

# REGIME TRIBUTÁRIO DA EXTRAFISCALIDADE E A FUNÇÃO PROMOCIONAL DO DIREITO

## TAX SYSTEM OF EXTRAFISCALITY AND THE PROMOTIONAL FUNCTION OF LAW

Mario Augusto Carboni\*

**SUMÁRIO:** Introdução. 1 Extrafiscalidade e função promocional do Direito. 2 Extrafiscalidade como instrumento interventivo do Estado. 3 Fundamento constitucional teleológico da extrafiscalidade. 4 O regime jurídico da extrafiscalidade na Constituição Federal. 4.1 Conformação da norma tributária extrafiscal aos elementos teleológicos constitucionais na ordem econômica e social. 4.2 Conformação da norma tributária extrafiscal às limitações constitucionais do poder de tributar. 5 Limites e possibilidades de discriminação pela norma tributária extrafiscal. 5.1 A norma tributária extrafiscal e a categorização de contribuintes: discriminação em relação a finalidades constitucionais. 5.2 A norma tributária extrafiscal sob a égide da capacidade contributiva. Conclusão. Referências.

**RESUMO:** O presente artigo se propõe a investigar os elementos de fundamentação da extrafiscalidade no campo jurídico-constitucional de acordo com a teoria funcional do direito, com o fim de identificar o contorno jurídico da função promocional no contexto da norma tributária.

**Palavras-chave:** Extrafiscalidade. Norma tributária. Teoria funcional.

**ABSTRACT:** *This paper aims to investigate the elements of the grounds for extrafiscality in the legal-constitutional field according to the functional theory of law, in order to identify the legal outline of the promotional function in the context of the tax rule.*

**Keywords:** *Extrafiscality. Tax law. Functional theory.*

---

\* Doutor pelo Departamento de Direito Tributário, Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo-USP. Mestre pelo Departamento de Direito do Trabalho e da Seguridade Social da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo-USP; Pós-graduado em Administração Pública pela Fundação Getúlio Vargas - FGV/SP. Especialista em Direito Público pela Universidade de Brasília-UnB. Especialista em Direito Processual Civil pelo Instituto Brasiliense de Direito Público-IDP. Pesquisas acadêmico-jurídicas na Universidade de Modena e Reggio Emilia- Itália, na Universidade de Barcelona-Espanha e na Universidade de Lyon III - França. Procurador da Fazenda Nacional; Coordenador-Geral de Assuntos Previdenciários. Presidente da Câmara de Recursos da Previdência Complementar. Docente no Instituto Brasiliense de Direito Público-IDP. Docente convidado nos cursos de pós-graduação em Direito da Fundação Armando Álvares Penteado-FAAP, Pontifícia Universidade Católica-PUC/SP, Escola Superior de Direito-ESD, Centro de Estudos de Direito Econômico e Social - CEDES/SP. Foi docente na Universidade Estadual Paulista - UNESP, na Universidade de Ribeirão Preto-SP e no Centro Universitário UniSEB. Pesquisador do Grupo de Estudos de Direito Contemporâneo do Trabalho e da Seguridade Social da USP.

Artigo recebido em 08/10/2019 e aceito em 30/10/2019.

**Como citar:** CARBONI, Mario Augusto. Regime tributário da extrafiscalidade e a função promocional do Direito. **Revista de Estudos Jurídicos UNESP**, Franca, ano 21, n. 33, p. 217-242. jan/jun. 2017. Disponível em: <https://ojs.franca.unesp.br/index.php/estudosjuridicosunesp/issue/archive>.

## INTRODUÇÃO

A extrafiscalidade pode ser tomada como um dos canais de intervenção do Estado na ordem econômica e social por meio do exercício do poder de tributar.

Tanto o fenômeno da intervenção no domínio econômico quanto o fenômeno da tributação encontram suas linhas-mestras traçadas no texto constitucional, de modo que inspira uma investigação mais profunda sobre os fundamentos da extrafiscalidade no seio constitucional e sua conformação jurídica às normas do sistema tributário nacional.

O presente texto se propõe a tecer considerações sobre a teoria funcional do direito com vistas a evidenciar a natureza promocional que envolve a fundamentação da extrafiscalidade sob seu ponto de vista jurídico-constitucional.

O direito tributário é colocado primordialmente como instrumento do Estado Fiscal com vistas à arrecadação de receitas para fazer face às despesas públicas. Todavia, muitas vezes é utilizado como instrumento da realização dos objetivos constitucionais sociais e econômicos. Neste ponto se insere a configuração de um regime jurídico da extrafiscalidade.

Inicialmente o trabalho se dedica a conectar a hermenêutica das normas jurídicas com seu aspecto funcional e, para além do sentido sintático e semântico fechado do sistema jurídico, partir para maior amplitude cognitiva levando em conta, imprescindivelmente, a finalidade juspromocional e o contato da linguagem prescritiva do Direito com os aspectos multidisciplinares da pragmática.

Posteriormente dedica-se à análise da extrafiscalidade como fenômeno que se verifica pela utilização das normas jurídicas tributárias como instrumento de intervenção do Estado na ordem econômica e social, com vistas à promoção de finalidades fundamentadas em valores do bem comum.

A seguir a investigação procura identificar que no ordenamento jurídico brasileiro a extrafiscalidade tem fundamento constitucional, o que se extrai a partir da análise das normas e diretrizes que compõem o traçado do sistema tributário nacional e sua conexão com vetores axiológicos e programáticos veiculados nas normas sobre a ordem econômica e social e de garantias dos direitos fundamentais.

Nesse sentido torna-se necessária a busca pelos elementos e características que se atrelam à construção hermenêutica do regime constitucional da extrafiscalidade em contato com as normas fundamentais que constituem o regime constitucional dos tributos.

Atingido esse desiderato o trabalho passa a analisar os limites e possibilidades da utilização de critérios de discriminação pelas normas extrafiscais à vista da isonomia tributária.

## **1 EXTRAFISCALIDADE E FUNÇÃO PROMOCIONAL DO DIREITO**

O estudo do Direito não pode se restringir apenas ao campo sintático e semântico das normas jurídicas e passar ao largo da interdisciplinaridade com as demais ciências humanas e sociais, especialmente porque o fenômeno jurídico compõe um subsistema dentro do sistema social como um todo, ao lado da sociologia, psicologia, antropologia, economia, dentre outros.

E nesse âmbito dos estudos sobre a Teoria Geral do Direito calha trazer à consideração reflexões relativas à teoria funcionalista às luzes do pensamento bobbioano.

A teoria funcionalista do Direito não nega a teoria tradicional estruturalista representada pelo seu máximo expoente Hans Kelsen em sua teoria pura do direito. Pelo contrário, a teoria funcionalista complementa e agrega mais um elemento à teoria geral do direito, consistente na revelação de um substrato funcional ao direito de promoção social.

