

A extrafiscalidade à luz do sistema constitucional brasileiro

Sophia Nóbrega Câmara Lima

Juíza Federal do Tribunal Regional Federal da 2ª Região

Resumo: A extrafiscalidade se traduz como a prerrogativa do Estado de se valer de normas tributárias com o intuito de estimular ou desestimular comportamentos. O presente estudo tem por escopo a análise de tal instituto, especialmente à luz do papel do Estado hodierno e do sistema constitucional brasileiro. Objetiva-se, outrossim, tecer elucubrações acerca das normas tributárias indutoras e seu mecanismo de atuação na Ordem Econômica. No desenvolvimento do artigo, são expostas as premissas relativas à extrafiscalidade, notoriamente em relação à principiologia da Constituição Econômica, destacando-se a relevância das normas tributárias indutoras na implementação de cada um dos seus princípios. Neste mister, o trabalho utiliza doutrina e jurisprudência atuais concernentes ao assunto. Conclui-se que as normas indutoras são ferramentas úteis para a implementação dos objetivos da República Federativa do Brasil e dos princípios resguardados pela Ordem Econômica.

Palavras-chave: Extrafiscalidade. Estado hodierno. Normas tributárias indutoras. Princípios. Ordem Econômica.

Abstract: The Extrafiscality is an instrument that can be used by the State through the use of tax norms to achieve the stimulation or inhibition of the human behavior. This project aims to analyze this institute, especially according to the paper of the Current State and the Brazilian Constitutional System. This scientific work approaches a study about inducing tax norms and its mechanism of performance in the Economic Order. During this article, the premises related to the extrafiscality are displayed, especially according to the principles of the Economic Constitution, highlighting the relevance of the inducing tax norms in the implementation of its principles.

For this purpose, it's used the current doctrine and jurisprudence concerning to this subject. After the proper considerations, it's concluded that the inducing tax norms are useful instruments in order to implement the objectives of the Federative Republic of Brazil and also to protect the principles of Economic Order.

Keywords: Extrafiscality. Current State. Inducing tax norms. Principles. Economic Order.

Sumário: 1 Introito. 2 Valores finalísticos da lei tributária: fiscalidade e extrafiscalidade. 3 O papel do Estado hodierno. 4 A tributação e o fator político. 5 A extrafiscalidade e as normas tributárias indutoras. 6 A extrafiscalidade e o sistema constitucional brasileiro. 6.1 Soberania nacional. 6.2 Propriedade privada e função social da propriedade. 6.3 Livre-concorrência. 6.4 Defesa do consumidor. 6.5 Defesa do meio ambiente. 6.6 Redução das desigualdades regionais e sociais. 6.7 Busca do pleno emprego. 6.8 Tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte. 7 Considerações finais.

1 Introito

A extrafiscalidade se traduz como a prerrogativa do Estado de se valer de normas tributárias com o fito de estimular ou desestimular comportamentos, mediante o fenômeno conhecido como indução. Casalta Nabais (1998, p. 629) entende a extrafiscalidade como normas tributárias que têm o “intuito de actuar directamente sobre os comportamentos económicos e sociais de seus destinatários”.

Desta feita, o presente trabalho objetiva elucidar o tema em vergaste, esclarecendo em que consiste a extrafiscalidade, notoriamente à luz da análise do papel do Estado hodierno, ponderando o que se espera do Poder Público brasileiro quando se fala em neoliberalismo e Estado Mínimo, ao mesmo tempo em que a Carta Magna prevê entre os objetivos da República Federativa do Brasil a garantia da justiça social e a formação de uma sociedade livre, justa e solidária, onde sejam erradicadas a pobreza e a marginalização e reduzidas as desigualdades sociais e regionais.

O presente estudo não pretende exaurir a temática alusiva à “extrafiscalidade”, restringindo-se à análise de alguns pontos primordiais da temática, notoriamente a compreensão das normas tributárias indutoras e seu mecanismo de indução do comportamento dos indivíduos e o modo como exercem a intervenção sobre o domínio econômico.

Intenta-se ainda, por meio deste trabalho, expor o campo constitucional que dominará a hermenêutica das normas tributárias extrafiscais. Com efeito, almeja-se perfilar a extrafiscalidade à luz do sistema constitucional brasileiro. Importa frisar, todavia, a clara opção pela predominância da Constituição Econômica na principiologia orientadora dessa espécie normativa, uma vez que a extrafiscalidade é um modo de intervenção por indução no domínio econômico.

