XXVI ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI BRASÍLIA – DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

JONATHAN BARROS VITA

LIZIANE ANGELOTTI MEIRA

ANTÔNIO DE MOURA BORGES

Copyright © 2017 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. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN
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

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:
Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)
Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF
Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDi
Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC
Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG
Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA
Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D597

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

Coordenadores: Jonathan Barros Vita; Liziane Angelotti Meira; Antônio de Moura Borges - Florianópolis: CONPEDI, 2017.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-438-9
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Desigualdade e Desenvolvimento: O papel do Direito nas Políticas Públicas

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Tributos. 3. Imunidade. 4. Impostos. XXVI EncontroNacional do CONPEDI (26. : 2017 : Brasília, DF).

CDU: 34

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito
Florianópolis – Santa Catarina – Brasil

XXVI ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI BRASÍLIA – DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

O XXVI Encontro Nacional do CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito ocorreu em Brasília entre os dias 19 e 21 de julho de 2017, no Centro Internacional de Convenções do Brasil, em Brasília-DF, sob o tema: "DESIGUALDADES E DESENVOLVIMENTO: O papel do Direito nas políticas públicas".

Esse evento foi realizado em parceria com o Curso de Pós-Graduação em Direito – Mestrado e Doutorado, da UNB - Universidade de Brasília, Universidade Católica de Brasília – UCB, Centro Universitário do Distrito Federal – UDF e com o Instituto Brasiliense do Direito Público – IDP.

Dentre as diversas atividades acadêmicas empreendidas neste evento, tem-se os grupos de trabalho temáticos que produzem obras agregadas sob o tema comum do mesmo.

Neste sentido, para operacionalizar tal modelo, os coordenadores dos GTs são os responsáveis pela organização dos trabalhos em blocos temáticos, dando coerência à produção e estabelecendo um fio condutor evolutivo para os mesmos.

No caso concreto, assim aconteceu com o GT DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II. Coordenado pelos professores Jonathan Barros Vita, Liziane Angelotti Meira e Antônio de Moura Borges, vez que o referido GT foi palco de profícuas discussões decorrentes dos trabalhos apresentados, os quais são publicados na presente obra.

O direito tributário e financeiro hoje vem ganhando espaço importante nas discussões acadêmicas, o que vem se refletindo no volume e qualidade de trabalhos apresentados, colocando esses ramos didaticamente autônomos do direito em posição de destaque nas discussões contemporâneas, vez que afetam fortemente os cidadãos.

Tendo como pano de fundo esses ramos didaticamente autônomos do direito, foi possível agrupar os 16 trabalhos apresentados em alguns grupos, os quais se seguem, partindo da Teoria Geral do Direito Tributário (artigos 01 e 02) para a prática, perpassando Processo administrativo tributário (artigos 03 a 05), Deveres instrumentais (artigos 06 e 07), Temas

contemporâneos internacionais da tributação (artigos 08 e 09), Tributação, extrafiscalidade e meio ambiente (artigos 10 a 12), Políticas tributárias (artigos 13 e 14) e Elementos de tributos em espécies (artigos 15 e 16), como pode ser visto no sumário abaixo.

É a partir do roteiro firmado, que teoria e prática se encontram no campo do direito tributário e financeiro, perfazendo uma publicação que se imagina que será de grande valia, dada a qualidade dos artigos, para a promoção e o incentivo da pesquisa jurídica no Brasil, consolidando o CONPEDI, cada vez mais, como um importante espaço para discussão e apresentação das pesquisas desenvolvidas nos ambientes acadêmicos da graduação e pós-graduação em direito.

Finalmente, deixamos aos leitores nosso desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país.

Prof. Dr. Jonathan Barros Vita - Unimar

Profa. Dra. Liziane Angelotti Meira - Universidade Católica de Brasília

Prof. Dr. Antônio de Moura Borges - Universidade Católica de Brasília e Universidade de Brasília

O USO EXTRAFISCAL DO TRIBUTO PARA O DESENVOLVIMENTO LOCAL E A INCLUSÃO SOCIAL

THE USE OF EXTRAFISCAL TRIBUTE FOR LOCAL DEVELOPMENT AND SOCIAL INCLUSION

Claudine Rodembusch Rocha [1]
Henrique Alexander Grazzi Keske [2]

Resumo

O presente ensaio tem por finalidade apresentar uma abordagem ao tema da extrafiscalidade tributária para o desenvolvimento local e inclusão social. Para tanto, através de pesquisa bibliográfica, se analisa que o uso extrafiscal do tributo significa o alcance de fins distintos dos meramente arrecadatórios, mediante o exercício das competências tributárias outorgadas pela Constituição Federal às pessoas políticas União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios. Assim, é possível definir a extrafiscalidade como a utilização de um tributo com o fim de prestigiar certas situações tidas como social, política ou economicamente valiosas para o desenvolvimento local e a inclusão social.