Assim, o Direito pode ser analisado sob um ângulo interno jurídico direcionado pela teoria estruturalista e ao mesmo tempo contempla uma análise funcional sob o ângulo da inter-relação do Direito com os demais subsistemas sociais num viés impuro, mas essencial à compreensão do fenômeno jurídico como fenômeno social diferenciado pela sua função promocional.

Segundo Norberto Bobbio, principal teórico do funcionalismo jurídico, a função promocional do Direito é o aspecto que o diferencia dos demais subsistemas sociais, sendo que essa promoção evidencia-se por meio de sanções positivas previstas nas normas jurídicas incentivadoras e premiadoras que direcionam e encorajam a promoção e realização de atos socialmente desejáveis (BOBBIO, 2007, p. 23-32).

Tomando-se a macro dicotomia entre direito público e privado, espera-se no campo privado que o Direito promova em última análise a coexistência e a convivência dos interesses dos indivíduos na sociedade garantindo-se a atuação da liberdade individual, ao passo que, nas normas de direito público, a função promocional evidencia-se no direcionamento de interesses divergentes no seio da sociedade ao escopo comum proposto pelo Estado, a exemplo de progresso e desenvolvimento

social, econômico, dentre outros desideratos direcionados à realização finalística do bem comum.

A análise do Direito em seus aspectos estruturais e funcionais permite compreender, respectivamente, seu papel de controle social cujo ordenamento jurídico revela um caráter protetor-repressivo<sup>1</sup> (BOBBIO, 2007, p. 12-14), próprio de um Estado garantista sob o viés jurídico estrutural, bem como seu papel como instrumento de direção social (BOBBIO, 2007, p. 79) com ordenamento jurídico também promocional, próprio de um Estado dirigista que visa a promoção e estímulo de condutas socialmente esperadas.

Como decorrência dessas considerações, como dito nas notas introdutórias, é preciso conectar a hermenêutica das normas jurídicas com seu aspecto funcional e chegar num patamar amplo-cognoscitivo que adote a finalidade juspromocional e o contato da linguagem prescritiva do Direito com os aspectos multidisciplinares da pragmática.

Partindo-se desse pressuposto funcional, no campo da liberdade das condutas possíveis e não proibidas e firme no sentido do caráter promocional do Direito, torna-se possível justificar o Direito Tributário como instrumento que por meio de normas jurídicas, além de regular o poder de tributar com vistas à satisfação do interesse arrecadatório do Estado Fiscal e em proteção às garantias e liberdades fundamentais dos contribuintes, apresenta-se hábil e capaz de revelar e conduzir certa matiz jusfuncional incentivadora ou indutora de comportamentos.

Indução está travada no sentido de direcionar a promoção e a realização de atos socialmente desejáveis segundo os vetores programáticos e os valores constitucionalmente albergados.

Fica evidente, então, que as normas tributárias são verdadeiros e poderosos instrumentos de intervenção do Estado na ordem econômica e social.

Importa recordar que os paradigmas do Estado Social e Democrático de Direito exigem uma conduta estatal ativa de intervenção no campo econômico, capaz de regular as atividades privadas para a própria garantia dos ideais comuns e do sistema de produção que dão suporte às relações sociais e ao modelo de Estado constituído.

Assim, considerando a necessidade de garantia do próprio modelo capitalista, o planejamento intervencionista do Estado na ordem social e econômica apresenta-se imprescindível para não permitir a hegemonia de forças econômicas estabelecidas que se voltam à realização de interesses

<sup>1</sup> BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função**. Novos estudos de Teoria do Direito. Tradução Daniela Beccaccia Versiani. Barueri: Manole, 2007, p. 12-14.

exclusivamente particulares e egoístas (BURDEU, 1957, p. 467-468), em prejuízo das múltiplas premissas de liberdade, solidariedade, cooperação, livre iniciativa e de concorrência próprias do sistema de produção, além de garantir em última análise a liberdade de todos e a dignidade da pessoa humana (BECKER, 2007, p. 625).

Nesse ponto é que ingressa no debate a questão da extrafiscalidade dos tributos que, desde longa data, é objeto de reflexões pela doutrina e pela jurisprudência nacionais e internacionais e que possibilita o delineamento com maior clareza a respeito do caráter instrumental das normas tributárias no sentido promocional do Direito.

A extrafiscalidade é antes de tudo um fenômeno que se verifica na utilização das normas jurídicas tributárias como instrumento da promoção do bem comum ou de finalidades fundamentadas em valores do bem comum.

Por meio da indução de condutas positivas ou negativas dos contribuintes realizada por intermédio dos tributos busca-se a realização e alcance pragmático dos elementos axiológicos fundantes da ordem constitucional que devem nortear as ações do Estado e de toda a sociedade, para atingir em última análise o bem social e econômico.

Logo, a extrafiscalidade está ligada à ideia de função criadora ou modificadora do Direito em conjunto com os ideais de democracia social que fundamentam e dotam a norma jurídica tributária como autêntico instrumento que possibilita disciplinar e criar uma nova ordem econômico-social desejada pacificamente, prescindindo-se de lançar mão de recursos revolucionários (BECKER, 2007, p. 626-627).

## **2 EXTRAFISCALIDADE COMO INSTRUMENTO INTERVENTIVO DO ESTADO**

A formulação do conceito jurídico doutrinário da extrafiscalidade impõe seja identificado na designação desse fenômeno “o emprego deliberado do instrumento tributário para finalidades não financeiras, mas regulatórias de comportamentos sociais, em matéria econômica, social e política” (ATALIBA, 1968, p. 151).

Fica evidente no conteúdo semântico da extrafiscalidade a sua inserção como mecanismo atrelado ao planejamento intervencionista do Estado na ordem econômica e social.

Por este mecanismo, sem desconsiderar outros meios diretos ou indiretos também interventivos estatais, utiliza-se a norma jurídica de

natureza tributária para fins de indução de comportamentos desejados ou inibição de condutas indesejadas e não proibidas pelo direito positivo no seio econômico e social.

A doutrina alemã apresenta nesse mesmo sentido o delineamento jurídico da extrafiscalidade, pois verifica-se o tratamento do tema sob os auspícios da distinção entre as normas com finalidade fiscal [Fiscalzwecknormen] que visam à arrecadação ou repartição de cargas fiscais [Lastenausteilungsnormen], ao lado das normas dirigentes ou de intervenção [Lenkungsnormen] que não apresentam preponderantemente a finalidade fiscal arrecadatória [Nichtfiscalzwecknormen] (VELLOSO, 2010, p. 294).

De se registrar que intervenção estatal pela norma tributária, a par da intencionalidade das normas extrafiscais, pode decorrer também da tributação meramente fiscal que tem por intenção preponderante a arrecadação de recursos financeiros para o Estado Fiscal.

Os tributos fiscais podem induzir, mesmo que involuntariamente, a conduta dos contribuintes, por exemplo para evitar o fato gerador de certo tributo novo ou agravado (SCHOUERI, 2005, p. 10), o que configura hipótese de tributo intencionalmente fiscal, mas com efeito indutor na economia (SCHOUERI, 2005, p. 29).

