XXVIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI GOIÂNIA – GO

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

LUCAS BEVILACQUA CABIANCA VIEIRA

Copyright © 2019 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais
Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI
Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro Prof. Dr.
Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo
Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)
Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - IMED – Santa Catarina
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará
Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM– Distrito Federal

Relações Internacionais para o Continente Americano
Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goías
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul) Prof. Dr.
José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

Comunicação:
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul Prof. Dr. Caio
Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

---

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UFG / PPGDP

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta

Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira – Florianópolis: CONPEDI, 2019.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-796-0
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Constitucionalismo Crítico, Políticas Públicas e Desenvolvimento Inclusivo

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVIII Encontro Nacional do CONPEDI (28 : 2019 : Goiânia, Brasil).

CDU: 34

Conselho Nacional de Pesquisa
Univeridade Ferderal de Goiás e Programa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis

Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

de Pós Graduação em Direito e Políticas Públicas
Goiânia - Goiás
https://www.ufg.br/

XXVIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI GOIÂNIA – GO

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

O CONPEDI, através do GT Direito Tributário e Financeiro II, cumpre uma vez mais papel de destaque no fomento e avaliação da pesquisa jurídica aplicada à tributação e às finanças públicas, respectivamente. Nessa edição tivemos a satisfação de avaliar artigos interdisciplinares que conseguiram estabelecer uma ponte com as ciências das finanças, contábeis e econômicas; o que fundamental para a construção e avaliação de políticas públicas adequadas à realidade brasileira.

No que respeita propriamente à tributação os trabalhos avaliados podem ser divididos em três grupos: tributação da propriedade imobiliária, tributação sobre o consumo e, ao final, tributação sobre a renda. Nessas diferentes bases econômicas de incidência questão reinante foi quanto à justiça fiscal na tributação onde predominaram questões atinentes à progressividade da tributação.

Aspecto não menos importante que teve abordagem de igual relevância foi quanto à segurança na tributação considerando, sobretudo, o sistema de "precedentes à brasileira" que vigora em nossos Tribunais Superiores; o que concebido para racionalizar e propiciar segurança jurídica vem ocasionando instabilidade e imprevisibilidades nas relações jurídicas travadas.

Os desafios de (in)justiça fiscal e (in)segurança jurídica na tributação são campos férteis para o desenvolvimento da pesquisa jurídica devendo a academia apresentar respostas para tais questões com vistas a alcançar-se um melhor ambiente econômico aos investimentos privados e, simultaneamente, concepção e execução de políticas públicas a promover a efetiva redução das desigualdades sociais e regionais.

Muito nos orgulha ter tido a oportunidade de ter participado de debates da maior profundidade; revelando que se depender de pesquisa, reflexão e proposição em matéria tributária e financeira estaremos sempre contribuindo para o progresso do direito e das relações entre o Estado e a sociedade.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Prof. Dr. Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira - UFG

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

A EXTRAFISCALIDADE COMO MEIO DE EFETIVAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

EXTRA-FISCALITY AS A MEANS OF EFFECTIVENESS OF THE PRINCIPLE OF CONTRIBUTIVE CAPACITY

Carla Campos

Resumo

O presente trabalho trata da extrafiscalidade da norma tributária como instrumento de garantia de preservação do princípio da capacidade contributiva. Optou-se por fazer breves reflexões acerca das transformações do conceito de Estado e de extrafiscalidade, ao longo dos anos. Este trabalho também teve como objetivo tratar da evolução da tributação sobre o consumo, não apenas para entendermos o caráter fiscal de sua incidência, mas também para que seu aspecto de norma reguladora de condutas sociais, seja compreendido. Será demonstrado que a extrafiscalidade dos impostos sobre o consumo possui um papel fundamental na diminuição da desigualdade social

Palavras-chave: Impostos, Consumo, Extrafiscalidade, Estado, Capacidade contributiva

Abstract/Resumen/Résumé

This paper deals with the extrafiscality of the tax norm as an instrument to guarantee the preservation of the principle of taxable capacity. It was decided to make brief reflections on the transformations of the concept of State and extrafiscality, over the years. The objective of this study was to deal with the evolution of taxation on consumption, not only to understand the fiscal nature of its incidence, but also to understand its aspect of regulating social behavior. It will be shown that the extrafiscality of taxes on consumption plays a fundamental role in reducing social inequality

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Taxes, Consumption, Extrafiscality, State, Contributory capacity

1 - Introdução

O presente trabalho visa à realização de um estudo acerca da extrafiscalidade da norma tributária como instrumento de garantia de preservação do princípio da capacidade contributiva, sendo esta vista como preservação de determinados direitos fundamentais.

Tem-se, inicialmente, que no Estado Liberal o tributo era visto unicamente com a finalidade fiscal, utilizado para manter o funcionamento da máquina administrativa.