Palavras-chave: Constituição federal, Desenvolvimento local, Extrafiscalidade tributária, Inclusão social, Poder de tributar

Abstract/Resumen/Résumé

This article aims to present an approach to extrafiscal tributes for local development and social inclusion. We analyze the use of the extrafiscal tributes and its different scope from the merely tax collection, through the exercise of the fiscal powers granted by the Federal Constitution to the political people: Union, States, Federal District and Municipalities. Thus, it is possible to define extrafiscality as the use of a tax in order to preserve certain situations considered as socially, politically or economically valuable for local development and social inclusion.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Federal constitution, Local development, Extrafiscal tribute, Social inclusion, Power to tax

---

[1] Doutora em Direito pela Universidade de Burgos, Mestre em Direito pela Universidade de Santa Cruz do Sul, Especialista em Direito pela Universidade de Santa Cruz do Sul, Advogada.

[2] Doutor em Filosofia pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Mestre em Filosofia pela Pontifícia Universidade Católica – PUC/RS. Professor de Direito da Universidade Feevale. E-mail: henriquek@feevale.br.

INTRODUÇÃO

Tal artigo tem por objetivo trabalhar o tema da extrafiscalidade para o desenvolvimento local e inclusão social. No Direito Tributário, a extrafiscalidade é matéria essencial, colocada juntamente com a fiscalidade e com as limitações ao poder de tributar.

A extrafiscalidade se constitui no "algo a mais" que a obtenção de receitas tributárias; liga-se a valores constitucionais; pode ser representada por isenções, benefícios fiscais, progressividade de alíquotas, finalidades especiais, entre outras formas que assume, criando diferenças entre os indivíduos, que são, em última análise, agentes políticos, econômicos e sociais.

Nesse sentido, o Estado pode se colocar em situação de superioridade em relação ao indivíduo, fazendo incidir tributos sobre ele, por razões que constituem o próprio fundamento da tributação, a necessidade de receitas para subsistência do Estado e a consecução dos fins estatais, que se confundem com a efetividade dos direitos fundamentais, com a implementação da forma federalista de Estado e com a realização dos direitos dos cidadãos. Por isso, a importância em se abordar a função extrafiscal do tributo, como alternativa eficaz de promoção dos direitos sociais.

1 A IMPORTÂNCIA DA EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA PARA O DESENVOLVIMENTO LOCAL E A INCLUSÃO SOCIAL

Como há diferentes órbitas de governo, todas responsáveis pela satisfação do bem público a ser alcançado mediante um conjunto de ações e encargos, é necessário que a Constituição Federal reparta competências – poderes e deveres – para que as diferentes esferas de governo se incumbam de efetivar tais competências. Nesse sentido, a Constituição Federal de 1988 repartiu as competências para a instituição de tributos entre todas as pessoas políticas – União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios – as únicas que dispõem da prerrogativa de legislarem. (BERTI, 2009, p. 23). Assim, o Estado precisa captar recursos para manter sua estrutura e disponibilizar ao cidadão-contribuinte os serviços essencialmente estatais.

A principal maneira que o Estado possui para gerar receitas reside na cobrança de tributos. A definição do que vem a ser um tributo encontra-se no art. 3º do Código Tributário Nacional – CTN, e é desta definição que se destaca as três principais características do instituto analisado: "compulsoriedade, legalidade e a atividade

administrativa plenamente vinculada". A competência para tributar está prevista na Constituição Federal de 1988 – CF/88, Título VI, Capítulo I: "Do Sistema Tributário Nacional", abrangendo os artigos 145 e seguintes. Antes de mais nada pode-se conceituar competência tributária como o poder conferido pela Constituição Federal para criar, cobrar e fiscalizar tributos, respeitadas as normas do Direito Tributário, às pessoas jurídicas de direito público interno, abrangendo a competência legislativa, administrativa e judiciária.

A CF/88, em seu art. 145, distribui e delimita à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, competência para tributar e, ainda, relaciona em seus incisos e parágrafos quais tributos podem instituir e cobrar. Ainda nesse sentido, em seus arts. 153, 155 e 156, sob os títulos: "Dos impostos da União", "Dos impostos dos Estados e do Distrito Federal" e "Dos impostos dos Municípios", delimitou de modo mais eficaz a competência destes. (CASSONE, 2004, p. 57).

A Constituição diferencia as várias espécies tributárias na distribuição de competência. Em relação aos impostos, confere à União, os previstos nos art. 153 e 154, os impostos sobre a importação de produtos estrangeiros; sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; sobre a renda e os proventos de qualquer natureza; sobre os produtos industrializados, sobre as operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários; sobre a propriedade territorial rural; e sobre as grandes fortunas e impostos extraordinários de guerra; ao Distrito Federal e Estados a previsão do art. 155 recai sobre os impostos sobre a transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos; sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; e sobre a propriedade de veículos automotores; aos Municípios e ao Distrito Federal, o disposto no art. 156, são outorgados os impostos sobre a propriedade territorial e predial urbana; sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis; e sobre serviços de qualquer natureza. (AMARO, 2016).

Relativamente às taxas podem ser instituídas por quaisquer pessoas de direito público, desde que satisfeitos os requisitos constitucionais. Quanto à contribuição de melhoria, também podem ser utilizadas por quaisquer pessoas jurídicas mencionadas, desde que haja realização de obra pública da qual decorra melhoria, representada pela valorização da mesma.

