

**XXIV CONGRESSO NACIONAL DO  
CONPEDI - UFMG/FUMEC/DOM  
HELDER CÂMARA**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II**

**MARIA LÍRIDA CALOU DE ARAÚJO E MENDONÇA**

**ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**

**VALCIR GASSEN**

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

#### **Diretoria – Conpedi**

**Presidente** - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS

**Vice-presidente Sudeste** - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM

**Vice-presidente Nordeste** - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR

**Vice-presidente Norte/Centro** - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP

**Secretário Executivo** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC

**Secretário Adjunto** - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

#### **Conselho Fiscal**

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR

Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches - UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)

Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

**Representante Discente** - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

#### **Secretarias**

**Diretor de Informática** - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC

**Diretor de Relações com a Graduação** - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU

**Diretor de Relações Internacionais** - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC

**Diretora de Apoio Institucional** - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC

**Diretor de Educação Jurídica** - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM

**Diretoras de Eventos** - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA

**Diretor de Apoio Interinstitucional** - Prof. Dr. Vladimir Oliveira da Silveira – UNINOVE

---

D598

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFMG/  
FUMEC/Dom Helder Câmara;

coordenadores: Maria Lírida Calou De Araújo E Mendonça, Antônio Carlos Diniz Murta,  
Valcir Gassen – Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-095-4 7

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: DIREITO E POLÍTICA: da vulnerabilidade à sustentabilidade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2 Direito tributário. 3.  
Direito financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI - UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara  
(25. : 2015 : Belo Horizonte, MG).

CDU: 34

---



# XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC /DOM HELDER CÂMARA

## DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

---

### **Apresentação**

A coletânea que ora prefaciamos resulta dos 29 artigos científicos apresentados no Grupo de Trabalho DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II, sob nossa Coordenação, no XXIV Congresso Nacional do CONPEDI/BELO HORIZONTE, realizado na UFMG, na Universidade FUMEC e na Escola Superior Dom Hélder Câmara.

Com o intuito de fazer-se uma organização didática e lógico-sequencial das temáticas, a presente coletânea foi estruturada em quatro partes, cada uma com subdivisões internas (capítulos sequenciais, representando os diversos artigos apresentados).

Assim, a Parte I agrupou artigos sobre Princípios Constitucionais Tributários". Na sequência, a obra traz uma segunda parte, intitulando-se Teoria Geral do Direito Tributário e do Direito Financeiro", Por sua vez, a terceira parte do livro agrupa textos sobre Extrafiscalidade Tributária", encerrando-se com a parte final da obra, que reúne artigos sobre a ampla temática do "Direito Tributário e Direito Privado".

As temáticas colacionadas nesta obra demonstram, com originalidade e ousadia, as dificuldades vicenciadas pela sociedade brasileira quanto à imposição tributária, rotineiramente desmedida e de difícil compreensão mesmo para quem milita na área; e, por que não dizer, sob diferentes enfoques, não só insuficiente - tanto para o gestor público na sua busca contínua em amealhar, receitas mas também ao sujeito passivo que, sabidamente, tem o discurso pronto de que o que paga não retorna sem o conhecimento exato - se é que alguém o teria - do funcionamento e gestão da gigantesca máquina estatal fracionada em 03 (três) esferas de tributação.

Hodiernamente este drama, na relação estado exator e sociedade exaurida, se faz crescente quando convivemos com uma das maiores crise político-econômica de nossa história e a grande parte do que se vê como alternativa de solução proposta pelo Estado se configura, pura e simplesmente, com alternativas agressivas de maior tributação e nítida tiebeza quando à redução de gastos estatais, flagrantemente solapados pelas instâncias legislativas por pressões corporativas, setoriais ou mesmo populistas, mais preocupadas com seu interesse do

que pelo conjunto da sociedade brasileira; demonstrando, assim, o quanto egoísta podemos, enquanto sociedade civil, ser em períodos nebulosos onde a renúncia, abnegação e trabalho conjunto seriam imprescindíveis para sairmos desta letargia econômica.

No mais os organizadores e prefaciadores desta obra registram os cumprimentos a todos os coautores, que souberam, primeiramente, redigir destacados textos em temáticas atrativas e atuais na seara do Direito Tributário e Financeiro brasileiro, e, após tê-los aprovados em rigoroso processo seletivo, os apresentados e os defendidos nos críticos debates que se desenvolveram no âmbito deste Grupo de Trabalho.

Ainda, um agradecimento especial é consignado à Diretoria do CONPEDI, em nome dos Professores Doutores Raymundo Juliano Feitosa e Orides Mezzaroba, pela confiança depositada nos nomes deste trio de coorganizadores para a condução presencial dos trabalhos do GT e, agora, para a organização da obra, bem como um agradecimento especial à acolhida proporcionada pelas instituições de ensino superior que organizaram o evento, quais sejam, UFMG, FUMEC e DHC. Os leitores, destinatários últimos deste esforço editorial, têm, neste livro, a reunião de vários, atualizados e profundos textos para os servir, resultantes de pesquisa científica de qualidade. Boa leitura!