Há interessante distinção atribuída na doutrina portuguesa quanto à extrafiscalidade em sentido estrito e extrafiscalidade em sentido amplo.

A primeira contempla a extrafiscalidade em seu sentido próprio acima declinado, como conjunto de normas jurídico-tributárias que tem como finalidade principal ou dominante a promoção de certos resultados sociais ou econômicos.

De todo modo, pode-se considerar um rol mais amplo da extrafiscalidade que abarque a generalidade das normas fiscais de tributação ou não-tributação que veiculem finalidades extrafiscais acessórias ou mesmo que acabem produzindo secundariamente efeitos econômicos e sociais, situações que são frequentemente detectadas quando se analisam as normas tributárias e seus efeitos pragmáticos (NABAIS, 2009, p. 629-630).

Em suma, há ao lado das normas de caráter tipicamente extrafiscal outras normas tributárias das quais decorrem efeitos extrafiscais. Como visto, efeitos extrafiscais podem decorrer de qualquer norma tributária, mesmo daquelas tipicamente fiscais.

O elemento-chave que configurará uma norma tributária como extrafiscal será a presença de sua finalidade autorizadora do

exercício da competência tributária para que se atinja determinado fim constitucionalmente tutelado (CALIENDO, 2013, p. 171-206).

E mais, acrescente-se a esse arcabouço conceitual doutrinário que é plenamente possível, e não excludente, a convivência da finalidade fiscal arrecadatória do Estado ao lado da finalidade extrafiscal no mesmo tributo de modo consciente e desejado.

Segundo Lapatza não se pode definir tributo renunciando a análise de seus fins, reconhecendo como finalidade geral do tributo o sustento dos gastos públicos, visto esse sob viés do financiamento próprio dos gastos da máquina pública sustentado pelo fim arrecadatório da tributação (LAPATZA, 2007, p. 149-150).

De se considerar também o sistema tributário como instrumento da política econômica e social do Estado capaz de gerar efeitos no nível e na distribuição equitativa do gasto público pelo desestímulo ou incentivo de determinadas atividades econômicas que interferem na marcha da economia.

Sob o viés finalístico denomina-se de extrafiscal o 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 a intervir em dados conjunturais ou estruturais da economia.

Para tanto, o ordenamento jurídico, a doutrina e a jurisprudência têm reconhecido ao legislador tributário a possibilidade de estimular ou desestimular comportamentos, de acordo com os interesses prevalentes da coletividade fundados em finalidades constitucionais.

Aqui tem espaço uma tributação que não se revela neutra, a exemplo dos tributos marcados pelo regime progressivo (MANZONI, 1965, p. 21-25) ou regressivo, ou também pela concessão de benefícios e incentivos fiscais.

Com base na qualidade extrafiscal que os tributos podem assumir, Schoueri cuida das normas tributárias indutoras ou com efeitos indutores, indicando que a tributação não visa somente à cobertura das necessidades financeiras do Estado, mas também se dirigem a corrigir a repartição das rendas, garantir a livre-concorrência, reconhecendo que “a extrafiscalidade impõe a tributação para que o Estado obtenha efeitos não arrecadatórios, mas econômicos, políticos e sociais, na busca dos fins que lhe são impostos pela Constituição” (SCHOUERI, 2005, p. 327-337).

Diante dessas considerações teleológicas do tributo, fica evidente que, no âmbito das condutas não proibidas pelo ordenamento jurídico e evitando o custo e o risco de malferimento à liberdade material garantida

constitucionalmente, as normas tributárias de matiz extrafiscal são meios poderosos à disposição do Estado.

Pela extrafiscalidade forja-se poderoso instrumental para o planejamento intervencionista estatal, como alternativa estrategicamente democrática à norma proibitiva de certo comportamento que não realize objetivo socialmente desejado.

Os efeitos econômicos da tributação permitem a utilização do tributo como instrumento eficaz para implementação de políticas sociais e econômicas, ultrapassando as raias do interesse meramente arrecadatário fiscal, estimulando ou desincentivando comportamentos ou setores econômicos (SILVA, 2015, p. 28).

Um ponto que deve ser objeto atenção é a indução de comportamentos pelo viés dos objetivos sociais, a qual pode admitir o afastamento da política tributária da justiça fiscal para fins de realização da justiça social e acarretar distúrbios ao princípio da isonomia, bem como afetar a competitividade dos contribuintes empresariais (ZILVETI, 2010, p. 314-316).

Klaus Tipke e Joachim Lang apontam a necessidade de que a norma tributária com finalidade social, por ensejar desvios da capacidade contributiva, estribe-se em princípio justificativo para a preferência ou prejuízo tributários, o qual se sustenta diante de necessidade da econômica da medida para atingir certa finalidade constitucional, assim como diante da busca do bem comum e do merecimento nos favorecidos nos casos de medidas incentivadoras (TIPKE, 2008, p. 229-232).

Dessa forma, para evitar que existam distorções à justiça fiscal e à isonomia de tratamento dos contribuintes, a norma tributária extrafiscal deve conformar-se às normas fundamentais do sistema tributário constitucional, encontrando espaço de atuação segundo as diretrizes determinadas pelo poder constituinte, conforme análise empreendida em tópico abaixo.

Nesse sentido a norma extrafiscal possibilita a implementação de política fiscal orientada pelas exigências das políticas públicas relacionadas à realização dos direitos fundamentais sociais e econômicos constitucionalmente garantidos.

Nesse afã as normas tributárias extrafiscais podem cumprir um papel reformador, induzindo os agentes econômicos e sociais a pautarem seus comportamentos em determinado sentido desejado para o atingimento das finalidades das políticas públicas implementadoras dos programas constitucionais, que tem por fim último o bem comum em sentido amplo.

Esse efeito indutor positivo ou negativo de comportamentos sociais e econômicos das normas tributárias extrafiscais também pode cumprir papel conservador (BECKER, 2007, p. 631), de balanceamento e garantia do modelo econômico adotado constitucionalmente, ou seja, o regime capitalista social-liberal.

Com efeito, a ideia de conservadorismo do regime capitalista liberal de produção, encontrada inclusive nas proposições keynesianas, identificam a necessidade do intervencionismo estatal, com caráter compensatório, corretivo ou suplementar, paralisando-se no momento em que se atinja uma situação de pleno emprego (FALCÃO, 1957, p. 15-16).

Referida situação demonstra-se plenamente factível diante do instrumento da extrafiscalidade encaixada como meio de intervenção indireta do Estado para realização de finalidades sociais e econômicas imprescindíveis à garantia e desenvolvimento do modelo econômico adotado constitucionalmente.

### **3 FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL TELEOLÓGICO DA EXTRAFISCALIDADE**

No ordenamento jurídico brasileiro a extrafiscalidade tem fundamento constitucional, o que se extrai a partir da análise das normas e diretrizes que compõem o traçado do sistema tributário nacional e sua conexão com vetores axiológicos e programáticos veiculados nas normas sobre a ordem econômica e social e de garantias dos direitos fundamentais.