Há divergências em relação ao número de espécies de competência tributária. Dentre elas, pode-se mencionar as seguintes: competência cumulativa ou comum: (art. 145,

II e III da CF), é a competência atribuída a uma ou mais entidades políticas, por exemplo, aquela que permite cobrança de taxas e contribuição de melhorias pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, dentro das respectivas competências de atuação; competência privativa ou exclusiva: ocorre quando apenas um ente fiscal tem a competência para tributar determinada prestação. Exemplo, somente a União pode recolher o Imposto de Renda; competência residual: (art. 154 da CF/88) competência da União em instituir outros tributos que não os previstos na Constituição, nos artigos 153, 154 e 155; competência legislativa plena: constitui o poder de legislar sobre todos os aspectos do tributo, com fulcro no art. 6º do CTN, tendo em vista as normas gerais de direito tributário. Assim, quanto à competência federal, o legislador federal está restrito à Constituição Federal e à Lei Complementar (CTN); o estadual, além das normas referidas para a União, sofre as limitações da Constituição Estadual; e o municipal, além das normas já mencionadas, sofre as restrições previstas na Lei Orgânica dos Municípios; competência legislativa supletiva ou suplementar: é outorgada aos Estados, Distrito Federal e Municípios para editarem normas complementares, consoante art. 24, § 2º, da CF, dentro de seus respectivos setores; competência concorrente: atribuída pela Constituição Federal aos entes fiscais do governo para legislarem sobre o direito tributário, com base no art. no art. 24 da Constituição Federal. (CARRAZA, 2015, p. 157).

Ainda, a competência tributária possui determinadas características, como: inalterabilidade: a alteração da competência entre os entes fiscais somente é admitida mediante Emenda Constitucional, impedindo, destarte, que o princípio federativo seja abalado por modificações sobrevindas da vontade do legislador infraconstitucional; indelegabilidade e irrenunciabilidade: o art. 7º do CTN dispõe que a competência tributária não pode ser delegada, o que, todavia, não impede que haja transmissão de uma pessoa jurídica de direito público a outra, através de convênio, das funções de arrecadar, fiscalizar, executar leis, serviços, sublinhando que esta delegação compreende as garantias e privilégios processuais (art. 7º, § 1º, do CTN), e pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral de quem a delegou, visto que é sempre em caráter pouco durável. Quanto à irrenunciabilidade, estabelece que jamais a pessoa política que possui determinada competência tributária poderá renunciar a ela, total ou parcialmente; incaducabilidade: a CF/88 não se refere a certo período de tempo para o exercício da competência tributária. Neste sentido, o art. 8º do CTN dispõe que o não-exercício da competência não a transfere a outra pessoa jurídica de Direito Público, senão a quem a Constituição conferiu a referida

competência; facultatividade: é facultado a determinado órgão público instituir determinado tributo quando lhe aprouver. Por exemplo, pelo fato da União não ter instituído o Imposto sobre Grandes Fortunas num determinado momento, não lhe retira o direito de exercer esta competência, em outra oportunidade; privatividade: está calcado na titularidade da competência tributária que as pessoas jurídicas de direito público detêm para instituir, cobrar e fiscalizar o tributo de sua competência. Essa máxima implica na exclusividade e resultante proibição do seu exercício por quem não tenha sido consagrado com esse direito. (CARRAZA, 2015, p. 157).

A Constituição Federal se coloca no vértice do sistema jurídico do país, a que confere validade, e confere legitimidade a todos os poderes estatais na medida em que ela os reconheça e na proporção por ela distribuídos. "É, enfim, a lei suprema do Estado, pois é nela que se encontram a própria estruturação deste e a organização de seus órgãos; é nela que se acham as *normas fundamentais* de Estado, e só nisso se notará sua superioridade em relação às demais normas jurídicas". (SILVA, 2016, p. 47).

Salienta Amaro que é ainda na Constituição que se disciplina o *modo de expressão* do direito tributário, ou seja, a regulação do processo produtivo de normas jurídico-tributárias (leis complementares, leis ordinárias etc.) e o espaço de atuação de cada uma (ou seja, as tarefas que competem a cada tipo normativo). (AMARO, 2016).

Os artigos 150 a 152 da CF/88 dispõem sobre as limitações ao poder de tributar, ou seja, estas normas proíbem algumas situações por elas descritas e colhidas pela força tributária do Estado. Estas normas cuidam dessas inibições do exercício do poder tributário e suas limitações concorreram para a fixação da área de atuação de cada um dos entes de direito público com capacidade política, no que diz respeito à criação de tributos.

O tributo é uma forma incontestável de limitação legal à liberdade e à propriedade privada, sendo campo de atuação restrito ao Poder Legislativo, criar, modificar ou extinguir a espécie tributária. Desta feita, se está diante da principal característica do princípio da legalidade tributária, que reside na faculdade exclusiva do Estado de criar tributos e que esta só poderá ser exercida mediante lei. (LUIZ JUNIOR; CAFEZEIRO, 2008).

O poder de tributar é decorrente do poder de império do Estado, sendo uma manifestação de sua soberania. No Brasil, a Constituição Federal delimitou a competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, circunscrevendo a esfera de atuação de cada uma dessas entidades jurídico-políticas, no que pertine à instituição e conseqüente cobrança dos tributos. Por tributos entende-se prestações

obrigatórias, em espécie, exigidas pelo Estado, em função de seu poder de império, sem caráter sancionatório. Normalmente, visam à finalidade fiscal: obter os recursos necessários para o regular funcionamento do Estado. Modernamente, porém, a isso se agrega finalidade extrafiscal: estimular (ou desestimular) certas atividades, como forma de intervenção do Poder Público no domínio econômico. (DIFINI, 2008).

