

# Revista de Informação Legislativa

Brasília • ano 34 • nº 133

janeiro/março – 1997

Editor:

João Batista Soares de Sousa, Diretor

# Extráfiscalidade

CLÁUDIA DE REZENDE MACHADO DE ARAÚJO

## SUMÁRIO

*1. Introdução. 2. O papel do Estado na atualidade: intervencionismo ou Estado-mínimo? 3. O fator político da tributação e a política fiscal mantenedora das estruturas. 4. Extráfiscalidade, desenvolvimento econômico, justiça social e capacidade contributiva. 5. Extráfiscalidade na Constituição brasileira de 1988. 6. Conclusões.*

### 1. Introdução

Na atualidade, busca-se encontrar um modelo novo de Estado que seja, antes de tudo, eficiente. Através da história, restaram conhecidos, basicamente, dois tipos de Estado: o liberal e o intervencionista. Ambos são Estado de Direito e resultaram da síntese de uma evolução histórica da idéia de Estado. Hoje, conhecidos os males do liberalismo e também do intervencionismo, o debate, no campo da filosofia política, volta-se para uma síntese entre esses dois tipos.

Tendo o Estado mais ou menos atribuições, terá ele necessidades financeiras proporcionais a sua atuação. O Estado liberal necessita de menos receita, enquanto o intervencionista, com um número maior de competências, é mais dispendioso.

Defronte da interrogação: intervencionismo ou Estado-mínimo, o estudo da extráfiscalidade torna-se bastante interessante quando os contornos da atuação do Estado neoliberal ainda são cinzentos e a sua eficiência duvidosa.

Assim, o objetivo deste trabalho é examinar a atuação do Estado e a extráfiscalidade, chegando-se ao exame desta à luz da atual Constituição brasileira, principalmente agora com a discussão de um projeto de reforma tributária.

Cláudia de Rezende Machado de Araújo é Advogada, Cientista Política, Especialista em Direito Público pela Universidade de Brasília – UnB e Professora de Direito Constitucional da Associação de Ensino Unificado do Distrito Federal – AEUDF.

## 2. O papel do Estado na atualidade: intervencionismo ou Estado-mínimo?

Os debates em torno da idéia e do papel do Estado na atualidade voltam-se para a busca de um Estado eficiente. São bastante conhecidos os males e os defeitos do modelo liberal, bem como do intervencionista.

Se, por um lado, o “*l’État gendarme*” dos liberais é menos oneroso, por outro, mostrou-se o causador de grandes desigualdades econômicas e sociais decorrentes da política não-intervencionista do “*laissez faire, laissez passer que le monde va à la lui même.*”

O Estado intervencionista, comprometido com a justiça social, objetiva reparar os males causados à sociedade pela política liberal não-intervencionista. Todavia, este, por ter o campo de suas competências bastante alargado, tornar-se mais oneroso, facilita a corrupção, acabando por tornar-se ineficiente.

O Estado liberal, considerado um mau administrador, não intervém na vida econômica da sociedade, valendo-se dos tributos apenas para manter a máquina estatal com o objetivo de garantir a ordem pública e as liberdades individuais.

Ao contrário do Estado liberal, o Estado social é intervencionista. Intervém em todos os campos da sociedade, objetivando fazer justiça social. Nesse tipo de Estado, os tributos passam a ter, além de função fiscal, que consiste em arrecadar receitas para a manutenção do Estado, funções extrafiscais, ou seja, além da finalidade de obter receitas.

Na atualidade, busca-se um terceiro modelo de Estado mais eficiente que os outros dois já conhecidos. Faz-se necessário que este não perca o seu compromisso com a justiça social, mas que seja menos oneroso e mais eficiente, sem contudo deixar de garantir as liberdades individuais.

Quando o Estado tem as suas competências diminuídas, chega-se à idéia do Estado-mínimo, retomando valores da filosofia liberal do “*laissez-faire, laissez-passer*”, na qual este tem as suas competências reduzidas e repassadas à iniciativa privada. Todavia, os contornos das competências deste chamado Estado-mínimo ainda são cinzentos na medida em que ele não perde o seu compromisso com a justiça social e, ao mesmo tempo, não intervém na economia, deixando esta aos cuidados da iniciativa privada.