Nesse contexto, tecer-se-ão esclarecimentos acerca dos princípios constantes do Título VII da Constituição Federal que orientam a criação e compatibilidade constitucional das normas tributárias indutoras.

2 Valores finalísticos da lei tributária: fiscalidade e extrafiscalidade

O tributo pode ser utilizado para diversas finalidades, a depender do escopo do legislador ao instituí-lo. De fato, impõe ao legislador delinear os valores finalísticos ao imprimir a lei tributária de forma a manipular as categorias jurídicas postas à sua disposição. A forma como utilizado o tributo é que define qual, entre as funções, é a predominante no instrumento jurídico-tributário utilizado. Isso porque, de acordo com o propósito para o qual for instituído o tributo, pode ele apresentar gravame predominantemente fiscal ou extrafiscal.

A fiscalidade traduz o escopo do tributo de abastecimento dos cofres públicos, sem que os outros fatores econômicos, políticos e

sociais atuem de modo preponderante. Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 234) esclarece o que seja a fiscalidade, *in fine*:

Fala-se, assim, em *fiscalidade* sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses sociais, políticos ou econômicos interfiram no direcionamento da atividade impositiva.

A realidade jurídica mostra, todavia, que a instituição dos tributos diversas vezes atua como modo de conformação do comportamento dos indivíduos, visando a provocar mudanças de ordem política, social e econômica. Dessa forma, há extrafiscalidade quando o tributo é utilizado para fins díspares que a mera arrecadação, mas guiados por fatores preponderantes de ordem social, econômica e política. Nesse sentido o magistério de Geraldo Ataliba (1990, p. 233), que ensina:

Consiste a extrafiscalidade no uso de instrumentos tributários para obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados.

Impende ressaltar que, na realidade, não se pode falar em tributo com função exclusivamente fiscal ou extrafiscal. Em verdade, o que se observa é que há uma concorrência entre ambas as funções, que sempre atuam de forma conjunta. Entretanto, em certos tributos, predomina uma dessas funções, o que ressalta sua finalidade.

3 O papel do Estado hodierno

Para entendermos a definição do papel do Estado na atualidade, faz-se mister uma análise do modelo liberal, bem como do sistema intervencionista, para conhecer seus males e os propósitos do Estado hodierno.

O período do liberalismo é aquele no qual a atividade econômica se desenvolve autonomamente, sem interferência dos poderes públicos. Nesse momento, almeja-se, por meio da tributação, primordialmente, arrecadar recursos para o custeio da estrutura básica estatal necessária à manutenção da ordem pública e das liberdades individuais. Como a missão do Estado é mais simples e menos dispendiosa, não se faz necessária grande arrecadação de tributos. Estes, por sua vez, quando são exigidos, não o são funcionalmente; vale dizer, não se almeja qualquer propósito que não o fiscal, pois que não se pretende qualquer alteração do *status* (nem econômico, nem social) vigente. Nesse sentido, anota Antônio José da Costa (1985, p. 172):

Não obstante essa afirmativa, outrora o comportamento ideal preconizado para o Estado era a ingerência mínima, limitando a arrecadar os recursos necessários ao Tesouro, sem intervenção na estrutura econômica. Neste caso, a moeda deveria ser neutra, o orçamento público equilibrado e às finanças era reservada a função meramente arrecadatória dos meios financeiros. É o que consta dos tratados do século XIX e meados do XX. Era a consagração das finanças públicas neutras, minimizadoras da influência da ação estatal na economia.

Com efeito, o Estado Liberal não intervém na vida econômica, utilizando os tributos com a função apenas de conservar a máquina estatal com o intuito de manter a ordem pública e as liberdades individuais. Assim, a extrafiscalidade somente se converteu num fator de maior relevância no Estado Intervencionista, no qual o tributo passou a ter outras finalidades que não de meramente suprir as necessidades financeiras do Poder Público. A falta de uma atuação mais profunda por parte do Estado deu origem a inúmeros problemas sociais, gerando ainda grande desigualdade econômica, surgindo, desse modo, o Estado Intervencionista para findar com os males causados à sociedade pela política liberal não intervencionista.

Comprometido com a justiça social, o Estado Intervencionista tem sua atuação bastante alargada, interferindo em todos os campos

sociais. Nesse modelo de estado, a tributação, além de se fazer mais excessiva, apresentando a finalidade fiscal, arrecadatária de recursos para a cobertura dos gastos públicos cada vez mais crescentes, também obtém contornos extrafiscais, consistentes no direcionamento da atividade econômica da iniciativa privada. As finanças estatais, então, deixam de ser finanças neutras, desprovidas de finalidades extrafiscais, para se tornar finanças funcionais, isto é, relacionadas à atuação político-econômica e social do tributo.

