



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE E  
SECRETARIADO – FEAAC  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**YASMIM LIMA SANTANA**

**A EXTRAFISCALIDADE DOS TRIBUTOS FEDERAIS NA FUNÇÃO SOCIAL DO  
ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO**

**FORTALEZA - CE  
2016**

YASMIM LIMA SANTANA

A EXTRAFISCALIDADE DOS TRIBUTOS FEDERAIS NA FUNÇÃO SOCIAL DO  
ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado da Universidade Federal do Ceará.

Orientador: Prof. José Mariano Neto

FORTALEZA - CE  
2016

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação  
Universidade Federal do Ceará  
Biblioteca Universitária

Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

---

S223e Santana, Yasmim Lima.

A extrafiscalidade dos tributos federais na função social do estado democrático de direito / Yasmim Lima Santana. – 2016.

55 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Curso de Ciências Contábeis, Fortaleza, 2016.

Orientação: Prof. Esp. José Mariano Neto.

1. Extrafiscalidade. 2. Tributos federais. 3. Estado Democrático de Direito. 4. Função social. 5. Desigualdades sociais. I. Título.

CDD 657

---

YASMIM LIMA SANTANA

A EXTRAFISCALIDADE DOS TRIBUTOS FEDERAIS NA FUNÇÃO SOCIAL DO  
ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

Monografia apresentada ao Curso de  
Ciências Contábeis da Faculdade de  
Economia, Administração, Atuária,  
Contabilidade e Secretariado da  
Universidade Federal do Ceará.

Aprovada em \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_

BANCA EXAMINADORA

---

Prof. Esp. José Mariano Neto (Orientador)

Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Jackeline Lucas Souza

Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Prof<sup>a</sup>. M<sup>a</sup>. Ariane Firmeza Mota

Universidade Federal do Ceará (UFC)

## **AGRADECIMENTOS**

À Deus, sem o qual nada seria possível.

Aos meus pais e familiares que tudo fizeram para a realização desse objetivo.

Ao meu noivo, Daniel Gregório Pita, que sempre ao meu lado, não mediu esforços para que chegasse esse tão singular momento.

Ao Professor José Mariano Neto, cuja orientação tornou possível que a finalidade dessa pesquisa fosse atingida.

A todos os amigos, colegas, funcionários da Universidade Federal do Ceará, e a todos os demais que contribuíram de forma direta ou indireta para a concretização dessa etapa em minha vida acadêmica.

## RESUMO

A extrafiscalidade dos tributos federais na função social do Estado Democrático de Direito foi o tema desse trabalho monográfico. A partir da instalação do Estado Democrático de Direito pela Constituição Federal Brasileira de 1988, a obrigação de pagar tributos deixou de ter um fim em si mesma, para viabilizar as necessidades sociais que precisavam ser satisfeitas, prevalecendo a observância ao princípio da dignidade humana. Assim, a função extrafiscal do tributo federal autorizou a interferência estatal no domínio econômico, e tem por escopo a promoção de condutas e para alavancar a economia estagnada em determinada área econômica ou social. As hipóteses de aplicação da extrafiscalidade nos tributos federais têm como exemplos: a diminuição da alíquota do IPI sobre automóveis; o incentivo à produtividade a propriedade rural pelo ITR; o ajuste das alíquotas do II e IE para beneficiar o mercado nacional; a progressividade do IRPF; a intervenção governamental nas alíquotas do IOF, estabilizando a moeda nacional; o custeio da Seguridade Social através das Contribuições Sociais. A extrafiscalidade dos tributos federais na função social do Estado Democrático de Direito contribui para o arrefecimento das desigualdades sociais e o fomento à atividade produtiva e comercial, estimulando a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. A metodologia escolhida para o alcance dos objetivos dessa pesquisa se deu pela pesquisa bibliográfica, de caráter descritivo e exploratório, cujos dados secundários serão estudados qualitativamente.

**Palavras-chave:** Tributos federais. Extrafiscalidade. Estado Democrático de Direito. Função social. Desigualdades sociais.

## **ABSTRACT**

The extrafiscality of federal taxes in the social function of the Democratic State of Law was the theme of this monographic work. Since the establishment of the Democratic State of Law by the Brazilian Federal Constitution of 1988, the obligation to pay taxes ceased to have an end in itself to enable the social needs that needed to be met feasible, observing the principle of human dignity. Thus, the extra-fiscal function of the federal tax authorized state interference in the economic domain, and is intended to promote conduct and to leverage the stagnant economy in a particular economic or social area. The hypothesis of application of extrafiscality in federal taxes, has as examples: the reduction of the rate of IPI on automobiles; The incentive to the productivity the rural property by the ITR; The adjustment of the rates of II and IE to benefit the domestic market; The progressive nature of the IRPF; Government intervention in the IOF rates, stabilizing the national currency; The costing of Social Security through Social Contributions. The extrafiscality of federal taxes in the social function of the Democratic State of Law contributes to the cooling of social inequalities and the fostering of productive and commercial activity, stimulating the construction of a free, just and solidary society. The methodology chosen to reach the objectives of this research was the bibliographical research, of descriptive and exploratory character, whose secondary data will be studied qualitatively.

**Key-words:** Federal taxes. Extrafiscality. Democratic state. Social role. Social differences.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF	Constituição Federal do Brasil
CTN	Código Tributário Nacional
IE	Imposto sobre Exportação
II	Imposto sobre Importação de Produto Estrangeiros
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas
IOf	Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e Sobre Operações Relativas a Títulos e Valores Mobiliários
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IR	Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza
IRPF	Imposto sobre a Renda de Pessoa Física
ITR	Imposto Territorial Rural
STF	Supremo Tribunal Federal
SUDAM	Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia
SUDENE	Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste



## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>09</b>
<b>2 TRIBUTOS FEDERAIS .....</b>	<b>11</b>
2.1 O poder de tributar do Estado .....	11
2.2 Aspectos da legislação tributária brasileira .....	15
2.3 Espécies de tributos .....	17
2.4 A competência tributária e suas limitações frente aos tributos federais .....	18
<b>3 A EXTRAFISCALIDADE DOS TRIBUTOS FEDERAIS.....</b>	<b>21</b>
3.1 Fiscalidade, parafiscalidade e extrafiscalidade .....	21
3.2 A extrafiscalidade e seus aspectos legais .....	23
3.3 A extrafiscalidade dos tributos federais .....	27
3.3.1 Incentivos fiscais: considerações .....	27
3.3.2 Os tributos federais e seu caráter extrafiscal .....	28
<b>4 A EXTRAFISCALIDADE DOS TRIBUTOS FEDERAIS E A FUNÇÃO SOCIAL DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO .....</b>	<b>32</b>
4.1 O Estado Democrático de Direito e a Constituição Federal Brasileira de 1988... 33	
4.1.1 Os direitos humanos fundamentais e o Estado Democrático de Direito..... 33	
4.1.2 Solidariedade e tributação .....	37
4.2 A aplicação da extrafiscalidade dos tributos federais na função social Estado Democrático de Direito..... 41	
<b>5 CONCLUSÃO .....</b>	<b>51</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>53</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A função fiscal do tributo federal tem por finalidade a arrecadação de recursos financeiros para o Estado, enquanto que a função extrafiscal objetiva a interferência no domínio econômico, efeito esse que é diferente da simples arrecadação de recursos financeiros. Já em relação à função parafiscal, esta busca a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que não integram funções próprias do Estado, mas que são desenvolvidas através de entidades específicas.

Para a presente pesquisa é essencial entender a função extrafiscal dos tributos federais quanto à sua incidência. A extrafiscalidade ocorre justamente quando se é possível reconhecer que outras funções podem ser atribuídas à tributação, diferentes da função de arrecadar recursos para garantir a atividade do Estado.

Assim, pressupõe-se que a extrafiscalidade está presente toda vez que o legislador, ao elaborar a norma fiscal, tivesse uma intenção diversa da intenção de arrecadar tributo simplesmente.

Assim, o tema de que trata esse trabalho justifica-se por ser de grande relevância para o entendimento acerca da extrafiscalidade dos tributos federais na função social do Estado Democrático de Direito, uma vez que a mesma atua no comportamento e na garantia do bem comum da sociedade por meio da tributação.

O desenvolvimento desta pesquisa pode ser justificado ainda no aspecto pessoal, acadêmico e profissional. No cenário pessoal, com a escolha do tema em foco, a autora do estudo objetiva angariar seus conhecimentos aprofundados sobre o assunto, através de uma pesquisa criteriosa, com embasamento teórico de qualidade, permitindo que no futuro haja o aperfeiçoamento do trabalho, tendo em vista a possibilidade de análises complementares sobre o tema.

No âmbito acadêmico, esse estudo oferece a oportunidade de aprofundamento do assunto em análise. E no aspecto profissional, este estudo é um instrumento que permitirá a pesquisadora agregar a teoria do curso de graduação em Ciências Contábeis ora realizado, com o interesse pessoal da autora pelo tema, o que lhe permitirá adentrar numa área onde pretende atuar profissionalmente.

Dessa forma, esse trabalho objetiva analisar a relação existente entre a extrafiscalidade dos tributos federais e a função social do Estado Democrático de

Direito. Como objetivos específicos da presente monografia, tem-se: conceituar e analisar as peculiaridades dos tributos federais; explorar a extrafiscalidade dos tributos federais acerca de quando, como e por que ocorrem; e, por fim, destacar a extrafiscalidade dos tributos federais na função social do Estado Democrático de Direito.

Partindo desses objetivos, a problemática que se pretende responder pelo estudo em foco é: qual a relação da extrafiscalidade dos tributos federais com a função social do Estado Democrático de Direito?

A metodologia utilizada para o alcance desse estudo se dará através de pesquisa bibliográfica, de cunho descritivo e exploratório, através de uma análise qualitativa do conteúdo extraído de livros, revistas, documentos e sites.

Para atingir os objetivos aos quais se propõe, este trabalho será dividido em quatro sessões. Nesta introdução, expõe-se o tema do estudo, sua justificativa, seus objetivos, a problemática, a síntese da metodologia e demonstração da estrutura do trabalho. O referencial teórico está dividido em três partes. Na primeira parte, apresenta-se os Tributos Federais, fazendo-se uma explanação mais ampla do poder de tributar do Estado, aspectos da legislação tributária brasileira, limitações da competência tributária, responsabilidade tributária, espécies de tributos, finalizando com um estudo dos tributos federais.