As normas constitucionais hodiernas ultrapassam o referencial tradicional de organização do Estado e dos seus Poderes [Constituição do Estado], a contemplar também a organização econômica e social [Constituição da Sociedade], o que se denota pelo tratamento dado aos direitos fundamentais e de sua projeção vertical e horizontal em direção às múltiplas relações sociais (GRECO, 2005, p. 170-172).

Na esteira dessa Constituição abrangente deve ser atribuída relevância impar aos objetivos fundamentais da República na Constituição Federal de 1988, com destaque à solidariedade social, ao lado da liberdade e da justiça (GRECO, 2005, p. 171-175).

A liberdade tem sentido estabilizador de garantia e proteção dos cidadãos e do próprio Estado, ao passo que a solidariedade, revestindo-se da mesma relevância fundamental, apresenta sentido modificador ou transformador nas searas da criação, modificação, interpretação e aplicação do Direito.

O perfil constitucional identificado no diploma fundamental de 1988 coloca a tributação e as normas de direito tributário em horizonte que ultrapassa o cipoal limitador do poder de tributar pela Constituição.

Há, entretanto, a dotação do tributo com foco transcendente à finalidade fiscal de financiamento das atividades estatais para também contemplar a sua justificação conforme os objetivos da República, no sentido da construção de uma sociedade livre, justa e solidária (GRECO, 2005, p. 176-177); considere-se ainda a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos.

Frise-se que o Estado brasileiro, e por lógica a tributação decorrente do exercício do poder inerente, encontram fundamentos nos ideais e ditames da cidadania, da dignidade da pessoa humana e dos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa.

Dessa forma, fica evidente que os objetivos constitucionais da República, e especificamente os objetivos e programas sociais e econômicos encampados no texto constitucional condicionam as ações estatais em todos os seus níveis.

Também as normas do Direito tributário, decorrentes desse regime constitucional, necessitam ser implementadas e interpretadas não apenas em função da liberdade, no seu viés protetivo, mas também como poderoso instrumento em função da realização dos objetivos constitucionais como elemento indissociável da função promocional do Direito.

Pode-se entender que a tributação não se sucumbe a exercer um papel neutro quando se está diante da necessidade de se implementar os objetivos constitucionais traçados na organização do Estado e da Sociedade.

É evidente o papel ativo do exercício do poder de tributar, direcionado à busca de recursos financeiros diante de manifestações de capacidade contributiva para realização dos objetivos constitucionais (MANZONI, 1965, p. 20-26).

Nesse terreno a extrafiscalidade tem relevante potencial como instrumento à disposição do Estado para cumprir seus objetivos constitucionais.

O campo das normas do sistema tributário nacional encontra-se repleto de normas de pretensão extrafiscal conectadas com as finalidades e objetivos constitucionais, o que permite evidenciar o regime da extrafiscalidade no bojo do regime jurídico tributário constitucional.

Para fins de desvendar o regime das normas extrafiscais na Constituição Federal importa partir da ideia de que o constituinte originário pautou uma Constituição dirigente e minudente na busca do equilíbrio entre os modelos capitalista-liberal e o intervencionista-social como forma de garantia da preservação dos elementos essenciais do sistema capitalista de produção.

Assim, a tributação se reveste da extrafiscalidade em hipóteses que demonstrem necessário incentivar ou desestimular determinado comportamento no mercado econômico ou na sociedade com vistas à manutenção do equilíbrio entre os objetivos e finalidades encampados pela Constituição Federal.

A extrafiscalidade pode ser vista no seio do grande dilema constitucional de garantir e promover o desenvolvimento dos fatores de produção tanto sob o viés da força do capital como também, em contraponto, sob o viés da satisfação dos anseios e necessidades sociais.

Seguindo as diretrizes de Guilherme Mendes, pode-se dizer que a procura pela identificação das normas com caráter extrafiscal no sistema tributário nacional revela a existência de categorias de normas autorizativas, impositivas ou bloqueadoras da extrafiscalidade (MENDES, 2009, p. 196-202).

A classificação apresentada possibilita diferenciar as normas tributárias extrafiscais conforme o grau de discricionariedade do legislador tributário para estimular e ou desestimular comportamentos à vista de certos valores e finalidades albergados no texto magno.

No citado plano classificatório tem-se como normas autorizativas da extrafiscalidade aquelas que estão à disposição do poder de tributar para atingir certa finalidade como as relativas à seletividade do ICMS, progressividade no tempo do IPTU e a possibilidade de incentivos fiscais regionais pela União.

Amolda-se nessa categoria também a medida tributária prevista constitucionalmente no §13, do art. 195, da Constituição Federal, que prevê a desoneração da folha de salários e demais rendimentos dos agentes econômicos por meio da substituição da base de cálculo da contribuição previdenciária para recair sobre a receita bruta.

Já as normas impositivas extrafiscais são aquelas que obrigam o Estado à utilização do tributo com a finalidade intrinsecamente relacionada, como, por exemplo, o ITR em função da produtividade da propriedade rural, bem como o tratamento diferenciado e favorecido das microempresas e empresas de pequeno porte, bem como a seletividade do IPI.

Por fim, as normas bloqueadoras da extrafiscalidade evidenciam-se nas hipóteses em que esta não tem espaço de atuação, a exemplo das normas de imunidades, bem como na vedação de privilégios fiscais às empresas estatais não extensíveis ao setor privado e a não-cumulatividade do IPI e ICMS no sentido de imposição da neutralidade fiscal.

#### **4 O REGIME JURÍDICO DA EXTRAFISCALIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL**

Pelo que se expôs até aqui e levando em conta os elementos que compõe o conceito de extrafiscalidade em seu sentido jurídico torna-se indene de dúvidas sobre a adoção juspositiva dessa figura no ordenamento jurídico nacional em sede constitucional.

Por óbvio que sendo extrafiscalidade instrumento ou mecanismo intrinsecamente relacionado à tributação exige-se sua fundamentação no âmbito do regime jurídico constitucional, posto que a matiz justificadora e conformadora do poder de tributar encontra seu delineamento e sustentáculo na norma constitucional.

Ao se debruçar sobre o texto constitucional ou mesmo sobre as normas gerais de direito tributário, a exemplo do Código Tributário Nacional, não se verificará o tratamento expresso e minudente a respeito da extrafiscalidade, senão em previsões esparsas abrigadas em hipóteses constitucionais teleológicas, conforme analisado alhures.

De todo modo é premente assentar o regime constitucional da extrafiscalidade para se verificar os seus limites e possibilidades como instrumento de planejamento interventivo do Estado por meio de normas tributárias no sentido da promoção de finalidades constitucionalmente albergadas.

##### **4.1 Conformação da norma tributária extrafiscal aos elementos teleológicos constitucionais na ordem econômica e social**

O ponto de partida para se buscar a conformação constitucional da extrafiscalidade é a ideia de que ela está relacionada ao exercício do poder de tributar, bem como que pode ser analisada sob a ótica de mecanismo de intervenção estatal na ordem econômica e social, e, por fim, encontra-se fundamentalmente atrelada a finalidades constitucionais.