Para Becker (2013), tributo é objeto da prestação que satisfaz o dever do sujeito passivo da relação jurídica tributária de efetuar uma predeterminada prestação, atribuindo ao sujeito ativo o direito de obter a prestação.

Ataliba (2016, p. 31) postula que "juridicamente define-se tributo como obrigação jurídica pecuniária *ex lege*, que se não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é, em princípio, uma pessoa pública, e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei".

O Código Tributário Nacional (CTN), por sua vez, fornece um conceito legal de tributo, em seu art. 3º: "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada". (DIFINI, 2008, p.17).

De acordo com Falcão (1981, p. 82):

> O intervencionismo do Estado na economia e, por via consequência, nas relações sociais e na elevação geral do nível de vida é o caminho menos cruento de ser palmilhado por aqueles que, de sã consciência e sem a venda da ganância desenfreada, efetivamente desejem nítida mudança social.

A arrecadação dos tributos é ato vinculado, em conseqüência mesmo do princípio da legalidade. Se o tributo é previsto em lei, é devido e tem de ser cobrado, não podendo qualquer funcionário fiscal, independente de hierarquia, dispensar seu pagamento, por considerações de justiça, conveniência ou mesmo excessivo ônus no caso concreto. A natureza jurídica dos tributos, por sua vez, é de direito público, assim como o direito tributário. A obrigação tributária e a relação jurídica tributária, de onde ela se origina, são, inquestionavelmente, obrigação e relação de direito público, respectivamente.

> A Constituição Federal não se preocupou em definir as espécies de tributo nem em classificá-las, limitando-se a arrolar: impostos, instituíveis pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme a partilha constante dos arts. 153 e 154 (União), 155 (Estados e Distrito Federal) e 156 (Municípios e também o Distrito Federal, *ex vi* do art. 147); taxas, instituíveis por essas mesmas pessoas políticas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição (art. 145, II); contribuição de melhoria, decorrente de obra pública,

> também instituível pelas mesmas pessoas políticas (art. 145, III); pedágio, instituível igualmente pelas pessoas políticas mencionadas, em razão da utilização de vias por elas conservadas (art. 150, V); empréstimos compulsórios, instituíveis pela União, nas hipóteses arroladas no art. 148; contribuições sociais, instituíveis pela União (art. 149); contribuições de intervenção no domínio econômico, também instituíveis pela União (art. 149); contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, instituíveis igualmente pela União (art. 149); contribuição para custeio do regime previdenciário de que trata o art. 40 da Constituição, em benefício dos servidores dos Estados, Distrito Federal e Municípios, instituível por essas pessoas políticas, e cobrável dos respectivos funcionários (art. 149, § 1º, renumerado pela Emenda Constitucional – EC n. 33/2001 e com nova redação dada pela EC n. 41/2003); contribuição para custeio do serviço de iluminação pública, instituível pelos Municípios e pelo Distrito Federal (art. 149-A acrescido pela EC n. 39/2002). (AMARO, 2016, p. 28).

Na atuação do Estado Social, diretamente ligado à extrafiscalidade, inúmeros instrumentos passaram a ser utilizados, tais como a concessão de subvenções sociais para o apoio e fortalecimento de campanhas que viessem a atacar as mais graves mazelas da sociedade como a fome, a miséria, o abandono de idosos e mais recentemente o tráfico de drogas e a violência urbana. O financiamento destas ações decorre de repasses diretos de verbas e dotações orçamentárias por parte do Estado. (BERTI, 2009).

> 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 o atingimento de fins sociais através da maior ou menor imposição tributária. [...] Modernamente, os tributos são usados como instrumento auxiliar do poder regulatório do Estado sobre a propriedade particular e as atividades privadas que tenham implicações com o bem-estar social. Até mesmo o Direito norteamericano, tão cioso das liberdades individuais, admite essa função extrafiscal dos tributos, para o incentivo ou repressão da conduta do particular. [..] Com efeito, através da agravação do imposto podem-se afastar certas atividades ou modificar-se a atitude dos particulares reputadas contrárias ao interesse público, como pelo abrandamento da tributação pode-se incentivar a conduta individual conveniente à comunidade. (MEIRELLES, 2008, p. 154).

De acordo com Gouvêa (2006), a extrafiscalidade é o princípio ontológico da tributação e epistemológico do Direito Tributário, que justifica juridicamente a atividade tributante do Estado e a impele, com vistas na realização dos fins estatais e dos valores constitucionais, conforme as políticas públicas constitucionalmente estabelecidas, delimitada (a atividade estatal) pelos princípios que revelam as garantias fundamentais do contribuinte.

> Há extrafiscalidade quando o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou base de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa. Por aí se vê a extrafiscalidade nem sempre causa perda de numerário; antes, pode aumentá-lo, como, por exemplo, quando se exacerba a tributação sobre o consumo de cigarros. (CARRAZA, 2015, p. 115).