A seguir aborda-se a questão da extrafiscalidade dos tributos federais, sua definição e seus aspectos gerias.

A terceira parte do referencial teórico trata de explicar a evolução do Estado Democrático de Direito com o evento da Constituição Federal Brasileira de 1988, passando em seguida a discorrer sobre a extrafiscalidade dos tributos federais e a função do Estado Democrático de Direito vigente.

Encerra-se o presente trabalho com as conclusões que emergirem ao longo de toda a pesquisa realizada sobre o assunto em análise.

## **2 TRIBUTOS FEDERAIS**

Para viver em sociedade, o homem precisou criar um ente soberano que cuidasse de disciplinar a convivência social através da construção de regras a todos impostas para o bem da coletividade. Esse ente é o Estado que tanto pode exercer seu poder de forma centralizada chamado de Estado unitário, ou de forma descentralizada chamado de Estado federal, utilizando-se nesse caso, de unidades autossuficientes.

Esse entendimento está contido na lição de Machado (2016, p. 23) que assim se expressa:

Para viver em sociedade, necessitou o homem de uma entidade com força superior, bastante para fazer as regras de conduta, para construir o direito positivo. Dessa necessidade nasceu o Estado, cuja noção se pressupõe conhecida de quantos iniciam o estudo do direito tributário.

Ressalte-se que seja qual for a forma de Estado que se implante em uma sociedade, é inerente a este que tenha por uma de suas mais importantes funções, a evolução e organização da atividade financeira no intuito de angariar recursos suficientes para desenvolver sua função em prol do bem comum.

O desenvolvimento da função financeira do Estado se dá por meio do seu poder de tributar, que é uma das maneiras de sobrevivência da economia capitalista para viabilizar a concretização dos fins sociais a que se propõe (MACHADO, 2016, p. 24).

### **2.1 O poder de tributar do Estado**

O poder de tributar do Estado pressupõe que a sociedade lhe forneça os recursos financeiros necessários ao desenvolvimento de benesses à coletividade. Essa concessão por parte da sociedade se dá por seus representantes eleitos, que além de instituir os tributos também cuidam de elaborar todo o ordenamento jurídico.

Nesse ínterim, é importante que se faça a conceituação de tributo, conforme a norma constitucional vigente, que expõe com minúcias a organização do

sistema tributário nacional. No entendimento de Bonfim (2015, p.228) “tributo é uma receita derivada do Estado, arrecadada em virtude de uma relação jurídica obrigacional compulsória, formada entre o Estado e o contribuinte em regime de igualdade, que se instaura pela ocorrência de um fato lícito previsto em Lei”.

Existe também um conceito de tributo previsto no art. 3º do Código Tributário Nacional – CTN, criado pela Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e instituiu normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados membros, Distrito Federal e Municípios. Tal dispositivo expressa que tributo “é toda a 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”.

Ressalte-se que a importância da tributação reside na necessidade de arrecadação de fundos com o intuito de custear a atuação estatal, em suas mais diversas esferas. No dizer de Bonfim (2015, p. 8):

[...] com o incremento das responsabilidades atribuídas ao ente estatal, notadamente quando instado a atuar positivamente para a promoção de direitos fundamentais, a tributação passa a exercer funções não vinculadas à transferência de recursos dos particulares para o Estado, passando a ser encarada como importante instrumento para o alcance de finalidade constitucionalmente prevista. Para que se reconheça esta faceta da tributação, basta considerar o largo efeito que esta, por exemplo, pode exercer dentro de um objetivo de redistribuição de renda ou no controle da balança comercial.

A instituição, portanto, de tributos é uma das principais fontes de custeio das despesas públicas, que devem estar pautadas nos objetivos constitucionais inseridos no art. 3º da Constituição Federal Brasileira de 1988 – CF/1988, que perseguem a diminuição das desigualdades sociais, como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, o desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização (SABBAG, 2013, p. 39).

No Brasil, o poder de tributar está dividido entre seus entes federados, que são a União, os Estados membros, o Distrito Federal e os Municípios, de forma bastante delimitada pela Constituição Federal Brasileira de 1988.

Corroborando com essa tese, Machado (2016, p. 28) explica que:

Justifica-se o poder de tributar conforme a concepção que se adote do próprio Estado. A ideia mais generalizada parece ser a de que os indivíduos, por seus representantes, consentem na instituição do tributo, como de resto na elaboração de todas as regras jurídicas que regem a Nação.

Nesse escopo, frise-se o entendimento sobre o termo poder de tributar. Embora a palavra “poder” possa trazer a ideia de uma força que se sobressai sobre outra, na seara tributária não é assim que se delinea essa questão. O poder que emana da relação tributária é um poder-direito que faz nascer uma relação jurídica entre o Estado e o contribuinte, e não um poder-força, como bem esclarece Sabbag (2013, p.57). Para o autor, esse poder existe porque o Estado precisa ter condição de prover as necessidades da coletividade, exigindo dos indivíduos a contrapartida de sua contribuição nas receitas públicas.

Como esclarece Sabbag (2013, p. 60), o poder de tributar deve ser refreado por limitações advindas do texto constitucional, para coibir possíveis arbitrariedades. Assim, é certo que a Constituição Federal é o mecanismo mais seguro para limitar a forma como se deve proceder à tributação com justiça e equilíbrio, evitando cometer falhas em relação à propriedade e liberdade do contribuinte.

O referido autor se aprofunda no tema apontando os princípios constitucionais tributários que servem de parâmetro para o legislador, limitando o poder de tributar, no caso, os arts. 150, 151, e 152, da CF/1988.

Nesse escopo, o art. 150 da CF/1988, determina de forma expressa as limitações ao poder de tributar da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Entre as principais limitações encontra-se: a vedação para exigir ou majorar tributo sem lei que o estabeleça (inciso I); tratar desigualmente contribuintes em situação equivalente, sendo vedada qualquer diferenciação em razão de profissão ou função exercida por estes, de forma independente de seus rendimentos, títulos ou direitos (inciso II); proceder à cobrança de tributos com base em fatos geradores anteriores ao início da vigência da lei que os instituiu ou aumentou, ou realizar essa cobrança no mesmo exercício financeiro da lei instituidora ou majoradora, ou ainda sem que tenham decorrido noventa dias desta mesma lei (inciso III);

Também de acordo com o art. 150, da CF/1988, é proibido aos entes políticos federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios): realizar confisco por meio de tributo (inciso IV); limitar o tráfego de pessoas ou bens, usando tributos

interestaduais ou intermunicipais, excetuando-se a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público (inciso V).

Ainda por força do inciso VI, do art. 150 da CF/1988, é vedada a instituição de tributos sobre: patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; templos religiosos; patrimônio, renda ou serviços de partidos políticos, incluindo as suas fundações, de entidades sindicais, de instituições de educação e de assistência social, desde que não tenham fins lucrativos, conforme determina a lei; livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; fonogramas e videofonogramas musicais produzidos em território nacional, cujo conteúdo sejam obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros.

Em relação ao art. 151, da CF/1988, em seu inciso I, determina vedação expressa à União no sentido de criar tributo que não tenha aplicação uniforme dentro do território nacional, ou que venha a fazer distinção entre o Estado, o Distrito Federal e o Município, ou um em relação ao outro. Entretanto, o mesmo dispositivo aceita que seja feita a concessão de incentivos fiscais com o fito da promoção do desenvolvimento social e econômico entre as diferentes regiões do território nacional.

Tal dispositivo em seu inciso II, proíbe a União de instituir tributo sobre a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e sobre sua remuneração e proventos, em patamar mais alto do que houver fixado para suas próprias suas obrigações. O inciso III, do art. 151 da CF/1988 veda que a União crie isenções tributárias cujas competências sejam dos demais entes federados (Estados membro, Distrito Federal e Municípios).

Já o art. 152, da CF/1988, determina a vedação aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios de realizarem diferenciação tributária entre bens e serviços de qualquer natureza, com base em sua procedência ou destino.

Para que haja essa imposição do Estado em relação ao sujeito passivo da obrigação tributária de contribuir com seu tributo, a norma tributária precisa fazer o seu papel de inculcar o ônus ou dever de contribuição sobre as situações mais diversas que deseje disciplinar, e assim, surge a obrigação para o contribuinte.

O poder de tributar é, portanto, um instrumento do Estado que faz prevalecer o direito de ter a contraprestação do contribuinte nos encargos públicos, sendo essa contribuição revertida em benefício das demandas sociais.

## 2.2 Aspectos da legislação tributária brasileira

No ordenamento jurídico brasileiro existem dois tipos distintos de lei: as chamadas leis ordinárias e as chamadas leis complementares. A lei ordinária não necessita de que haja um quórum privilegiado de votantes (maioria simples) nas esferas legislativas a seu favor para emergir no ordenamento. Já a chamada lei complementar necessita de *quorum* privilegiado de votantes (maioria absoluta), sendo por esse motivo de hierarquia superior a lei complementar (SABBAG, 2013, p. 66).

Sobre o tema, Machado (2016, p. 81) assim se reporta:

Aqui podemos dizer em síntese, que lei ordinária e lei complementar são duas espécies normativas distintas, sendo a última hierarquicamente superior à primeira. E que as leis ordinárias editadas antes do advento da atual Constituição Federal tratando de matérias que esta reservou à lei complementar continuam válidas e ganharam o status de leis complementares, e só por lei complementar, portanto, podem ser alteradas ou revogadas. É o que aconteceu com o Código Tributário Nacional.

Para maior esclarecimento do que foi explanado anteriormente, o termo “maioria simples de votantes” significa a maioria dos legisladores presentes na casa legislativa, sem que haja a necessidade de ser observado um número mínimo. Por outro lado, a maioria absoluta de votantes corresponde exatamente a metade do número de votantes existentes na casa legislativa, mais um, ou seja, 50% de legisladores mais um, seriam necessários para aprovar uma lei complementar.

