimentos e produtos essenciais para uma vida de qualidade e dignamente humana.

Diante do explanado, conforme se observou ao longo do desenvolvimento desse trabalho acadêmico, pela relevância da extrafiscalidade tributária, tema que inclusive mereceu tratamento específico conferido pela Constituição Federal de 1988, temos o entendimento de que, diante da dimensão demasiada da arrecadação tributária brasileira, sempre crescente, as normas tributárias de indução extrafiscal, se bem planejada e executada, podem contribuir para o bem comum da sociedade como um todo e não apenas para alguns.

Assim, a extrafiscalidade, além de ser uma forma de fazer justiça fiscal, quando respaldada na dignidade da pessoa humana e nos direitos fundamentais, poderá contribuir para a efetivação da função social dos tributos, tomando como base o trabalho e a livre iniciativa, através de políticas extrafiscais que induzam a redução das desigualdades regionais e sociais, a construção de uma sociedade fraterna em que sejam oportunizados pelo Estado à sociedade serviços públicos de qualidade, como o direito à educação, à saúde, à alimentação, à moradia, à previdência e à assistência social, fortalecendo em tal grau a promoção do bem-estar social como prerrogativa de todos, em respeito a um verdadeiro Estado Democrático de Direito.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. **A Renúncia de Receita como Fonte Alternativa de Recursos Orçamentários**. Revista do Tribunal de Contas da União - Brasília, V. 32, n. 88, abr/jun 2001. p. 64. Disponível em <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2055358.PDF>> Acesso em 23.06.2013.

AMARAL, Gilberto Luiz do. **Cálculo do IRBES - Índice de Retorno de Bem Estar à Sociedade – Estudo Sobre a Carga Tributária/PIB X IDH**. (Coautores: João Eloi Olenike e Letícia Mary Fernandes do Amaral) Estudo Publicado pela IBPT no mês de abril de 2013. Disponível em <<http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/64/RetornoDeImpostosNoBrasilEPiorQueNoUruguai.pdf>> Acesso em 15.05. 2013.

\_\_\_\_\_. **Carga Tributária Brasileira 2012**. (Coautores: João Eloi Olenike e Letícia Mary Fernandes do Amaral) Estudo Publicado pela IBPT, em 04 de março de 2013. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/noticia/559/Carga-tributaria-recorde-em-2012-36-27-do-PIB>> Acesso em 15.05.2013.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BARRETO, Elaine Michele da Silva de Oliveira. **A Inclusão do Ideal de Justiça Fiscal dentro do Direito Tributário a partir do Imposto sobre Produtos Industrializados**. Pós-Graduada em Direito e Processo Tributário pela PUC-GO. p. 14. Disponível em <<http://www.cpgls.ucg.br/6mostra/artigos/SOCIAIS%20APLICADAS/ELAINE%20MICHELE%20DA%20SILVA%20DE%20OLIVEIRA%20BARRETO.pdf>> Acesso em 23.06.2013.

BERTI, Flávio de Azambuja. **IMPOSTOS: Extrafiscalidade e Não-Confisco**. 3ª Edição – Revista e Atualizada. Curitiba: Juriá Editora, 2009.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Publicada no Diário Oficial da União de 05 de outubro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)> Acesso em 25.04.2013.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007**. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11482.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11482.htm)> Acesso em 08.09.2016.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011**. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/l12546.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12546.htm)> Acesso em 02.07.2013.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)> Acesso em 25.04.2013.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.** Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7713compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7713compilada.htm)> Acesso em 08.09.2016.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.393, de 17 de dezembro de 1996.** Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19393.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19393.htm)> Acesso em 22.06.2013.

\_\_\_\_\_: **Medida Provisória nº 609, de 08 de março de 2013.** Convertida na Lei 12.829, de 09 de julho de 2013 e publicada no DOU de 10.07.2013. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2013/Mpv/mpv609.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Mpv/mpv609.htm)> Acesso em 10.07.2013.