## **A TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL E O CONTROLE DE PROPORCIONALIDADE LA TRIBUTACIÓN EXTRAFISCAL Y EL CONTROL DE PROPORCIONALIDAD**

**Gilberto Alexandre de Abreu Kalil  
Luiz Alberto Blanchet**

### **Resumo**

A tributação extrafiscal se concretiza quando as normas tributárias são utilizadas para finalidades não arrecadatórias, mas para a consecução dos objetivos constitucionais, como desenvolvimento econômico, a redução das desigualdades regionais, dentre outros consagrados pela Constituição Federal. Ocorre que, ao utilizar a tributação extrafiscal, o Estado se distancia do paradigma da igualdade, já que o princípio da capacidade contributiva, que no sistema da tributação fiscal funciona como critério de diferenciação entre os contribuintes, tem sua incidência mitigada em prol da realização de outras finalidades. Todavia, a utilização dos tributos em sua função extrafiscal não pode ser feita de forma descriteriosa, razão pela qual a indução extrafiscal também encontra limites que devem ser observados. Nesse cenário, o presente artigo visa analisar a aplicação do postulado da proporcionalidade como critério de controle da desigualdade causada pela indução extrafiscal, em prol da realização de outros objetivos sem finalidade arrecadatória.

**Palavras-chave:** Intervenção do estado, Tributação, Extrafiscalidade, Desenvolvimento, Controle de proporcionalidade

### **Abstract/Resumen/Résumé**

La tributación extrafiscal se realiza cuando las normas tributarias son utilizadas para propósitos no recaudatorios, pero para alcanzar los objetivos constitucionales, como el desarrollo económico, la reducción de la desigualdad regional, entre otros consagrados en la Constitución Federal. Sucede que, al utilizar la tributación extrafiscal, el Estado se distancia del paradigma de la igualdad, ya que el principio de la capacidad contributiva, que en el sistema de tributación fiscal funciona como criterio de diferenciación entre los contribuyentes, tiene su incidencia mitigada en favor de la consecución de otros fines. Sin embargo, la utilización de los tributos en su función extrafiscal no puede hacerse de forma descriteriosa, razón por la cual la inducción extrafiscal también encuentra límites que deben respetarse. En este escenario, el presente trabajo analiza la aplicación del postulado de la proporcionalidad como criterio de control de la desigualdad causada por la inducción extrafiscal, a favor de la consecución de otros objetivos sin finalidad recaudatoria.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Intervención del estado, Tributación, Extrafiscalidad, Desarrollo, Control de proporcionalidad

## INTRODUÇÃO

Quando se pensa no Direito Tributário, é comum associar as normas tributárias àquelas que se ocupam de instituir tributos, arrecadar, fiscalizar sua cobrança e, até mesmo punir, o contribuinte para que não deixe de destinar aos cofres públicos parcela de seu patrimônio e renda ao Estado.

Ocorre que, sem prejuízo da feição puramente fiscal, as normas tributárias podem ser utilizadas também como mecanismo para o Estado realizar a intervenção no domínio econômico.

Em uma perspectiva extrafiscal, quando as normas tributárias são concebidas sem finalidade arrecadatória, a tributação pode funcionar como ferramenta capaz de estimular os agentes a realizarem certas condutas que podem colaborar na concretização de objetivos sociais e econômicos.

No Brasil, para atender às pressões de determinados segmentos econômicos e, em razão da alta carga tributária que onera o setor produtivo, o Estado utiliza, com grande frequência, a tributação extrafiscal para fomentar o desenvolvimento econômico.

Por isso, tem se tornado cada vez mais comum a concessão de incentivos fiscais para estimular o consumo em setores estratégicos na composição do Produto Interno Bruto (PIB), a exemplo do que ocorre com a indústria automobilística e de eletrodomésticos, dentre outras.

Entretanto, quando os tributos são utilizados em sua feição extrafiscal ocorre um distanciamento do princípio da igualdade, já que ao fazê-lo o Estado, em regra, não leva em consideração a condição econômica dos contribuintes. Isso termina por mitigar a incidência do princípio da capacidade contributiva, que no sistema da tributação fiscal funciona como critério de diferenciação entre os sujeitos passivos da imposição tributária.

Diante disso, o presente artigo visa investigar quais critérios devem balizar o uso da função extrafiscal dos tributos. Para tanto, em um primeiro momento, será brevemente investigada a intervenção do Estado no domínio econômico e quais as modalidades para fazê-lo.

Na sequência, serão diferenciadas a função fiscal e extrafiscal dos tributos, bem como a relação destas funções com o princípio da capacidade contributiva e o princípio da igualdade. Para ao final, investigar o controle de proporcionalidade que encontra aplicabilidade quando as normas tributárias são utilizadas em sua função extrafiscal.

## 1 A INTERVENÇÃO DO ESTADO NO DOMÍNIO ECONÔMICO

A intervenção estatal no domínio econômico é um fenômeno permanente, não obstante seja qualitativa e quantitativamente diferente de acordo com as características do Estado (DE MONCADA, 1986, p.15). Em diversas ocasiões, ela foi usada como instrumento para combater graves crises financeiras, como a que abalou o mundo em 1929 e, mais recentemente, na crise de 2008 que também atingiu o Brasil.

No Brasil, para investigar as modalidades de intervenção do Estado no domínio econômico, é preciso partir da premissa de que a Constituição Federal de 1988 elevou à categoria de objetivos fundamentais da República, nos termos do art. 3º, a construção de uma sociedade livre, justa, e solidária, o desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais e regionais, e a promoção do bem de todos.

Além desses objetivos, a norma constitucional, enunciou no *caput* do art. 170 do texto constitucional, que a ordem econômica é fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, com objetivo de assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social.