Impende ressaltar, no entanto, que o Estado Intervencionista, por ter atuação mais abrangente, é mais oneroso, o que facilita a corrupção e lhe retira a eficiência imprescindível para o cumprimento do seu papel. Nesse contexto, observa-se que o Estado Intervencionista não se mostra consentâneo com a atualidade, buscando-se, conforme assevera Cláudia de Rezende Machado de Araújo (1996, p. 330), “um terceiro modelo de Estado mais eficiente que os outros dois já conhecidos”. Consoante leciona a mencionada autora, este novo Estado não poderia perder seu compromisso com a justiça social, mas ao mesmo tempo deveria ser menos oneroso e mais eficiente, garantindo as liberdades individuais.

Fala-se na existência de um Estado Mínimo, o qual transfere parte de suas competências à iniciativa privada, minorando seu papel, apesar de ao mesmo tempo dever garantir a justiça social e as liberdades individuais.

Nesse diapasão, a extrafiscalidade ganha contornos nunca imagináveis. Percebe-se que o Estado não pode intervir de forma profunda na economia, porém, de outro lado, deve ele garantir a justiça social e as liberdades individuais. Nesse contexto, com uma atuação diminuta, o Estado necessita de menor receita, mas com os recursos adquiridos deve promover o ideal de justiça social. Assim, a extrafiscalidade se traduz no mundo moderno em um importante mecanismo para a atuação do Estado na luta contra a desigualdade social.

No caso brasileiro, o que se observa é que os meios de prestação direta dos direitos sociais pelo Estado devem ser complementados por outros modos de intervenção estatal indireta na garantia de direitos sociais. Entre essas maneiras de atuação indireta está a tributação. No Brasil, diante da análise de nossa Carta Magna, percebe-se que entre os fundamentos da República Federativa do Brasil estão os “valores sociais do trabalho e da livre iniciativa”. Ademais, constitui objetivo fundamental construir uma “sociedade livre, justa e solidária” e “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”.

Nesse novo modelo de Estado, este deve continuar muito influente na sociedade e no mercado, porém, de modo mais indireto do que direto, de forma mais supervisora e normativa do que provedora e interventiva. Aí que está a primordial importância da extrafiscalidade no Estado hodierno, a concepção de um Estado participativo permitindo a utilização da tributação para uma finalidade que foi pouco utilizada na história: a efetivação de direitos fundamentais, por meio da indução dos agentes privados.

Nesta senda, o Estado brasileiro tem forte atuação extrafiscal, de modo que passa a induzir comportamentos, sinalizando contrariamente ao ato socialmente indesejado, mediante a tributação proibitiva, e positivamente ao ato socialmente desejável, pela tributação promocional. Este é o entendimento consagrado por Lise Vieira da Costa Tupiassu (2006, p. 122), que asseve:

a extrafiscalidade é uma forma de tributação que permite a valorização da liberdade do contribuinte, que deve optar por um agravamento da carga tributária, ou alteração da conduta socialmente indesejada.

4 A tributação e o fator político

A tributação é exercida tendo em mira o fator político. Nesse sentido são os ensinamentos de Aliomar Balleiro (1973, p. 189): “Por outro lado, o exercício do poder de tributar é fenômeno de cará-

ter iniludivelmente político, como todos que se acham vinculados à natureza e às atribuições do Estado”.

Os constitucionalistas norte-americanos, seguindo o entendimento sedimentado jurisprudencialmente pelos seus tribunais, estabeleceram uma distinção entre os tributos cobrados com fundamento no “poder de tributar” e os exigidos sob o amparo do “poder de polícia”, ambos inerentes e inseparáveis do Estado. Esta diferença diz respeito ao aspecto fiscal e extrafiscal dos tributos, respectivamente.

Isso porque a tributação embasada no “poder de polícia” teria a finalidade de impedir e até punir determinados comportamentos. Não se está diante do tributo estatuído com função meramente arrecadatória, fiscal, decorrente do “poder de tributar”, mas tão somente com a função extrafiscal.

Assim, tem-se que a política fiscal é uma opção meramente política do Estado, mediante a qual determinados comportamentos são incentivados pela concessão de isenções, pela previsão constitucional de imunidades, enquanto outros são coibidos por uma alta carga tributária.