Dentro desse quadro, o papel da tributação torna-se de crucial importância e um vasto e interessante campo de estudo. O Estado não intervém na economia, mas tem de fazer justiça social. Tendo as suas competências reduzidas, ele necessita de menor receita, mas, mesmo assim, está imbuído do ideal de realizar a justiça social. Nesse contexto, os tributos vão perdendo as suas funções fiscais e adquirindo outras, extrafiscais.

A extrafiscalidade transforma-se, então, num importante mecanismo para a atuação do Estado na luta pelo desenvolvimento econômico e contra as desigualdades sociais.

A Constituição brasileira de 1988 dispõe no artigo 1º, *verbis*:

“Art. 1º- A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

- I – a soberania;
- II – a cidadania;
- III – a dignidade da pessoa humana;
- IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;
- V – o pluralismo político”. (Destaques nossos).

Mais adiante, no art. 3º, dispõe, *verbis*:

“Art. 3º- Constituem *objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil*:

- I – construir uma *sociedade livre, justa e solidária*;
- II – *garantir o desenvolvimento nacional*;
- III – *erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais*;

IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. (Destaques nossos).

Assim, mediante o exame dos dispositivos constantes do Título I – Dos Princípios Fundamentais da Carta Política do Brasil, percebe-se que o Estado brasileiro encontra-se comprometido com as idéias da justiça social e tem como um dos seus objetivos garantir o desenvolvimento nacional. Ainda, ele garante a livre iniciativa e os valores sociais do trabalho.

Resta a interrogação: como fazer valerem

todos estes princípios constitucionais fundamentais? A tributação com funções extrafiscais é um dos instrumentos eficientes que o Estado possui na busca do equilíbrio necessário à sobrevivência e à aplicação de todos esses princípios à rotina da vida social brasileira.

Considerando os princípios fundamentais arrolados na Constituição brasileira atual, já transcritos, não é possível situar o Estado brasileiro entre aqueles de filosofia liberal. Mas, a todo momento, fala-se na política neoliberal e são constantes as tentativas de implantá-la cada vez mais no Brasil. Nesse contexto, a extrafiscalidade adquire importância crucial na política tributária atual.

### 3. O fator político da tributação e a política fiscal mantenedora das estruturas

Ocorre, muitas vezes, que os impostos são empregados como instrumentos de intervenção ou regulação pública; a função fiscal propriamente dita é sobrepujada pelas funções extrafiscais. A sua técnica é adaptada ao desenvolvimento de determinada política ou diretriz.

O exercício do poder de tributar é, sem dúvida alguma, político, estando, portanto, sujeito mais a fatores políticos que econômicos. É uma questão de opção política por determinada técnica de tributação.

Os constitucionalistas e financistas norte-americanos, acompanhando a jurisprudência de seu país, distinguem os tributos cobrados com fundamento no “poder de tributar” daqueles com fundamento no “poder de polícia”. Os primeiros atendem a uma função eminentemente fiscal e os segundos têm características extrafiscais.

Tributar consiste em exigir dinheiro sob coação, sendo; portanto, um exercício do poder soberano do Estado. O “poder de polícia” é exercido pelo Executivo. O Estado tem como finalidade viabilizar a coexistência dos indivíduos em sociedade, valendo-se, para tanto, do Direito.

O poder de polícia é exercido nos limites previamente estipulados em lei, prevalecendo sempre o interesse coletivo sobre o particular. Assim, a tributação com base no poder de polícia tem a finalidade de impedir e, até mesmo, punir determinados comportamentos. Não se encontra nessa atuação estatal a função fiscal presente nos tributos decorrentes do

“poder de tributar”, mas apenas a função extrafiscal.