Com a evolução do conceito de Estado ao longo dos anos, surge a necessidade de o ente estatal intervir nas relações privadas. Diante disso, os impostos incidentes sobre o consumo tornaram-se os principais instrumentos de promoção da extrafiscalidade da norma tributária, pois passaram a ser utilizados como alternativas para a resolução de problemas sociais, políticos, econômicos e ambientais por meio da aplicação de critérios da essencialidade, da seletividade e principalmente do princípio da capacidade contributiva.

Diante disso, a fim de comprovar tal premissa, serão estudados, neste trabalho, três impostos utilizados em sua função extrafiscal, quais sejam: o ICMS (imposto estadual sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação), o IPI (Impostos Federal sobre Produtos Industrializados) e o ISS(Imposto Municipal sobre Serviços de Qualquer Natureza.

A metodologia empregada na elaboração deste trabalho, em termos de pesquisa, é do modo dedutivo e técnica de pesquisa bibliográfica e documental. O desenvolvimento dos objetivos atendeu aos seguintes procedimentos: estudo das fontes bibliográficas com destaque aos temas relevantes para a investigação e a elaboração de fichamentos, visando sistematizar e compreender os textos doutrinários que tratam do tema.

2 - Estado: liberal, social, neoliberal e a sociedade de consumo do Século XXI.

O conceito de Estado sofreu várias alterações ao longo dos anos. Nos séculos XVI e XVII o Estado foi conceituado, com referência no seu regime político, como autoritário e patrimonial, servindo as monarquias absolutistas.

No século XIX, o Estado se torna liberal, passando a estabelecer o império do Estado-de-direito e da lei, assegurando a livre concorrência entre as empresas, porém, manteve características oligárquicas, na medida em que os pobres e as mulheres não votavam. A partir do século XX, o conceito de Estado passou por diversas transformações

passando a ser liberal democrático.

A sociedade de consumo, da forma como é apresentado nos dias atuais, teve origem na Revolução Industrial do século XVIII que deflagrou o processo de transformação da qualidade de vida dos habitantes de países industrializados e por consequência lógica da alta produtividade, barateou produtos acessíveis apenas às classes mais ricas.

Com efeito, a industrialização e a urbanização fizeram surgir uma legislação reguladora das relações consumeristas.

Adam Smith trata da dinâmica consumerista em sua obra "A Riqueza das Nações" por meio da teoria econômica, definindo-a como, o estudo do crescimento econômico que tem como característica principal a riqueza ou o bem-estar das nações determinados pelo trabalho do processo produtivo, bem como, pela relação entre o número de pessoas empregadas e a população total.

Em outras palavras, a teoria econômica de Adam Smith é fundamentada no crescimento da produtividade do trabalho que gera um aumento significativo sobre os salários e permite o acúmulo de capital, nesse sentido, a alta demanda por mão-de-obra causada por esse processo provoca um novo aumento dos salários e da qualidade de vida da população, iniciando-se assim a espiral de crescimento (SMITH, 1976, p.360-361).

Nessa dinâmica de industrialização e crescimento econômico as políticas ligadas à alta taxa de tributação sobre o consumo é injusta para com os trabalhadores porque penaliza os que preferem trabalhar mais e consumir mais em vez de trabalhar menos e consumir menos (MURPHY;NAGEL, 2005, p.144).

Assim, o impacto causado pelo surgimento de um sistema tributário pautado nos impostos incidentes sobre o consumo possibilita a distinção de termos como: capacidade contributiva, essencialidade, seletividade e extrafiscalidade.

Para compreendermos a evolução dessa sociedade de consumo até o século XXI, torna-se necessário conceituar as principais formas de Estado bem como, elencar suas principais características.

2.1 – Transição do absolutismo para o Estado Liberal

O Estado liberal foi marcado por várias revoluções (Gloriosa, Norte-Americana e a Francesa), que objetivaram reparar as falhas perpetuadas entre os XVI e XVII, dentre elas,

a ausência de separação da seara pública e privada caracterizada como fato marcante do Estado Absolutista.

Idealizado pelo economista Adam Smith, a teoria do Estado Liberal defende a liberdade do homem perante o Estado, consagrando um modelo baseado na geração de riquezas por meio da produção, ou seja, pode ser identificado como um momento de transição do mercantilismo. As principais características desse modelo de Estado são: a) o individualismo, b) a liberdade de pensamento e de expressão, c) a livre iniciativa, d) a propriedade privada dos meios de produção; e) a livre concorrência; f) um Estado reduzido (o Estado mínimo), apenas responsável pela manutenção da ordem interna e da segurança externa (NUNES, 2011, p.77).

A concepção de Estado Liberal pode ser compreendida como limitada, ou seja, para a defesa dos valores voltados para o indivíduo e não para a comunidade (BOBBIO, 2003, p.17). O Estado Liberal foi caracterizado por uma atitude anti-humana, pois não atuou limitando os direitos individuais em nome da coletividade (MENEZES, 2005, p.48).