5 A extrafiscalidade e as normas tributárias indutoras

A função extrafiscal, consoante exposto ao longo deste estudo, coexiste com a função fiscal da norma tributária, prevalecendo uma ou outra função de acordo com a opção política adotada por aquele que detém o poder soberano. Sendo assim, as finanças deixam de ser puramente neutras, ou seja, pontificadas pela omissão, passando a ser funcionais, na qual a política fiscal é orientada de modo a influir na esfera econômica.

Hodiernamente, existem inúmeras condutas que atentam contra existência do bem comum ou causam perturbações de ordem

econômica e social. Para coibir tais práticas, o Estado pode preferir não estabelecer de pronto uma regra jurídica que taxe tal comportamento como ilícito, mas, ao contrário, instituir um tributo com funções extrafiscais, o que se transforma em um ótimo instrumento para a consecução desses objetivos. Com efeito, para impedir ou desestimular comportamentos, o Estado tem dois caminhos a escolher, que, de acordo com Alfredo Augusto Becker (1998, p. 592), seriam: por meio de uma norma jurídica que declare o fato social como ilícito ou mediante um tributo extrafiscal “proibitivo”. É nessa última situação que entra a noção de norma tributária indutora.

As normas tributárias indutoras são normas indutoras de comportamentos e que pretendem exercer intervenção sobre o domínio econômico, as quais se alocam exatamente na indutividade de comportamentos, ou seja, é o modo de o Estado intervir sobre o domínio econômico por indução. Luís Eduardo Schoueri (2005, p. 40) tece considerações acerca desta espécie normativa aduzindo que se caracteriza como um aspecto das normas tributárias identificado a partir de uma de suas funções, qual seja, a indutora. Ressalta ainda o mencionado autor que tal espécie normativa, conquanto seja instrumento a serviço do Estado na intervenção por indução, não perdeu a característica de ser, ao mesmo tempo, relativa a tributos, e, portanto, sujeita a princípios e regras próprios do campo tributário (SCHOUERI, 2005, p. 34).

Oportuno mencionar que a intervenção do Estado sobre o domínio econômico pode-se dar de duas formas: por indução ou por direção. A intervenção sobre o domínio econômico por direção é realizada por normas imperativas, cogentes. Assim, o agente deve a ela obedecer sob pena de sofrer as sanções previstas na legislação. A intervenção por meio da indução, por seu turno, ocorre com a utilização de normas dispositivas, ou seja, que admitem a possibilidade de escolha por parte do agente. Elas atuam mediante estímulos e desestímulos à prática de determinadas condutas. Observa-se, desse modo, que as normas indutoras e diretoras distinguem-se pela intensidade de afetação da liberdade dos agentes econômicos.

A intervenção por indução é justamente aquela na qual se observa a extrafiscalidade. Este instituto jurídico constitui-se na utilização do tributo como meio de atuação do Estado na economia, incentivando ou desestimulando determinada atividade econômica ou determinada conduta.

Os incentivos podem ser realizados por meio da diminuição ou supressão da carga tributária. Os desestímulos, por sua vez, se dão mediante um tributo extrafiscal proibitivo, quando o Poder Público utiliza uma regra jurídica para impedir ou desestimular indiretamente um ato ou fato que é permitido pela ordem jurídica.

A norma tributária indutora atua justamente como instrumento de intervenção por indução, haja vista a impossibilidade da atribuição do caráter diretivo às normas tributárias. Desta feita, depreende-se que a espécie tributária indutora pode atuar por meio de agravamento ou por beneficiamento. O agravamento ocorre quando a norma torna mais gravosa a conduta indesejada, implicando, assim, aumento da carga tributária. O beneficiamento, por sua vez, ocorre quando a norma tributária incentiva os contribuintes a adotar determinado comportamento desejado pelo legislador. Nesse contexto, a isenção tributária é um modo de beneficiamento, que se dá com a dispensa de pagamento do tributo ou de incidência negativa, premiando o contribuinte que tem sua conduta conforme os intentos do legislador.

Diante do exposto, percebe-se a importância das normas tributárias indutoras como instrumentos de conformação da atuação dos indivíduos e o modo de sua atuação, notoriamente mediante beneficiamentos e agravamentos.

6 A extrafiscalidade e o sistema constitucional brasileiro

No sistema constitucional brasileiro, implementado pelos princípios fundantes da Constituição de 1988, as opções do legislador são claras, bem como o são os princípios embaixadores de

tal ordem. Já no art. 3º, I e III, o constituinte insere os objetivos da República Federativa do Brasil, anteriormente mencionados. No art. 170, ao tratar da Ordem Econômica, o legislador também expõe o seu objetivo de “assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social” e mediante a valorização do trabalho humano e da livre iniciativa.