Assim, é inegável o caráter político da tributação. A escolha por uma ou outra técnica é eminentemente política e inspirada na luta de classes, do ponto de vista dos seus efeitos sobre a repartição dos encargos e redistribuição da renda nacional.

As classes dominantes tributam as dominadas e satisfazem suas conveniências com a arrecadação. Mesmo dentro desse contexto, é possível ocorrer uma reforma social por meio da tributação, na medida em que esta pode conduzir a uma melhor distribuição da renda nacional.

Os impostos não estão sempre relacionados à despesa estatal; ao contrário, muitas vezes têm como finalidade impor ou coibir comportamentos aos particulares. Neste último caso, ocorre o fenômeno chamado de extrafiscalidade.

A política fiscal é uma opção política de quem exerce o poder soberano. De acordo com esta, determinados comportamentos são incentivados pela concessão de isenções, pela previsão constitucional de imunidades, ou coibidos por uma grande carga tributária.

Uma política fiscal, por exemplo, que tem como objetivo incentivar o desenvolvimento nacional faz incidir uma carga tributária menor sobre os bens de capital e maior sobre propriedades ociosas e importações, com a finalidade de viabilizar o aumento da produção industrial. Nesse caso, todos esses tributos têm uma função extrafiscal, ou seja, o objetivo dessa tributação é viabilizar a industrialização e não apenas arrecadar receitas para o financiamento do Estado.

Resta claro que a política fiscal é uma opção política de quem detém e exerce o poder soberano do Estado. De acordo com esta, arrecadam-se receitas para a manutenção da máquina estatal. Todavia, ela pode, também, ter como objetivo uma reforma social, incentivando o desenvolvimento nacional e conduzindo a uma melhor distribuição da renda nacional.

## 4. Extrafiscalidade, desenvolvimento econômico, justiça social e capacidade contributiva

### 4.1. Extrafiscalidade

A Constituição estabelece como uma das metas do Estado brasileiro promover o desen-

volvimento nacional e a justiça social. Assim, no Brasil, a tributação constitui poderoso instrumento da ação estatal sobre a economia, o que dá grande importância às técnicas extrafiscais adotadas, tendo em vista a realização das metas de desenvolvimento e justiça social.

Para o Estado moderno, as finanças públicas não são apenas um meio de assegurar a cobertura de suas despesas de administração, mas também, e sobretudo, constituem um meio de intervir na vida social, de exercer uma pressão sobre os cidadãos, para organizar o conjunto da nação.

A intervenção na economia é realizada pelo Estado em função do seu poder impositivo. É no campo da receita que o Estado transforma e moderniza seus métodos de ingerência. O imposto deixou de ser apenas um meio destinado a cobrir as necessidades financeiras do Estado.

Ao invés das finanças neutras, que se pontificaram pela omissão e parcimônia, temos hoje as finanças funcionais, cuja atividade financeira é orientada no sentido de influir sobre a conjuntura econômica.

Nos países jovens, em fase de transição econômica, com a finalidade de financiar o seu desenvolvimento, utilizam-se os tributos como instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada. Assim, na construção de cada tributo, não será ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal.

A tributação funciona também como arma de reforma social, cujos efeitos se refletem sobre a redistribuição da fortuna e da renda entre os indivíduos.

O Estado, no exercício do poder de polícia, verá a restrição ou proibição em caráter absoluto; o poder de tributar, quando atua no campo da extrafiscalidade, simplesmente objetiva recomendar ao cidadão uma ação ou omissão, acenando com a vantagem econômica, sendo, assim, restrição ou proibição relativa.

O Estado moderno, enquanto Estado de Direito, tem toda a sua conduta pautada pela lei. Assim, o princípio da legalidade se faz presente em toda sua atuação e só a lei pode obrigar alguém a uma ação ou abstenção. Esse imperativo é do sistema jurídico global, aplicando-se ao caso de toda atividade tributária, seja ela fiscal ou extrafiscal.

## 4.2. Desenvolvimento econômico

A atuação do Estado no sentido de promover o desenvolvimento econômico deve estar prevista na Constituição de forma implícita ou explícita, pois, conforme afirmado acima, a conduta do poder público é toda prevista em lei.

