POLÍTICAS PÚBLICAS POR INTERMÉDIO DE MANIPULAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO: A HARMONIZAÇÃO DE OBJETIVOS NÃO ARRECADATÓRIOS COM A ATIVIDADE FISCAL DO ESTADO*

Julio Cesar Vieira Gomes**

RESUMO

A proposta deste artigo é uma reflexão sobre um sentido mais amplo para a extrafiscalidade que a faça ser compreendida em sua interconexão com as políticas sociais, econômicas e de proteção ambiental do Estado e não mais como um efeito contraposto à arrecadação tributária. Procuramos demonstrar que uma renúncia fiscal como parte das políticas de aumento da renda, busca do pleno emprego ou à proteção ao meio ambiente podem proporcionar no médio e longo prazo incrementos de arrecadação.

PALAVRAS-CHAVE: Extrafiscalidade. Políticas de aumento da renda, pleno emprego e desenvolvimento sustentável. Desenvolvimento sócio-econômico. Incremento de arrecadação em médio e longo prazo.

ABSTRACT:

The purpose of this lecture is a reflection about a broad sense to understand "extrafiscality" in what way, as in its interconnection with the social, economic and environmental protection policies of the State and not as opposed to the tax revenue effect. We intend to demonstrate that a tax waiver as part of the policy of increasing income, pursuit of full employment or environmental protection can provide in medium and long-term tax storage increments.

KEYWORDS:

Extrafiscality. Policies increased income, full employment and sustainable development. Social and economic development. Increase in revenues in medium and long term.

* Artigo submetido em 27 fev. 2013 e aceito para publicação em 17 jun. 2014.
** Mestre em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela UERJ. Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Introdução

A extrafiscalidade se caracteriza quando alguma medida de governo com manipulação de tributos não tem a arrecadação como sua finalidade imediata. Esse é o conceito tradicional que nos ensina a doutrina; porém, entendo que as políticas públicas não devem ser examinadas apenas pelos seus resultados imediatos. Muitas das ações de governo conjugam objetivos a curto, médio e longo prazos. E o objetivo mais distante pode ser uma conseqüência dos objetivos mais próximos. Um plano de aumento do crescimento econômico pela concessão de benefícios fiscais, por exemplo, embora em um primeiro momento implique renúncia fiscal, terá como conseqüência natural um incremento da arrecadação.

Assim, diante da complexidade e abrangência das políticas públicas, muitas vezes não é importante a caracterização isolada de determinada medida como extrafiscal. A meu ver, mais relevante para o exame dos efeitos sobre a tributação seria um estudo mais abrangente, onde também se considerassem objetivos de médio e longo prazos. Passamos então à apreciação de algumas passagens da doutrina sobre essa complexa relação entre tributação e outras áreas de atuação do governo, em especial, a Economia.

Para Alfredo Augusto Becker[1]:

"A principal finalidade de muitos tributos não será a de um instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada..."

E inspirado no pensamento de Keynes assevera o jurista gaúcho que:

"Um maior intervencionismo estatal na ordem social e na economia privada é necessidade inadiável, pois só deste modo se restituirá à pessoa humana a sua dignidade"

No mesmo sentido, Sacha Calmon Navarro Coelho[2]:

"A extrafiscalidade é a utilização dos tributos para fins outros que não os da simples arrecadação de meios para o Estado. Nesta hipótese o tributo é instrumento de políticas econômicas, sociais, culturais, etc."

Feitas essas considerações iniciais, o desenvolvimento deste artigo tem a pretensão de apresentar um sentido mais amplo para a extrafiscalidade, não mais como uma finalidade estranha à atividade fiscal do Estado, mas como um de seus elementos, ao lado da arrecadação. Isso porque a política fiscal não só compreende as receitas como também os gastos públicos[3]:

---

[1] BECKER, Alfredo Augusto Becker. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 587-589.
[2] COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Manual de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 130.
[3] SAMUELSON, Paul e NORDHAUS William D. *Macroeconomia*. São Paulo: McGraw-Hill Interramericana, 1997.

> *A política orçamental ou política fiscal, é um ramo da política econômica que define o orçamento e seus componentes, os gastos públicos e impostos como variáveis de controle para garantir e manter a estabilidade econômica, amortecendo as flutuações dos ciclos econômicos e ajudando a manter uma economia crescente, o pleno emprego e a inflação baixa.*

Assim, a partir dessa premissa, os objetivos de natureza econômica, sejam para o aumento da renda ou da busca do pleno emprego, não podem ser considerados extrafiscais tão só pelo fato de não terem a arrecadação como finalidade imediata. Para tais objetivos, a serem alcançados via manipulação da tributação, não há de se falar propriamente em extrafiscalidade, ao menos no conceito que aqui se defende.