Ora, é justamente dentro do desígnio de construir uma sociedade na qual seja valorizada a pessoa humana, num ambiente de justiça social, onde lhe seja resguardada sua dignidade enquanto ser humano, que se encontra inserida a extrafiscalidade. Isso porque a tributação realizada pelas normas tributárias com fins extrafiscais ou simplesmente normas tributárias indutoras traduz-se em importante instrumento na efetivação de tais objetivos e princípios consagrados na Constituição Federal.

Não há uma liberdade plena para a criação de funcionalidades que não estejam previstas na Constituição. A compreensão de que a função extrafiscal está delineada desde logo no texto constitucional é fundamental para afastar eventuais abusos, em que o Executivo, imaginando-se imune a quaisquer controles, estabelecesse tributos extrafiscais sob pretextos vários, mas que, em verdade, sejam de índole marcadamente arrecadatória, em evidente fraude à funcionalidade constitucionalmente prevista.

Importa, pois, demarcarmos o campo constitucional que dominará a hermenêutica dessas normas tributárias extrafiscais. De plano, resta clara a opção pela predominância da Constituição Econômica na principiologia orientadora de tal normatividade, haja vista que a extrafiscalidade é um modo de intervenção por indução no domínio econômico. Nesse diapasão, são os princípios constantes do Título VII da Constituição Federal que orientam a criação e compatibilidade constitucional das normas tributárias indutoras.

Salutar ressaltar, entretanto, que as normas extrafiscais situam-se também no campo da Constituição Tributária, no Título VI da Lei Maior, “Da Tributação e do Orçamento”. Destarte, ambos

os pressupostos devem conjugar-se na compreensão dos tributos extrafiscais, pois na atuação extrafiscal deve-se obedecer aos princípios encampados na Ordem Econômica, assim como aqueles previstos na Constituição Tributária, caso contrário, revelar-se-á a inconstitucionalidade dessas normas tributárias.

Dessa forma, quando de sua elaboração e aplicação, as normas tributárias indutoras devem atentar para não ultrapassarem os limites impostos pelos princípios da propriedade privada, da proibição ao confisco, da livre-concorrência, da legalidade tributária, da capacidade contributiva, entre inúmeros outros.

Nesse contexto, impõe-se um estudo sobre os principais princípios, que ora impulsionam, ora restringem a atuação das normas tributárias indutoras, notoriamente daqueles que compõem o Título VII da Lei Maior, haja vista a relação mais intrínseca destas normas com a Ordem Econômica, não obstante a existência de princípios albergados em outros títulos da Constituição e até mesmo implícitos a reger a disciplina desta temática.

6.1 Soberania nacional

O princípio da soberania nacional encontra-se previsto no inciso I do art. 170 da Constituição Federal, o que demonstra sua posição de destaque na Ordem Econômica.

A soberania pode ser encarada sob uma visão interna ou externa. Do ponto de vista interno, esta se destina a resguardar a paz e segurança dos cidadãos, resolvendo os conflitos que insurgem na vida mediante uma decisão estatal interna. Nessa visão interna, percebe-se que a extrafiscalidade atua de modo a conformar o comportamento dos cidadãos, reduzindo as desigualdades econômicas e sociais, o que finda por reduzir os litígios entre eles.

Sob a ótica externa, a soberania econômica visa à afirmação do Estado diante dos demais países, revelando seu poder soberano.

Atuando como modo de reduzir a dependência econômica do nosso Estado, a extrafiscalidade age com vistas a propiciar o crescimento econômico e minimizar as dependências de nosso país. É de acordo com tal premissa que se concebe a existência de estímulos fiscais às empresas que investem em pesquisa e tecnologia em nosso país, como é o caso da Lei n. 8.661/1993, a qual concede benefícios fiscais à capacitação tecnológica para a indústria e a agropecuária.

Outrossim, os impostos de importação (II) e exportação (IE), o imposto sobre produtos industrializados (IPI), o imposto sobre operações financeiras (IOF) e o imposto extraordinário de guerra são impostos com alta carga de extrafiscalidade, prestando-se como mecanismo de regulação política, econômica e, sobretudo, proteção do território nacional e soberania pátria, visando a resguardar os interesses nacionais.

6.2 Propriedade privada e função social da propriedade

O direito de propriedade é consagrado no art. 5º da Lei Maior, revelando-se como direito fundamental a ser garantido pelo ordenamento jurídico pátrio.