Para atingir essas finalidades, devem ser observados os princípios constantes dos incisos do referido artigo, dentre eles, a defesa da propriedade privada e sua função social, a garantia da livre concorrência, a busca do pleno emprego e a redução das desigualdades regionais e sociais.

Tais preceitos juntamente com os demais mencionados no art. 3º da Constituição Federal, embora sejam dotados de elevado grau de generalidade, constituem cânones para fornecer subsídios ao intérprete (ASSUNÇÃO, 2011, p.102), na medida em apontam a direção que deve seguir a ordem econômica. Vale dizer, a medida da intervenção estatal no domínio econômico será ditada pelos próprios fins do Estado em um dado momento histórico.

Logo, da interpretação conjunta destas premissas fixadas pelo legislador constitucional, pode-se dizer que a Constituição consagra uma economia de natureza capitalista, norteadas por valores de justiça social (GONÇALVES; RIBEIRO, 2013, p. 86), como bem explica José Afonso da Silva:

Temos afirmado que a Constituição agasalha, basicamente, uma opção capitalista, na medida em que assenta a ordem econômica na livre iniciativa e nos princípios da propriedade privada e da livre concorrência (art. 170, *caput*, e inc. II e IV). O princípio da propriedade privada envolve, evidentemente, a propriedade privada dos meios de produção e o fato mesmo de admitir investimentos de capital estrangeiro, ainda que sujeitos à

disciplina da lei, de reconhecer o poder econômico como elemento atuante no mercado (pois só se condena o abuso desse poder) e a excepcionalidade da exploração direta da atividade econômica pelo Estado (art. 173), bem mostra que a Constituição é capitalista. (SILVA, 2006, p. 799-800)

A intervenção no domínio econômico se concretiza quando o Estado atua para além da esfera do público, atingindo a área de titularidade do setor privado (GRAU, 2008, p.72), o que somente pode ocorrer em determinadas hipóteses legais. Nos termos da Constituição Federal, a intervenção estatal no domínio econômico pode ser realizada tanto pela via direta quanto pela indireta.

No primeiro caso, o Estado assume a posição de sujeito econômico, ou determina diretamente a conduta dos agentes econômicos, podendo criar empresas públicas ou atuar através delas (DE MONCADA, 1986, p.36).

Tal possibilidade trata-se de exceção, que encontra previsão no art. 173 e parágrafos seguintes da Constituição Federal, para permitir a atuação estatal somente com objetivo de atender aos imperativos da segurança nacional e relevante interesse coletivo.

Por sua vez, quando atua de forma indireta, o Estado limita-se a condicionar, a partir de fora, a atividade econômica privada, sem assumir a posição de agente econômico (DE MONCADA, 1986, p.37). Nesta hipótese, o Estado desempenha atribuições de agente normativo e regulador da atividade econômica, podendo exercer funções de fiscalização, incentivo e planejamento, consoante a previsão contida no art. 174 da Carta Magna.

Dedicando-se ao tema, Eros Roberto Grau classifica a intervenção estatal da seguinte forma: (I) por absorção ou participação; (II) por direção; (III) por indução (GRAU, 2008, p.147-149).

No primeiro caso, a intervenção ocorrerá por absorção naquelas situações em que o Estado atua em regime de monopólio, assumindo integralmente o controle dos meios de produção e/ou troca em determinado setor da atividade econômica em sentido estrito.

Nesse sentido, pode-se citar o art. 177 da Constituição Federal, que prevê o monopólio exclusivo da União para exploração da atividade de pesquisa e exploração do petróleo, gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos.

Por outro lado, a intervenção será por participação naquelas hipóteses em que o Estado exercer o controle parcial dos meios de produção e/ou troca em determinado setor da atividade econômica em sentido estrito, atuando em regime de competição com as empresas privadas do setor, devendo ser observada a igualdade de condições com os demais agentes econômicos do mercado.



Na segunda hipótese, a intervenção por direção ocorrerá quando o Estado exercer pressão sobre a atividade econômica, criando normas de natureza cogente que devem ser observadas pelos sujeitos da atividade econômica, sob pena de sanção.

Na terceira modalidade, a intervenção por indução será concretizada quando o Estado manipular *“os instrumentos de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento dos mercados.”* (GRAU, 2008, p.147).

Nesse caso, o Estado utiliza-se de normas dispositivas, com vistas a fomentar determinada atividade econômica, fazendo-o através da concessão de incentivos aos agentes, o que pode ser feito através das normas de tributação em sua função extrafiscal com espoco de induzir comportamentos desejáveis, assim como, desestimular a prática daqueles indesejáveis pelo Estado.

## **2 A DUPLA FUNÇÃO DOS TRIBUTOS: FISCAL E EXTRAFISCAL**

O Estado necessita de recursos financeiros para fazer frente aos custos que decorrem da manutenção de sua própria estrutura, além daqueles necessários à concretização dos seus objetivos políticos, sociais e econômicos em determinado momento histórico.

E, embora seja possível ao Estado atuar como agente econômico em determinadas hipóteses legais, é na atividade econômica desempenhada pelos agentes privados que reside a principal fonte da qual provém os recursos financeiros indispensáveis ao Estado.

Por isso, a tributação é o instrumento de que tem se valido o Estado para sobreviver. Sem ela seria impossível ao Estado realizar seus fins sociais e econômicos a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica (MACHADO, 2007, p.55), o que como se viu acima não é permitido pela Constituição Federal.