Nesse sentido, merece citação o Professor José Marcos Domingues:[4]

> *Depois desta resenha da legislação, jurisprudência e doutrina, tanto brasileira como espanhola, acerca do conceito de tributo, percebe-se que em ambas as ordens jurídicas esta noção está regulada de forma bastante similar, respondendo à moderna concepção do direito financeiro e tributário, que propugna que entre ingressos e gastos públicos tenha que existir, necessariamente, uma íntima e profunda conexão, com o abandono do tradicional enfoque individualista deste ramo do ordenamento jurídico, em favor de uma visão redistributiva, cujo eixo central não estaria constituído tão só pelos ingressos tributários, mas pela interdependência, entre estes e os gastos públicos, [...]*

Dentre os objetivos extrafiscais, selecionamos, propositalmente, o aumento da renda e emprego e a proteção ao meio ambiente. Embora com origens axiológicas distintas e, muitas vezes, considerados inconciliáveis, a Constituição Federal veio a harmonizar o desenvolvimento econômico com a defesa do meio ambiente, estabelecendo o "desenvolvimento sustentável", conceito que reafirma a influência recíproca de duas áreas fundamentais – somente o desenvolvimento econômico preocupado com os impactos ambientais se sustenta ao longo do tempo. A deterioração do meio ambiente, além dos efeitos negativos em nossa saúde, reduzirá as fontes de energia e matérias-prima necessárias à produção industrial:

> *O Poder Público tem na extrafiscalidade tributária uma maneira de conciliar desenvolvimento econômico e defesa do meio ambiente. Frise-se que a Constituição Federal de 1988 estabeleceu no artigo 170, incisos III e VI c/c artigo 225, a busca pelo já referido desenvolvimento sustentável.*[5]

Acredito que essa nova percepção da realidade alcance outras áreas, nas quais também estão outros objetivos extrafiscais, o que nos conduziria à mesma conclusão: talvez não existam conflitos entre si ou entre eles e a atividade arrecadatória do Estado.

[4] DOMINGUES, José Marcos. *Conceito de Tributo: Uma Perspectiva Comparada Brasil-Espanha*. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo: Revista dos Tribunais, vol. 104, ano 2012. p. 323.
[5] BERNARDI, Renato. *Tributação Ecológica*. Revista Seleções Jurídicas, dezembro/2007. COAD: Rio de Janeiro. p. 13-19.

Ao final, examinaremos também alguns limites que devem ser observados na formulação e implementação de políticas públicas por intermédio da manipulação da tributação, as ditas medidas extrafiscais.

1. Política Fiscal

No momento histórico a que se denomina de Estado do Bem-Estar Social, Welfare State, John Maynard Keynes trouxe importante contribuição para construção de um novo modelo econômico como resposta à crise do liberalismo, mais socialmente igualitário. Em sua obra "Teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda"[6] defendia a intervenção do Estado na economia para a busca do pleno emprego e a promoção de políticas sociais. A "mão invisível" de Adam Smith[7] já estava paralítica. Como assinala o Professor James Marins[8], para Keynes a política fiscal incutia objetivos de natureza econômica e social:

> *A política fiscal deveria ser utilizada para a intervenção direta na economia, promovendo a redistribuição de riquezas, e o pleno emprego. (Keynes) Incutia na política fiscal objetivos de natureza econômica e social, o que não era possível pela lógica econômica clássica. Portanto, apresentava grande ligação com a extrafiscalidade, pois vinculava a atividade financeira a objetivos que escapam à mera arrecadação.*

É nessa esteira de pensamento que se desenvolve esse trabalho. Considerando que as políticas econômicas do Estado têm como objetivos, em última instância, o aumento da renda e a busca do pleno emprego, ao final também crescerá a arrecadação de impostos, sempre dependente do crescimento econômico.

Não é por outra razão que José Casalta Nabais denomina de extrafiscalidade imprópria os efeitos econômicos e sociais que são inevitáveis à maioria dos tributos, mas que não pertencem à finalidade principal[9]:

> *De um lado, há que separar a extrafiscalidade (...) em sentido próprio ou estrito, do fenômeno da extrafiscalidade inerente à generalidade das normas de direito fiscal (de tributação ou não tributação), traduzido seja no relevo das finalidades extrafiscais secundárias ou acessórias, (...) seja na constatação, atualmente praticamente inevitável, da presença de efeitos econômicos e sociais na generalidade de tais normas.*

Os benefícios fiscais de incentivo a determinados setores econômicos estão relacionados à atividade fiscal do Estado e, portanto, os fins extrafiscais seriam impróprios,

---

[6] KEYNES, John Maynard. *Teoria Geral do Emprego, do juro e da moeda*. 2ª edição. São Paulo: Nova Cultural, 1985.
[7] SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*. Calouste Gulbenkian, 2006. 4a ed..
[8] MARINS, James. *Extrafiscalidade Socioambiental*. In: Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. Jan-Fev/2010, n° 90, p. 81.
[9] NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 630.

pois conduzem ao incremento da arrecadação. É o que parece ter sido o prognóstico de Alfredo Augusto Becker[10]:

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

E que também não passou despercebido por Aliomar Baleeiro[11]:

> *[...]a questão não é tão simples, pois estudos mais aprofundados sobre esse tema demonstram que não é tão fácil distinguir os fins fiscais daqueles extrafiscais.*
> *A fiscalidade e a extrafiscalidade são grandezas que caminham em conjunto, tanto na fundamentação do dever tributário quanto na apuração de seus efeitos.*

Em nosso atual momento político, as medidas para o desenvolvimento econômico são noticiadas com periodicidade curtas nos diários econômicos, nesse escopo também estão incluídas a busca do pleno emprego e a repartição da renda. Inúmeros são os exemplos de ações estatais para o desenvolvimento econômico que acabaram organizadas em um Programa de Aceleração do Crescimento – PAC. No sítio mantido na internet, o Governo Federal informa as principais medidas institucionais e econômicas, das quais destacamos as seguintes passagens[12]:

> *Está em curso no Brasil um modelo de desenvolvimento econômico e social, que combina crescimento da economia com distribuição de renda e proporciona a diminuição da pobreza e a inclusão de milhões de brasileiros e brasileiras no mercado formal de trabalho."*
> *[...]*
> *"As medidas de desoneração tributária representaram, a princípio, uma renúncia fiscal de R$ 6,6 bilhões em 2007. Porém, com o estímulo ao investimento, provocado pela redução de impostos e contribuições, a arrecadação futura não será comprometida em conseqüência do crescimento econômico, permitindo novas desonerações ou aplicação de mais recursos em infra-estrutura, sem prejuízo da sustentabilidade fiscal do país.*

Recentemente foi publicada a Lei nº 12.546, de 14/12/2011 que substitui a base de cálculo das contribuições previdenciárias para a receita bruta, desonerando-se a folha de salários. A medida beneficia alguns setores da economia nacional tornando-os mais competitivos nas exportações, além de corrigir uma contradição, o pagamento de tributos sobre os salários prejudica a busca do pleno emprego.

Nossa conclusão também aqui é de que as medidas econômicas para o aumento da renda e a busca do pleno emprego, ainda que sejam através do manuseio da tributação, quando eficientes, terão efeitos positivos sobre a base contributiva que aumentará na proporção do desenvolvimento econômico.

---

[10] BECKER, Alfredo Augusto Becker. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 597.
[11] BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 577.
[12] Disponível em: http://www.pac.gov.br/sobre-o-pac/medidas

2. Alguns objetivos extrafiscais

Como já salientado no capítulo anterior, a intervenção do Estado na economia para o crescimento da renda e emprego tem como um de seus instrumentos a política fiscal, onde, por sua vez, encontra-se a arrecadação de tributos. As ações para a proteção ao meio ambiente, com a preservação dos recursos naturais, em última instância, também se conjugam com as políticas econômicas e beneficiam as atuais e futuras gerações.

2.1. A busca do pleno emprego

A carta política brasileira consagra como um dos objetivos da sociedade a busca do pleno emprego, artigo 170, inciso VIII. Nesse sentido, para que se estimule o desenvolvimento econômico é necessária a intervenção do Estado na ordem econômica com políticas públicas que efetivamente reduzam a taxa de desemprego. Uma das ações é a concessão de benefícios fiscais aos setores que mais empregam mão-de-obra. Com isso, corrige-se um desequilíbrio iminente, as escolhas entre uma atividade ou outra não mais levarão em conta menores custos com mão-de-obra, o que prejudicaria a busca do pleno emprego. Como exemplo, podemos mencionar a desoneração da folha de pagamento e o SIMPLES.

a) Desoneração da folha de pagamento

De acordo com a Lei nº 8.212, de 24/07/91 as empresas estão obrigadas ao recolhimento da contribuição previdenciária de 20% da remuneração paga aos segurados empregados, juntamente com a contribuição deles descontadas, além de contribuições a título de seguro de acidente de trabalho e as devidas a outras entidades[13]. Não é difícil constatar o custo que isso representa para as empresas, o que desestimula a contratação de mão-de-obra, sobretudo aqueles trabalhadores cujas funções na empresa possam ser automatizadas.

Recentemente, como alternativa imediata às intermináveis discussões sobre a reforma tributária, foi editada a MP nº 563, de 03/04/2012 que tratou de desonerar a folha de pagamento de vários setores da economia nacional. Trata-se, portanto, de política pública

[13] Art. 30. (…)
I - a empresa é obrigada a:
a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;
b) recolher os valores arrecadados na forma da alínea *a* deste inciso, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22 desta Lei, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência;

extrafiscal. Com a substituição da folha de pagamento como base de cálculo da contribuição previdenciária pela receita bruta das empresas espera-se que as contratações não sejam desestimuladas pelo custo tributário.

b) SIMPLES

Como assinalado pelo Professor Marcus de Freitas Gouvêa, nas microempresas e empresas de pequeno porte[14] o fator trabalho prevalece sobre o capital[15]. Como conclusão, são essas empresas que, proporcionalmente ao seu tamanho, empregam mais mão-de-obra. Então seria legítimo que se buscasse o incentivo à criação dessas pequenas empresas. Do ponto de vista do pleno emprego, considerado o mesmo somatório de receita bruta, mais valem milhares de pequenas empresas do que dezenas de grandes empresas. Com esse propósito é que foi editada em uma primeira fase a lei do SIMPLES FEDERAL, Lei nº 9.317, de 05/12/96 e, posteriormente, um programa mais amplo, o SIMPLES NACIONAL, Lei Complementar nº 123, de 14/12/2006.