Há de se observar que entre os limites ao poder de tributar encontra-se o princípio da proibição do confisco, o qual impede que o Estado se apodere da propriedade privada ao realizar a tributação. A esse respeito, cumpre ressaltar que já se vem admitindo o confisco em ocasiões em que a propriedade não cumpre sua função social, incidindo a função extrafiscal dos tributos como forma de intervir no domínio econômico coibindo comportamentos abusivos ao direito de propriedade.

É especialmente no que concerne à função social da propriedade que a extrafiscalidade atua de modo mais enfático. Isso porque, por meio das normas indutoras, há um estímulo à adequada utilização da propriedade privada. Inúmeros são exemplos da atuação extrafiscal nesta seara, podendo-se citar o art. 153, § 4º,

da Lei Maior, que, ao instituir o imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR), alude que este terá suas alíquotas majoradas em relação às propriedades improdutivas. O inciso II do mencionado § 4º estatui ainda que o imposto não terá incidência sobre as pequenas glebas rurais exploradas pelo proprietário e sua família, desde que não tenham outro imóvel. No perímetro urbano, a previsão encontra-se no art. 182, § 4º, II, da Constituição, a qual faculta ao Poder Público municipal a aplicação progressiva do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana dos proprietários de solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado.

6.3 Livre-concorrência

A livre-concorrência, de acordo com os escólios de Eros Roberto Grau (2004, p.192), pode ser entendida como a liberdade de concorrência ou a garantia de oportunidades iguais a todos os agentes, isto é, uma forma de desconcentração do poder.

A atuação extrafiscal do Estado, no que tange à livre-concorrência, se pauta na atuação positiva deste, quando deve agir para prevenir ou restaurar a igualdade de condições na concorrência, quando esta se encontrar ameaçada pela atuação de particulares ou por outros fatores. Justamente sob tais premissas é que foi estabelecido, mediante a Emenda Constitucional n. 42, o art. 146-A, que asseve que

Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

Assim, apesar da expressão livre-concorrência, *prima facie*, parecer pressupor uma neutralidade tributária do Estado, que deveria abster-se de atuar sobre o mercado, não é o que se observa. Exemplo dessa atuação ocorre quando há a instituição de uma contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE), tal como prevista no art. 149 da Constituição Federal, com vistas a promover

a concorrência em determinadas áreas nas quais se tenha observado o desequilíbrio econômico.

O próprio Estado, quando atua como agente econômico, atuando em concorrência com o setor privado, não estará imune ao pagamento de tributos, sob pena de provocar um desequilíbrio na livre-concorrência.

Outrossim, é a inteligência do art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal, ao conferir cabimento à lei complementar para “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”. Assim, o constituinte de 1988 vedou qualquer espécie de isenção ou outra forma de incentivos relacionados ao ICMS, a não ser que estes sejam resultado de ratificação de convênios celebrados pelos entes da federação. Tal dispositivo demonstra o desígnio do constituinte em coibir a guerra fiscal, a qual gera a institucionalização da concorrência desleal entre empresas sediadas em estados diferentes.

Destarte, percebe-se a importância da extrafiscalidade no que tange ao princípio da livre-concorrência, dando lastro a uma atuação positiva do Poder Público em relação à utilização de técnicas de tributação que tendam a restaurar a livre-concorrência abalada por um desequilíbrio econômico.

6.4 Defesa do consumidor

O Texto Fundamental aponta a defesa do consumidor como direito fundamental no seu art. 5º, XXXII, ao mesmo tempo em que o consagra como princípio geral da atividade econômica no art. 170, V.

Percebe-se que a Ordem Econômica encontra-se informada não só pela preocupação concernente à livre-concorrência, ou seja, ao relacionamento entre os agentes econômicos, mas também pela

defesa do consumidor. Tal fato é trazido à baila por Lafayette Josué Petter (2005, p. 230), que aduz: “constitui tarefa importante do Direito propiciar o justo equilíbrio entre as empresas que atuam no mercado e entre estas e os consumidores”.

Para atingir tal finalidade, a tributação extrafiscal é um importante recurso, utilizando-se de técnicas de progressividade e de regressividade, da seletividade de alíquotas, da concessão de isenção e de outros incentivos fiscais. Em sendo assim, o Estado, mediante o emprego da extrafiscalidade, estimula ou inibe condutas para alcançar desígnios amparados constitucionalmente, conformando o comportamento dos consumidores e imprimindo-lhes novos hábitos.

6.5 Defesa do meio ambiente

José Afonso da Silva (2002, p. 20) define o meio ambiente como abrangente de toda a natureza, o artificial e original, bem como os bens culturais correlatos, compreendendo, portanto, o solo, a água, o ar, a flora, as belezas naturais, o patrimônio histórico, artístico, turístico, paisagístico e arquitetônico.