Um dos principais fatos ligados à decadência do Estado Liberal foi a implantação da política de preços espoliativos, que manipulou a produção e o comércio com a política de exploração de lucros imoderados, esta que contrasta com os interesses do público consumidor, conduzindo ao regime de controle de tarifas e preços, fazendo surgir as grandes concentrações de capital (TÁCITO, 1997, p.378).

Assim, o Estado Liberal passou a gerar benefícios apenas para uma minoria privilegiada da população, fato que justificou seu declínio no final do século XIX e começo do século XX.

2.2 – Estado Social

O acúmulo de riqueza gerado pelo liberalismo, trouxe como consequência o abuso do poder econômico. A Segunda Guerra Mundial consagrou o início do Estado Social após formar um consenso entre os países capitalistas no sentido de incentivar a criação de um Estado voltado ao bem-estar social. O Estado Socialista foi marcado pela revolução do proletariado, ao contrário do Estado Liberal que tinha como principal movimento, a revolução burguesa.

São diversos os fatores que podem explicar a implantação do Estado de bem-estar social, sendo eles: a industrialização, o desenvolvimento, a democracia, a grande quantidade de instituições etc.

Em outras palavras, o Estado Social representava uma transformação superestrutural do antigo Estado Liberal. Além disso, o Estado de bem-estar social também conhecido como "Welfare State" representou uma inovação nas políticas sociais através de novos programas e incentivos. Esses programas se iniciaram com uma cobertura limitada a uma parcela da população que obedecia a determinados critérios, como ser trabalhador de indústria ou empregado de ocupações perigosas. Posteriormente, esses benefícios foram sendo disseminados e puderam abranger uma maior parcela populacional sem maiores discriminações (GONÇALVES, 2008, p.6).

Observou-se que o principal marco desse modelo de Estado é a preocupação com os direitos sociais. Com o passar dos anos, o mercado de consumo e a sociedade tornaram-se cada vez mais complexos e exigentes, sendo capazes inclusive, de controlar as condutas sociais. É nesse cenário surge o neoliberalismo.

2.3 – Estado Neoliberal e a sociedade de consumo do Século XXI

O modelo de Estado Neoliberal começou a ganhar força com a globalização e foi marcado por uma política econômica de abertura indiscriminada do mercado internacional. Pode-se dizer que o neoliberalismo é caracterizado pela expansão cultural e tecnológica, esta que foi gradativa e chegou à maioria dos países do mundo.

Em virtude do aumento da circulação de produtos, os grandes blocos econômicos mundiais foram fortalecidos, nesse sentido, indústrias, comerciantes e empresas passaram a ser compelidos - mas não coagidos - a implementar a conduta, indiretamente almejada pelo Estado, além disso houve a redução do poder do Estado em regular os preços do mercado de consumo (WAINWRIGHT, 2005, p.48).

O Neoliberalismo também pode ser caracterizado como modelo de regime político pautado na abertura da economia ao mercado externo, que garantiu a abundância de produtos no Brasil, além disso, a livre contratação proporcionou maior eficiência e produtividade ao mercado de consumo, mas ao mesmo tempo criou profundas desigualdades econômicas e sociais, ou seja, ao mesmo tempo em que, enriqueceu uns poucos, empobreceu a maioria (IRIARTE, 1995, p.55).

Estes últimos traços, ressaltados pelos contrários ao neoliberalismo, mostram, principalmente, a necessidade da busca do bem-estar e segurança da sociedade em todos os seus aspectos. Nesse sentido, para que esse projeto seja executado os princípios constitucionais norteadores da tributação - como o da isonomia tributária e o da capacidade contributiva – devem ser utilizados como meio de redistribuição de riquezas. Em face disso, o tributo perde sua característica fiscal (arrecadação) e passa a ter um caráter extrafiscal (SEBASTIÃO, 2006, p.62).

Para a aplicação de critérios extrafiscais, torna-se necessário interpretar as normas tributárias que visam a onerar financeiramente os contribuintes, em perfeita sintonia com os princípios da capacidade contributiva e da igualdade. Além disso, menciona que não há tributação neutra, ou seja, o que realmente importa não é se o tributo realiza todos os valores ditos como "extrafiscais" ou se induz comportamentos, o importante é entender como cada tributo "participa" da economia e da construção do conceito jurídico de propriedade (CORREIA NETO, 2008, p.143).

Durante o Estado Neoliberal a extrafiscalidade passou a ser utilizada pelo Estao como ferramenta de intervenção econômica, em outras palavras, significa dizer que os instrumentos tributários passaram a ser utilizados para a obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos (ATALIBA, 1990, p.62).

A extrafiscalidade, é a utilização do tributo como meio de fomento ou de desestímulo a atividades reputadas convenientes ou inconvenientes à comunidade. É ato de polícia fiscal, isto é, de ação de governo para que se atinjam fins sociais através da maior ou menor imposição tributária. Além disso, diversos instrumentos podem ser empregados para imprimir esse caráter extrafiscal a determinado tributo, como as técnicas da progressividade e da regressividade, a seletividade de alíquotas, a concessão de isenção entre outros incentivos fiscais (MEIRELLES, 1999, p.99).