Analisando a questão é importante trazer à tona o texto do art. 146, da Constituição Federal Brasileira de 1988 – CF/1988:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
  - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
  - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;



Assim, pela determinação legal acima, verifica-se que a instituição de tributos emana, via de regra, da edição de lei ordinária. No entanto, alguns tributos federais, que serão fartamente analisados por essa pesquisa em momento oportuno, tem previsão legal através da edição de lei complementar, como é o caso, por exemplo, do Imposto sobre Grandes Fortunas, disciplinado pelo art. 153, inciso VII, da CF/1988; o Empréstimo Compulsório, disciplinado pelo art. 148, incisos I e II, da CF/1988; os Impostos Residuais, segundo o art. 154, Inciso I, da CF/1988; e a Contribuição Social Previdenciária Residual, conforme determina o art. 195, § 4º e art. 154, inciso I, da CF/1988. A esse despeito, Sabbag (2013, p. 67) leciona que:

Tem-se afirmado na doutrina que as leis complementares visam “complementar” o texto constitucional. De um modo geral, atrela à lei complementar certas matérias de especial importância, tendentes, a um dado grau de polemização, para cujo regramento seria prudente a obtenção de um maior consenso dos parlamentares.

Nesse ponto convém explicar que a ordem jurídica é pautada por princípios ou pilares a partir dos quais se ergue o conjunto de normas que vão reger o Estado. Em relação à questão da tributação um princípio está ligado intimamente ao tema, que é o Princípio da Legalidade, explicitamente disposto no texto constitucional, e que determina que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei (Art. 5º, inciso II, da CF/1988).

Para o Direito Tributário, esse princípio tem grande relevância e é intitulado de Princípio da Legalidade Tributária, cujo teor também está contido no Código Tributário Nacional – CTN, em seu art. 97, que dispõe que nenhum tributo pode ser instituído, aumentado, reduzido ou mesmo extinto senão por força de lei (MACHADO, 2016, p. 81).

Ressalte-se que existe a previsão de que em casos de extrema urgência, pode o Poder Executivo adotar as chamadas medidas provisórias que, após aprovadas pelo Congresso Nacional, possuem força de lei. No entanto, no dizer de Machado (2016, p. 84), algumas matérias não podem ser objeto de medidas provisórias, entre estas se encontram as matérias que dizem respeito “ao processo civil e a que seja reservada à lei complementar, que envolve as normas gerais em matéria de legislação tributária”.

## 2.3 Espécies de tributos

Urge esclarecer que a classificação do gênero tributo, de acordo com o art. 5º do CTN, tem como espécies os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Vale ressaltar que o art. 217 do CTN deixa claro que a classificação do artigo anteriormente citado não deve ser vista como um rol taxativo, não excluindo, portanto, a existência de outras espécies de tributos.

Assim, pela análise do art. 149 da CF/1988, tornou-se evidenciada uma quarta espécie de tributo, qual seja, a contribuição social. Existe ainda uma quinta espécie de tributo que divide a doutrina em controvérsias, que é o chamado empréstimo compulsório.

Observe-se que as divergências doutrinárias se tornaram mais acirradas com o disposto no art. 4º, I e III do CTN ao determinar que a natureza jurídica do tributo deve ser especificada pelo fato gerador da obrigação respectiva, devendo ser colocada em segundo plano a definição e as características formais dispostas em lei, bem como a destinação do produto de sua arrecadação (MACHADO, 2016, p. 64).

Levando-se em conta o que versa Sabbag (2013, p. 408-576), existem duas correntes definindo as espécies de tributo: a primeira, conhecida como divisão tripartida, baseia-se no disposto exclusivamente na CF/1988 e no CTN, e considera tais espécies, os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Já no entendimento jurisprudência e doutrinária, existe a consideração de mais duas espécies: os empréstimos compulsórios e as contribuições, e esta corrente reconhece a divisão pentapartida de tributo.

Na conceituação de Carvalho (2011, p. 36), imposto é o tributo que tem por hipótese de incidência fato alheio a atuação do Poder Público, seja ela qual for. Também existe previsão legal do conceito de imposto conforme o art. 16 do CTN, no qual “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

A taxa é considerada um tributo vinculado diretamente à atuação estatal ou à atividade pública, e não vinculado a uma ação do indivíduo em particular (SABBAG, 2013, p. 421).

A contribuição de melhoria, por sua vez, está discriminada no art. 145, III, da CF/1988 e nos arts. 81 e 82 do CTN, para quem existe o dever de cobrar tributo para os proprietários de bens imóveis que tenham sido valorizados através da realização de obras públicas (SABBAG, 2013, p. 457).

Em relação ao empréstimo compulsório, o art. 148 da CF/1988 determina que “a aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição”. Nesse sentido, Bonfim (2015, p. 282) assim se posiciona:

Daí já se constata que a fundamentação do empréstimo compulsório está em uma *despesa*, devendo servir de instrumento de cobertura de fundos em situações extremadas (calamidade pública, guerra externa ou sua iminência ou necessidade de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional).

Existem várias espécies de contribuições: contribuições sociais; contribuições de melhoria; contribuições de intervenção no domínio econômico; contribuições corporativas; e contribuições para o custeio de iluminação pública. No entanto, tais contribuições só podem ser criadas pela União como instrumento de atuação no setor social.

Analisar-se-á no tópico que se segue, a competência tributária e suas limitações, tendo como foco os tributos de competência da União, ou seja, os tributos federais, como forma de dar continuidade e esta pesquisa.

## **2.4 A competência tributária e suas limitações frente aos os tributos federais**

A competência em matéria tributária é um assunto que requer extrema observância dentro dessa seara. Não se confunde, entretanto, a competência tributária com o poder de tributar já analisado anteriormente nessa pesquisa. Nem sempre é verdadeira a assertiva de que quem tem a competência tem o poder de tributar e vice-versa.

Sobre o tema, convém trazer à baila o ensinamento de Machado (2016, p.28) que explica:

A palavra “poder” tem significado que transcende a ideia de direito, que está presente na palavra “competência”. “Poder” é a aptidão para realizar a vontade, seja por que meio for. Com, sem ou contra a lei. É do mundo dos fatos, e existe independentemente do sistema normativo. Já a palavra “competência” alberga a ideia de direito. Tem competência quem recebe atribuição outorgada pelo Direito. É do mundo das normas, e não existe fora do sistema normativo.

É importante enfatizar que se fixe a diferenciação que existe entre o poder e a competência tributária. Basta esclarecer dentro do ordenamento brasileiro, o poder de tributar está segmentado entre os diversos entes da Federação: União, Estados membros, Distrito Federal e Municípios, como já fartamente analisado no tópico anterior. Já a competência tributária integra a organização jurídica do Estado brasileiro, e não é outra coisa senão o poder de tributar quando este está expressamente delimitado pela Constituição Federal Brasileira.

Para Sabbag (2013, p. 60) as normas jurídicas tem por finalidade limitar a competência tributária estão previstas nos arts. 153, 155 e 156, da CF/1988, repartindo entre os entes federados a competência tributária, privativamente, da seguinte forma:

- a) à União compete instituir impostos sobre: a importação de produtos estrangeiros; a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados para o exterior; a renda e os proventos de qualquer natureza; e sobre os produtos industrializados; operações de crédito, câmbio, seguro, ou as que dizem respeito a títulos e valores mobiliários; sobre a propriedade territorial rural e ainda sobre as grandes fortunas, na dependência de lei complementar (art.153, incisos I a VII, da CF/1988).
- b) aos Estados e ao Distrito Federal compete instituir tributos sobre: a transmissão de causa mortis e a doação, seja de quaisquer bens ou direitos; sobre as operações que impliquem em circulação de mercadorias e sobre os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, mesmo que tenham sido iniciadas no exterior; e sobre a propriedade de veículos automotores (art. 155, incisos I a III).
- c) aos Municípios compete instituir impostos sobre: a propriedade predial e territorial urbana; a transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a

sua aquisição; serviços de qualquer natureza, definidos por lei e não determinado no art. 155, acima citado (art. 156, da CF/1988).

Os tributos, quanto a sua competência, podem ser classificados em municipais, estaduais e federais. Para o bom desempenho do presente trabalho, cumpre ater-se aos tributos federais para o aprofundamento do tema escolhido.

Dessa forma, a classificação dos tributos ditos federais está elencada no art. 153, incisos I a VII, da CF/1988, segundo o qual caberá a União instituir os impostos sobre:

- d) importação de produto estrangeiro – II: conforme o art. 19 do Código Tributário Nacional, “o imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional”.
- e) exportação – IE: de acordo com o art. 153, II, da CF/1988, compete à União instituir e cobrar o imposto sobre a “exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados”.
- f) renda e proventos de qualquer natureza – IR: conhecido como simplesmente Imposto de Renda, tem previsão no art. 153, III, da CF/1988 e no art. 43, do Código Tributário Nacional.
- g) produtos industrializados – IPI: também de competência tributária da União, o IPI, está disposto no art. 153, IV, da CF/1988 e no art. 46, do Código Tributário Nacional.
- h) operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários – IOF: previsto no art. 153, V, da CF/1988 e art. 63, do Código Tributário Nacional
- i) propriedade territorial rural – ITR: conforme art. 153, VI, da CF/1988 e art. 29, do Código Tributário Nacional.
- j) grandes fortunas – IGF: previsto conforme o art. 153, VII, da CF/1988, para esse imposto ainda não foi editada lei complementar que o regularia, conforme a previsão constitucional.

Nesse íterim, urge argumentar sobre o instituto da extrafiscalidade dos tributos federais, dando continuidade ao presente tema.

### **3 A EXTRAFISCALIDADE DOS TRIBUTOS FEDERAIS**

Destaque-se, nesse contexto, que o propósito dos tributos geralmente tem caráter arrecadatório. No entanto, existe um princípio dentro do Direito Tributário Brasileiro que não se adequa perfeitamente a esse ditame, chamado de princípio da extrafiscalidade, do qual trata esse capítulo.

Num primeiro momento, se faz importante investigar os aspectos legais da extrafiscalidade, para logo em seguida, adentrar a hipótese de sua incidência juntamente aos tributos federais, já estudados no capítulo anterior.

#### **3.1 Fiscalidade, parafiscalidade e extrafiscalidade**

A diferenciação entre os termos fiscalidade, parafiscalidade e extrafiscalidade se faz necessária para que se possa dar continuidade de forma satisfatória ao estudo em foco.

A fiscalidade ocorre quando a arrecadação de recursos é o fim objetivo único do tributo, sem a interferência na imposição da obrigação do contribuinte de cumprir o que determina a lei tributária. Carvalho (2011, p. 248) explica que:

Fala-se em *fiscalidade* sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses — sociais, políticos ou econômicos — interfiram no direcionamento da atividade impositiva.