Desse modo, a referência hermenêutica do regime jurídico constitucional da extrafiscalidade deve direcionar-se a partir das normas

jurídicas que tratam do papel econômico e social do Estado, das finalidades tuteladas pela Constituição Federal e do sistema tributário nacional.

Esclarecedora a lição de Lapatza que advoga no sentido de que a tributação extrafiscal deve respeitar as exigências mínimas do princípio da capacidade, os fins colimados pelo legislador devem ser correspondentes aos fins pretendidos e amparados pela Constituição, bem como que a consecução de tais objetivos deve ser reservada ao Estado e demais entes públicos de modo que possa influir ou refletir no nível de gasto público ou em sua distribuição, direta ou indiretamente (LAPATZA, 2007, p. 150).

O papel do Estado na ordem econômica é preponderantemente de agente normativo e regulador, devendo exercer as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado, conforme se extrai do artigo 174 da Constituição Federal.

A exploração direta de atividade econômica pelo Estado, com ressalva das autorizações constitucionais, só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

No que diz respeito a essa atividade interventiva do Estado na ordem econômica importam as disposições do artigo 170 da Constituição Federal, o qual estabelece seja a ordem econômica fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, com a finalidade de assegurar a dignidade da existência de todos, pautada nos ditames da justiça social.

Determina o referido dispositivo constitucional que a ordem econômica seja orientada pelos princípios da soberania nacional, da propriedade privada, da função social da propriedade, da livre concorrência, da defesa do consumidor, da defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação.

Citam-se também os princípios da redução das desigualdades regionais e sociais, da busca do pleno emprego e do tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras que tenham sua sede e administração no país.

De outra sorte, na ordem social e considerando os paradigmas do Estado Social e Democrático de Direito, a Constituição exige papel ativo do Estado para a garantia material dos direitos fundamentais sociais tendo como suporte o primado do trabalho e como objetivos o bem-estar e a justiça social.

Incumbirá ao Estado cumprir as disposições e programas constitucionais na ordem social com a finalidade de promover e garantir a realização dos direitos à educação, à saúde, à alimentação, ao trabalho, à moradia, ao lazer, à segurança, à previdência social, à proteção à maternidade e à infância, à assistência aos desamparados, dentre outros direitos fundamentais sociais albergados pela Constituição Federal.

As disposições constitucionais relativas à ordem econômica e social dão as diretrizes e balizas para o desenho do regime constitucional da extrafiscalidade.

Assim, a extrafiscalidade como instrumento de intervenção do Estado por meio de normas tributárias, deve observar os limites de sua aplicação conforme os objetivos e princípios que embasam a ordem econômica e social, conformando-se sua existência e validade às finalidades constitucionais decorrentes da atuação estatal na economia e na sociedade.

#### **4.2 Conformação da norma tributária extrafiscal às limitações constitucionais do poder de tributar**

Por sua vez, no que se refere às normas do sistema tributário nacional a revelação do regime jurídico constitucional da extrafiscalidade exige a identificação e análise das normas conformadoras do poder de tributar relativamente à competência tributária, ao regime constitucional dos tributos e ao núcleo dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

Nesse ponto impende afirmar que “se o instrumento escolhido para o exercício das faculdades regulatórias da atividade econômica ou social forem os tributos, o regime jurídico que lhes é peculiar incidirá plenamente” (ATALIBA, 1968, p. 166).

Assim, a utilização do tributo é sempre limitada pelos princípios constitucionais específicos e gerais, seja para qualquer finalidade com o qual é empregado, fiscal ou extrafiscal.

Na senda tributária, o primeiro ponto que merece enfoque ao se buscar a identificação do regime jurídico constitucional da extrafiscalidade diz respeito à competência para o exercício do poder de tributar.

A competência tributária à luz da extrafiscalidade torna necessária a interlocução com a dimensão constitucional das discriminações de competências administrativas ou regulatórias de cada ente federado.

Dessa forma, o exercício do poder de tributar relativamente às normas que tenham por finalidade algum objetivo extrafiscal tutelado

constitucionalmente deve estar atrelado também à competência regulatória do ente público tributante.

Tem-se, então, que são complementares as competências estatais relacionadas ao poder regulador e ao poder de tributar, de modo que este último, ao veicular normas tributárias com efeitos indutores de comportamento tem seu alcance restringido pelo alcance do primeiro.

Ao tratar da rigidez do sistema e da extrafiscalidade Geraldo Ataliba ensina que somente pode ser exercida pelo tributo a intervenção econômica ou regulação social, por ele nomeada de ação ordinatória, na esfera de competências da pessoa política que exercita essa atividade ordinatória (ATALIBA, 1968, p. 166-167).

Esse também é o escólio de Sampaio Dória para quem deve estar incluída entre as matérias da legítima competência legislativa constitucional do ente tributante a política que o legislador pretende servir com a discriminação fiscal, dado que não se pode admitir a regulamentação indireta por instrumentos de ação tributária quando vedada a regulamentação direta por determinado ente público por estar fora de sua competência administrativa e material (DÓRIA, 1926, p. 199).

De se concluir, portanto, que da relação entre a competência tributária e a competência regulatória decorre que as normas tributárias de natureza extrafiscal com efeitos indutores na ordem econômica ou social prescindem cumulativamente da afirmação positiva quanto à competência tributária e quanto à competência material da pessoa jurídica de direito público sobre seu objeto de alcance extrafiscal (SCHOUERI, 2005, p. 329).

Por sua vez, quanto ao balizamento do legislador ordinário na tarefa de realizar a tributação extrafiscal, além da observância aos limites da competência tributária e competência regulatória, bem como do suporte necessário quanto ao direcionamento das finalidades amparadas e garantidas constitucionalmente, impõe-se que sejam obedecidos os princípios e regras do sistema tributário nacional, especialmente no que diz respeito aos ditames da legalidade, liberdade e isonomia.

Quanto à legalidade o próprio sistema tributário, com vistas ao exercício da função extrafiscal de determinados tributos prevê a derrogação ou mitigação de certas balizas legais ao poder de tributar.

A mitigação à legalidade estrita veiculada pelo próprio texto constitucional é indicador seguro do sentido extrafiscal desejado pelo constituinte deixando à mostra o desiderato do tributo ser utilizado também

como instrumento para a consecução das finalidades econômicas e sociais próprias de seu texto dirigente.

Assim, a suavização da legalidade no campo do exercício do poder de tributar determinada em certas hipóteses no texto constitucional é elemento característico que permite afirmar a natureza preponderantemente extrafiscal de alguns tributos.

É o que se verifica pela possibilidade aberta ao Poder Executivo para manipulação, por meio de decreto, em relação às alíquotas dos tributos do imposto de importação, imposto de exportação, imposto sobre produtos industrializados, imposto sobre operações financeiras de crédito, câmbio, seguros e títulos e valores mobiliários inclusive o ouro como ativo financeiro ou cambial.