Todavia, não obstante seja característica inerente ao próprio Estado a busca de recursos financeiros através da instituição e arrecadação de tributos, a existência do sistema tributário não se encontra confinada apenas a esta finalidade.

Em muitas situações, a finalidade arrecadatória, por si só, não é suficiente para atingir os objetivos perseguidos pelo ordenamento jurídico, motivo pelo qual é possível extrapolar esse limite, sendo lícito ao Estado utilizar as normas de tributação, para incentivar ou até mesmo desestimular a prática de determinados comportamentos por parte dos contribuintes.

Essa circunstância pode ser facilmente constada, por exemplo, quando o Estado majora a imposição tributária dos produtos nocivos à saúde como o álcool e o cigarro, visando

desestimular o seu consumo. O mesmo também se verifica naquelas situações em que o Estado concede incentivos fiscais com escopo de estimular o desenvolvimento econômico de determinada região, como ocorre com a Zona Franca de Manaus.

Valendo-se mesma técnica, o Estado estabelece incentivos fiscais em favor das microempresas e empresas de pequeno porte, com escopo de incentivar o seu desenvolvimento para que possam concorrer em condição de igualdade com as empresas de grande porte, nos termos do que determina o art. 179 da Constituição Federal.

Percebe-se, portanto, que a tributação pode funcionar como instrumento para direcionar condutas e ser útil na implementação dos objetivos e valores perseguidos pelo ordenamento jurídico.

Neste campo, revela-se a extrafiscalidade, que pode ser compreendida como um conjunto de normas que, não obstante faça parte do direito fiscal, tem por finalidade dominante a consecução de determinada finalidade econômica ou social e não obtenção de receitas (NABAIS, 1998, p. 632).

Segundo Luís Eduardo Schoueri (2005, p. 27-34), a extrafiscalidade é gênero, do qual são espécies as normas tributárias indutoras, sendo estas, sem perder o caráter normativo, um aspecto da norma tributária que não se identifica a partir de critério teleológico, mas a partir de uma de suas funções, qual seja, a indutora.

Assim, o Estado pode realizar esta função através da concessão de estímulos ou desestímulos. No primeiro caso, o Estado proporcionará vantagens que não decorrem do livre funcionamento do mercado e, na segunda hipótese, o destinatário da norma incorrerá em custos cuja origem não reside no funcionamento do livre mercado (SCHOUERI, 2005, p. 27-34).

No sistema de tributação fiscal, o não pagamento do tributo gera uma série de consequências negativas, como multa e outros encargos. No caso da extrafiscalidade, ao contrário, a opção do contribuinte não gera necessariamente essas consequências negativas, ficando ao alvitre do agente econômico decidir se adota ou não a conduta pretendida pelo Estado.

A prerrogativa de utilizar o tributo em sua função extrafiscal decorre do fato de que ao ente que institui tributos também é permitido, observados os requisitos legais, majorar a carga tributária mediante aumento da alíquota ou da base de cálculo, bem como usar o procedimento inverso para diminuir o valor da exação ou até mesmo suprimi-la, através da não tributação (MOSQUERA, 2005, p. 567).

Em outras palavras, significa dizer que União, Estados membros e Municípios somente poderão criar incentivos relativos a tributos que fazem parte de sua competência constitucional.

Ao atuar dessa forma, o Estado condiciona, a partir de fora, a atividade econômica privada, sem assumir a posição de agente econômico (DE MONCADA, 1986, p.37), porquanto apenas induz determinados comportamentos fazendo uso das normas tributárias, o que encontra lastro no art. 174 da Constituição Federal, que permite ao Estado exercer o papel de agente normativo e regulador da atividade econômica, para desempenhar funções de fiscalização, incentivo e planejamento da atividade econômica.

Entretanto, na instituição dos tributos não se pode ignorar o finalismo extrafiscal ou sequer esquecer o fiscal, porquanto ambos coexistem na mesma figura, havendo apenas maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo (BECKER, 1998, p. 624).

Isso significa dizer que, não obstante a fiscalidade e a extrafiscalidade possuam características peculiares que as diferenciam, todos os tributos possuem essa dupla feição, que coexiste simultaneamente.

Embora determinados tributos tenham vocação predominantemente fiscal, como ocorre com o imposto de renda, é inegável que a majoração de sua alíquota, ainda que feita com escopo puramente arrecadatório, poderá fazer com que o contribuinte sinta-se desestimulado a realizar determinada conduta, em nítido exemplo da função extrafiscal.

Por sua vez, naqueles tributos em que há predomínio da natureza extrafiscal, a exemplo do imposto sobre produtos industrializados, não se pode negar que a alteração da sua alíquota, com objetivo de incentivar ou desincentivar a prática de determinada conduta, também acarretará impacto direto aos cofres públicos, aumentando ou diminuindo a arrecadação, o que torna evidente seu efeito fiscal.

De qualquer forma, o sistema tributário deve ser produtivo e compatível com a renda e os ideais de justiça da época (BALEIRO, 1998, p. 233), razão pela qual a tributação extrafiscal deve ser manejada com objetivo de realizar aqueles valores caros ao texto constitucional, como concretização dos objetivos fundamentais da República, dentre outros direitos previstos na ordem constitucional.

### **3 A TRIBUTAÇÃO FISCAL E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

No exercício do poder de tributar, o Estado deve estar atento às limitações constitucionais para fazê-lo, observando para tanto os princípios constitucionais tributários,

tais como, o princípio da legalidade, o princípio da irretroatividade, o princípio da vedação de efeitos confiscatórios, o princípio da capacidade contributiva, dentre outros.