CABRERA, Neusa Maria. **Os Incentivos Tributários como Normas Indutoras do Desenvolvimento Sustentável.** Programa de Pós-Graduação *stricto sensu* - Mestrado em Direito. Centro Universitário de Curitiba, 2010.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 23º ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CAVALCANTI, Tássia Araújo. **A Extrafiscalidade do IPTU como Instrumento de Implementação do Planejamento Urbanístico.** Revista Direito e Liberdade - ESMARN - v. 14, n. 1, p. 249 – 265 – jan/jun 2012, p.264. Disponível em <[http://www.esmarn.tjrn.jus.br/revistas/index.php/revista\\_direito\\_e\\_liberdade/article/viewFile/494/469](http://www.esmarn.tjrn.jus.br/revistas/index.php/revista_direito_e_liberdade/article/viewFile/494/469)> Acesso em 27.06.2013.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva.** São Paulo: Malheiros, 1993.

COTRIM, Gilberto Vieira. **Direito e Legislação – Introdução ao Direito.** São Paulo: Saraiva, 1997.

DA SILVA, Janilson Antônio. **A Hipótese do Grau de Endividamento e o Setor Público: Uma Análise do Endividamento dos Governos Estaduais.** Revista Contabilidade Vista & Revista, ISSN 0103-734X, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 23, n. 4, p. 73-101, out./dez. 2012.

DIEESE: Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos. **10 ideias para uma Tributação mais Justa.** São Paulo, 2013. Disponível em <[http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=21448:cartilha-10-ideias-para-uma-tributacao-mais-justa&catid=279:publicacoes-tecnicas&Itemid=384](http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=21448:cartilha-10-ideias-para-uma-tributacao-mais-justa&catid=279:publicacoes-tecnicas&Itemid=384)> Acesso em 10.07.2013.

DULCI, Otávio Soares. **Guerra Fiscal, Desenvolvimento Desigual e Relações Federativas no Brasil.** Revista de Sociologia e Política nº 18, JUN/2002. p. 105. Disponível em <<http://www.scielo.br/pdf/rsocp/n18/10704>> Acesso em 10.06.2013.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A Extrafiscalidade e a Concretização do Princípio da Redução das Desigualdades Regionais.** São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2010.

FERREIRA, Alexandre Henrique Salema. **Análise Econômica do Direito e Renúncias de receitas**. Disponível em <<http://jus.com.br/artigos/14318/analise-economica-do-direito-e-renuncias-de-receitas/print>> Acesso em 23.06.2013.

FRIGO, Claudemir e MARTINS DA SILVA, Ana Lucia. **Função Social dos Tributos/Programa Nacional de Educação Fiscal**. 3ª ed. Brasília: ESAF, 2008.

FURLAN, Valéria. **IPTU**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

HERINQUES, Elcio Fiori. **O Regime Jurídico do Gasto Tributário no Direito Brasileiro**. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Direito da USP. São Paulo, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 32º ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MARCIEL, Felipe Guatimosim. O Combate à Corrupção no Brasil: Desafios e Perspectivas – o Controle da Corrupção no Brasil. Trabalho classificado em 3º lugar no I Concurso de Monografias e Redações da CGU/2005. p. 24/25/26 Disponível em <[http://www.cgu.gov.br/concursos/Arquivos/1\\_ConcursoMonografias/3\\_Felipe\\_Guatimosim\\_Maciel.pdf](http://www.cgu.gov.br/concursos/Arquivos/1_ConcursoMonografias/3_Felipe_Guatimosim_Maciel.pdf)> Acesso em 21.06.2013.

MARINHO, Karoline Lins Câmara e FRANÇA, Vladimir da Rocha. **Tributação como Instrumento de Intervenção do Estado no Domínio Econômico** (Trabalho publicado nos Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI, realizado em Brasília – DF, nos dias 20, 21 e 22 de novembro de 2008).

MARINS, James. **Tributação & Política**. Coleção Tributação em Debate. Livro 6. Grupo de Pesquisa de Política Jurídico-Fiscal da PUCPR. Curitiba: Juruá, 2005.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. 6ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 1993.

MINISTÉRIO DA FAZENDA/RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Gastos Tributários no Brasil/Seminário Internacional BID/FMI. Novembro/2008**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/Eventos/SeminarioInterBIDFMI/TextoQuadrosGASTOSTRIBUTARIOSNOBRASILSEMINARIO.pdf>> Acesso em 23.06.2013.