Claro que, quando não excepcionado pelo próprio texto constitucional, o princípio da legalidade deve ser observado em todos os seus termos na previsão da regra matriz de incidência tributária de todos os tributos.

Essa observância obrigatória atinge inclusive aqueles tributos com efeitos preponderantemente extrafiscal, como sói ocorrer, por exemplo, com algumas contribuições sociais que não tem o seu regime jurídico excepcionado constitucionalmente quanto ao cumprimento integral dos princípios da legalidade e reserva legal tributárias.

No aspecto jurídico-formal a extrafiscalidade pode assumir qualquer tipo de norma tributária, seja ela de imposição tributária, agravamento da tributação, isenção e desoneração tributária, benefícios e incentivos fiscais.

A conduta exacional é uma via à disposição para a intervenção estatal qualificada no seio da extrafiscalidade propriamente dita, direcionadora de certas condutas desejadas social e economicamente, como ocorre, por exemplo, quando se consideram políticas de majoração da tributação nas importações<sup>2</sup> com a finalidade preponderante de proteção e incentivo do mercado industrial interno.

Todavia, no campo da extrafiscalidade o recurso à não tributação ou menos tributação é mais comum e frequente do que a utilização da imposição tributária ou majoração do tributo.

Quanto aos regimes jurídicos tributários constitucionais também é possível que a extrafiscalidade seja utilizada como instrumento por

---

<sup>2</sup> De se anotar que a intervenção estatal por meio de tributação extrafiscal no contexto do mercado externo deve ser conduzida com atenção a outros direcionamentos constitucionais e jurídicos, a exemplo dos princípios da cooperação internacional e do tratamento nacional.

quaisquer espécies tributárias<sup>3</sup>, como impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios.

Para as contribuições especiais, inobstante sua utilização como veículo indutor de comportamento dos contribuintes, assume relevância a peculiaridade da destinação vinculada do produto de sua arrecadação como elemento que conforma seu fato gerador com relação à finalidade constitucional para a qual foi instituída (SCHOUERI, 2002, p. 246-247).

## **5 LIMITES E POSSIBILIDADES DE DISCRIMINAÇÃO PELA NORMA TRIBUTÁRIA EXTRAFISCAL**

Partindo-se do conceito de que a extrafiscalidade é instrumento do qual se vale o “Estado incitador” (ÁVILA, 2005, p. 137), por meio do tributo, para fins de intervenção na ordem econômica e social com vistas a influenciar a conduta das pessoas e dos agentes econômicos, torna-se patente a existência da segregação no universo de todos os contribuintes daqueles a quem a norma tributária extrafiscal se direciona a promover ou inibir certo comportamento com determinada finalidade.

Essa ideia de segregação traz à tona a necessidade de se refletir sobre a isonomia no que tange às normas tributárias extrafiscais, dado o seu pressuposto potencial discriminador no rol dos contribuintes em geral.

É certo que o princípio da isonomia ou igualdade no campo tributário, ao lado da legalidade, pode ser colocado como estandarte fundamental clássico da limitação ao poder de tributar.

A doutrina tributária não vacila em determinar que a observância da igualdade no campo tributário é pressuposto do exercício da competência tributária, de modo que se impõe a incidência uniforme de normas tributárias impositivas ou de benefícios a todos os contribuintes que se encontrem em situação equivalente e realizem o fato gerador, sendo apresentado como critério de discriminação necessário a capacidade contributiva, a qual

<sup>3</sup> Inobstante as diversas teorias classificatórias doutrinárias observa-se que o Supremo Tribunal Federal se manifestou sobre as espécies tributárias na sistemática da Constituição Federal de 1988 esclarecendo que as diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação, são as seguintes: a) os impostos; b) as taxas; c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria; c.2. para fiscais, que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social, c.2.1.2. outras de seguridade social, c.2.1.3. sociais gerais; c.3. especiais: c.3.1. de intervenção no domínio econômico e c.3.2. corporativas; e d) os empréstimos compulsórios. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 447, Rel. Min. Octavio Gallotti, voto do Min. Carlos Velloso, julgamento em 5-6-1991, Plenário, DJ de 5-3-1993; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 138284, Relator Ministro CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 1 jul. 1992, DJ 28 ago. 1992, p. 15-16).

impõe o tratamento tributário diferenciado na medida proporcional das desigualdades da capacidade econômica<sup>4</sup>.

Independente do tributo se qualificar como fiscal ou extrafiscal o regime tributário constitucional aplica-se integralmente, inclusive quanto à exigência da igualdade.

Todavia, é necessário aprofundar as reflexões relativas à isonomia tributária quando se trata de considerar o tributo dotado de caráter extrafiscal em sentido estrito<sup>5</sup>, especialmente porque é incito à concretização do desiderato da extrafiscalidade que a aplicação da norma propõe situação de discriminação quanto aos seus destinatários.

## 5.1 A norma tributária extrafiscal e a categorização de contribuintes: discriminação em relação a finalidades constitucionais

A discriminação é inerente à norma extrafiscal porque a finalidade é atingir ou influenciar comportamentos de certos agentes ou grupos sociais e econômicos para que possam direcionar sua conduta para a realização da finalidade constitucional buscada.

O tributo extrafiscal não impõe o comportamento desejado, uma vez que a conduta tributada é lícita e não proibida pelo ordenamento jurídico, de modo que também não se impõe nenhuma sanção tributária, entretanto, sob o aspecto econômico a adoção de certo comportamento pode se tornar menos ou mais atrativo em razão da tributação.

Nesse ponto é que se apresenta a diferenciação entre categorias de contribuintes decorrente da aplicação da norma tributária extrafiscal.

Pode-se entender que a norma tributária extrafiscal estabelece inicialmente uma diferenciação entre duas categorias de contribuintes: de um lado aqueles que são destinatários da norma promotora ou

---

<sup>4</sup> Nesse sentido encontram-se referências nas seguintes obras: TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário. (Steuerrecht)**. V. I. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2008, p. 200; ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 160; CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 99; HERRERA MOLINA, Pedro M. **Capacidad económica y sistema fiscal**. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 73.

<sup>5</sup> Consideram-se tributos extrafiscais em sentido estrito, no âmbito da intervenção do Estado sobre a economia, ao lado dos tributos intencionalmente fiscais mas com efeitos indutores, aqueles que são criados com a finalidade principal de induzir os contribuintes a adotarem comportamentos positivos ou negativos no ambiente econômico ou social em razão do tributo. (Cf.: ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 432; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 29, 32-33).

desincentivadora de certo comportamento lícito; e de outro lado aqueles que já realizam ou não realizam a conduta que a norma extrafiscal visa incentivar ou desincentivar com vistas ao atingimento de alguma finalidade constitucional, e, portanto, estão fora do seu raio de incidência normativa (FOLLONI, 2014, p. 207-209).