Nessa promoção do desenvolvimento econômico pelo Estado, as funções extrafiscais dos tributos adquirem importância crucial. Tributos como o imposto de importação ou o imposto sobre a propriedade territorial rural são impostos com funções eminentemente extrafiscais. Ao contrário, o imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços é um imposto pouco vocacionado à extrafiscalidade, apesar de ser a mais importante fonte geradora de recursos para o Estado-membro.

## 4.3. Capacidade contributiva ou econômica

No dilema entre justiça social e produtividade, o legislador contemporâneo inclina-se para soluções transacionais, introduzindo certa dose de personalização nos impostos. Todavia, a capacidade econômica, conquanto implique personalização, jamais poderá ser feita por critérios subjetivos e sim por critérios objetivos, previstos em lei.

A necessidade de ser observada a capacidade contributiva do contribuinte faz com que os tributos passem a ser graduados. Estes são progressivos, pois a alíquota cresce à medida que se eleva a quantidade ou o valor da coisa tributária, em contraste com a relação constante dos impostos simplesmente proporcionais.

O art. 145 da Constituição Federal prevê a adoção, para todos os impostos, do princípio da capacidade contributiva (impostos com caráter pessoal e graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte).

## 4.4. Justiça social

Os economistas clássicos, como K. Marx, preocuparam-se sobretudo com as causas e conseqüências da mudança econômica a longo prazo e com as relações entre o crescimento e a distribuição da renda. Em seguida, os marginalistas mudaram a ênfase, voltando suas atenções para a análise do funcionamento do sistema de mercado dentro do período de tempo prefixado.

Cabe ao Estado coordenar o processo de

desenvolvimento econômico e distribuição da renda, uma vez que esta é a conta final dos benefícios do progresso material.

É um dos princípios da democracia a igualdade de oportunidades. Nesse ponto, a distribuição de renda nas proporções do desenvolvimento econômico faz-se fundamental. Da teoria da democracia depreende-se que o acesso às conquistas materiais, intelectuais e técnico-científicas deve estender-se a todos os cidadãos. Sendo assim, cabe ao Estado viabilizar a distribuição da renda e do progresso material, enquanto Estado Democrático de Direito.

Nessa função de realizar a justiça social, a extrafiscalidade passa a ser um importante mecanismo, sobretudo agora quando estão sendo definidos os contornos de atuação do Estado-mínimo dentro da política neoliberal.

Ainda na Idade Média, muito antes do Estado de Direito, Santo Agostinho declarou que somente a justiça marcava a distinção entre o Estado e uma “quadrilha de bandidos”. Atualmente surge a urgente necessidade de diminuir as enormes desigualdades sociais, sendo uma delas o desequilíbrio fiscal, pois o Estado deve estar comprometido com a idéia de justiça.

## 5. A extrafiscalidade na Constituição brasileira de 1988

O Estado brasileiro é um “Estado Democrático de Direito”; assim dispõe o primeiro artigo da Constituição Federal de 1988. Então, sendo um “Estado de Direito”, este deve ter toda a sua atuação prevista em lei, sobretudo a tributação, seja ela fiscal ou extrafiscal.

Um “Estado Democrático de Direito” está comprometido com os valores da democracia, que se exprime na máxima: “Todo poder emana do povo e em seu nome é exercido.”

Ainda, o Estado brasileiro garante a livre iniciativa e os valores sociais do trabalho. Sendo assim, ele não é um Estado nos moldes liberais, nem muito menos intervencionista-socialista. Estaria ele mais próximo de um Estado social-democrata.

Ao estabelecer como um dos seus princípios fundamentais fazer justiça social e diminuir as desigualdades econômicas, tornou necessária a sua intervenção nas relações sociais para atingir esses objetivos.

Nesse quadro constitucional, acompanhado das tendências neoliberais, a extrafiscalidade adquire singular importância.