A Constituição Federal, em seu art. 145, § 1º, preconiza que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Trata-se do princípio da capacidade contributiva, que se subordina à ideia de justiça distributiva, ao determinar que cada contribuinte recolha aos cofres públicos o tributo na proporção de suas rendas e haveres. Assim, realiza-se a igualdade no tributar, que somente produzirá resultados desiguais na hipótese de se desigualarem as capacidades contributivas individuais (TORRES, 2013, p. 93).

Nessa linha, a imposição tributária deve guardar correspondência com a capacidade contributiva, sendo este um fim interno à tributação (ÁVILA, 2011, p. 161). Em outras palavras, no sistema da tributação fiscal, isto é, aquelas normas concebidas com a finalidade precípua de arrecadação, o princípio da capacidade funciona como instrumento para regular a intensidade da imposição tributária sobre os contribuintes.

Por isso, no sistema da tributação fiscal, a capacidade contributiva é apontada como critério de diferenciação entre os contribuintes. Assim sendo, tal postulado é necessário para realizar a igualdade entre os contribuintes e, via de consequência, distribuir de forma igualitária a carga tributária (ÁVILA, 2011, p. 160). Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza observa que:

I – O princípio da igualdade exige que a lei, tanto ao ser editada, quanto ao ser aplicada: a) não discrimine os contribuintes que se encontrem em situação jurídica equivalente; b) discrimine, na medida de suas desigualdades, os contribuintes que não se encontrem em situação jurídica equivalente. No caso dos impostos, estes objetivos são alcançados levando-se em conta a capacidade contributiva das pessoas (físicas ou jurídicas). A lei deve tratar de modo igual os fatos econômicos que exprimem igual capacidade contributiva e, por oposição, de modo diferenciado os que exprimem capacidade contributiva diversa. (CARRAZZA, 2010, p. 97)

Além disso, para a observância da capacidade contributiva não se leva em consideração qualquer aspecto subjetivo do contribuinte, pois tal princípio se realiza de forma objetiva, isto é, interessam somente as manifestações objetivas de riqueza daquele que será tributado (CARRAZZA, 2010, p. 97).

Portanto, percebe-se que a capacidade contributiva desempenha importante papel na concretização do princípio da igualdade, na medida em que este último somente será realizado se a imposição tributária incidir com a mesma medida contra aqueles que possuem a mesma quantidade de riqueza, ao tempo que deve onerar com intensidades distintas aqueles que não possuem a mesma quantidade de patrimônio para destinar aos cofres públicos.

Todavia, no que tange à função extrafiscal dos tributos ocorre um distanciamento do princípio da igualdade que (ÁVILA, 2011, p. 162), via de consequência, reduz a relevância do princípio da capacidade contributiva como critério de diferenciação entre os contribuintes, razão pela qual a indução extrafiscal deverá ser submetida a outro critério de controle.

#### **4 A TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL E O DISTANCIAMENTO DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE**

Ao instituir um tributo extrafiscal, o Estado termina se afastando do paradigma da igualdade, dividindo os contribuintes em dois grupos distintos, *“aqueles que já seguem a orientação finalística que a tributação extrafiscal pretende atingir e, por isso, não são seus destinatários; e aqueles que não a seguem e, por isso mesmo, são seus destinatários.”* (FOLLONI, 2014, p. 2008).

Nesse mesmo sentido, são esclarecedoras as lições de Jose Casalta Nabais, quando tratando da extrafiscalidade destaca que:

No concernente ao primeiro setor – o dos impostos extrafiscais ou dos agravamentos extrafiscais de impostos -, o princípio da legalidade fiscal sofre atenuação, enquanto o princípio da igualdade não tem em rigor aplicação. Exactamente porque tais impostos ou agravamentos de impostos não são ablações ou amputações do rendimento ou da riqueza com vista à satisfação das necessidades financeiras do estado ou de outras entidades públicas, mas antes medidas conformadoras em si mesmas de aspectos económicos ou sociais, compreende-se que, relativamente a eles, se não exige um reserva conteudística da lei formal nos mesmos moldes da exigida no direito fiscal. (NABAIS, 1998, p. 659)

Logo, não sendo a finalidade da tributação extrafiscal retirar parcela da riqueza dos contribuintes para destiná-la aos cofres públicos - muito embora o tributo extrafiscal também possa ter efeitos arrecadatórios -, resta prejudicada a incidência do princípio da igualdade e, via de consequência, perde importância como critério de diferenciação dos contribuintes o princípio da capacidade contributiva, eis que este último é essencial à realização da isonomia.

Isso pode ser evidenciado, por exemplo, quando o Estado decide majorar a alíquota do imposto de importação de determinado produto com objetivo de proteger a indústria nacional ou ainda quando torna mais gravosa a incidência da tributação em produtos maléficis à saúde, como bebidas e cigarros.

Nessas situações, o Estado não leva em consideração a capacidade econômica do importador ou da indústria cujos produtos deseja inibir o consumo, já que objetiva realizar valores diversos da arrecadação.

Logo, ao instituir um tributo com objetivo de atingir uma finalidade extrafiscal, a capacidade contributiva deixa de ser a medida de comparação e o ente estatal deve buscar outra finalidade para validar a medida, tais como, a manutenção do Estado Federativo, a garantia da segurança pública, a preservação da ordem econômica dentre outros objetivos previstos no texto constitucional. Nesse caso, a distinção é feita a partir de elementos exteriores aos contribuintes e sem lastro na distribuição igualitária da carga tributária (ÁVILA, 2011, p. 160).