Dentre os objetivos constitucionais que justificam o manejo do instrumento tributário com fins não arrecadatórios, destacam-se o desenvolvimento econômico, que se detalha na acumulação de capital, na busca do pleno emprego na distribuição de renda e riqueza, na geração de tecnologia, na preservação do meio ambiente, no desenvolvimento urbano, no desenvolvimento rural e na reforma agrária, além do desenvolvimento sociocultural, representado pela proteção da família, pela promoção da seguridade social e pelo incentivo à cultura, à educação e ao desporto. (GOUVÊA, 2006).

A forma mais comum de atuação extrafiscal é via benefícios fiscais[1], forma de redução da carga tributária, dirigida a estimular ou desestimular práticas comportamentais que o Estado entende serem mais apropriadas para a sociedade. Por isso, é possível afirmar que o benefício fiscal corresponde a um instrumento de política extrafiscal, consistente na redução ou eliminação do ônus tributário, vinculado a ações econômicas e sociais dirigidas à consecução do bem comum. (ARRUDA, 2007).

> Planejar a extrafiscalidade importa em uma decisão democrática. Significa que não pode ser algo decorrente da vontade do chefe do poder executivo, muitas vezes influenciada por interesses questionáveis. Para isso, há possibilidade – e é aconselhável que assim ocorra - de utilização de instrumento de viabilização da participação da sociedade. Trata-se da audiência pública, forma de participação e de controle popular da Administração Pública no Estado Social e Democrático de Direito. Corresponde a um instrumento destinado a conduzir uma decisão política com legitimidade e transparência. Em outras palavras, equivale a uma etapa do processo de tomada da decisão administrativa ou legislativa, através da qual a autoridade competente abre espaço para que todas as pessoas que possam sofrer os reflexos dessa decisão tenham oportunidade de se manifestar, antes que a decisão final seja efetuada. Na prática, é através da audiência pública, com contato direto com os interessados, que o administrador responsável pela decisão terá acesso às diversas opiniões a respeito da matéria posta em debate. Cabe ressaltar, que tais opiniões não têm o poder de vincular a decisão que será tomada, na medida em que sua natureza é essencialmente consultiva. (ARRUDA, 2007, p. 125).

É sabido que o processo da globalização não resolveu os problemas sociais e econômicos do mundo contemporâneo, ao contrário, tem contribuído para aumentar ainda mais as diferenças entre os países desenvolvidos e aqueles em desenvolvimento, levando, muitas vezes, ao crescimento da pobreza e da exclusão social.

Por outro lado, ele é responsável por um processo de desenvolvimento local de instituições, trazendo consigo novas perspectivas de adequação das políticas públicas

[1] Sobre benefícios fiscais, a Constituição Federal de 1988 dispõe no parágrafo 6º, do art.150: "Qualquer subsídio ou isenção, redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art.155, par.2, XII, g."

nacionais às peculiaridades regionais/locais e dos espaços urbanos e rurais, em sua dimensão física, econômica, social e cultural.

2 A IMPLEMENTAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS LOCAIS ATRAVÉS DA EXTRAFISCALIDADE

O mundo vem assistindo, a partir da década de 80 do século passado, um crescimento das tendências de federalização de Estados, sobretudo devido ao fortalecimento da autonomia das esferas federativas já existentes, e de descentralização do poder político-econômico, fenômeno este reforçado com a queda do socialismo, com a ruptura da concepção desenvolvimentista do terceiro-mundo, com a falência do Estado Social e com o fenômeno da globalização. Em um Estado social, em que cada vez é mais freqüente a atuação da administração em busca de políticas públicas, é de suma importância trabalhar a questão da extrafiscalidade tributária, por ser um dos instrumentos que possui o Estado para sustentar as políticas públicas.

O tema extrafiscalidade está intimamente ligado ao Estado social, pois a função extrafiscal do tributo é utilizada em busca da resdistribuição da renda, regulação do mercado, dentre outros, questões que estão ligadas com a manutenção das políticas públicas.

Quando o Município foi acolhido pelo federalismo, avançou de forma expressiva, e assim a participação de tal ente foi ampliada, com relação a execução de gastos públicos, sobretudo em ações sociais fundamentais. A esfera municipal passa a ser vista como local preferencial para a execução de políticas públicas, dirigidas especialmente à erradicação da pobreza, sobretudo pela possibilidade de um melhor controle do gasto público, visto que os governos locais têm uma menor propensão ao endividamento exagerado, com desequilíbrio das suas contas.

A autonomia dada ao Município pela Constituição cidadão, está ligada ao tanto de receita que é atribuída ao ente federado. Importante diante dessa perspectiva, que se analise mais a fundo quais as características da autonomia municipal. Neste sentido Carrazza (2015, p. 167) vislumbra ser necessário perceber que deve existir uma relação horizontal entre União, Estado e Município, e não uma relação caracterizada pelo verticalismo. Para ele, o conceito de autonomia municipal toma por base duas características: a) provimento privativo dos cargos governamentais; b) competência exclusiva no trato de assuntos de seu peculiar interesse.

Inicialmente, as estratégias e iniciativas de desenvolvimento local, nas cidades, concentravam-se especialmente no desenvolvimento econômico do território, orientadas predominantemente para a prática de iniciativas de geração de emprego. Essas iniciativas foram ampliando o seu campo de ação, começando a atuar cada vez mais a partir de uma perspectiva integrada do desenvolvimento, que vai para além do quadro puramente econômico, para constituir um desenvolvimento humano e social, que implica a participação de todos os atores da sociedade civil e do tecido socioeconômico local como condição indispensável para a sustentabilidade do desenvolvimento. O desenvolvimento local tornou-se um conceito e um instrumento de concertamento e diálogo social que coloca, nas mãos dos seus beneficiários, os atores locais, a responsabilidade de desenhar e colocar e prática estratégias sustentáveis de inclusão social. (SENHORAS, 2007).