O caráter extrafiscal dos tributos não tem o objetivo precípuo de obtenção de receitas para a efetivação de políticas públicas do Estado, mas, por outro lado, tem previsão de benefícios fiscais que atinjam diretamente comportamentos econômicos e sociais do destinatário da norma, de modo a fomentar, desestimular ou neutralizar condutas (no caso aqui versado, que envolvam o meio ambiente), ou em outras palavras, são normas com forte caráter político- econômico-social (NABAIS, 2009, p.337).

Observa-se que o ordenamento pátrio compatibiliza-se perfeitamente com o espírito da extrafiscalidade. Os artigos 170 “d” e 173 da Constituição Federal reforçam essa ideia, pois dispõem que os princípios gerais da ordem econômica serão fundamentados na valorização do trabalho e da livre iniciativa e que a exploração direta da atividade econômica pelo Estado é excepcional, permitida apenas quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo.

Assim, a exploração econômica é de domínio do particular, sendo livre seu exercício em qualquer atividade econômica, independentemente de autorização dos órgãos públicos.

Os artigos 174, 170, V e 5º, XXXII reforçam o que foi dito, pois atribui ao Estado a função de agente normativo e regulador da atividade econômica, incumbindo-lhe a fiscalização, incentivo e planejamento, além disso, dispõem que o Estado deverá observar e promover a defesa do consumidor.

É nesse cenário que os Estados passaram a utilizar cada vez mais a extrafiscalidade como ferramenta de controle e intervenção estatal por se tratar de um dos mecanismos mais aptos a desempenhar esta tarefa regulatória. Assim, para sua aplicação, o legislador passou a interferir nas relações de consumo, elaborando normas indutoras de caráter extrafiscal.

A compreensão do indivíduo a partir do seu potencial consumidor é típico paradigma da sociedade industrial, caracterizada pelo consumo em massa de bens e serviços. Para suprir a maioria de suas necessidades, o cidadão precisa obrigatoriamente recorrer à via consumerista, vez que a atual organização da produção e da divisão do trabalho retiraram do indivíduo a possibilidade de produzir seu próprio sustento. A divisão do trabalho decorrente da era industrial retirou tais prerrogativas, devido à especialização do processo produtivo, fazendo o indivíduo perder a noção do procedimento de fabricação como um todo. Nesse contexto, o consumo deixa de ser uma opção para tornar-se um imperativo (PINTO TIBÉRIO, 2017, p.7).

Como forma de reverter essa situação, o Estado pode instituir incentivos ou até mesmo majorações, com o objetivo de preservar a esfera de liberdade do contribuinte, estes que podem optar por seguir esse direcionamentos que foram propostos. Podemos citar como exemplos de normas indutoras: os atos normativos que direcionam a aplicação do IPI para estimular ou desestimular a produção e o consumo, as normas relacionadas à instituição do ICMS ecológico, bem como a seletividade do produto, tomando por base exclusivamente a

sua essencialidade.

Dessa forma, a legislação relativa aos impostos incidentes sobre o consumo merece uma atenção especial do Estado pois são esses tributos que detêm o maior potencial de orientar o comportamento dos consumidores, cuja modificação repercute diretamente na atividade do setor produtivo, além disso, novos comportamentos são induzidos por intermédio da tributação sobre o consumo.

Anselmo Lopes (2017, p.12)., esclarece que no modelo tradicional de Estado Social, quando uma atividade contrariava o interesse do Estado, este, simplesmente, proibia-a, sem dar margem para que o agente social ou econômico pudesse, licitamente, adotar conduta contrária. Este modelo, como vimos, faliu pela inefetividade.

O Estado contemporâneo passa a sinalizar o ato socialmente indesejado, por meio de tributação proibitiva, e positivamente ao ato socialmente desejável, por meio da tributação promocional, dessa forma, passa a controlar as relações de consumo.

Desse modo, também podemos definir extrafiscalidade como uma forma de tributação que permite a valorização da liberdade do contribuinte, que deve optar por um agravamento da carga tributária, ou alteração da conduta socialmente indesejada.

3 - Extrafiscalidade, Seletividade e Essencialidade

Os conceitos de extrafiscalidade, seletividade e essencialidade são conexos, tendo em vista a necessidade governamental de intervenção no domínio econômico.

A seletividade em função da essencialidade está voltada às necessidades da produção industrial e às políticas de extrafiscalidade e refere-se à adequação do produto à vida do maior número dos habitantes do país (COELHO, 2006, p.288-289).

Ou seja, o produto supérfluo, geralmente adquirido pelas classes de maior poder aquisitivo devem ser tributados com alíquotas maiores e aqueles que são pressupostos de um padrão de vida mínimo decente, como o caso do salário-mínimo que toma em consideração das necessidades vitais básicas, devem ter alíquotas menores (TORRES, 1997, p.95).