Depreende-se então que a fiscalidade não admite ressalvas na aplicação e cobrança do tributo, mas sua função é o abastecimento das reservas públicas monetárias, e outros interesses, sejam estes de cunho social, econômico ou político, não alteram a finalidade a que se propõe o tributo.

De outro modo, a parafiscalidade do tributo ocorre quando o sujeito ativo é diferente do sujeito da competência, ficando este com o ônus de arrecadar e fiscalizar o tributo, e o primeiro com o fruto da arrecadação. Nessa esteira de pensamento, Carvalho (2011, p. 251) ressalta que:

Dois aspectos, por conseguinte, hão de ser atendidos para que venhamos a isolar o chamado *tributo parafiscal*: 1) sujeito ativo indicado expressamente na lei instituidora da exação, diferente da pessoa política que exerceu a competência; e 2) atribuição, também expressa, do produto arrecadado, à pessoa apontada para figurar como sujeito ativo.

Com base nessa premissa, a parafiscalidade pode ser definida como o instituto do Direito tributário através do qual a legislação coloca à disposição de um sujeito ativo diverso do sujeito competente, os recursos para que sejam aplicados na persecução de seus objetivos.

Por seu turno, em relação à extrafiscalidade propriamente dita, Assunção (2011, p.104), ensina que o prefixo “extra” se relaciona com aquilo que está distinto e excetuado da própria fiscalidade. Enquanto a fiscalidade cuida da arrecadação de tributos, a extrafiscalidade seria um instrumento estatal de intervenção na esfera econômica e social para favorecer determinados setores a alcançarem seus objetivos.

Nessa mesma a ideia de Bonfim (2015, p. 9) sobre a extrafiscalidade é a de que:

O prefixo “extra”, portanto, é utilizado para indicar outras funções que podem ser exercidas pela tributação e que não se vinculam diretamente à função arrecadatória, o que é absolutamente diferente de considerá-lo como excludente do próprio campo tributário. No contexto em que a expressão é empregada, o vocábulo “fiscalidade” não pode ser tomado como sinônimo de tributação, mas como sinônimo de arrecadação.

Sabbag (2013, p. 158) explana sobre a finalidade da extrafiscalidade:

A par da forma de imposição tradicional, voltada com exclusividade à arrecadação de recursos financeiros (fiscais) para o atendimento das necessidades coletivas, exsurge a tributação extrafiscal, que se orienta para o fim ordenador e reordenador da economia e das relações sociais, e não para a missão meramente arrecadatória de riquezas.

O mesmo autor frisa que a extrafiscalidade tem por escopo ser um poderoso instrumento de atuação estatal, para inibir condutas ou incentivá-las quando o desejo é o de fomentar comportamentos positivos ao interesse coletivo (SABBAG, 2013, p. 158).

Pode-se afirmar, portanto, que é por meio da tributação e da desoneração tributária que o Estado brasileiro detém o direito de realizar intervenções indiretas na economia, provocando determinados comportamentos mais favoráveis ao crescimento social. Essa desoneração da tributação como forma de favorecer o bem comum, é um dos conceitos de extrafiscalidade

Após essa breve explanação sobre os conceitos de fiscalidade, parafiscalidade e extrafiscalidade, faz necessário o estudo da extrafiscalidade e seus aspectos legais, o que será feito adiante.

### **3.2 A extrafiscalidade e seus aspectos legais**

Conforme visto anteriormente, a extrafiscalidade tem íntima relação com a desoneração tributária. Pode-se afirmar que existem certos tipos de tributos que se prestam de forma clara para atender aos critérios da extrafiscalidade, outros tributos, entretanto, são mais voltados para o caráter da fiscalidade.

Mas não se pode afirmar com segurança que existem espécies de tributos que se possa dizer puros, ou seja, que possam ser identificados como fiscais ou extrafiscais. Ambas as vertentes devem existir de forma harmônica entre si, embora se possa verificar que uma das duas vertentes em determinado momento, se sobressai sobre a outra, dando a conotação da fiscalidade ou extrafiscalidade ao tributo (CARVALHO, 2011, p. 249)

No entender de Carrazza, (2006, p.374), a extrafiscalidade reúne um conjunto de medidas tributárias com fins diferentes da arrecadação propriamente dita com finalidades, portanto, não fiscais, ou extrafiscais. Tais medidas extrafiscais têm por finalidade disciplinar, fomentar ou desmotivar os contribuintes a agir de determinada forma, por considerar tais procedimentos como oportunos ou inoportunos ao interesse social.

A lição de Veloso (2007, p. 19, *online*) é no sentido de que:

A admissibilidade constitucional da extrafiscalidade não se confunde com sua legitimidade nem tampouco a implica. Do fato de que a persecução de fins não fiscais através dos instrumentos de Direito Tributário seja admissível não se pode inferir que todas as normas extrafiscais sejam constitucionalmente



legítimas, que a promoção de fins extrafiscais seja juridicamente livre e incondicionada, relegada ao completo arbítrio do legislador.

É certo que os impostos manejados sob a égide da extrafiscalidade devem ser aplicados de forma rápida para que surta seus efeitos a curto prazo e promova a intervenção estatal almejada. Nesse escopo, existe a corrente que defende que tais tributos extrafiscais sejam flexíveis e não precisem passar por todos os trâmites impostos pela CF/1988 para sua alteração, e em especial, que não devem obedecer de forma estrita aos princípios da legalidade e anterioridade (MACHADO, 2016, p. 44).

Entretanto, a desconsideração estrita a tais princípios poderia ofender o direito do contribuinte, caso a finalidade da extrafiscalidade não esteja bem demonstrada como necessária e oportuna.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal admite que a fundamentação de um decreto que altera alíquota de um imposto extrafiscal pode não estar inserida nele próprio, mas é necessário que esteja tão somente presente no processo interno que serviu de molde para tal decreto. Entretanto, essa posição merece ressalva, tendo em vista que, não sendo publicada a motivação, o Estado pode alterar a qualquer momento os parâmetros de tal tributo, o que pode se apresentar como um abuso do poder de tributar, impondo dano ao direito do contribuinte (MACHADO, 2016, p.45).

Sobre esse aspecto, alerta Bonfim (2015, p. 15):

Os fins que podem ser eleitos, quando da instituição das normas tributárias extrafiscais, todavia, não estão ao alcance livre do legislador. Estes fins são prescritos pelo próprio direito positivo, sendo certo que, no caso do direito brasileiro, foram todos eles definidos pelo texto constitucional.[...]. Cabe ao intérprete verificar, de acordo com o texto constitucional, primeiro, a legitimidade do fim a ser alcançado; depois, a compatibilidade entre o fim eleito e os meios eleitos para tanto [...].

Dessa forma, o legislador deve ser orientado pela prescrição da norma legal sempre que quiser lançar mão da extrafiscalidade, pois os fins a que se presta esse instrumento devem estar legitimados no âmbito constitucional, tendo que observar ainda se os meios para atingir tais fins também possuem legitimidade legal.

Machado (2016, p.44) se posiciona sobre o assunto da seguinte forma:

Nesse contexto, o trato das garantias do contribuinte exige especial atenção. Não se deve admitir que os princípios da legalidade e da anterioridade da lei tributária, que são garantias do contribuinte, sejam simplesmente minimizados ou descartados. Como a restrição a esses princípios constitucionais é admitida simplesmente para que os impostos regulatórios possam ser utilizados com determinadas finalidades, é da maior importância a questão de saber se as alterações neles processadas pelo Poder Executivo tem realmente, em cada caso, a finalidade que justifica esse regime jurídico excepcional.

Com base nesse entendimento, esclareça-se que o princípio da legalidade na esfera tributária está explícito no texto do art. 9º do CTN, segundo o qual é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a instituição ou majoração de tributos sem que a lei assim o estabeleça. A este princípio existe a ressalva quanto à majoração dos tributos, nos moldes dos arts. 21, 26 e 65 do CTN, cuja determinação abre espaço a incidência da extrafiscalidade, ao disporem que “*o Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política cambial e do comércio exterior*”.

Percebe-se dessa forma, que a ressalva posta nestes dispositivos configura o instrumento da extrafiscalidade de alguns tributos específicos. No entanto, a extrafiscalidade deve pautar-se pelos ditames constitucionais, observando a estrita determinação dos princípios que norteiam a atividade do legislador e aplicador do Direito. Nesse sentido, é o entender de Carvalho (2011, p. 249):

Consistindo a *extrafiscalidade* no emprego de fórmulas jurídicotributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários, o regime que há de dirigir tal atividade não poderia deixar de ser aquele próprio das exações tributárias. Significa, portanto, que, ao construir suas pretensões extrafiscais, deverá o legislador pautar-se, inteiramente, dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria, assim os expressos que os implícitos. Não tem cabimento aludir-se a regime especial, visto que o instrumento jurídico utilizado é invariavelmente o mesmo, modificando-se tão somente a finalidade do seu manejo.

Considerando a citação anterior na qual o fundamento constitucional deve reger o instituto da extrafiscalidade dos tributos, tem-se que o art.150, inciso I da CF/1988, determina que é vedado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, exigir ou majorar tributo sem que a lei assim estabeleça. A exceção a essa

determinação de observância do princípio da legalidade subsiste o fundamento do fenômeno da extrafiscalidade dos tributos, uma vez que não existe a necessidade de lei específica para mudar a base de cálculos ou alíquotas de certos tributos, bastando que a possibilidade dessa mudança esteja prevista em lei.

Por seu turno, o princípio da anterioridade tributária previsto na CF/1988, em seu art. 150, inciso III, alíneas “b” e “c”, impõe que é vedado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios cobrar tributo no mesmo exercício financeiro sem que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou, e antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada tal lei. Daí, considera-se que o instituto da extrafiscalidade tem o caráter da excepcionalidade (SILVA, 2013, *ONLINE*).

Verifica-se que tanto o princípio da legalidade quanto o princípio da anterioridade tributária, encontram-se relativizados diante do instituto da extrafiscalidade, posto que, ao Estado é dado o direito de aplicar esse instituto, sem que seja observada a existência de lei anterior para a mudança da base de cálculo ou de alíquota e o interregno temporal da noventena. Ressalte-se, porém, que a possibilidade de tais alterações deve ser prevista legalmente, conforme o entendimento de Silva (2013, *online*):

A Extrafiscalidade, persí, para surtir efeitos deverá estar legalmente prevista de acordo com o próprio tributo a ser extrafiscal. Dessarte, a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional, preveem quais os casos em que estão autorizados a aplicação do pluricitado instituto. Atente-se que mesmo sendo desnecessária a edição de uma lei para a alteração seja da base de cálculo seja da alíquota de um tributo, não quer dizer que o princípio da legalidade não esteja presente, haja vista que a dispensa da lei que altera somente subsistirá quando houver lei que autorize previamente.