A defesa do meio ambiente é princípio que permeia toda a Lei Fundamental, estando presente em seus arts. 225; 23, VI e VII; 24, VI e VIII; 129, III; 174, § 3º; 177, § 4º, *b*; 200, VIII; e 216, V, sendo erigida à condição de direito fundamental no art. 5º, LXXIII. Desta feita, incumbe ao Poder Público promover a defesa do meio ambiente, atuando de modo a resguardar a preservação deste diante do desenvolvimento econômico ora observado, com vistas a promover um desenvolvimento sustentável.

Nesse contexto, a extrafiscalidade se converte em um excelente instrumento para o cumprimento do papel constitucional estabelecido ao Poder Público, como forma de estimular as pessoas físicas e jurídicas a agirem de modo ecologicamente correto e reprimir comportamentos atentatórios à manutenção do equilíbrio ambiental.

Consideradas em sua maioria, as ações estatais em torno da proteção ao meio ambiente consistem na regulação sancionatória, com a previsão no âmbito tributário da aplicação de maiores alíquotas aos comportamentos transgressores do meio ambiente. Como exemplo de tributos utilizados de forma a promover a defesa ambiental, podemos citar o IPTU progressivo. Outrossim, mediante a aplicação de alíquotas diferenciadas, conforme a seletividade e essencialidade dos produtos e atividades que contribuam com a preservação ambiental, pode-se induzir um número cada vez maior de indivíduos e empresas a utilizarem tais produtos e serviços, tendo um tratamento privilegiado em detrimento dos demais que possam agredir o meio ambiente.

Outra forma de proteção ao meio ambiente é pelo uso do ICMS com fins extrafiscais, promovendo a intervenção nas atividades privadas e orientando o comportamento que deve ser utilizado pelos meios de produção com o intuito de coibir práticas abusivas ao meio ambiente.

6.6 Redução das desigualdades regionais e sociais

A redução das desigualdades regionais e sociais é consagrada como princípio da Ordem Econômica e objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, prevista nos arts. 3º e 171 da Lei Maior.

Insta mencionar que o art. 151, I, da *Lex Legum* leciona ser vedado à União “instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro”. Não obstante a mencionada previsão, o mesmo dispositivo proclama, alfim, a possibilidade de “concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País”. Infere-se, assim, que a parte final do artigo revela-se como exceção ao princípio da uniformidade da tributação. Isto porque o aludido

princípio não é absoluto, devendo ceder em face de outras exigências constitucionais, entre as quais a redução das desigualdades regionais, tida, inclusive, como um dos objetivos da República Federativa do Brasil, como dantes exposto.

Nesse contexto, o Direito Tributário pode ser utilizado como meio de fomento desse processo de equalização regional e social, por meio do uso de normas tributárias indutoras visando a incentivar um desenvolvimento econômico atrelado à redução das desigualdades regionais e sociais. Frise-se, todavia, que a utilização das normas tributárias indutoras deve obedecer à repartição das competências em matéria de tributo, não podendo um ente federativo, com o fito de reduzir as desigualdades de dada região, utilizar-se indiscriminadamente desta espécie normativa. Afasta-se, sob essa perspectiva, a chamada “guerra fiscal”.

Como exemplo de utilização de normas tributárias indutoras aliadas ao princípio *sub examine*, pode-se mencionar a instituição da Zona Franca de Manaus, que, reformulada pelo Decreto-Lei n. 288/1967, estabeleceu uma série de incentivos fiscais, visando à integração da Amazônia ao restante do país. Outro exemplo que merece ser ressaltado é o de incentivos fiscais relacionados à produção de biocombustíveis. Cite-se ainda a Lei Federal n. 11.196, de 2005, que, tratando dos benefícios fiscais para as microrregiões brasileiras, consideradas as áreas abrangidas pelas ADENE e ADA, admite expressamente incentivos de tributos federais para localidades específicas.

6.7 Busca do pleno emprego

A Constituição de 1988 menciona em seu art. 170, entre outros, o princípio da busca do pleno emprego. Não obstante, deve-se entender por pleno emprego a necessidade de a economia ofertar meios para o desenvolvimento de atividades geradoras de empregos, e não daquelas meramente especulativas.