Entretanto, a redução da importância do princípio da capacidade contributiva, como decorrência da indução extrafiscal, não tem o condão de permitir que uso da extrafiscalidade seja feito de forma descriteriosa, isto é, sem submissão a qualquer tipo de controle.

Isso porque embora extrafiscalidade possa servir como instrumento apto a realizar objetivos constitucionais, seu mau uso pode provocar a violação de direitos e valores protegidos pelo ordenamento jurídico, favorecendo injustamente determinados contribuintes em detrimento de outros.

Por isso, o manejo da função extrafiscal dos tributos deve estar submetido ao controle da proporcionalidade, que exige que a tributação extrafiscal seja adequada, necessária e proporcional (ÁVILA, 2011, p. 162).

## **5 O CONTROLE DE PROPORCIONALIDADE: ADEQUAÇÃO, NECESSIDADE E PROPORCIONALIDADE EM SENTIDO ESTRITO**

Antes de abordar o controle da tributação extrafiscal pela aplicação do postulado da proporcionalidade, deve-se esclarecer que, embora o princípio da capacidade contributiva tenha sua importância sensivelmente reduzida como critério de distinção entre os contribuintes quando se utiliza a extrafiscalidade do tributo, não se pode negar totalmente sua aplicação na indução extrafiscal.

Isso porque, o princípio da capacidade contributiva também é compatível com a tributação extrafiscal, pois o uso das normas tributárias com a finalidade não arrecadatória não tem o condão de alterar a natureza jurídico-constitucional do instituto (DE OLIVEIRA, 1998, p. 55).

Tanto que, em determinadas situações, a capacidade econômica do contribuinte deve ser levada em conta para definir um parâmetro de tributação capaz de atingir a todos na indução extrafiscal de comportamentos, com vistas a pressionar todos a realizar a conduta desejada pelo Estado, pois como bem explica André Folloni

Isso demonstra que, se a intenção do tributo extrafiscal for coibir comportamentos constitucionalmente indesejados – por exemplo, poluentes ou degradadores do ecossistema –, de nada adiantará tributação extrafiscal em bases que só coibam determinados contribuintes, mas insuficientes para atingir a todos. Não só de nada adiantará, como será juridicamente ilícita essa tributação. De um lado, será tributação ineficiente; de outro, será desigual. Um tributo, por exemplo, destinado a impedir o desmatamento ou a produção industrial poluidora, que possa ser suportado por grandes corporações de fartas capacidades econômicas, será tão ineficaz quanto desigual: apenas impedirá a conduta daqueles contribuintes menos capazes economicamente, mas não de todos. (FOLLONI 2014, p. 210 e 214):

Diante disso, pode-se dizer que a extrafiscalidade não configura exceção ao princípio da capacidade contributiva, sendo possível a coexistência de ambos, porquanto, na realidade, a incidência do referido princípio encontra-se atenuada pela perseguição de outros de natureza social e econômica, que podem ser mais facilmente alcançados do que através da graduação dos impostos consoante a capacidade econômica do contribuinte (COSTA, 2012, p. 77).

Entretanto, sendo a aplicação da capacidade contributiva mitigada em nome de outros valores e objetivos almejados pelo Estado, deve a tributação extrafiscal submeter-se ao controle da proporcionalidade, enquanto forma de controle da aplicação da própria igualdade (ÁVILA, 2011, p. 162).

Desse modo, a proporcionalidade funcionará com metanorma para estruturar o modo de aplicação dos princípios que prescrevem os fins visados pela tributação extrafiscal, assim como das normas que prescrevem os direitos fundamentais por elas restringidos, como a igualdade. Portanto, a proporcionalidade, colocada num plano diverso das normas objeto de aplicação, presta-se a aferir a validade da medida extrafiscal implementada pelo Estado, com objetivo de promover outros valores constitucionais (FOLLONI, 2014, p. 212).

Logo, quando ocorre a colisão de princípios – que podem ser entendidos como mandamentos de otimização em face das possibilidades jurídicas e fáticas que determinam a

realização do direito em seu grau máximo – a máxima da proporcionalidade é via para solucionar esse choque, funcionando como uma norma para regular a aplicação de outra norma (ALEXY, 2011, p. 116-120).

Contudo, a incidência do postulado da proporcionalidade não é irrestrita, eis que é aplicável somente quando houver uma relação de causalidade entre dois elementos empiricamente discerníveis, um meio e um fim concreto, no qual fim significa um estado de coisas almejado. A partir disso, será possível proceder aos três exames fundamentais, quais sejam: (I) o da adequação; (II) o da necessidade; (III) o da proporcionalidade em sentido estrito (ÁVILA, 2005, p. 112-113).

Assim, no âmbito da tributação extrafiscal, para verificar a consonância com o postulado da proporcionalidade será necessário que a medida implementada seja adequada, necessária e proporcional em sentido estrito.

Nessa perspectiva, será adequada aquela medida que ao ser realizada contribua para a promoção gradual do escopo extrafiscal, isto é, a medida deve ser adequada ao fim que o Estado pretende atingir. Assim, *“se a finalidade da tributação é proteger o meio ambiente, o mecanismo pelo qual ela é exteriorizada deve produzir efeitos para a proteção do meio ambiente.”* (ÁVILA, 2011, p. 162). Isso significa dizer que a indução extrafiscal somente será adequada naquelas hipóteses em que lograr produzir o resultado almejado.