Esse texto não tem a finalidade de examinar analiticamente a sistemática do SIMPLES, mas apenas os efeitos do programa como incentivo à contratação de mão-de-obra.

As empresas optantes pelo programa tiveram considerável desoneração tributária com a adoção da receita bruta como única base de cálculo, substituindo todos os tributos a que antes se via obrigada: IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS, contribuição previdenciária, ICMS e ISS; e também redução de custos burocráticos, como a dispensa de escrituração contábil e outras simplificações operacionais.

É inegável que esses benefícios têm repercussão positiva sobre a economia. O tratamento favorecido, perfeitamente alinhado com o princípio da capacidade contributiva, reduz a injusta concorrência de pequenas empresas com aquelas que em razão da grande concentração de capital possuem poder de fixação de preços no mercado consumidor, o que, muitas vezes, não pode ser acompanhado pelas pequenas empresas, sempre em déficit persuasivo no mercado produtivo. Isto porque os custos junto a fornecedores são inversamente proporcionais ao volume de aquisições.

---

[14] A Lei Complementar nº 123, de 14/12/2006 conceitua microempresas e empresas de pequeno porte:
Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:
I - no caso da microempresa, aufira, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e
II - no caso da empresa de pequeno porte, aufira, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

[15] GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A Extrafiscalidade no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006. p. 100.

As empresas do SIMPLES, como antes assinalado, não contribuem para a previdência social sobre a folha de salários, mas, como todos os demais tributos a que estão obrigadas, sobre a receita bruta. Assim, possuírem dez empregados ou cem empregados não tem reflexo sobre o ônus com contribuições previdenciárias, o que incentiva as contratações.

Em pesquisa realizada pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA concluiu-se sobre os impactos positivos do SIMPLES FEDERAL para o aumento do nível de emprego no país[16]:

> *Conclui-se que o Simples Federal, quando implementado, em 1997, contribuiu para aumentar o número de postos de trabalho nas firmas indústriais. Apresentam-se evidências de que, entre as melhores condições oferecidas pelo programa, as empresas optantes aproveitaram sobretudo a redução da burocracia para empregar mais trabalhadores nesse momento.*
> *Além disso, os resultados sugerem que, em tal ano, esse benefício do programa também contribuiu para evitar o fechamento sobretudo das firmas menores. Em termos agregados, ambos os componentes mencionados anteriormente contribuem positivamente para a geração de emprego.*

2.2. Proteção ao meio ambiente

Ainda que a proteção ao meio ambiente como finalidade extrafiscal não proporcione de imediato um crescimento econômico, é necessário para a sustentação do desenvolvimento da economia. Sem a preservação dos recursos naturais haverá escassez de matérias-primas e, com isso, a queda da produção industrial. Preocupada com as gerações atuais e futuras, a Constituição Federal elevou ao mais alto nível axiológico o desenvolvimento sustentável. É nesse sentido que conclui o Professor Eros Roberto Grau[17]:

"O princípio da defesa do meio ambiente conforma a ordem econômica (mundo ser), informando substancialmente os princípios da garantia do desenvolvimento e do pleno emprego."

As experiências com as *green taxes*, ou tributos verdes, espalham-se pelo mundo. Na Inglaterra, a política ambiental tributária baseia-se na voluntariedade dos participantes, com estímulos na forma de reduções de contribuições sociais; no Alemanha, há sobretaxas para os combustíveis fósseis, sendo o incremento na arrecadação compensado com reduções também de contribuições sociais. Já no Brasil, tivemos ações importantes nesse sentido desde a Lei nº 5.106/66 com o abatimento nos impostos de pessoas jurídicas dos gastos com reflorestamento; na década de 90, o Decreto nº 755/93 propiciava uma redução da poluição urbana com menor alíquota de IPI para os veículos movidos a álcool. Importante instrumento

[16] CORSEUIL, Carlos Henrique L. e MOURA, Rodrigo Leandro. *O impacto do simples federal no nível de emprego da indústria brasileira.* Texto para Discussão nº 1.643. IPEA. Brasília, agosto de 2011. p. 21 e 22.
[17] GRAU. Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 251.

de incentivo à proteção ambiental é a introdução de critérios de caráter ambiental para os repasses aos municípios do ICMS arrecadado.[18]

3. O Aparente Conflito com o Princípio da Capacidade Contributiva

Quando o tema é a extrafiscalidade, a preocupação principal e, por conseqüência, o dissenso doutrinário entre os pensamentos de nossos juristas reside no conflito entre o interesse visado com a medida e a obediência ao princípio da capacidade contributiva. É comum que esses fins materiais outros, que podem ser sociais, culturais, urbanísticos, ambientais, econômicos, etc, desequilibrem a proporção entre riqueza e ônus tributário. É por essa razão que Klaus Tipke defende a excepcionalidade das medidas extrafiscais, somente seriam válidas quando outras sejam inviáveis[19]:

"...deve-se preferir a subvenção, pois a extrafiscalidade prejudica a lógica e coerência do direito tributário, pois enfraquece os princípios estruturais do Direito Tributário; sobretudo a igualdade expressada na capacidade contributiva."