O local constitui, assim, o espaço viável de "construção de projetos políticos nacionais, regionais e locais, dentro de um quadro econômico e político manejado por atores que trabalham em diferentes níveis". (DOWBOR, 1999, p. 15).

No Brasil o governo e a administração de cada Município equivale ao que seu povo, através de seus representantes, delimita nas respectivas leis votadas pela sua casa legislativa. Significa que o Município pode governar-se e administrar-se como entender melhor, livre de qualquer interferência de outras esferas, desde que, evidentemente, observe os princípios constitucionais que regem a correspondente atuação.

Macedo e Ferrari alertam, também, que o interesse local a ser alcançado com a autonomia conferida ao Município, pode perfeitamente não se apresentar apenas como interesse local, mas como interesse que diga respeito também à União e aos Estados membros. Destacam que não há interesse local que de alguma forma também não seja "[...] reflexamente da União e dos Estados Membros, como não há interesse nacional ou regional que não se reflita nos Municípios, como parte integrante de uma realidade maior que é a Federação brasileira [...]". (2005, p. 114-115).

Boaventura Santos (2003, p. 339), afirma que os sistemas de desigualdade e exclusão em que se enreda cotidianamente resultam de complexas teias de poder, pelas quais grupos hegemônicos constroem e impõem linguagens, ideologias e crenças que implicam a rejeição, a marginalização ou silenciamento de tudo o que se lhes oponha. Para ele, "este é um processo histórico de hierarquização, segundo o qual uma cultura, por via de um discurso de verdade, cria a o interdito e o rejeita, definindo uma fronteira além da qual tudo é transgressão".

A convivência da riqueza e da pobreza nos países periféricos, como o Brasil, tem uma explicação estrutural na abordagem de Milton Santos (2005), para quem essa convivência é muito mais dramática nas metrópoles dos países periféricos. A existência da pobreza seria o produto da convivência e da interdependência de dois circuitos do capital, inferior e superior, em uma relação complexa que perpetua a exclusão social. Em termos muito genéricos, pode-se dizer que esses circuitos se diferenciaram em um conjunto de categorias, entre as quais se destacam as diferenças de tecnologia, de organização do trabalho e do consumo. Portanto, a convivência da pobreza com a riqueza no mesmo espaço não seria um acidente, mas um fenômeno histórico que se agrava com a urbanização acelerada dos países subdesenvolvidos, que só seria alterado com uma política de Estado. Com tais considerações se quer dizer que a convivência no mesmo espaço de pobres e ricos, nesses países, seria exigência do próprio modelo de organização e da tecnologia. Nesse sentido, a convivência entre os economicamente muito desiguais tenderia a se agravar na medida em que não houvesse uma política de Estado efetiva.

Dessa forma, a percepção dualista de exclusão e inclusão, como se fossem fenômenos polarizados e mundos separados, confunde a política com sentimentos de caridade; a cidadania com filantropia; e os direitos humanos com ajuda humanitária, o que leva, em última análise, à perda dos direitos de cidadania dos excluídos.

Trata-se de dois processos sociais com dinâmicas assimétricas e diferentes. Enquanto a inclusão social é produto de políticas públicas dirigidas concretamente para o resgate e a incorporação da população marginalizada, oferecendo condições e acesso à organização social, como produtores e consumidores, cidadãos com plenos direitos e senhores de seu destino, a exclusão é o resultado de uma dinâmica "perversa" de acumulação e reprodução do capital, cada vez mais aceleradas pela concentração de capitais no regime de mercados e espaços globalizados. A exclusão é inerente ao sistema capitalista, como fenômeno universal e inevitável, expandindo-se em ritmo e intensidade diferentes, ao acompanhar os ciclos de expansão e recessão da economia. (RATTNER, 2006).

Sendo assim, para a construção de projetos políticos e desenvolvimento local é necessário que exista a geração de fontes econômicas para tal, mas que isso não venha a oprimir o cidadão, nem excluí-lo da sociedade. Na visão de Torres:

> No Estado Social de Direito a justificativa do tributo se apóia em argumentos de justiça, máxime no da capacidade contributiva sacada diretamente da vida econômica. Decresce, aí, o interesse pela questão da liberdade e de suas relações com o tributo. No *Estado Democrático de Direito*, com o neocontratualismo, há o

> retorno da idéia de que o tributo é o preço da liberdade. De feito, o tributo é o *preço da liberdade* por servir para distanciar o homem do Estado, permitindo-lhe desenvolver as suas potencialidades no espaço público, sem necessidade de entregar qualquer prestação permanente de serviço ao Estado (2005, p. 99).

No Brasil é recente a preocupação com a implantação de políticas públicas, um produto do processo do estabelecimento de uma nova organização do Estado, fundamentada na descentralização. Um dos objetivos da descentralização é a eliminação de procedimentos clientelísticos na relação Estado-Sociedade, pois visualiza o cidadão comum como um ator social com poder e capaz de fazer prevalecer seu ponto de vista, em um contexto de deliberação.