À medida que o grau de essencialidade do produto aumenta, suas alíquotas devem necessariamente diminuir, e, quanto maior o grau de nocividade do produto, maior devem ser as alíquotas estabelecidas.

Remédios, por exemplo, devem ter alíquotas menores que bebidas, cigarros e refrigerantes.

Os impostos seletivos não apenas podem, mas, na verdade, devem ser utilizados como instrumento de política econômica e fiscal, estimulando a prática de operações ou prestações consideradas úteis ou convenientes ao Estado e, em contrapartida, onerando outras que não sejam consideradas tão úteis e convenientes (CARRAZA, 2011, p.489-490).

3.1 – Princípio da Capacidade Contributiva

Convém destacar que o princípio da capacidade contributiva foi tratado pela primeira vez no Brasil na Constituição de 1824 e tinha como escopo limitar o poder estatal, como influência do liberalismo econômico, porém, esse princípio não foi devidamente aplicado nesse período (COELHO, 2006, p.34).

A Constituição de 1934 também passou a prever referido princípio no art. 202, destacando que os impostos seriam "sempre que possível", graduados pela capacidade econômica do contribuinte. O § 1º do artigo 15 previa ainda, que estariam imunes aos impostos de consumo as pessoas de restrita capacidade econômica com relação ao mínimo essencial, como habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico (COELHO, 2006, p.55).

Esse dispositivo é de suma importância, pois refletiu-se mais tarde na criação do ICMS e da tributação com alíquota reduzida incidente sobre a cesta básica, além de outras deduções e isenções.

O conceito de capacidade contributiva acaba sendo inserido no contexto apresentado, já que preconiza que os cidadãos devem suportar os custos públicos por meio de um rateio proporcional entre a população, na medida em que estes tenham usufruído da riqueza garantida pelo Estado.

Ou seja, resulta da idoneidade econômica do contribuinte para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total de serviços públicos (BALEEIRO, 1972, p.272).

Nesse sentido, podemos citar três critérios indicativos de capacidade contributiva: a) a renda auferida; b) a renda despendida; e c) a renda acumulada (patrimônio), para ele,

esses critérios determinam o fato indicador de riqueza selecionado pelo legislador para ser objeto de tributação (CONTI, 1996, p.41).

Vale dizer, que o sistema tributário brasileiro atual impõe a aplicação desse princípio a todos os impostos (CONTI, 1996, p.42-43).

3.2 - Definição de impostos incidentes sobre o consumo segundo a legislação vigente

Na atual constituição brasileira, não há especificação sobre o que venha a ser tributação sobre o consumo, ela apenas remete à definição da tributação com relação à sua competência, dividindo-os em Federais, Estaduais e Municipais.

O Código Tributário Nacional também não faz menção ao conceito de impostos incidentes sobre o consumo, apenas apresenta classificação de acordo com a natureza econômica do fato gerador respectivo, em quatro grupos, a saber: (a) sobre o comércio exterior, (b) sobre o patrimônio e a renda, (c) sobre a produção e a circulação e (d) impostos especiais (MACHADO, 2011, p.67).

Com efeito, o termo “circulação de mercadorias” é o que mais se assemelha ao conceito desses impostos e o capítulo mais próximo dessa definição é o de número “IV” que trata dos Impostos sobre a Produção e a Circulação.

Sendo assim, entre os tributos inseridos na Carta de 1988 e no Código Tributário Nacional é possível incluir na relação dos impostos que oneram de forma direta o consumo: o ICMS, o IPI e o ISS (ALABARCE, 2015, p.345).

A importância desses impostos sob o ponto de vista econômico, está ligada aos gastos com a aquisição de bens, serviços e outras utilidades que representam a maior arrecadação nacional, concedendo a eles o “status” de instrumentos fundamentais da arrecadação pública (ALABARCE, 2015, p.362).

Registre-se que o presente trabalho trata da evolução histórica apenas desses impostos incidentes sobre a produção e circulação de mercadorias no âmbito federal, estadual e municipal (IPI, ICMS e ISS).

4 – Análise do IPI com enfoque na sua essencialidade

Conforme exposto, a norma indutora com caráter tributário possui finalidade

extrafiscal e exerce um papel importantíssimo relacionado à capacidade de induzir comportamentos na mudança de atitude dos indivíduos (NUNES, 2005, p.32).

Nesse sentido, faz-se necessário compreender o caráter extrafiscal dos impostos sobre o consumo, estes que possuem papel fundamental na regulação do mercado para reduzir a desigualdade social.

O IPI está disciplinado pela Constituição no art. 153, IV e sua instituição compete à União. Referido tributo é um dos impostos incidentes sobre o consumo e possui aspectos específicos como: seletividade, não-cumulatividade, não incidência sobre produtos industrializados destinados ao exterior e a redução de seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte, dispostos no §3º do mesmo artigo.

Com relação à seletividade, Baleeiro menciona que ela alcançou *status* constitucional em 1969 e posteriormente teve previsão no artigo 48 do Código Tributário Nacional (BALEEIRO, 2003, p.347-348).