Sobre os riscos da violação desmedida da capacidade contributiva adverte o Professor Ricardo Lodi Ribeiro que o princípio sofreu desprestígio, sobretudo nas décadas que se convencionou denominar de desenvolvimentistas. Nesse período, a simples alusão a outros valores constitucionais alinhados com a política da época era suficiente para afastá-lo. Embora reconheça a importância dos fins extrafiscais, propugna por um juízo de ponderação com os valores de justiça e igualdade subjacentes à capacidade contributiva[20]:

> *No entanto, não é suficiente a simples alusão a um objetivo extrafiscal ou à praticidade da arrecadação para afastar, como num passe de mágica, a aplicação da capacidade contributiva. A contradição entre esta e outros valores caros ao Direito é resolvida mediante a ponderação de interesses e a aplicação do princípio da razoabilidade.*

Por sua vez, o Professor Ricardo Lobo Torres restringe os incentivos e as isenções à finalidade de equilíbrio no desenvolvimento econômico das regiões do país[21]:

> *Em síntese, as isenções e demais incentivos fiscais deixaram de ser a panacéia para o desenvolvimento econômico, sendo repudiadas pela Constituição Federal, salvo no caso de necessidade de promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país (art. 151, da CF).*

[18] PARANÁ. Lei Complementar nº 59, de 01/10/91.
[19] TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.
[20] RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris Editora, 2009. p. 222.
[21] TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: Valores e princípios constitucionais tributários.* Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 355.

Para o Professor Adilson Rodrigues Pires[22], a extrafiscalidade é uma das contradições do Direito Tributário. O resultado obtido com a medida, por ser na maioria dos casos inexpressivo e em alguns outros até inverso ao pretendido, não justifica a violação da lógica e coerência do sistema tributário. Observa-se nos ensinamentos do ilustre professor uma estreita proximidade com o pensamento de Klaus Tipke:

> *Contudo, a política de incentivos não tem, efetivamente, servido como fator de transferência de recursos para as camadas mais pobres. O modelo atual, no Brasil, tem mostrado a suprema ineficácia das fórmulas de incentivo como instrumento de justiça. De maneira geral, os incentivos fiscais beneficiam em maior proporção os contribuintes de faixas de renda mais alta.*

De fato, a manipulação da tributação para se atingirem outras finalidades pode não levar em consideração a proporcionalidade do ônus fiscal com a capacidade contributiva. Um dos exemplos, identificado pelo Professor Ricardo Lodi Ribeiro[23], é a diferenciação de alíquotas do IPTU em razão da localização do imóvel (artigo 156, §1º, II da Constituição Federal). Segundo o Professor, a aplicação de alíquotas majoradas para imóveis mais modestos localizados em região valorizada da cidade violaria o princípio da capacidade contributiva, uma vez que, nesses casos, não corresponderia à medida de riqueza.

Outro exemplo seria a diferenciação de alíquotas do IPVA em razão do combustível utilizado pelos veículos. A Lei nº 2.877, de 22 de dezembro de 1997 fixou a alíquota para veículos movidos a álcool em 2% e em 1% para os movidos a gás natural ou energia elétrica, contra os 4% sobre o valor venal pagos pelos proprietários de veículos movidos a gasolina. Como se vê, não há qualquer relação entre o tipo de combustível e a capacidade contributiva do proprietário. Comparando-se um carro de luxo movido a álcool com um carro popular movido a gasolina chega-se à conclusão de que as alíquotas seriam regressivas para o primeiro proprietário que apresenta maior signo de riqueza. É certo que essa violação da capacidade contributiva não é gratuita. Busca-se com a redução de alíquotas para veículos que utilizam combustíveis menos poluentes ao meio ambiente, valor também elevado a princípio constitucional.[24]

---

[22] PIRES, Adilson Rodrigues. *Contradições no Direito Tributário.* Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 69.

[23] RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris Editora, 2010. p. 170.

[24] Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:
[...]
VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;
...
VIII - busca do pleno emprego;

Embora o princípio da capacidade contributiva não possa ser afastado por uma simples alusão a alguma outra finalidade, como se sua previsão constitucional apenas facultasse o legislador, deve-se também considerar que a tributação é atividade-meio do Estado e, assim, seria legítima a perseguição dos mesmos fins materiais que os recursos arrecadados suportariam, sem a necessidade de que esses recursos ingressem nos cofres públicos.