O critério de discriminação que norteia a segregação entre as categorias de contribuintes realizada pela norma tributária extrafiscal não é norteado pela capacidade contributiva, pois em nada se relaciona a conduta promovida ou desincentivada pela norma tributária com a capacidade econômica dos contribuintes, mas sim com a realização de finalidades constitucionais, de modo que “a capacidade econômica do contribuinte não é o critério de aferição da igualdade interclasses nos tributos extrafiscais” (FOLLONI, 2014, p. 209).

Desse modo a análise sobre a conformação da norma extrafiscal com o princípio da isonomia tributária coloca-se em ambiente diverso da análise da capacidade contributiva, posto que o que se deve perquirir é se a discriminação entre as categorias de contribuintes é válida sob o ponto de vista da realização das finalidades constitucionais a que se direciona a norma tributária extrafiscal.

A aferição sobre a validade da discriminação produzida pela norma tributária extrafiscal deve ocorrer por meio do controle de proporcionalidade, tendo em vista que para a realização de determinada finalidade constitucional a norma tributária extrafiscal utilizará critério de discriminação que pode colidir em tese com outros desideratos e princípios constitucionais. Isso ocorre porque, muitas vezes, os meios eleitos para promover a consecução de princípios constitucionais pela tributação extrafiscal podem restringir outros princípios de mesma estatura como a liberdade ou mesmo a igualdade.

É assente na doutrina jurídica<sup>6</sup> que o recurso ao controle de proporcionalidade deve ser o critério para aferição da validade da norma tributária extrafiscal.

O exame da validade da norma extrafiscal sob os auspícios da doutrina do controle da proporcionalidade (ALEXY, 2008, p. 116-121) deve

---

<sup>6</sup> Nesse sentido encontram-se referências nas seguintes obras: ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 161-162; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 295; VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 249-251.

recair sobre a análise da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito da norma tributária extrafiscal.

No que diz respeito à adequação é preciso se ater sobre se a norma tributária extrafiscal está ligada à promoção de determinada finalidade constitucional, de modo que o controle aqui é o amparo ou fundamento constitucional da finalidade perseguida pela norma tributária extrafiscal e o meio utilizado.

Tem-se por adequada a medida que promove ou visa promover determinada finalidade constitucional, não sendo imperativo que seja a melhor medida, mas que seja adequada para o fim constitucional pretendido (ÁVILA, 2014, p. 208-213).

No quadrante da necessidade deve ser examinado se a tributação extrafiscal é o meio menos restritivo do direito fundamental ou princípio constitucional que aparenta colidir com a finalidade constitucionalmente almejada.

Assim, é preciso saber se há meios alternativos e que sejam menos restritivos a direitos fundamentais ou princípios constitucionais do que a norma tributária extrafiscal para o alcance da finalidade constitucional a ser por ela promovida (ÁVILA, 2014, p. 208-213).

Por fim, o exame da proporcionalidade em sentido estrito envolve o exame complexo sobre se as vantagens decorrentes da promoção da norma extrafiscal são proporcionais às desvantagens ou restrições causadas pela sua adoção (ÁVILA, 2014, p. 216-217).

A norma tributária extrafiscal afeta a isonomia, direito fundamental com “privilégio axiológico” (BORGES, 1996, p. 31) no constitucionalismo, de modo que apenas finalidades de alto grau de relevância constitucional poder justificar a restrição à isonomia trazida pela norma tributária extrafiscal ao estabelecer critérios de discriminação entre os contribuintes destinatários e não destinatários da norma.

## **5.2 A norma tributária extrafiscal sob a égide da capacidade contributiva**

Inobstante as normas tributárias extrafiscais fundamentam-se em critérios de discriminação relacionados a elementos teleológicos constitucionais, não se deve olvidar que a norma extrafiscal sujeita-se inteiramente ao regime jurídico tributário (SCHOUERI, 2005, p. 34), de modo que a capacidade contributiva encontra seu espaço de observância obrigatória no seio da incidência da tributação extrafiscal no que diz respeito à igualdade no campo dos destinatários da norma.

Assim, se a norma tributária extrafiscal impuser a distinção entre a categoria dos contribuintes destinatários e os não destinatários da norma indutora de certo comportamento positivo ou negativo, ou mesmo se ela se destinar indistintamente a todos os contribuintes, impõe-se para sua validade a curvatura aos ditames da capacidade contributiva.

Nesse ponto a capacidade contributiva apresenta-se imperativa como corolário da isonomia tributária e da eficiência da norma extrafiscal.

Como estandarte da isonomia tributária a capacidade contributiva deve impor limites de proteção ao mínimo existencial e vedação ao confisco com relação aos contribuintes atingidos pela tributação extrafiscal.

Já como instrumento da eficiência da norma extrafiscal a capacidade contributiva deve nortear a definição de parâmetros de sua incidência de modo que possa interferir com semelhante intensidade na esfera de liberdade dos contribuintes destinatários da norma para garantia da indução ao comportamento almejado, evitando na aplicação prática da norma que certos contribuintes sejam realmente mais onerados ou desonerados e outros não sintam o seu reflexo indutor em razão de sua maior capacidade econômica.

Por exemplo, a hipótese da contribuição previdenciária sobre receita bruta prevista no §13, do artigo 195, da Constituição Federal, decorrente da permissão de substituição da contribuição previdenciária patronal ou empresarial sobre folha de salários e demais rendimentos, prevista no inciso I, “a”, do *caput* do mesmo artigo, elege como diretriz para discriminação os setores econômicos.

O critério da discriminação de setores econômicos foi atribuído constitucionalmente ao legislador para realizar a substituição da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários e demais rendimentos pela contribuição previdenciária incidente sobre receita ou faturamento, com a finalidade extrafiscal de desoneração tributária daquela primeira base.

A discriminação de setores econômicos configura-se também como o critério eleito constitucionalmente para fins de que o legislador tributário estatua a aplicação do regime de não-cumulatividade à contribuição previdenciária substitutiva.

Todas as diretrizes expostas anteriormente devem balizar a seleção dos setores econômicos<sup>7</sup> pelo legislador ordinário para fins

<sup>7</sup> Informações preliminares sobre os setores econômicos desonerados e seus impactos fiscais podem ser avaliados à luz do seguinte estudo: AFONSO, José Roberto; BARROS, Gabriel Leal de. Desoneração da folha: renúncia revisitada. In: **Nota técnica**. Rio de Janeiro/São Paulo: Fundação Getúlio Vargas - FGV/IBRE, set. 2013. Disponível em: <http://portalibre.fgv.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A7C82C540EE9EC401412C143C7F0C77>. Acesso em: 02. out. 2019.

da aplicação da contribuição previdenciária substitutiva e de seu regime não-cumulativo.

A seleção de setores econômicos necessita ter suporte nas finalidades constitucionais a serem alcançadas pela medida da contribuição previdenciária substitutiva e sua respectiva não-cumulatividade, quando o caso.