No caso do IPI, a essencialidade é voltada às necessidades do consumidor final, isso porque, incide com alíquotas mais elevadas sobre bens considerados supérfluos e com alíquotas menores sobre bens essenciais para a população (COELHO, 2010, p.322).

Assim, o caráter extrafiscal do IPI está ligado principalmente à seletividade, que será aplicada levando-se em consideração a essencialidade do produto.

A extrafiscalidade possibilita o consumo de produtos essenciais, ligados principalmente à subsistência do usuário, com uma tributação reduzida, direito este que é diretamente ligado à fundamentação do direito à vida e à dignidade da pessoa humana (artigos 1º, III, e 5º, caput, CRFB). A mesma lógica se aplica no sentido inverso: quanto mais supérfluo for o produto, maior deve ser a alíquota.

A seletividade em função da essencialidade é critério para a incidência do IPI e significa que o tributo recai sobre os bens na razão inversa de sua necessidade para o consumo popular e na razão direta de sua superfluidade.

Sacha Calmon (2010, p.322-322) afirma que a seletividade do IPI é obrigatória, ou seja, as alíquotas são obrigatoriamente baixas ou altas (selecionadas) em função da essencialidade dos produtos, além disso, menciona que a seletividade está voltada às necessidades da produção industrial e às políticas de extrafiscalidade.

Paulsen (2007, p.308) abrindo divergência dessa posição, menciona que o grau de essencialidade do produto não se relaciona com o preço do bem, mas dependerá de outros

critérios adotados pelo legislador, como humanitários, éticos ou sanitários. Para exemplificar, cita o caso do medicamento de elevado valor, que poderá ser tributado com alíquota zero, já a aguardente poderá atrair alíquota elevada.

5 – O caráter extrafiscal do ICMS

O ICMS incide sobre uma cadeia contínua de produção industrial ou de execução de um determinado serviço ou de uma atividade comercial e encontra-se disciplinado no art. 155, II da Constituição Federal, além disso, representa grande parte da receita tributária dos Estados e constitui fonte de renda considerável para os municípios.

Carrazza (1999, p.315) assevera que o ICMS pode ser utilizado como instrumento de regulação econômica, é por isso, aliás, que em algumas operações com produtos supérfluos, a alíquota aplicada é de 25% (o valor da operação) e, em outras, com produtos essenciais, as alíquotas baixam para 18%, 17% e, até, 12% e 9%.

A Constituição de 1988 prevê ainda a possibilidade de que o ICMS seja seletivo, "em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços", significando que o mencionado imposto, possui características extrafiscais.

Para Carrazza (1999, p.315), a extrafiscalidade do ICMS destina-se a ordenar a política econômica, incentivando ou desestimulando o consumo de determinadas mercadorias ou serviços. Nesse sentido, podemos afirmar que o ICMS deve ser utilizado como instrumento de ordenação político-econômica, inclusive para onerar os que não atendam tão de perto o interesse coletivo.

Sacha Calmon (2010, p.322). defende que a seletividade no ICMS é facultativa, ou seja, duas alíquotas são suficientes, uma para as mercadorias supérfluas e suntuárias, outra para o grosso das mercadorias de grande consumo popular. Assim, no ICMS a seletividade olha para a população em primeiro lugar.

Para que a outra lógica extrafiscal do ICMS ligada à repartição de receitas possa ser compreendida, faz-se necessário esclarecer a sistemática aplicada no art. 158 da Carta Magna.

Quanto ao produto total da arrecadação do ICMS, os Estados dividem com os Municípios situados em seu território essa receita tributária, em razão do disposto no art. 158, IV, da Carta Magna. Dentre tais verbas, 25% do montante arrecadado a título de ICMS

pertencem aos Municípios e de acordo com o parágrafo único desse mesmo artigo, ¾ (75%) desse percentual devem ser repassados conforme o valor adicional discal das operações realizadas por cada ente municipal e ¼ (25%) seriam distribuídos entre os municípios.

Em outras palavras tem-se:

- ¾ (75%), no mínimo, devem ser distribuídos de acordo com um índice denominado VAF (Valor Adicional Fiscal) que corresponde à média do valor das mercadorias saídas, acrescido do valor das prestações de serviços, deduzido o valor das mercadorias entradas, em cada ano civil (GONÇALVES, 2008, p.22);

- ¼ (25%) devem ser distribuídos de acordo com critérios fixados por Lei Estadual.

Assim, de acordo com os fundamentos expostos, os municípios maiores, que geram um quantitativo de receita elevado em função da circulação de mercadorias dentro de seu território, passam a receber maiores repasses financeiros do Estado.

Por outro lado, aqueles municípios que são menores, ou seja, consequentemente possuem um pequeno quantitativo de circulação de receitas em seu território - recebem menos repasses financeiros. Scaff e Tupiassu (2005, p.310) afirmam que esta lógica necessariamente deve ser alterada, pois não se adequa à proteção constitucional conferida ao meio ambiente.