Para ilustrar nossa afirmação, temos como exemplo as isenções de IPTU para os imóveis tombados, condicionadas à conservação do imóvel. Essa é uma forma legítima de cumprimento dos artigos 23 e 225[25] da Constituição Federal que estabelece competência a todos os entes da federação para proporcionar os meios de acesso das pessoas à cultura, à educação e à ciência, ainda que se admita uma possível violação ao princípio da capacidade contributiva. O imóvel tombado poderia ter alto valor econômico pela sua imponência e grandiosidade, bem como o proprietário, elevado poder aquisitivo, o que tornaria a renúncia fiscal uma medida regressiva em relação aos signos de riqueza, já que outros vizinhos não tão aquinhoados estariam normalmente pagando o imposto. Vê-se assim que é um exemplo de extrafiscalidade típica. O objetivo da medida não tem relação econômica, apenas almeja-se a efetivação do valor constitucional coincidente com a preservação de nossos registros histórico-culturais.

Observa-se que o mesmo objetivo poderia ser alcançado com os recursos orçamentários provenientes da arrecadação tributária. A conservação do imóvel seria através de serviços públicos ou, quando necessárias, obras públicas, ao invés de serem pelos próprios proprietários. De uma forma ou outra, a finalidade é a mesma, apenas houve uma escolha do meio empregado, competência discricionária essa legitimamente confiada ao ente público para a efetivação do valor constitucional.

Portanto, é oportuno trazer que a escolha por uma medida ou outra está relacionada com a liberdade de exercício da gestão pública. A renúncia fiscal pode ser inferior ao custo de aparelhamento do serviço público de conservação e restauração de imóveis tombados e, ainda que equivalentes, o investimento público somente beneficiaria os proprietários de imóveis tombados; portanto, não vejo diferença do ponto de vista da atividade fiscal arrecadar para depois realizar as despesas com os imóveis ou simplesmente não arrecadar o imposto sobre o

[25] Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:
...
V - proporcionar os meios de acesso à cultura, à educação e à ciência;
VI - proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas;
...
Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá- lo para as presentes e futuras gerações.

imóvel sob a condição de que os proprietários promovam a conservação. Como se disse desde o início deste artigo a atividade fiscal do Estado não só compreende as receitas como também os gastos públicos.

E do ponto de vista da eficiência administrativa, considerando que o incentivo fiscal beneficia o proprietário, ninguém mais interessado que ele mesmo pela conservação de seu imóvel. Por essa razão é que se reafirma a legitimidade dessas valorações realizadas pelo legislador ordinário. A análise não deve ser restrita aos aspectos econômicos, mas todos os demais que informam e conduzem à boa gestão pública.

Penso que essa redefinição da extrafiscalidade mostra-se mais alinhada com nossas políticas públicas contemporâneas, multidimensionais e com objetivos menos efêmeros.

4. Limites da Extrafiscalidade

Mas também se deve advertir que nem tudo se harmoniza. Como quaisquer ações públicas, as medidas extrafiscais devem respeitar certos limites, sejam eles jurídicos, práticos ou conjunturais.

Ao contrário de todas as passagens do texto até então, em que as políticas públicas buscavam incentivar as pessoas físicas ou jurídicas para determinado comportamento ou dissuadi-las de outros, nesta parte então trataremos da extrafiscalidade sob o aspecto negativo, ou seja, quando razões principiológicas, normativas, técnicas ou práticas a desaconselham. São os limites do campo de atuação do Estado na formulação e implementação de políticas que tenham a manipulação de tributos como objeto ou meio para a consecução das finalidades públicas.[26]

Adotaremos aqui os critérios de agrupamento dos limites conforme proposto pelo Professor Marcus de Freitas Gouvêa[27], embora existam outros igualmente coerentes, a exemplo da classificação trazida pela pesquisa realizada por Marciano Seabra Godoi na doutrina espanhola.[28]

Assim, teremos os limites jurídico-principiológicos, jurídico-normativos, limites lógicos e limites socioeconômicos.

[26] GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A Extrafiscalidade no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006. p. 246.
[27] Ibid. p. 248.
[28] GODOI, Marciano Seabra. *Extrafiscalidad y sus limites constitucionales*. Revista Internacional de Direito Tributário. Belo Horizonte: Del Rey, v. 1, nº 1, jan/jun 2004. p. 219 – 262.

4.1. Limites jurídico-principiológicos

São aqueles que concorrem com os princípios ou valores almejados com a medida extrafiscal que podem ser, a meu ver, de natureza tributária ou não. Quando, por exemplo, o objetivo seja a proteção ao meio ambiente, dever-se-á respeitar o próprio conceito de tributo, artigo 3º do Código Tributário Nacional[29], para que a medida não inclua alguma sanção tributária. Somente é admissível a manipulação de alíquotas ou bases de cálculo. E alguma eventual imposição de penalidade estaria fora do Direito Tributário. As multas aplicadas previstas pela legislação são instrumentais para a constituição do crédito tributário e não para outras finalidades, sejam elas as de cunho social, ambiental, cultural, urbanístico etc.