Desse modo, a extrafiscalidade de determinado tributo para se concretizar deve ter previsão legal quanto à mudança da alíquota, não havendo a necessidade de uma lei específica para promover tais alterações, e nem a observância do lapso temporal de noventa dias, como preconiza o princípio da anterioridade tributária.

### **3.3 A extrafiscalidade dos tributos federais**

A extrafiscalidade dos tributos federais é o ponto dessa pesquisa onde se deve fazer uma análise mais detalhada, para que possa atingir os objetivos a serem alcançados ao final.

Nesse escopo, faz-se necessário realizar uma explanação sobre os incentivos fiscais e sua aplicação como forma de intervenção estatal na economia e na propulsão de condutas positivas ao desenvolvimento social.

#### **3.3.1 Incentivos fiscais: considerações**

A concessão de incentivos fiscais também pode ser considerada uma maneira de determinar a extrafiscalidade de um certo tributo, levando-se em conta que tais incentivos geralmente, tem por escopo a promoção de certas condutas e comportamentos que irão alavancar a economia estagnada em determinada área econômica ou social.

Com efeito, alguns dispositivos constitucionais preveem a concessão de incentivos fiscais em determinadas situações incluindo-se as desigualdades regionais acima citadas. Este é o caso, por exemplo, do art. 174 da CF/1988 que determina que o Estado, usando de sua característica de agente normativo e regulador da atividade econômica, exerce de forma legal as funções de planejamento, incentivo e fiscalização.

Nesse aspecto, o art. 151, inciso I, também da CF/1988, explicita a vedação à União para a criação de tributo que não tenha uniformidade dentro do território nacional ou que faça distinção ou implique preferência em relação a determinada região, Estado ou Município, sendo, entretanto, admitida a concessão de incentivos fiscais com o fim de incrementar o equilíbrio do desenvolvimento social e econômico.

Já o art. 43 da CF/1988 expressa que a União pode oferecer incentivos fiscais para estimular a redução da desigualdade regional, sendo que tais incentivos podem englobar isenções, reduções ou diferenciação temporária de tributos federais entre pessoas físicas e jurídicas, tudo com base legal.

Importante frisar que tais incentivos fiscais devem ter sempre um objetivo a ser alcançado, a indicação de seus beneficiários, a finalidade a ser atingida, as condições de sua utilização, o prazo de vigência e o percentual de incentivos que serão concedidos. Também é relevante considerar que, uma vez concedido o incentivo fiscal, seja feita por parte do Poder Público a fiscalização para se averiguar a correta aplicação do benefício e se este está servindo para o fim a que se destinou precipuamente.

A seguir, se fará uma análise dos tributos federais e seu caráter extrafiscal para melhor compreensão do tema da presente pesquisa.

### **3.3.2 Os tributos federais e seu caráter extrafiscal**

Nesse ponto da presente pesquisa, deve-se contextualizar a aplicação do instituto da extrafiscalidade dos tributos federais dentro do contexto brasileiro, de uma forma mais aprofundada.

Como já detalhado no capítulo anterior desse trabalho, os tributos federais são os seguintes: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI; Imposto sobre Exportação – IE; Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza – IR; Imposto Territorial Rural – ITR; Imposto sobre Importação de Produtos Estrangeiros – II; Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e Sobre Operações Relativas a Títulos e Valores Mobiliários – IOF; Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF.

No caso do IPI, as alíquotas podem ser variáveis a depender do produto sobre o qual incide. O IPI imprime uma exceção ao princípio da legalidade tributária, conforme determina o art. 153, § 1º, da CF/1988, que dispõe que a mudança de alíquota do IPI não deve ser precedida de lei específica. Da mesma forma, o IPI não se encontra cingido ao princípio da anterioridade, podendo sua alíquota ser alterada no mesmo exercício fiscal que o Poder Público a instituir, conforme o art. 150, § 1º, da CF/1988.

Para melhor esclarecer o assunto, traz-se à baila o teor do art. 4º, do Decreto-Lei nº 1.199, de 27 de dezembro de 1971, que assim dispõe, *in verbis*:

Art. 4º. O Poder Executivo, em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados, quando se torne necessário atingir os objetivos da política econômica governamental, mantida a seletividade em função da essencialidade do produto, ou, mantida a seletividade em função da essencialidade do produto, ou, para corrigir distorções, fica autorizado:

I – a reduzir alíquotas até 0 (zero);

II – a majorar alíquotas, acrescentando até 30 (trinta) unidades ao percentual de incidência fixado em lei.

Pode-se perceber que a determinação legal acima imposta concede a redução a uma alíquota zero para o IPI, em determinada situação, no sentido de equilibrar possíveis distorções. O mesmo está disposto quanto a majoração em um percentual de no máximo de 30% ao que foi determinado em lei, no caso de ser necessária a intervenção estatal com o objetivo de atingir o fim das políticas econômicas governamentais.

Como outros exemplos de tributos federais que podem ser revestidos de extrafiscalidade pode-se citar o ITR, quando o Estado faz a cobrança em maior alíquota sobre os imóveis inexplorados ou que possuem baixa produtividade, com a finalidade de incentivar a exploração de tais propriedades e não o aumento da arrecadação tributária. O IR também contribui de forma decisiva para o desenvolvimento social e econômico ao promover o caráter da extrafiscalidade quando parte da renda do contribuinte foi comprovadamente utilizada para investimento de interesse da sociedade, como por exemplo, a promoção do reflorestamento de determinadas regiões afetadas pelo desmatamento, proporcionando a criação de reservas florestais (CARVALHO, 2011, p. 248).

Por seu turno, os Impostos sobre Importação e Exportação - II e IE, podem ser alcançados pelo instrumento da extrafiscalidade, majorando as alíquotas para veículos importados e favorecendo a indústria nacional em prol de seu crescimento econômico (CARVALHO, 2011, p. 248).

. Esclareça-se, no entanto, que existem amarras para a alteração das alíquotas dos tributos acima mencionados, conforme leciona Bonfim (2015, p. 251):

É preciso, então, reforçar que o legislador não tem liberdade total para conformar estas condições, que terão de ser condições vinculadas ao manejo destes impostos como instrumento de extrafiscalidade. Estas condições, no entanto, é preciso reconhecer, podem ser previstas de maneira mais ou menos exaustiva pela lei, o que termina por conformar maior ou menor margem de atuação para o ato do Poder Executivo.

Diante desse apontamento, vale ressaltar que em relação ao Imposto sobre Importação de Produtos Estrangeiros – II, a Lei nº 3.244, de 14 de agosto de 1957, que dispõe sobre a tarifa alfandegária, em seu art. 3º assim determina, *in verbis*:

Art.3º - Poderá ser alterada dentro dos limites máximo e mínimo do respectivo capítulo, a alíquota relativa a produto:

- a) cujo nível tarifário venha a se revelar insuficiente ou excessivo ao adequado cumprimento dos objetivos da Tarifa;
- b) cuja produção interna for de interesse fundamental estimular;
- c) que haja obtido registro de similar;
- d) de país que dificultar a exportação brasileira para seu mercado, ouvido previamente o Ministério das Relações Exteriores;
- e) de país que desvalorizar sua moeda ou conceder subsídio à exportação, de forma a frustrar os objetivos da Tarifa.

Assim, a lei em comento limita a prerrogativa do Poder Público para alterar a alíquota do II, sem que haja a observância das condições previstas acima.

Em relação ao Imposto sobre Exportações – IE, o art. 3º do Decreto-Lei nº 1.587, de 13 de abril de 1977, determina o percentual de 30% como alíquota do IE, permitindo ao Estado sua alteração, com o fito de atender às demandas da política cambial ou do comércio exterior (BONFIM, 2016, p. 252).

Já o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e Sobre Operações Relativas a Títulos e Valores Mobiliários – IOF, tem previsão de sua extrafiscalidade no art. 1º, da Lei nº 8.894, de 11 de junho de 1994, que assim determina, *in verbis*:

Art. 1º O Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários será cobrado à alíquota máxima de 1,5% ao dia, sobre o valor das operações de crédito e relativos a títulos e valores mobiliários.

[...]

§ 2º O Poder Executivo, obedecidos os limites máximos fixados neste artigo, poderá alterar as alíquotas tendo em vista os objetivos das políticas monetária e fiscal.

Como se pode verificar, todas essas normas legais foram criadas com a finalidade de favorecer a desoneração tributária no âmbito federal, em determinadas circunstâncias, e permitir que o Estado brasileiro consiga dar continuidade às políticas públicas de desenvolvimento econômico em diversos setores, como o da produção de

veículos e de eletrodomésticos, driblando as crises e dificuldades econômicas ao longo da história.

O capítulo a seguir fará uma minuciosa análise sobre a extrafiscalidade dos tributos federais e sua função no Estado Democrático de Direito, que é o cerne do presente trabalho.



## **4 A EXTRAFISCALIDADE DOS TRIBUTOS FEDERAIS E A FUNÇÃO SOCIAL DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO**

Para que se adentre o assunto de que trata esse capítulo, importante explanar sobre o conceito e a importância dos direitos fundamentais humanos cuja evolução histórica culminou com o advento do Estado Democrático de Direito, estando assim intimamente ligados.

Os direitos garantidores da dignidade da pessoa humana surgiram como resposta à imprescindibilidade de limitação do poder estatal que, de forma incisiva e imperiosa, negava ao homem a própria condição humana como ser dotado de inteligência, valores morais e espirituais, que tem como escopo a vida e a liberdade. Alexandre de Moraes (2005, p. 21) esclarece essa concepção:

O conjunto institucionalizado de direitos e garantias do ser humano que tem por finalidade básica o respeito a sua dignidade, por meio de sua proteção contra o arbítrio do poder estatal, e o estabelecimento de condições mínimas de vida e desenvolvimento da personalidade humana pode ser definido como direitos humanos fundamentais.

Importante se fazer a distinção entre direitos humanos e direitos fundamentais para melhor compreensão do assunto. Os direitos humanos propriamente ditos têm uma valoração universal e, por isso mesmo, abrange a maior parte das Constituições com os tratados internacionais acordados sobre o tema, enleando em suas diretrizes todos os países signatários.