Diante de tais ponderações, para que algumas normas indutoras de caráter ambiental fossem efetivadas, alguns Estados ampliaram as características extrafiscais do ICMS, implementando o chamado “ICMS Ecológico” ou Ambiental por meio de leis estaduais, objetivando corrigir as falhas identificadas no art. 158 da Carta Magna.

Nesse sentido, o tamanho do território e a capacidade econômica de um município deixam de ser os únicos critérios para a obtenção de repasse dos Estados, ou seja, aqueles municípios que passaram a provar que estavam aplicando instrumentos de preservação ambiental, passaram a receber também, maiores repasses dos Estados.

O Estado do Paraná foi o primeiro a instituir o ICMS Ecológico no Brasil em 1991 como solução das reivindicações dos municípios que se sentiram prejudicadas com as restrições impostas pela Constituição Federal. Os resultados de sua implantação foram avaliados por Scaff e Tupiassu (2005, p.310) como “extremamente benéfico”. Outros estados como: São Paulo, Minas Gerais e Rondônia também implantaram esse instrumento

extrafiscal e também obtiveram resultados positivos.

6 – O caráter extrafiscal do ISS

De acordo com a Constituição Federal, o município tem a competência para tributar, utilizando alíquotas variáveis entre de 2% a 5% sobre a base de cálculo, que é o valor do serviço. Nesse sentido, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza incide sobre as atividades prestadoras de serviços constantes em uma lista de serviços anexada à legislação federal (Lei Complementar 116/2003).

O caráter extrafiscal do ISS pode ser entendido como a intervenção na economia privada e na vida social, para a minoração ou supressão de suas alíquotas, como parte de um plano estratégico econômico-social.

Assim, a aplicação de critérios extrafiscais no ISS começa com a obediência às exigências orçamentárias: ao elaborar a Lei de Diretrizes Orçamentárias (Art. 165, § 2º / CF), a administração municipal fará integrar à mesma, o Anexo de Metas Fiscais (Art. 4º, § 1º da lei 101 de 2000), em que serão estabelecidas metas anuais e que poderão contar com o demonstrativo da estimativa e compensação de possíveis renúncias de receita, bem como, com o demonstrativo da compatibilidade da programação do orçamento com objetivos e metas decorrentes da política extrafiscal, seja por meio de isenções ou benefícios de natureza financeira (Art. 165, § 6º / CF).

Ou seja, desde que implemente uma estimativa do impacto orçamentário- financeiro (art. 14 da Lei 101/2000), o Município poderá renunciar receitas ou executar os benefícios de natureza tributária.

Um importante exemplo a ser citado nesse sentido é o caso da Prefeitura Municipal de Canoas/RS, localizada na Região Metropolitana de Porto Alegre, que criou a Lei do Gatilho[1] e ajustou a alíquota do ISS para 2,75%, onde, em outros tempos, os contribuintes pagavam alíquotas entre 3% a 5%.

Essa lei serve de aula de gestão pública para os agentes políticos da área federal, estadual e municipal, isso porque, revolucionou o conceito de incentivo fiscal, além disso, pode ser compreendida como um instrumento exemplar pois na maioria dos municípios, a

[1] Lei 5.392/2009 disponível em : https://leismunicipais.com.br/a/rs/c/canoas/lei-ordinaria/2015/597/5977/lei-ordinaria-n-5977-2015-altera-o-art-2-da-lei-n-5392-de-23-de-junho-de-2009-e-o-anexo-i-a-da-lei-n-4-818-de-1-de-dezembro-de-2003, acesso em 22/11/2017.

majoração dos impostos ocorre de maneira exorbitante, onerando desde as grandes empresas até a população.

A referida lei prevê a redução ou majoração da alíquota do ISS com base na variação da arrecadação real e no IPCA (Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo). Assim, se houver aumento na arrecadação, a alíquota é reduzida em 0,25%, ao passo que se houver redução na arrecadação, a alíquota é majorada em 0,25%, sempre observando as normas da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Os benefícios da aplicação dessa lei que possui caráter extrafiscal podem ser averiguados facilmente pois, além de impulsionar o aumento da arrecadação do ISS, reduz o valor da alíquota e consequentemente diminui a sonegação e a informalidade.

Torna-se evidente que a aplicação de normas indutoras extrafiscais, não é matéria privativa da União, de modo que seu manejo pelos entes municipais é totalmente possível, inclusive com intervenção por indução.

7 – Conclusão

O presente trabalho teve por objetivo realizar um estudo sobre a extrafiscalidade da norma tributária como instrumento de efetividade do princípio da capacidade contributiva.

Neste contexto, a evolução dos conceitos de Estado, impostos e sociedade de consumo foram tratados em sua perspectiva extrafiscal para a análise do intervencionismo do Estado no controle da economia, na redistribuição de riquezas, na prevenção de desequilíbrios de mercado, entre outros.