A palavra política é derivada de "polis" de origem grega, que significa cidade ou estado. A política tem seu desdobramento nas decisões voltadas a um grupo, a uma sociedade, onde a relação de poder é exercida por um grupo sobre outro grupo, o que remete à esfera do público e seus problemas. Ou seja, diz respeito ao plano das questões coletivas, da polis. A política pública expressa às decisões a serem tomadas para problemas específicos detectados no desenvolvimento econômico e social de um país para o qual o governo e seus atores buscam soluções. É uma proposta de governo que envolve planejamento, objetivos, metas decisões e avaliação das ações públicas efetivadas em parceria com a sociedade civil organizada.

A implementação de políticas públicas através da extrafiscalidade tributária deve priorizar o desenvolvimento local e a inclusão social. Rodrigues (2005) afirma que a função extrafiscal se materializa em verdadeira política pública de ingerência no meio econômico ou social, tornando mais ou menos gravosas as exigências tributárias.

Nesse sentido, tem-se nas palavras de Bucci (2009, p. 269) que, uma política será pública quando efetivamente contemplar interesses públicos, voltados à coletividade. Não como uma mera fórmula justificadora de que seja diferente dos interesses particulares, mas sim por ser sua realização desejada pela sociedade. Uma política pública também deve ser expressão de um processo público, no sentido da possibilidade de participação de todos os interessados, diretos e indiretos, permitindo manifestação clara e transparente dos interesses respectivos.

> [...] As políticas públicas devem ter como objetivo a justiça social de fato, entendendo-se a justiça não em um sentido utilitarista, pois se assim for incorre-se em um sério problema. [...] Partindo-se do pressuposto da existência de uma justiça social de fato, tem-se uma sociedade que inclui a todos somente porque é possível, ao mesmo tempo, excluí-los. Este problema deve ser afrontado também pelos economistas, tendo em mente a perspectiva da justiça não no sentido utilitarista. Não se pode esquecer que o utilitarismo tem, ainda, uma grande influência nos

> definidores de políticas públicas, tanto nacionais quanto internacionais. (VIAL, 2005, p. 210).

As políticas públicas estão diretamente ligadas à prática dos direitos sociais, destacando que a constitucionalização de tais direitos sociais exigem uma postura ativa por parte do Estado, com a finalidade de promover condições para que eles possam ser efetivamente usufruídos. Essas condições devem ser produzidas pelo Estado, e nada mais são do que as chamadas "políticas públicas". (BONTEMPO , 2005, p. 210).

Carvalho leciona:

> Há consciência de que não bastam políticas. As premissas e as estratégias que embasam seu desenho são fundamentais:
> O direito social como fundamento da política social. Não há mais espaço para se conduzir à política de forma clientelística, paternalista ou tutelar. O reconhecimento da cidadania implica a adoção de programas e estratégias voltadas ao fortalecimento emancipatório (*empowermente*) e automização dos grupos e populações – alvo das ações públicas.
> Uma pedagogia emancipatória põe acento nas fortalezas dos cidadãos usuários dos programas e, não mais tão-somente, nas suas vulnerabilidades. Potencializa talentos, desenvolve autonomia e fortalece vínculos relacionais capazes de assegurar inclusão social (1999, p. 23).

Somente através de uma interlocução mais ampla entre Sociedade e Estado é que será possível lograr uma perspectiva de controle, decidibilidade e executoriedade da gestão pública dos interesses sociais, substituindo-se um modelo vertical por um modelo horizontal de relações intrasociais. Só assim, o Estado estará desempenhando a sua função social, tendo sempre como objetivo principal o interesse coletivo, a garantia e a efetivação dos direitos fundamentais sem os quais o ser humano não tem condições de viver uma vida digna.

Para Berti (2009, p. 44):

> Ao incidir sobre situações, fatos ou estados de fato, indicativas da existência de capacidade econômico-contributiva dos sujeitos passivos, os impostos viabilizam a efetivação de inúmeras políticas públicas voltadas à realização de objetivos sociais e econômicos nas mais diferentes áreas da atuação das pessoas físicas e jurídicas, promovendo ou reprimindo condutas, estimulando ou dificultando o desenvolvimento de mercados, ensejando ou inviabilizando atos e negócios jurídicos.

O Município, como ente federado que goza de certa autonomia, pode e deve ser condutor de políticas públicas dirigidas ao atendimento de demandas sociais, políticas estas que devem ser definidas a partir de decisões 66 tomadas em espaços democráticos, em que se verifique a ampla participação do cidadão.

Sendo assim, não há como negar que se as políticas públicas representam efetivos instrumentos para o cumprimento de compromissos previstos no ordenamento constitucional, impossível deixar de admitir que o grau de discricionariedade de que dispõe o administrador público na implementação das ações correspondentes que objetivem dar efetividade aos direitos sociais deve ser por demais restrito. Assim, se as políticas públicas têm por fim orientar a atuação governamental para um objetivo constitucionalmente previsto devem estar dirigidas ao cumprimento das tarefas correspondentes à concretização de direitos sociais, como é o caso dos direitos à saúde, à educação, ao trabalho, à moradia.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Um dos princípios inspiradores da extrafiscalidade é o da supremacia do interesse público sobre o privado, assumindo especial papel na prática de medidas em benefício da sociedade. Ademais, a desvinculação de um caráter apenas arrecadatório abre espaço para a possibilidade de implementação de medidas que, por desdobramento acabarão dirigidas às necessidades sociais.