Já os direitos fundamentais são os direitos acolhidos pelo legislador constituinte de cada Estado isoladamente, ficando sob a proteção, portanto do ordenamento jurídico interno do país. Moraes (2005, p. 03) faz uma menção ao assunto na citação a seguir:

A constitucionalização dos direitos humanos fundamentais não significa mera enunciação formal de princípios, mas a plena positivação de direitos, a partir dos quais qualquer indivíduo poderá exigir sua tutela perante o Poder Judiciário para a concretização da democracia.

Nessa esteira, pode-se chegar à conclusão de que os direitos fundamentais são os que estão sobre a égide da ordem jurídica e que se fazem imprescindíveis para a realização dos objetivos do homem individualizado e da sociedade que integra, englobando os aspectos pessoais, sociais, econômicos e políticos, servindo também de anteparo para o excesso de poder estatal.

#### **4.1 O Estado Democrático de Direito e a Constituição Federal Brasileira de 1988**

Nesse ponto, faz-se necessário que se explique a íntima relação que emergiu entre os direitos fundamentais e o Estado Democrático de Direito, conhecido também como Estado constitucional.

Como já explanado, a busca em prol da consagração dos direitos fundamentais tem como objetivo primordial limitar o poderio estatal em favor do indivíduo e de suas necessidades mais prementes. Ao introduzir os direitos fundamentais no rol de direitos acalentados em sua Constituição, o Estado se atrela às suas normas e princípios, e passa a ter a sua atuação restringida à parcela de poder que lhe foi permitida pelo constituinte.

Disso apreende-se que os direitos fundamentais foram eleitos como elementos essencialmente constitucionais, e que juntamente com as demais limitações constitucionais da atuação estatal, formam o chamado Estado Democrático de Direito.

##### ***4.1.1 Os direitos humanos fundamentais e o Estado Democrático de Direito***

O Estado Democrático de Direito é um advento relativamente recente dentro do cenário jurídico brasileiro, muito embora, desde a primeira constituição já se mencionasse a garantia aos direitos fundamentais e a limitação da atuação do Estado, muito embora, de uma forma ainda precária.

A saber, a Constituição do Império de 1824 já previa alguns direitos fundamentais como a liberdade, a igualdade, a liberdade religiosa e de locomoção, a livre manifestação de pensamento, a individualização das penas, a inviolabilidade de domicílio, a dignidade dos presos, o direito de propriedade, como exemplos.

Já a Constituição de 1946 teve como marca a consagração dos direitos sociais dos trabalhadores. Sobre esse contexto histórico, assim se reporta Fernandes (2011, p. 37):

O Estado Social, que surge após a Primeira Guerra e se afirmar após a Segunda, intervém na Economia, por meio de ações diretas e indiretas; e visa garantir o capitalismo por meio de uma proposta de bem-estar que implica a manutenção artificial da livre concorrência e da livre iniciativa, assim como a compensação das desigualdades sociais por meio da prestação estatal de serviços e da concessão de direitos sociais.

As constituições que vieram após a Carta de 1946 seguiram nessa mesma linha e mantiveram os mesmos direitos já assegurados. No entanto, a Constituição de 1967 inovou de forma negativa ao possibilitar ao Estado brasileiro restringir direitos e garantias individuais por meio da Emenda Constitucional nº 1/1969, nascendo assim a era da ditadura no Brasil, ceifando as conquistas sociais e individuais já conquistadas.

A Constituição Federal Brasileira de 1988 foi decorrente de um trabalho apurado e criterioso da Assembleia Geral Constituinte instalada para tanto no ano de 1987. O período de ditadura militar que se estendeu por cerca de vinte e um anos teve seu fim com o advento da nova Constituição, que elegeu os direitos fundamentais a um patamar privilegiado topologicamente, indicando claramente que tais direitos teriam superioridade frente aos demais dispositivos constitucionais, muito embora seja patente que entre estes dispositivos inexistente hierarquia a ser observada.

Com efeito, a intencional elevação dos direitos fundamentais já nos primeiros artigos da Constituição Federal Brasileira de 1988, enfatiza a vontade do legislador de mostrar que esses direitos devem ter uma significativa relevância para a concretização do Estado Democrático de Direito, mencionado já no art. 1º do Texto Constitucional, *in 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 [...].”*

Sarlet (2012, p. 51) explica a íntima ligação entre os direitos fundamentais e o Estado Democrático de Direito erguido pela Constituição vigente:

[...] além da íntima vinculação entre as noções de Estado de Direito, Constituição e direitos fundamentais, estes, sob o aspecto de concretizações do princípio da dignidade da pessoa humana, bem como dos valores da igualdade, liberdade e justiça, constituem condição de existência e medida da legitimidade de um autêntico Estado Democrático e Social de Direito, tal qual como consagrado também em nosso direito constitucional positivo vigente.

Percebe-se que os direitos fundamentais foram alicerces essenciais na construção do Estado Democrático de Direito, instalado a partir da vigência da atual Constituição, em especial a dignidade da pessoa humana.

Nesse escopo, Magalhães (2012, p. 99) esclarece que:

O art. 1º da Constituição declara quais são os fundamentos do Estado Democrático de Direito, isto é, aquilo que é o seu alicerce e, portanto, nesse momento começa a materialização do espírito constitucional que os constituintes indicaram no Preâmbulo, pois ganha sua racionalidade, estabelecendo os princípios pelos quais o Estado brasileiro se pautará no seu agir. Entre eles, está o princípio da dignidade humana, o mais importante, pois constitui o núcleo de toda a ação estatal, já que o Estado tem como último escopo proporcionar o bem comum, que é a promoção da dignidade do ser humano.

Deveras, a realização do bem comum é a bússola que norteia o Estado Democrático de Direito, dentro do qual a dignidade da pessoa humana está em seu núcleo de atuação, pois o bem comum será almejado à medida em que a preservação da dignidade da pessoa humana ganha contornos de imprescindibilidade na manutenção da ordem constitucional.

Como bem argumenta Magalhães (2012, p. 104), *“o rol dos direitos humanos foi trazido para os primeiros artigos da Constituição, em contraste ao que acontecia na Constituição de 1697, fato que tem relevo histórico importante, pois se enfatiza a importância da declaração dos direitos”*.

Fazendo uma regressão histórica sobre a importância de tais direitos na manutenção da ordem social, Magalhães (2012, p. 104) se reporta da seguinte forma sobre o assunto:

A Constituição brasileira albergou a maioria dos direitos naturais no Art. 5º, adotando o rol dos direitos humanos presente na Declaração de Direitos do Homem de 1948, idealizada como resposta ao holocausto. Em face das injustiças perpetradas pelo regime nazista, o justo natural tornou-se mais patente e claro. Pode-se vislumbrar, na triste realidade dos campos de concentração nazistas, com toda a certeza, que a dignidade da pessoa humana é o pilar fundamental de qualquer ordem social.

Com efeito, a Constituição Federal de 1988 ampliou de forma incisiva os direitos fundamentais, de forma que o art. 5º, que está inserido no Título I - Dos Direitos e Deveres Fundamentais, e que cuida especificamente dos direitos humanos fundamentais, também chamados de direitos de primeira geração, possui nada menos do que 78 incisos, entre estes: o direito à vida, à igualdade, à liberdade de locomoção e religiosa, à propriedade, à liberdade de pensamento etc.

Já os chamados direitos fundamentais sociais, também conhecidos como direitos de segunda geração ou direitos da coletividade, foram expressos no art. 6º do mesmo título, como a saúde, o trabalho, a moradia, a educação, entre outros.

Os direitos de solidariedade, ou também chamado de direitos de terceira geração, foram dispostos no art. 225 da CF/1988. Neste artigo, o meio ambiente ecologicamente equilibrado passa a ter a proteção constitucional. Ainda no art. 4º que trata das relações internacionais pode-se encontrar direitos de solidariedade ou de terceira geração, como a prevalência dos direitos humanos, a autodeterminação dos povos, a defesa da paz, a não intervenção política dos conflitos, o repúdio ao terrorismo e ao racismo, como exemplos.

Com base nessa preocupação em efetivar os direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988, pode-se entender que a partir de sua vigência delineou-se uma nova era constitucional no país. Essa visão social do Estado Democrático de Direito serviu para que a atual Constituição recebesse a denominação de Constituição Cidadã, em alusão ao fato de ter dado aos direitos humanos, e em especial à dignidade da pessoa humana, importância nunca antes concebida dentro do ordenamento jurídico.

#### **4.1.2 Solidariedade e tributação**

Não se pode deixar de raciocinar que não basta que se expressem constitucionalmente os direitos fundamentais. O Estado necessita de mecanismos que sejam eficientes na concretização de tais direitos acalentados pelo Estado Democrático de Direito, sob pena de ver este fracassar em seu ideal de fazer o enlace harmonioso entre a necessidade de crescimento econômico e a observância aos direitos fundamentais, em especial, à dignidade da pessoa humana.

No entanto, problemas sociais graves como a saúde e a moradia, continuam sendo um grande desafio para o Estado brasileiro em busca da realização de seu papel na concretização dos ditames constitucionais.

Indo ao encontro desse pensamento, Sarlet (2012, p. 82) leciona que:

Os direitos fundamentais estão vivenciando o seu melhor momento na história do constitucionalismo pátrio, ao menos o que diz com seu reconhecimento pela ordem jurídica positiva interna e pelo instrumentário que se colocou à disposição dos operadores de Direito, inclusive no que concerne às possibilidades de efetivação sem precedentes no ordenamento nacional. Para que esse momento continue a integrar o nosso presente e não se torne outra mera lembrança, com sabor de ilusão, torna-se indispensável o concurso da vontade por parte de todos os agentes políticos e de toda a sociedade.

Com base nessa lição, é possível vislumbrar que a sociedade brasileira tem uma grande responsabilidade nesse processo de efetivação dos direitos fundamentais. Para tanto é preciso que se reivindique do Poder Estatal o que está expresso constitucionalmente impedindo assim que os direitos fundamentais venham à sucumbência em virtude do descaso do Estado no enfrentamento das demandas sociais mais urgentes.

Nessa esteira de pensamento, a noção de solidariedade social está estreitamente ligada ao objetivo da tributação, uma vez que os recursos arrecadados devem ser empregados na satisfação das necessidades sociais como um todo.