OLIVEIRA, José Márcio Rocha de. **Renúncia Fiscal e Controle Social: Uma breve análise do caso de Minas Gerais**. Curso de Especialização em Políticas Públicas e Gestão Governamental da Fundação João Pinheiro. Belo Horizonte, 2003, p. 111. Disponível em <[http://www.controladoriageral.mg.gov.br/downloads/cat\\_view/3608-artigos-e-monografias?limit=25&limitstart=0&order=name&dir=DESC](http://www.controladoriageral.mg.gov.br/downloads/cat_view/3608-artigos-e-monografias?limit=25&limitstart=0&order=name&dir=DESC)> Acesso 28.06.2013.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Normas Gerais de Direito Tributário**. Primeiro Módulo. Organizado pela Escola Superior de Administração Fazendária/ESAF para os servidores da Receita Federal do Brasil, 2013.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário**. 8ª Ed. São Paulo: Premier

Máxima, 2005.

SCAFF, Fernando Facury. **Guerra Fiscal, Neoliberalismo e Democracia**. Revista do Direito, Santa Cruz do Sul, nº 11, jan/jun 1999.

SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Normas tributárias Indutoras e Intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

SILVA. Daniel Cavalcante. **A Finalidade Extrafiscal do Tributo e as Políticas Públicas no Brasil**. p. 101. Disponível em <[http://www.coad.com.br/busca/detalhe\\_42/2615/Doutrina](http://www.coad.com.br/busca/detalhe_42/2615/Doutrina)> Acesso em 15.06.2013

SILVEIRA JÚNIOR, Kleber. **Educação Fiscal e Cidadania**. Organizadora: Eloísa Maia Vidal. Fortaleza: Edições Demócrito Rocha, 2010.

SINDIFISCO NACIONAL. **Análise da Arrecadação das Receitas Federais Administradas pela RFB – Abril de 2012 a Março de 2013**. Base de Incidência Comparativa de 12 meses frente aos 12 meses anteriores. Disponível em <[http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=21727:analise-da-arrecadacao-em-marco-de-2013&catid=180:analise-da-arrecadacao-federal&Itemid=248](http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=21727:analise-da-arrecadacao-em-marco-de-2013&catid=180:analise-da-arrecadacao-federal&Itemid=248)> Acesso em 23.06.2013.

STF. **ADI 3674/RJ**. Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO. Julgamento: 01.06.2011. Publicado em 29.06.2011.

\_\_\_\_. **ADI 4705 MC-REF / DF**. Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA Julgamento: 23.02.2012. Publicado em 19.06.2012.

\_\_\_\_. **RE 705423**. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4284492>> Acesso em 08.09.2016.

STJ, **RMS 37652/MS**. Rel. Min. Humberto Martins, DJ 29/06/2012.

TUROLLA, Frederico Araújo. **Direito Tributário: Política Fiscal**. Coordenador: Roberto França de Vasconcellos. São Paulo: Saraiva, 2009.

VIEIRA, Lina Maria. **Educação Fiscal e Cidadania**. Organizadora: Eloísa Maia Vidal. Fortaleza: Edições Demócrito Rocha, 2010.

VIOL, Andréa Lemgruber. **O Fenômeno da Competição Tributária: Aspectos Teóricos e uma Análise do Caso Brasileiro**. Monografia vencedora em 1º Lugar no IV Prêmio de Monografia do Tesouro Nacional, Brasília, ESAF, 1999, p. 5. Disponível em: <[http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio\\_TN/ivpremio/financas/1tefpIVPTN/VIO\\_L\\_Andrea\\_Lemgruber.pdf](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/ivpremio/financas/1tefpIVPTN/VIO_L_Andrea_Lemgruber.pdf)> Acesso em 23.06.2013.

WINTER DE CARVALHO. Antônio Roberto. **Normas Tributárias Indutoras no Federalismo Fiscal**. Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica De Minas Gerais. Belo Horizonte, 2011, p. 99. Disponível em <[http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito\\_CarvalhoARW\\_1.pdf](http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_CarvalhoARW_1.pdf)> Acesso em 02.07.2013.