Com isso, conclui-se que a tributação por meio da extrafiscalidade constitui um importante instrumento de aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva na resolução de problemas em relação à redistribuição de renda e redução de desigualdades, podendo trazer resultados significativamente positivos para o Estado, bem como para a economia do país, visto que acaba por gerar benefícios superiores ao objetivo meramente arrecadatório, na medida em que visa assegurar os direitos fundamentais.

7 - Referências Bibliográficas

ALABARCE, Marcio Roberto, VASCONCELLOS, Roberto França de, **Política Fiscal - A Reforma da Tributação sobre o Consumo no Brasil,** Série Gvlaw - Direito tributário, 2ª edição, Editora Saraiva, 2015.

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos Tributos no Brasil.** São Paulo: Edições SINAFRESP, 2000.

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

BALEEIRO, Aliomar, SOBRINHO, Barbosa Lima. **A Constituição de 1946,** Constituições do Brasil, Brasília: Centro de Ensino à Distância, 1987.

_____. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1972.

_____. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do Tributo no Brasil.** Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de Política.** v. 10, Brasília: UNB. 2003.

BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**.7.ed., São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. **História Constitucional do Brasil.** 9. ed. Brasília: OAB, 2002.

CARRAZA, Antônio Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed., São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. **Código Tributário Nacional**. 4.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

_____. **ICMS**. 15ª ed., São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

COELHO, Alvaro Luiz. **Um histórico sobre a tributação no Brasil,** v. 3, n. 1, Revista da Receita Federal, jan./dez. de 2016

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. 10. ed., Forense: Rio de Janeiro, 2006.

_____. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2010.

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

FERREIRA, Benedito. **Legislação Tributária, a história da tributação no Brasil.** Brasília, 1986.

FRITSCH, Winston. **Os Economistas,** a **Riqueza Das Nações - investigação sobre sua natureza e suas causas.** v. 1, São Paulo: Nova Cultural LTDA, 1996.

GONÇALVES, Régis Afonso Furtado Gonçalves. **A extrafiscalidade e o ICMS Ecológico como instrumentos de política e preservação ambiental**. Trabalho de Conclusão de Curso - Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, 2008.

IRIARTE, Gregório. **Neoliberalismo sim ou não? Manual destinado a comunidades, grupos e organizações populares**. São Paulo: Paulinas, 1995.

LOPES, Anselmo HenriqueCordeiro. **Reforma Tributária Ambiental. Análise Constitucional e Elaboração de Propostas**. Jus Navigandi, Teresina, ano 12, n. 1949, 1 nov. 2008. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11925>. Acesso em: 10 novembro de 2018.

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

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 24. ed., São Paulo: Malheiros, 1999.

MELO, José Eduardo Soares de. **O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na Constituição de 1988**. v. 17, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

MENEZES, Anderson de. **Teoria geral do Estado.** Rio de Janeiro: Forense, 2005.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MUSGRAVE, R. A. **Teoria das finanças públicas**. São Paulo: Atlas, 1974.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2009.

NETO CORREIA, Celso de Barros. **Instrumentos Fiscais de Proteção Ambiental**. São Paulo: Revista de Direito Tributário Atual, 2008.

NEVES, Rodrigo Santos. **O Estado regulador. Revista de direito constitucional e internacional**. n. 44, jul-set., São Paulo, 2003.

NUNES, Antônio José Avelas. **Aventuras e desventuras do Estado Social. Revista da Fundação Brasileira de Direito Econômico.** vol. 3, n. 1, 2011.

NUNES, Cleucio Santos. **Direito Tributário e meio ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005.

PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. **Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. **Seletividade Ambiental do IPI: um novo modelo de tributação para um novo modelo de cidadão**. Disponível em: http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3796.pdf, acesso em 21/11/2018.

SCAFF, F. F.; TUPIASSU, L.V. da C.. **Tributação e políticas públicas: o ICMS ecológico.** In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.) Direito tributário ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo ambiental, extrafiscalidade e função promocional do direito**. Curitiba: Juruá, 2006.

SMITH, Adam. **The Wealth of Nations**, v. I., Ed. Cannan, 1976.

TÁCITO, Caio. **Do Estado liberal ao Estado de bem-estar social. In: Temas de direito público: estudos e pareceres**. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

TORRES, Ricardo lobo. **O IPI e o princípio da seletividade. Revista Dialética de Direito Tributário.** n.18.

_____. **O IPI e o Princípio da Seletividade.** Revista Dialética de Direito Tributário. v. 18, São Paulo: Dialética, mar/1997.

TUPIASSO, Lise Vieira da Costa. **Tributação Ambiental: A utilização de instrumentos econômicos e fiscais na Implementação do Direito ao Meio Ambiente Saudável. Rio de Janeiro**. Renovar, 2006.

VALLE, Maurício Dalri Timm do. **O Princípio da Seletividade do IPI**. Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais. v. 1, n. 17, Curitiba, 2012.

WAINWRIGT, Hilary. **Uma resposta ao neoliberalismo: argumentos para uma nova esquerda**. Rio de Janeiro, 1994.