Também é importante frisar que a questão da efetividade dos direitos fundamentais não pode ser desvinculada da solidariedade social, haja visto que a

sociedade será beneficiada como um todo, quanto maior for o empenho coletivo para a realização do bem comum (BUFFON, 2009, p. 85).

Porém, deve-se lembrar que com a implementação do Estado Democrático de Direito através da CF/1988, o Estado brasileiro deixou de gerir apenas os riscos sociais mais comuns, como a velhice, o desemprego temporário e a doença, para assegurar também outros riscos sociais, como o desemprego de longo prazo, a questão ambiental cada vez mais preocupante, além da necessidade de inovar políticas que assegurassem a minimização das diferenças econômicas e sociais que só se acentuaram ao longo dos anos (BUFFON, 2009, p. 32).

No entender de Buffon (2009, p. 86):

Essa vinculação com a ideia de solidariedade social, resta mais evidente à medida que se examina o dever fundamental de pagar tributos. Certamente, em épocas anteriores – absolutista e liberal – o cumprimento desse dever se orientava para conservação do Estado, de modo que não se encontrava um fundamento ético ou moral para obrigação tributária, visto que esta era adimplida, unicamente, em face do dever de obediência à autoridade soberana que a estabelecia. Com o advento do Estado Social e Democrático de Direito, o dever de contribuir com o sustento dos gastos públicos passou a ter um conteúdo solidário, à medida que foi sendo empregado como instrumento a serviço da política social e econômica do Estado redistribuidor.

Como visto, reafirma-se a vinculação dos deveres fundamentais com o conceito de solidariedade, sendo que essa vinculação se mostrará mais evidenciada se for analisada a partir do dever fundamental de pagar tributos.

Esse dever de pagar tributos é o veículo que viabiliza a efetivação das políticas sociais e econômicas que são planejadas para o bem da coletividade. Assim, o Estado brasileiro, revestindo-se de sua função social, planeja suas políticas públicas tomando por base os recursos que são oriundos dos tributos pagos pelos indivíduos que possuem a capacidade contributiva, em prol da própria sociedade.

Faça-se um adendo para explicar o alcance da capacidade contributiva que está disposta no art. 145, § 1º do CTN, quando determina que:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à Administração Tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Entende-se, portanto, da afirmação acima que a capacidade contributiva é sinônimo de capacidade econômica, e que o Estado deve ter como escopo classificar o contribuinte segundo sua condição financeira e a atividade que exerce.

Assim quem tem mais condição acaba por contribuir mais, e os recursos devem ser empregados em prol da coletividade. Nesse mesmo diapasão, tem-se a lição de Torres (2005, p. 81):

A ideia de solidariedade se projeta com muita força no direito fiscal por um motivo de extraordinária importância: o tributo é um dever fundamental. Sim, o tributo se define como o dever fundamental estabelecido pela constituição no espaço aberto para a reserva da liberdade e pela declaração dos direitos universais.

Tomando por base a assertiva acima, pode-se dizer que a tributação feita pelo Estado e suportada pelo indivíduo é um dever fundamental, pois assegurado constitucionalmente e utilizado para que os direitos fundamentais sejam na prática, cumpridos como demanda os dispositivos constitucionais.

Para Greco e Godoi (2005, p.142), refletindo sobre toda essa problemática:

Esta mudança do perfil do Estado repercute, também, no âmbito da tributação, que deixa de ser vista da perspectiva do confronto entre contribuinte e Fisco – a partir do que as respectivas normas constitucionais assumem o papel de instrumentos de limitação do poder do Estado e proteções ao patrimônio do indivíduo – para ser vista como instrumento de viabilização da solidariedade no custeio do próprio Estado. Daí a capacidade contributiva ser guindada à condição de princípio geral do sistema tributário, a teor do § 1º do Art. 145 da CF.

Sem sombra de dúvidas, a solidariedade social apresenta-se na seara tributária, e configura-se na obrigação de pagar tributos, de forma que todos os que possuem a capacidade contributiva possam suportar este ônus em detrimento daqueles que não o podem fazê-lo, mas que serão beneficiados com o emprego de tais recursos, da mesma forma. Como exemplo, tem-se a educação e saúde como



necessidades básicas da sociedade em geral, que não podem se custeados pelo próprio indivíduo isoladamente, mas pelos recursos arrecadados com os tributos.

Diante dessa premissa, a obrigação de pagar tributos deixa de ter uma conotação puramente fiscal, com um fim em si mesma, para ganhar outros contornos dentro das necessidades sociais que precisam ser satisfeitas. Assim, surgiu a ideia da extrafiscalidade dos tributos que serve de meio para a viabilização da função social do Estado.

Em vários aspectos sociais pode-se verificar a incidência da extrafiscalidade dos tributos, como é o caso da necessidade da diminuição das diferenças regionais que está disposta no art. 3º, inciso III da CF/1988, expressada como um dos objetivos da República Federativa do Brasil. Ainda nesse aspecto pode-se citar o disposto nos art. 43, § 2º, inciso III, da CF/1988 que determina que “os *incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei: (...) isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas*”.

Também nesse mesmo sentido, o art. 151, inciso I, da CF/1988 dispõe que a União pode determinar um tratamento diferenciado para a concessão de incentivos fiscais cujo fim seja a promoção das desigualdades regionais (BONFIM, 2015, p. 93).

Em relação à soberania nacional, a União pode criar normas tributárias extrafiscais beneficiando determinados setores da economia, uma determinada maneira de produção agrícola ou o desenvolvimento na área da tecnologia, como exemplo (BONFIM, 2015, p. 95).

Importante se frisar também que a livre concorrência pode ser alcançada pela extrafiscalidade no sentido de contribuir para a função social do Estado Democrático de Direito. Sobre o tema, discorre Bonfim (2015, p. 100) para quem a livre concorrência:

[...] Impõe um dever de neutralidade tributária ao Estado, no caso de utilização de normas tributárias fiscais, quando os contribuintes terão de ser tratados de modo igual, segundo os critérios gerais já previstos pela Constituição Federal. No emprego das normas tributárias extrafiscais, não há o que se falar em neutralidade, mas no próprio princípio da livre concorrência que deverá ser levado em consideração para fins de sopesamento com os demais princípios subjacentes à utilização extrafiscal da norma tributária.

E é justamente sobre a extrafiscalidade voltada, especificamente, aos tributos federais e sua função social dentro do Estado Democrático de Direito que tratará o próximo tópico, seguido da conclusão do presente trabalho.

#### **4.2 A aplicação da extrafiscalidade dos tributos federais na função social do Estado Democrático de Direito**

Nesse último tópico chega-se ao âmago desse trabalho, quando se pretende analisar a extrafiscalidade dos tributos federais como instrumento da função social do Estado Democrático de Direito.

Diante de toda a exposição de ideias no decorrer da presente pesquisa, pôde-se avaliar que existe constitucionalmente a previsão para que o Estado possa intervir sobre o aspecto econômico, respeitando certos limites. Mas em contrapartida, a livre iniciativa não pode sofrer abalos significativos em sua estrutura, senão estaria sendo cometido o erro de ferir também um ditame constitucionalmente acalentado.

Bonfim (2015, p. 75) assim se expressa sobre a intervenção estatal na economia e o fenômeno da extrafiscalidade:

[...] no atual quadro normativo brasileiro, não há como deixar de reconhecer a emergência dos instrumentos tributários como mecanismos de intervenção estatal. Trata-se de uma opção constitucional que não pode ser desprezada pelo intérprete, independentemente de suas ideologias. Reconhece-se, de um lado, a possibilidade de utilização de normas tributárias extrafiscais, e de outro, a existência de importantes limites constitucionais para tanto.

Diante dessas perspectivas, rege que se faça uma análise da extrafiscalidade e sua ocorrência junto aos tributos federais, de forma mais significativa.

##### **I) A Extrafiscalidade do IPI**

Registre-se, portanto, que no início da década de 90, a desoneração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, para os produtores de cana-de-açúcar

localizados na região de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste – SUDENE, e Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia – SUDAM, foi um exemplo clássico de aplicação do instrumento da extrafiscalidade para fomentar o desenvolvimento regional (BONFIM, 2015, p. 46).

A Lei nº 8.393, de 30 de abril de 1991, que instituiu essa determinação passou pelo crivo do Supremo Tribunal Federal – STF, para averiguar a sua constitucionalidade face a distinção entre as regiões do país e a aplicação diferenciada do IPI. Sobre este caso, assim se reporta Bonfim (2015, p. 46):

[...] a finalidade extrafiscal interpretada pelos julgadores (redução das desigualdades regionais) se compatibilizava com o critério de discriminação eleito (localização dos produtores nas regiões da SUDENE e SUDAM), não havendo ofensa ao princípio da igualdade, notadamente ante a existência de previsão constitucional específica (Art. 151, I) [...]

Posteriormente, em outro momento de dificuldade econômica, o Poder Público brasileiro tomou providências para amenizar os efeitos danosos que as incertezas da economia interna poderiam desencadear em alguns setores da economia brasileira.

Um caso emblemático de impostos federais utilizados nesse contexto histórico para favorecer a estabilidade e o crescimento econômico, foi o que ocorreu novamente com o IPI no ano de 2008, diante da crise econômica que se instalou no país e em vários outros países globalizados. Nesse escopo, Matheus Carneiro Assunção (2011, p. 100, online) informa que:

A crise financeira desencadeada em 2008 empurrou os mercados globalizados em queda livre. Atirado no mar de tormentas do capitalismo contemporâneo, o Brasil precisou adotar medidas céleres para conter os efeitos danosos da retração econômica, através da implementação de políticas anticíclicas. Nesse sentido, foram concedidos diversos incentivos fiscais pelo Governo Federal, no fito de fomentar a reconstrução das demandas domésticas negativamente afetadas, de maneira a garantir a continuidade do desenvolvimento nacional. A intervenção estatal, mais do que necessária, revelou-se vital.

Extrai-se do texto citado que os incentivos fiscais utilizados a partir do ano de 2008 tiveram como objetivo restaurar a economia estagnada pela crise econômica que assolou os países globalizados, incluindo-se o Brasil. O crescimento interno da

economia aliado à necessidade de se manter o desenvolvimento estatal foram os propulsores de tais medidas no âmbito tributário brasileiro, dando impulso à concessão de incentivos fiscais e a aplicação da extrafiscalidade em determinados tributos.