Nessa seara, faz-se mister lembrar que o Estado deve direcionar a atividade produtiva rumo à busca do pleno emprego mediante a

utilização de diversos institutos jurídicos, entre os quais, as normas tributárias indutoras com o fito de alargar o número de empregos disponíveis. Nesse desiderato, o legislador poderá instituir, reduzir ou revogar isenções fiscais, assim como limitar ou revogar incentivos, para resguardar os princípios constitucionais programáticos da oferta de emprego e da busca do pleno emprego.

Como exemplo de atuação nesse âmbito, podemos citar a previsão do § 9º do art. 195 da Carta Magna, o qual faculta que as contribuições sociais previstas no inciso I do *caput* do mesmo artigo possuam alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica e da utilização intensiva de mão de obra, privilegiando, desse modo, as empresas geradoras de trabalho em detrimento daquelas meramente especulativas.

6.8 Tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte

O tratamento favorecido às empresas de pequeno porte é princípio que rege a Ordem Econômica, previsto no art. 171, IX, da Constituição Federal. Ao mesmo tempo, esse princípio busca conferir condições para tal espécie de empresas permanecer atuando no mercado em condições de igualdade com as de grande porte, possuindo íntima relação, desse modo, com o princípio da livre-concorrência.

Exige-se uma atuação do Estado no sentido de implementar políticas públicas que reduzam os entraves burocráticos, bem como que implementem medidas tributárias e previdenciárias benéficas para essas empresas. Nesse tocante, primordial mencionar que o próprio texto constitucional, no art. 179, prevê a atuação extra-fiscal da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, estatutando que estes

dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incen-

tivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

O art. 146, III, *d*, da Lei Maior também prevê um tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte, “inclusive regimes especiais ou simplificados”. Como normas tributárias a incentivar a atuação dessas empresas, podemos citar a Lei Federal n. 9.841/1999, a qual institui o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, dispondo sobre o tratamento jurídico diferenciado, simplificado e favorecido previsto nos arts. 170 e 179 da Constituição Federal, com inúmeras disposições tributárias. Podemos, ainda, citar a Lei n. 9.317, de 5 de dezembro de 1996, que possibilita o pagamento conjunto de impostos e contribuições, mediante documento específico, bem como a redução de controles burocráticos com a economia dos respectivos custos para as empresas beneficiárias e a redução ou a exoneração de tributos.

Por derradeiro, cumpre destacar que o Sistema simplificado de arrecadação de tributos federais (SIMPLES), teve sua dimensão extrafiscal reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal na ADIn 1.643-1, em que se discutia a constitucionalidade do art. 9º da Lei n. 9.317/96 (ADI n. 1.643/União Federal; ministro Maurício Corrêa; Tribunal Pleno; *DJ* de 14 mar. 2003).

7 Considerações finais

A intervenção estatal mediante a tributação com objetivos regulatórios se traduz em uma atuação de solar importância, uma vez que entre as atribuições do Estado está a de estimular atividades e comportamentos por parte dos indivíduos com o desiderato de implantar a ordem consagrada na Constituição da República.

Nesse diapasão, as normas tributárias indutoras, para o fim de regular a Ordem Econômica a partir do modelo proposto na *Lex*

Legum, podem instituir benefícios e/ou agravamentos, visando à realização de comportamentos desejáveis pelos agentes econômicos. Assim, essa espécie normativa se destaca como ferramenta útil para a implementação dos objetivos da República Federativa do Brasil e dos princípios resguardados pela Ordem Econômica.

A extrafiscalidade atende ainda as exigências que se faz ao Estado hodierno, o qual não pode perder seu compromisso com a justiça social, mas ao mesmo tempo deve ser menos oneroso e mais eficiente, garantindo as liberdades individuais. Traduz-se a extrafiscalidade em importante instrumento na efetivação dos objetivos e princípios consagrados na Constituição Federal. De fato, restou consagrada a íntima relação da extrafiscalidade com a principiologia norteadora da Constituição Federal, notoriamente dos princípios estampados na Constituição Econômica.

Referências

ARAÚJO, Cláudia de Rezende Machado de. Extrafiscalidade. *Revista de Informação Legislativa*, n. 132, p. 329-334, out./dez. 1996.

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

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. (n. 152 a 159)

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

COSTA, Antônio José da. A extrafiscalidade dos tributos à luz da Constituição. *Revista de Direito Constitucional e Ciência Política*, n. 5, p. 172, jul./dez. 1985.

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

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

PETTER, Lafayette Josué. *Princípios constitucionais da ordem econômica*. O significado e o alcance do art. 170 da Constituição Federal. São Paulo: Revista do Tribunais, 2005.

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

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

TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Tributação ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais a implementação do direito ao meio ambiente saudável*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.