Nesse sentido, pode-se citar a Lei Federal nº. 11.096/2005, que instituiu o Programa Universidade para Todos - Prouni, que visa conceder bolsas de estudos integrais e parciais para estudantes de baixa renda em instituições de ensino superior privadas, que em contrapartida são beneficiadas com a isenção de tributos federais, como o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS).

Segundo dados do Programa, desde sua criação no ano de 2005, o Prouni já beneficiou 1,4 milhão de estudantes, sendo 70% deles com bolsas integrais (MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO, 2015).

Portanto, não obstante as inúmeras críticas à referida política pública, os dados revelam que houve significativa ampliação do acesso da população de baixa renda ao ensino superior, colaborando para implementar de forma mais efetiva o direito fundamental social à educação, que goza de proteção constitucional.



Aliás, ao exame da adequação, também é indispensável que tributação extrafiscal encontre lastro em finalidade prevista direta ou indiretamente no texto constitucional, sob pena de ser inválida (FOLLONI, 2014, p. 213).

Logo, estará legitimado o manejo da função extrafiscal dos tributos naquelas situações em que a sua finalidade seja concretizar os objetivos e valores consagrados pela ordem constitucional.

Além disso, é desnecessário que a medida extrafiscal escolhida seja aquela que, dentre todas, mais promova a finalidade para a qual foi concebida, basta apenas que se revele adequada à realização do direito que visa implementar (FOLLONI, 2014, p. 214).

Nesse sentido, aproveitando-se do exemplo do Prouni já explorado acima, admitindo-se, por hipótese, que outras modalidades de benefícios fiscais pudessem produzir um resultado melhor, tal circunstância não afastaria a adequação da norma que instituiu a isenção.

Isso porque o incentivo fiscal estimulou a concessão de bolsas de estudos aos estudantes de baixa renda, o que terminou por colaborar para implementar o direito fundamental social à educação, o que demonstra a adequação da medida extrafiscal.

Caso a medida extrafiscal implementada não supere o exame da adequação sequer será necessário investigar a sua necessidade (FOLLONI, 2014, p. 214). Entretanto, mostrando-se adequada, inicia-se a segunda fase do controle de proporcionalidade. Para fazê-lo, o exame da necessidade demanda a aferição da existência de meios alternativos àquele inicialmente escolhido pelo Poder Executivo ou Poder Legislativo, e que sejam hábeis a promover igualmente o fim sem restringir, na mesma intensidade, os direitos fundamentais afetados (ÁVILA, 2005, p. 122).

No âmbito da política extrafiscal, significa dizer que o Estado deve escolher a medida menos restritiva relativamente ao princípio da igualdade, ainda que existam outras medidas também adequadas para concretizar a finalidade. Assim, se o objetivo é alcançar o desenvolvimento regional, o meio escolhido deve ser o menos restritivo dentre os disponíveis, para que seja possível realizar de forma simultânea o desenvolvimento regional, bem como a igualdade (ÁVILA, 2011, p. 162-163).

Assim, se escopo é conceder incentivos fiscais para fomentar o desenvolvimento das microempresas e das empresas de pequeno porte, em atendimento ao art. 179 da Constituição Federal, ao mesmo tempo, a medida extrafiscal escolhida deve ser a menos restritiva possível ao princípio da livre concorrência que também é protegido pelo texto constitucional no art.

170, inc. IV, de modo a possibilitar aos agentes econômicos a concorrência em igualdade de condições no mercado.

Isso porque, *“se houver meio que promova igualmente aquela finalidade constitucional sem restringir, ou restringindo menos, a isonomia ou a liberdade, ele deverá ser adotado, em lugar do meio mais restritivo”*. (FOLLONI, 2014, p. 214).

Finalmente, ao exame da proporcionalidade em sentido estrito interessa a comparação entre a importância da realização do fim e a intensidade da restrição aos direitos fundamentais. Nesse sentido, deve-se indagar se o grau da importância do fim justifica o grau de restrição ao direito fundamental (ÁVILA, 2005, p. 124).

Diante disso, a medida extrafiscal deve trazer mais efeitos positivos do que negativos no que tange à promoção dos princípios constitucionais, isto é, um conjunto de princípios deve ser realizado simultaneamente. Por exemplo, em nome da proteção do meio ambiente, o Estado não pode instituir tributo extrafiscal que, não obstante tenha o condão de promover tal bem, acabe por limitar em nível negativo ainda maior o princípio da igualdade e o princípio do desenvolvimento regional (ÁVILA, 2011, p. 163).

Por outro lado, a título de exemplo, quando o Estado concede benefícios fiscais às micro e pequenas empresas de determinada região bastante pobre e com injusta distribuição de renda, ainda que ocorra prejuízo ao princípio da livre concorrência, é proporcional em sentido estrito a medida extrafiscal implementada, porquanto visa proteger outros valores constitucionais de maior importância, tais como a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais. Isso porque, sem dúvidas, a proliferação dos pequenos negócios é essencial para uma melhor distribuição da renda no país.