Na Constituição brasileira de 1988, encontram-se duas espécies de normas constitucionais extrafiscais: as que visam à realização do desenvolvimento nacional e as que visam à realização da justiça social.

No primeiro grupo estão os impostos de importação e sobre a propriedade rural, assim como o imposto sobre a propriedade territorial urbana, que também possui funções extrafiscais na medida em que é utilizado como instrumento regulador do desenvolvimento urbano dos municípios.

No segundo grupo encontramos o princípio da seletividade do imposto sobre produtos industrializados em função da essencialidade dos produtos e a não-incidência do ITR sobre o módulo rural.

## 6. Conclusões

a) O Estado-mínimo, fundamentado na filosofia neoliberal, é menos intervencionista, deixando grande parte de suas competências à iniciativa privada. Assim, não intervém na economia, deixando de participar diretamente da atividade econômica da sociedade. Esse tipo de Estado tem despesas menores, necessitando, portanto, de menor receita que o intervencionista.

b) No Brasil, existe uma forte tendência à política neoliberal. Todavia, na Constituição Federal, Título I – Dos Princípios Fundamentais, estão elencados como objetivos do Estado brasileiro promover o desenvolvimento nacional, a justiça social e diminuir as desigualdades sociais. Como fazer valerem esses princípios sem intervir na economia? Nesse contexto, a extrafiscalidade torna-se fundamental.

c) Tributar é uma das formas do exercício do poder soberano, que é exercido por uma atividade estatal plenamente vinculada; porém, a política fiscal é uma opção eminentemente política.

d) Os tributos possuem duas funções: fiscal, que consiste em arrecadar receitas para financiar o Estado, e extrafiscal, que é uma função reguladora da atividade dos particulares, com objetivos diversos de obter receitas tributárias. A primeira função dos tributos é uma decorrência do “poder de tributar” e segunda do “poder de polícia.”

e) O Estado-mínimo tem suas competências diminuídas; portanto, torna-se menos dispendioso. Todavia, no caso brasileiro, existe um compromisso constitucional com a justiça

social e a conseqüente diminuição das desigualdades sociais. Apesar de ter as suas despesas diminuídas, o que acarretará a diminuição da tributação fiscal, estando comprometido com a idéia de justiça social, estará ele forçado a aumentar a tributação com finalidades extrafiscais.

## Bibliografia

- AZAMBUJA, Darcy. *Teoria geral do estado*. 32. ed. São Paulo : Globo, 1994.
- BALLEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14. ed. rev. atual. Rio de Janeiro : Forense, 1990.
- BARROS, Laan de Oliveira. Progressividade do IPTU na CF de 1988 : capacidade contributiva e extrafiscalidade. *Boletim de Direito Municipal*, p. 24-31, jan. 1990.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo : Saraiva, 1994.
- BOTTALO, Eduardo Domingos. Extrafiscalidade, desenvolvimento econômico e justiça social. *Cadernos de Direito Econômico e Empresarial*, n. 73, p. 333-337, jan./mar. 1995.
- CORDEIRO, Diva Narcisa. IPTU: progressividade. *Revista de Direito Público*, n. 96, p. 316, out./dez. 1990.
- COSTA, Antônio José da. Extrafiscalidade dos tributos à luz da constituição. *Revista Trimestral de Jurisprudência*, n. 40, p. 45-55, set./out. 1986.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do estado*. 18. ed. atual. e ampl. São Paulo : Saraiva, 1994.
- FERNANDES, Francisco das Chagas. A extrafiscalidade. *Revista de Ciência Política*, n. 24, p.73-87, jan./abr. 1981.
- MALUF, Sahid. *Teoria geral do estado*. 22. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1993.
- MARTINS, Yves Gandra da Silva. Insenção de ICM no fornecimento de produtos industrializados a partir de concorrência internacional e financeira obtido de Organismos Estrangeiros : serviços equiparados à industrialização por comandos ordinários : extrafiscalidade reconhecida. *Revista de Direito Tributário*, n. 38, p. 223-235, out./dez. 1986.