Apesar de haver inúmeras discussões doutrinárias e jurisprudenciais a respeito da natureza ou não federativa do Município, vislumbra-se no federalismo brasileiro, a importância do ente local como instrumento de consecução de políticas públicas para a solução das demandas sociais existentes no âmbito do interesse local. Esta nova corrente de descentralização, prevê uma tendência de fortalecimento do municipalismo, na qual o ente local figura como importante espaço estratégico de atuação para a salvaguarda dos valores e interesses daqueles que habitam seu território.

Nesse sentido, é ampla a possibilidade de manejo por parte dos entes federados, em especial do Município, como espaço local, para a prática de políticas extrafiscais. Porém, a escolha dessas políticas deve ser adequada e seus critérios norteadores devem sofrer influência dos possíveis efeitos positivos decorrentes de sua adoção, principalmente no que se refere às vantagens geradas em favor da sociedade. Ou seja, a extrafiscalidade não deve ser determinada pelo interesse em favorecer segmentos sociais e produtivos que não necessitam de auxílio governamental.

Sendo assim, a decisão que envolve a concessão de benefícios fiscais que estiver vinculada às políticas públicas de inclusão social, é basicamente uma decisão de natureza política. Dessa forma, as políticas extrafiscais somente poderão ser tidas como instrumento

de efetiva de inclusão social, quando planejadas devidamente, para que não tenham vida útil curta, para que seus efeitos positivos possam permanecer por longo tempo.

Portanto, não basta pesquisar e construir teorias para induzir ações transformadoras. Os eventuais resultados terão que ser combinados com um aprendizado social que incorpore elementos de ação coletiva, experimentação social e políticas públicas inovadoras. Os projetos devem ser estendidos a todos os grupos sociais, a fim de melhor compreender como eles elaboram a construção de conhecimentos e valores nas práticas sociais. Outro componente importante deve ser a avaliação das respostas do poder público às pressões crescentes por participação democrática e a demanda universal pelos direitos da cidadania.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 21ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

ARRUDA, Angelo. *Administração pública e tributação:* a extrafiscalidade como instrumento de política pública de inclusão social no âmbito municipal. 2007. 148f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de Santa Cruz do Sul – UNISC, RS, 2007.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

BERTI, Flávio de Azambuja. *Impostos:* extrafiscalidade & não-confisco. 3ª Ed. Curitiba: Juruá, 2009.

BONTEMPO, Alessandra Gotti. *Direitos sociais*. Eficácia e acionabilidade à luz da Constituição de 1988. Curitiba: Juruá, 2005.

BUCCI, Maria Paula Dallari. *Direito administrativo e políticas públicas*. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARVALHO, Maria do Carmo B. de. Gestão social: alguns apontamentos para o debate. In: RICO, E.M; RAICHELIS, R. (org) *Gestão social:* uma questão em debate. São Paulo: EDUC; IEE, 1999.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CASSONE, Vitório. Direito tributário atualizado pela nova Constituição. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2008.

DOWBOR, Ladislaw. O poder local diante dos novos desafios sociais. In: FUNDAÇÃO PREFEITO FARIA LIMA. *O município no século XXI:* cenários e perspectivas. São Paulo: Cepam, 1999.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. Tributação e mudança social. Forense: Rio de Janeiro, 1981.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

LUIZ JUNIOR, José; CAFEZEIRO, Márcio Salles. Limitações no poder de tributar. *DireitoNet*, São Paulo, 13 mar. 2005. Disponível em: <http://www.direitonet.com.br/artigos/x/19/35/1935/>. Acesso em: 18 jun. 2008.

MACEDO, Regina Maria; FERRARI, Nery. Direito Municipal. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2005.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Municipal Brasileiro*. 16. Ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

PUTNAM, Robert D. *Comunidade e democracia:* a experiência da Itália Moderna, 1996.

RATTNER, Henrique. Exclusão social. *Revista Espaço Acadêmico*, ano VI, n. 65, out. 2006.

RODRIGUES, Hugo Thamir. A extrafiscalidade tributária como instrumento de efetivação dos direitos fundamentais do ser humano frente à Lei de Responsabilidade Fiscal. In: *II Seminário Internacional Sobre Demandas Sociais e Políticas Públicas na Sociedade Contemporânea*. Porto Alegre: Evangraf, 2005.

SANTOS, Boaventura de Sousa. *Reconhecer para libertar:* os caminhos do cosmopolitismo multicultural. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2003.

SANTOS, Milton. *O espaço dividido*. São Paulo: Edusp, 2005.

SENHORAS, Elói Martins. Caminhos bifurcados do desenvolvimento local – as boas práticas de gestão pública das cidades entre a competição e a solidariedade. *G&DR*, v. 3, n. 2, p. 3-26, mai-ago. 2007.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 40ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. II.

VIAL, Sandra Regina Martini. Demandas sociais e políticas públicas na sociedade contemporânea. In: *II Seminário Internacional Sobre Demandas Sociais e Políticas Públicas na Sociedade Contemporânea*. Porto Alegre: Evangraf, 2005.