Assim, para o exame da proporcionalidade, é necessário levar em conta quais serão as vantagens e desvantagens – aí entendidas as restrições a outros direitos – que o tributo extrafiscal poderá causar. Efetuado esse sopesamento, seria possível cogitar maior ou menor restrição a determinado direito de acordo com o grau de importância da finalidade buscada pelo Estado. Nesse sentido, mesmo partindo da premissa de que a avaliação do grau de importância de determinado direito pode ser subjetiva, pode-se afirmar que quanto maior a relevância da finalidade almejada, maior poderá ser a restrição a outro direito em rota de colisão (FOLLONI, 2014, p. 214).

Com esteio nas lições acima transcritas, pode-se concluir que, quando o Estado se vale da extrafiscalidade em nome da busca de outros objetivos que não o puramente arrecadatório, deve fazê-lo em observância ao postulado da proporcionalidade, atendendo simultaneamente aos critérios de adequação, necessidade e proporcionalidade, para justificar

o afastamento da igualdade que decorre da indução extrafiscal em prol da realização de outro(s) valor(es) consagrado(s) pelo texto constitucional.

Portanto, quando se trata da indução extrafiscal, o controle de proporcionalidade pode ser concebido como uma diretriz para harmonizar os conflitos entre princípios constitucionais (PAPADOPOL, 2009, p. 65), razão pela qual deve ser observado quando da elaboração de medidas extrafiscais e até mesmo para avaliar se determinado benefício fiscal já concedido atende a esse critério para validar ou não uso do tributo objeto da extrafiscalidade.

## CONCLUSÃO

Dentre os mecanismos à disposição do Estado para realizar a intervenção no domínio econômico, encontram-se as normas tributárias em sua função extrafiscal. Embora todos os tributos possuam uma dupla feição, isto é, fiscal e extrafiscal, enquanto a tributação fiscal possui como valor finalístico a arrecadação de recursos para fazer frente aos custos estatais, a extrafiscalidade destina-se a realizar outros objetivos além daquele puramente arrecadatário.

Nessa perspectiva, sem prejuízo da faceta arrecadatária, o Estado pode, através das normas de tributação, criar estímulos ou desincentivos, sem força normativa cogente, para que os agentes econômicos realizem determinada conduta e, ao fazê-lo, visa colaborar na promoção dos mais variados objetivos constitucionais, tais como o desenvolvimento econômico, a proteção ao meio ambiente, a redução das desigualdades regionais, o desenvolvimento das micro e pequenas empresa, a realização de direitos fundamentais, dentre outros.

Ocorre que, enquanto no sistema da tributação fiscal o princípio da capacidade contributiva funciona como espécie de desdobramento do princípio da igualdade, na medida em que visa distribuir de forma igualitária a carga tributária onerando os contribuintes na proporção de sua renda e patrimônio, tal critério de diferenciação tem sua importância mitigada quando o Estado utiliza a tributação em seu aspecto extrafiscal.

Isso porque, ao instituir tributos extrafiscais, o ente estatal afasta-se do paradigma da igualdade para realizar outros valores e objetivos constitucionais. Quando isso ocorre, mesmo não sendo totalmente afastada a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva, a indução extrafiscal deve ser balizada pelo controle da proporcionalidade, enquanto meio de realização da própria igualdade.

Esse controle exige o exame de três etapas distintas, devendo a medida extrafiscal ser simultaneamente: (I) adequada para a promoção do objetivo extrafiscal; (II) necessária, enquanto medida menos restritiva a outros direitos; (III) proporcional, na medida que produza mais efeitos positivos do que negativos com relação à realização de outros princípios constitucionais.

Quando estiverem atendidos todos esses critérios, estará justificado o afastamento da igualdade que decorre da indução extrafiscal, em nome da realização de outros objetivos constitucionais.

## REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. Incentivos fiscais em tempos de crise: impactos econômicos e reflexos financeiros. **Revista da PGFN**, v.1, n.º. 1, p. 99-121, 2011. Disponível em: <http://www.pgfn.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/carneirocorr.pdf> Acesso em 10/06/2015.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

\_\_\_\_\_. Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 15<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1998.

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

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Tributário**. 22<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

DE MONCADA, Luís S. Cabral. **Direito econômico**. 2<sup>a</sup> ed. Coimbra: Coimbra Editora Limitada, 1986.

DE OLIVEIRA, José Marcos Domingues. **Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

ELALI, André de Souza Dantas. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca por redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP Editora, 2007.

FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**, v. 10, p. 201-220, 2014. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rdgv/v10n1/a08v10n1.pdf> Acesso em 20/01/2015.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 13<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

GONÇALVES, Oksandro Osdival; RIBEIRO, Marcelo Miranda. Incentivos Fiscais: uma perspectiva da Análise Econômica do Direito. **Economic Analysis of Law Review**, v. 4, n. 1, p. 79-102, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. **Programa Universidade para Todos – Prouni**. Disponível em: <http://prouniportal.mec.gov.br/o-programa>. Acesso em 15/02/2015.

MOREIRA, Vital. **A Ordem Jurídica do Capitalismo**. Coimbra: Centelha, 1978.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Tributação e Política Fiscal in Segurança Jurídica na tributação e estado de direito**. São Paulo: Noeses, 2005.

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

PAPADOPOL, Marcel Davidman. **A extrafiscalidade e os Controles de Proporcionalidade e Igualdade**. 2009. 130f. Dissertação (Mestrado). Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Programa de Pós Graduação em Direito. 2009.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. São Paulo: Malheiros, 2006.

SCHOUERI, Luíz Eduardo. **Direito Tributário**. 3<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.