Assim, apresenta-se imperioso que o legislador selecione os setores econômicos conforme a verificada necessidade de desoneração da folha de pagamentos, por exemplo, nos casos de utilização intensiva de mão-de-obra, inclusive quanto ao objetivo de formalização de contratos de trabalho, bem como nos casos de necessidade de maior competitividade nos preços dos produtos segundo diretrizes de políticas econômicas e sociais.

A utilização do sistema tributário para realização de políticas econômicas e sociais impõe a necessidade da observância estrita aos objetivos constitucionais autorizadores da medida, bem como aos critérios discriminadores legítimos guarnecidos no texto constitucional.

Por fim, anote-se que, se a política tributária extrafiscal adotada circunscrever benefícios fiscais eleva-se o potencial de se tornar fonte de injustiça fiscal na medida em que podem consubstanciar privilégios de grupos de pressão que gravitam nas esferas do poder e capturam o legislador, capaz de gerar perturbação à isonomia no seu viés da livre concorrência (SANCHES, 2010, p. 59-63).

## CONCLUSÃO

Propôs-se com a presente investigação lançar reflexões acerca da fundamentação da extrafiscalidade no campo jurídico-constitucional, partindo-se da teoria funcional do direito com vistas a evidenciar a natureza promocional que a envolve.

A tributação se reveste da extrafiscalidade em hipóteses que demonstrem necessário incentivar ou desestimular determinado comportamento no mercado econômico ou na sociedade com vistas à manutenção do equilíbrio entre os objetivos e finalidades encampados pela Constituição Federal.

Por meio do poder de tributar pode-se almejar, além da típica função arrecadatória, a indução de condutas positivas ou negativas dos contribuintes, tomado como instrumento da política econômica e social do Estado, capaz de gerar efeitos no nível e na distribuição equitativa do gasto público pelo desestímulo ou incentivo de determinadas atividades econômicas que interferem na marcha da economia.

As disposições constitucionais relativas à ordem econômica e social dão as diretrizes e balizas para o desenho do regime constitucional da extrafiscalidade.

Assim, a extrafiscalidade como instrumento de intervenção do Estado por meio de normas tributárias, deve observar os limites de sua aplicação conforme os objetivos e princípios que embasam a ordem econômica e social, conformando-se sua existência e validade às finalidades constitucionais decorrentes da atuação estatal na economia e na sociedade.

Sob o aspecto jurídico-formal a extrafiscalidade pode assumir qualquer tipo de norma tributária, seja ela de imposição tributária, agravamento da tributação, isenção e desoneração tributária, benefícios e incentivos fiscais. É possível que a extrafiscalidade esteja presente direta ou indiretamente, em maior ou menor grau, em quaisquer das espécies tributárias, como impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios.

A norma tributária extrafiscal deve ser lida à luz do princípio da isonomia, de modo que apenas finalidades de alto grau de relevância constitucional poder justificar a restrição trazida pela norma tributária extrafiscal ao estabelecer critérios de discriminação entre os contribuintes destinatários e não destinatários da norma.

Assim, a utilização do sistema tributário para realização de políticas econômicas e sociais impõe a necessidade da observância estrita aos objetivos constitucionais autorizadores da medida, bem como aos critérios discriminadores legítimos autorizados pelo texto constitucional.

## REFERÊNCIAS

ALEXY, R. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad.: Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

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

ÁVILA, H. (org.). **Fundamentos do Estado de Direito: estudos em homenagem a Almiro do Couto e Silva**. São Paulo: Malheiros, 2005.

ÁVILA, H. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ÁVILA, H. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

ÁVILA, H. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

BECKER, A. A. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2007.

BOBBIO, N. **Da estrutura à função**. Novos estudos de Teoria do Direito. Tradução Daniela Beccaccia Versiani. Barueri: Manole, 2007.

BORGES, J. S. M. Significação do princípio da isonomia na Constituição de 1988. **Revista trimestral de Direito Público**, São Paulo, n. 15, p. 31.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Nota explicativa**. Considerações sobre o PL 863/2015. Abril de 2015. Disponível em: [http://www.fazenda.gov.br/area-destaques/consideracoes-sobre-o-pl-8632015-2013-desoneracao/at\\_download/arquivo](http://www.fazenda.gov.br/area-destaques/consideracoes-sobre-o-pl-8632015-2013-desoneracao/at_download/arquivo). Acesso em: 2 out. 2019.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Desoneração da folha de pagamento**: estimativa de renúncia e metodologia de cálculo. Brasília, 2015. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/gastos-tributarios/renuncia-fiscal-setorial/relatorioidas-desoneracoes/desoneracao-da-folha-metodologia-e-resultados-ate-nov-2014.pdf>. Acesso em: 2 out. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 447, Rel. Min. Octavio Gallotti, voto do Min. Carlos Velloso, julgamento em 5-6-1991, Plenário, DJ de 5-3-1993; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 138284, Relator Ministro CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 1 jul. 1992, DJ 28 ago. 1992, p. 15-16.

BURDEAU, G. **Traité de Science Politique**. Vol. VII, Paris, 1957.

CALIENDO, P. Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal. In: **Revista do Programa de pós-graduação da UFC**, v. 33.2, jul./dez. 2013, p. 171-206.

CARRAZZA, R. A. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

DÓRIA, A. Roberto S. **Princípios constitucionais**. São Paulo: Editora São Paulo, 1926.

FALCÃO, A. A. Keynes e a teoria geral. **Revista do Serviço Público**, Rio de Janeiro, v. 74, jan. 1957, p. 15-16.

FOLLONI, A. **Isonomia na tributação extrafiscal**. Jan.-Jun. 2014. São Paulo: Revista Direito GV, 2014, p. 207-209.

GRECO, M. A. Solidariedade social e tributação. In: **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo, Dialética, 2005.

HERRERA MOLINA, P. M. **Capacidad económica y sistema fiscal**. Madrid: Marcial Pons, 1998.

LAPATZA, J. J. F. **Direito tributário** - teoria geral do tributo. São Paulo: Manole, 2007.

MANZONI, I. **Il principio di capacità contributiva nell'Ordinamento costituzionale italiano**. Tornio: Giapichelli, 1965.

MENDES, G. A.S. Extrafiscalidade: análise semiótica. 2009. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, 2009.

NABAIS, J. C. **O dever fundamental de pagar impostos**. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almeda, 2009.

SANCHES, S. **Justiça fiscal**. Coimbra: FFS, 2010.

SCHOUERI, L. E. **Contribuição ao estudo do regime jurídico das normas tributárias indutoras como instrumento de intervenção sobre o domínio econômico**. Tese apresentada em concurso de Professor Titular do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: USP, 2002.

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

SILVA, S. T. **Direito fiscal - teoria geral**. 2ª ed. Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra, 2015.

TIPKE, K. **Direito tributário (Steuerrecht)**. Vol 1. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.

VELLOSO, A. P. **Princípio da Isonomia Tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

ZILVETI, F. A. **A evolução da teoria da incidência**. Análise histórica das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário. Tese de livre-docência apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: USP, 2010.