Pela mesma razão também não seria admissível a criação de tributo que, a pretexto da eficiência para a realização do objetivo extrafiscal, não tenha como base alguma manifestação de riqueza.

Nesse sentido defende o Professor Ricardo Lodi Ribeiro:[30]

> *No entanto, como é quase consenso na moderna doutrina, não se pode afastar a aplicação da capacidade contributiva diante de um mero objetivo extrafiscal. É preciso, ao contrário, que o objeto extrafiscal seja razoável, e que prevaleça diante de um juízo de ponderação de valores entre a igualdade e a capacidade contributiva, a fim de que não sejam criados privilégios odiosos sob o pano da extrafiscalidade.*

A extrafiscalidade, na realidade, reafirma a conexão do Direito Tributário com os demais ramos e também com outras áreas do conhecimento, como a Economia, o meio ambiente, cultura, saúde e outros valores constitucionais que conferem unidade à ordem jurídica.

4.2. Limites jurídico-normativos

Essa categoria se diferencia da anterior pela espécie de norma jurídica em questão. Aqui a limitação decorre não de um princípio, mas de uma regra. Não é nosso propósito aprofundar a teoria sobre os princípios ou regras[31]. Em breves comentários, os princípios são comandos de otimização com elevada carga axiológica e, por essa razão, prevalecem a

[29] Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.
[30] RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris Editora, 2010. p. 171.
[31] Sugerimos para tanto a leitura do livro "*Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*" do Professor Humberto Ávila, Malheiros Editores.

abertura e a subjetividade em sua interpretação e aplicação; enquanto as regras, nas palavras de Ronald Dworkin[32], são aplicadas ao modo "tudo ou nada".

Além das imunidades constitucionais, importante limitação normativa é a vedação à concessão de benefícios fiscais sobre tributos que não sejam da competência do ente público. Um exemplo seria lei federal conceder isenção de ICMS para produtos reciclados.[33]

4.3. Limites lógicos

Estão relacionados à aptidão de determinado tributo para se atingir o fim pretendido. É a aplicação do conceito da "adequação". Empiricamente, os meios empregados devem levar ao fim visado. Não se prestaria como meio adequado para a proteção ao meio ambiente a redução de alíquotas do imposto de renda, pois não há uma relação de causa-efeito ou de meio-fim. Para tanto, mais eficiente seria o legislador se valer da seletividade de produtos sujeitos aos impostos sobre a produção e circulação.

4.4. Limites sociais e econômicos

A medida extrafiscal deverá ser idônea para a finalidade a que se destina, o que se obtém pela sua formulação racional-participativa de todas as áreas envolvidas: social, política, econômica, ambiental e quaisquer outras que possam contribuir positivamente para o resultado esperado e, não menos importante, para a previsão dos impactos negativos.

Nesse sentido, temos que a realidade sócio-econômica representa limites para a eficácia das pretensões da extrafiscalidade:[34]

"Rejeitamos, pois, a tese da ineficácia geral das medidas extrafiscais, mas tomamos a realidade sócio-econômica como limite fático ao seu manejo, considerando-a como advertência para a eficácia dos mecanismos extrafiscais."

Como exemplo ilustrativo, podemos citar as elevadas alíquotas que incidem sobre o cigarro. Ninguém deixará de alimentar seu vício porque o cigarro é mais caro ou não. Muito mais importante para o fumante é a consciência e percepção sobre os maus que o fumo lhe causa. A imposição de alíquotas estratosféricas sobre o cigarro desrespeita os limites lógico e social, pois mostra-se inadequado e ineficaz.

---

[32] DWORKIN, Ronald. *The Model of Rules*. University of Chicago Law Review. P. 43. 1967.
[33] Artigo 155, §6º da Constituição Federal.
[34] GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A Extrafiscalidade no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006. p. 271.

A diferenciação de alíquotas somente se justifica pela essencialidade dos produtos e não como meio coercitivo ao consumo. Sobre essa questão foram precisas as críticas do saudoso mestre Alfredo Augusto Becker[35]:

> *Freqüentemente o povo ou determinado grupo social não compreende as exigências do bem comum, não as pratica e nem está disposto a aceitá-las; isto acontece especialmente quando estão em jogo os tradicionais vícios da humanidade (luxúria, alcoolismo, avareza etc), ou quando o Estado procura introduzir, em uma sociedade de temperamento demasiado individualista, princípios de solidariedade social.*
> *A imposição de regra jurídica que, de súbito e diretamente, proíba aqueles vícios ou obrigue a prática daqueles atos de solidariedade, poderá desencadear graves perturbações de ordem econômica, social ou moral, cujas conseqüências serão piores que aqueles vícios e egoísmo social.*

Uma medida, por meio da tributação, mais eficiente e oportuna talvez seja a criação de clínicas ou outros estabelecimentos de saúde especializados na ajuda aos fumantes para a superação de seus vícios, com o funcionamento financiado por taxa incidente sobre o consumo de cigarro. No caso, somente contribuiriam os consumidores que teria à sua disposição o serviço público específico e divisível.[36] A meu ver não violaria o § 2º do artigo 145 da Constituição Federal, já que não adotamos no Brasil o imposto sobre o consumo, mas sobre a circulação de mercadorias:

"Art. 145. [...]

§ 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos."

5. Conclusão

A tributação é atividade-meio do Estado para a satisfação de necessidades públicas e realização de outros interesses da sociedade; portanto, situa-se apenas como instrumento financeiro para a consecução de políticas, o que nos leva à conclusão de que é válida e aceitável a manipulação de tributos para que tais objetivos, tidos como extrafiscais no sentido tradicional, sejam alcançados. É que, embora pareça um contra-senso, muitas vezes os interesses finalísticos das políticas públicas são facilitados não com a arrecadação, mas com a desoneração tributária.

Em outros casos, a redução de tributos como instrumento de incentivo a investimentos pode resultar no médio e longo prazos incrementos de arrecadação, o que se dá comumente com as políticas econômicas. Nesse mesmo sentido, identificamos, ainda, que os *green taxes*,

[35] BECKER, Alfredo Augusto Becker. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 591.

[36] CTN: Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

tributos verdes, contribuem para a preservação dos recursos naturais necessários à produção industrial, o que confere sustentação às economias mundiais; do contrário, a insistente deterioração do meio ambiente provocaria recessão econômica por escassez de matéria-prima e, conseqüentemente, redução da arrecadação de tributos.

Essas considerações, a meu ver, despertam reflexão sobre o exame do que comumente se aponta como conflito com o princípio da capacidade contributiva. Como vimos, em muitos casos esses conflitos são apenas aparentes, pois são identificados quando nos limitamos aos efeitos imediatos das medidas de manipulação de tributos. Para que se faça esse exame, primeiro devemos compreender o que, de fato, deve ser caracterizado como extrafiscal, considerados os efeitos a curto, médio e longo prazos.

Superada essa fase, procede-se ao exame de ponderação entre o interesse extrafiscal e o princípio da capacidade contributiva. Aqui, considerada a sociedade de risco[37] em que vivemos, ambivalente e imprevisível, promovemos uma análise holística de todas as relações de causas e efeitos, o que nos conduz a considerar todos os resultados possíveis das medidas extrafiscais, conduzindo-nos à maior segurança nas conclusões sobre a preponderância de um ou outro interesse.

De fato, defendemos uma maior tolerância à extrafiscalidade, mas sem, contudo, ignorar limites para a implementação da medida. Em nossa ordem jurídica constitucional, o Direito Tributário contém princípios e regras que informam a atividade fiscal do Estado e estabelecem limitações. A violação dessas normas, examinada pela ponderação, implica invalidação da medida por inconstitucionalidade. Também existem limites lógicos, quando há inadequação do meio escolhido para o resultado esperado. Assim sendo, não se justificaria a lesão ao princípio da capacidade contributiva. Não menos importante é a observância dos impactos da medida na ordem econômica e social, o que reafirma a necessidade de um exame mais abrangente das causas e efeitos para a segurança de nossas decisões.

[37] RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris Editora, 2009. p. 53-60.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BECKER, Alfredo Augusto Becker. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.

BERNARDI, Renato. *Tributação Ecológica*. Revista Seleções Jurídicas, dezembro/2007. COAD: Rio de Janeiro.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Manual de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

CORSEUIL, Carlos Henrique L. e MOURA, Rodrigo Leandro. *O impacto do simples federal no nível de emprego da indústria brasileira.* Texto para Discussão nº 1.643. IPEA. Brasília, agosto de 2011.

DOMINGUES, José Marcos. *Conceito de Tributo: Uma Perspectiva Comparada Brasil-Espanha*. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo: Revista dos Tribunais, vol. 104, ano 2012.

DWORKIN, Ronald. *The Model of Rules*. University of Chicago Law Review. 1967.

GODOI, Marciano Seabra. *Extrafiscalidad y sus limites constitucionales*. Revista Internacional de Direito Tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, v. 1, nº 1.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A Extrafiscalidade no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

GRAU. Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2006.

KEYNES, John Maynard. *Teoria Geral do Emprego, do juro e da moeda*. 2ª edição. São Paulo: Nova Cultural, 1985.

MARINS, James. *Extrafiscalidade Socioambiental*. In: Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. Jan-Fev/2010, n° 90.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.

PARANÁ. Lei Complementar nº 59, de 01/10/91.

PIRES, Adilson Rodrigues. *Contradições no Direito Tributário.* Rio de Janeiro: Forense, 1999.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris Editora, 2010.

_____. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris Editora, 2009.

SAMUELSON, Paul e NORDHAUS William D. *Macroeconomia*. São Paulo: McGraw-Hill Interramericana, 1997.

SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*. Calouste Gulbenkian, 2006. 4a ed.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: Valores e princípios constitucionais tributários.* Rio de Janeiro: Renovar, 2005.