Nessa esteira, Assunção (2011, p. 115, online) alude que:

As normas tributárias indutoras estruturadas durante a crise tiveram a importante função de *estimular o crescimento econômico*, por meio da redução do custo de impostos incidentes sobre o consumo, impulsionando a compra de bens de capital, automóveis e eletrodomésticos, de molde a incrementar os níveis da demanda doméstica. Contribuíram, assim, para a *equalização* das distorções provocadas no mercado em virtude da crise de crédito e da retração do consumo.

Diante de tal previsão legal, o Estado brasileiro iniciou em 2008 a desoneração fiscal da indústria automotiva naquele momento de crise. Analisando de forma detalhada o fato acima descrito, Carvalho (2011, p. 28) citando estudo do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, informa que o impacto dessa desoneração relativa ao IPI conseguiu que a cada R\$ 1 milhão de reais amealhados na produção de automóveis, caminhões e utilitários, 25 empregos diretos e indiretos fossem gerados. O estudo conclui que a desoneração do IPI contribuiu para a manutenção de cerca de 50 a 60 mil empregos diretos e indiretos, já no primeiro semestre de 2008.

No dizer de Demetrius Nichele Macei, Liziane Angelotti Meira e Antônio Carlos Diniz Murta (2016, online):

As medidas anticíclicas adotadas pelo governo federal, mediante a desoneração do IPI sobre a produção de automóveis, beneficiaram os empreendimentos industriais vinculados à produção de automóveis, que, segundo dados da Associação Nacional de Fabricantes de Veículos Automotores (ANFAVEA, 2014, p. 64), são os estados de São Paulo, Minas Gerais, Paraná, Rio Grande do Sul, Rio de Janeiro, Bahia, Goiás e Amazonas, com ampla maioria localizada nas regiões Sul e Sudeste do Brasil.

Pode-se mensurar assim, que a extrafiscalidade do IPI serviu de propulsão para a estabilidade do mercado interno, beneficiando a todos os que estavam envolvidos direta ou indiretamente nesse nicho econômico.

## II) A extrafiscalidade do ITR

O Imposto Territorial Rural mereceu especial atenção do legislador no Texto Constitucional. A primeira menção está ínsita no *caput* do art. 5º, quando dispõe que:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:  
[...]  
XXII - é garantido o direito de propriedade;  
[...]

Percebe-se, assim, que o direito à propriedade, enquanto direito fundamental constitucional, deve ser garantido de modo que não seja admissível que sua repressão de forma absoluta, sob pena de estar se ofendendo a ordem constitucional e o Estado Democrático de Direito (BONFIM, 2015, p. 9).

No entanto, a própria Constituição Federal de 1988 enumera dispositivos que cuidam da função extrafiscal mediante o direito de propriedade, de forma que haja o estímulo da realização da função social da propriedade. Tal determinação encontra-se expressa no art. 153, inciso VI, da CF/1988 que determina que o ITR deve ser aplicado de forma progressiva para que ocorra um major empenho do contribuinte na implementação da atividade produtiva em sua propriedade.

Bonfim (2015, p. 97) explica sobre o tema que:

Apesar de voltadas a estimular os contribuintes a darem cumprimento à função social da propriedade, as normas tributárias de algum modo, podem desnaturar a própria propriedade. Após a tributação, o contribuinte continua a ter parcela relevante de sua propriedade, sob pena de flagrante configuração de confisco. É nesse sentido que têm de ser entendidas as previsões constitucionais que propugnam pela função social da propriedade.

Assim, o contribuinte que tem sua propriedade tornada produtiva, se beneficia da extrafiscalidade do ITR, embora pare sobre esta a possibilidade do confisco, conforme o autor acima alerta.

Neste escopo, faz um aparte para lembrar que a desapropriação da propriedade rural que não esteja sendo produtiva e assim, em consonância com sua função social, só pode ser feita através de uma justa e prévia indenização, segundo o que dispõe o art. 184, da CF/1988. Inexiste, portanto, razão para que se possa chegar a concluir que o ITR é uma forma indireta de desapropriação, pois o mesmo se constitui apenas um instrumento de sanção para que a propriedade se torne produtiva e venha a contribuir para a melhoria social (BONFIM, 2015, p. 260).

A função social da propriedade dentro do Estado Democrático de Direito permite que haja um maior incremento da produção seja de alimentos ou de outros insumos, permitindo que ocorra a criação de empregos e de renda para a coletividade, além de colocar no mercado os produtos a serem consumidos, alavancando também o desenvolvimento regional, em consequência.

### III) A extrafiscalidade do IRPF

Os princípios da progressividade e da capacidade contributiva são as normas que promovem a personalização do imposto, pois as alíquotas incidentes sobre o IRPF devem ser majoradas conforme aspectos pessoais e econômicos do contribuinte.

Atualmente existem quatro alíquotas na tabela progressiva do IRPF, que são elas: 7,5%, 15%, 22,5%, e 27,5%. Nesse aspecto, a aplicação do princípio da progressividade e da capacidade contributiva em relação ao IRPF promovem uma aplicação da extrafiscalidade contribuindo para a diminuição das disparidades sociais.

Segundo o dizer de Costa (2003, p. 26), os indivíduos mais abastados deverão arcar de forma efetiva pelo fomento das necessidades sociais em geral, o que vai favorecer, por consequência, os indivíduos menos favorecidos economicamente, que não possuem condições financeiras de arcar com uma tributação sobre sua parca renda, o que seria injusto e afrontaria os preceitos constitucionais.

Sobre a extrafiscalidade do Imposto sobre a Renda, Santos (2016, online) argumenta que:

[...] o Imposto de Renda exerce uma função extrafiscal, pois, ao considerar as condições do contribuinte, e aumentar gradativamente as alíquotas incidentes de acordo com sua capacidade econômica, isentando dessa forma, os que não tem condições econômicas de suportar a tributação sem ofensa seu mínimo existencial, intervém numa situação para equilibrar as relações econômicas, tornando-se um instrumento hábil para se alcançar uma justiça social, reduzindo as desigualdades sociais.

Analisando o texto citado, pode-se afirmar, portanto, que a extrafiscalidade que recai sobre o IRPF acaba por ser um instrumento da função social do Estado Democrático de Direito. Importante lembrar que esse Estado tem como fundamento a dignidade da pessoa humana e esta será conseguida se houver tributação sobre a renda de uma forma justa e solidária (art. 1º, inciso III, CF/1988).

Portanto, tem-se a possibilidade de redução das desigualdades sociais por meio da função extrafiscal do Imposto de Renda da Pessoa Física, imposto este que mais arrecada dentre os impostos, vinculando sua receita aos serviços públicos tão utilizados pelos mais carentes, resultando em uma melhor redistribuição de rendas e por consequência uma justiça fiscal.

#### IV) A extrafiscalidade do IOF

Da mesma forma que o IPI e o IRPF, o IOF é um tributo federal e tributa as operações de crédito, câmbio e seguros, além dos títulos e valores mobiliários, e encontra previsão, como já dito em tópico sobre o assunto, nos arts. 153, inciso V, da CF/1988 e no art. 63 do CTN.

IOF se apresenta como sendo um mecanismo do Estado para interferir na política desses setores, em detrimento da função arrecadatória de recursos simplesmente, o que, diga-se de passagem, são vultosos valores amealhados com tal tributo. Por isso, no IOF predomina mais sua função extrafiscal do que a função fiscal propriamente dita.

A manipulação do câmbio para barrar a desvalorização da moeda nacional em face da moeda estrangeira é uma das formas de implementar o instrumento da extrafiscalidade do IOF para estabilizar o mercado financeiro.

Nesse panorama, cita-se como exemplo de uso extrafiscal do IOF o caso em que o governo, tentando evitar o aumento da procura por moeda estrangeira e a consequente desvalorização da moeda nacional, eleva as alíquotas do imposto que incidem sobre as operações de câmbio. Com a alta no preço, a procura por moeda estrangeira, em tese, é reduzida, o que tende a estabilizar o mercado cambial. Obviamente apenas essa medida, se adotada pelo governo, não acabaria com o problema citado.

Além disso, o imposto sobre operações financeiras, dentre outras maneiras, pode ser usado para fomentar as operações realizadas no mercado de títulos e valores mobiliários. De igual forma, a alíquota que incide sobre as operações relativas a seguros pode ser diminuída para que mais pessoas, físicas ou jurídicas, contratem este tipo de serviço.

#### V) A extrafiscalidade do II e IE

O Imposto de Importação e Exportação - II e IE, são de competência exclusiva da União, são impostos que incidem direta e fortemente na economia nacional, previstos como já explanado anteriormente, nos art. 153, e incisos I e II, da CF/1998, respectivamente

Esses dois tributos tem uma nítida função extrafiscal ao incidirem sobre produtos de qualquer natureza que entram e saem do país. A União ao editar norma que determine a majoração da alíquota do Imposto sobre Importação – II, estará dificultando a entrada de produtos no país e, por conseguinte, beneficiando a indústria e comércio internos, aumentando a sua competitividade. É essa a lição de Machado (2016, p. 309), nos seguintes termos:

Se não existisse o imposto de importação, a maioria dos produtos industrializados no Brasil não teria condições de competir no mercado com seus similares produzidos em países economicamente mais desenvolvidos, onde o custo industrial é reduzido graças ao processo de racionalização da produção e ao desenvolvimento tecnológico de um modo geral, além disto, vários países subsidiam as exportações de produtos industrializados, de sorte que os seus preços ficam consideravelmente reduzidos. Assim, o imposto de importação funciona como valioso instrumento de política econômica.



Como se percebe, a função extrafiscal está fortemente vinculada a este tipo de tributo federal, possibilitando que o produto nacional seja mais atrativo do que o produto importado, favorecendo a atividade econômica e tecnológica do país.

Da mesma forma que o Imposto sobre Importação, o Imposto sobre Exportação possui uma intensa natureza extrafiscal, cujos recursos oriundos do comércio internacional, segundo o art. 28 do CTN, destina-se a formação de uma reserva monetária. No entanto, deve-se esclarecer que a tributação do IE deve ser eventual e não permanente, para proteger a economia interna no enfrentamento das dificuldades oriundas da acirrada disputa pelos mercados internacionais. Machado (2016, p. 318) assim se reporta:

[...] a incidência do imposto de exportação fica a depender de situações ocasionais, ligadas à conjuntura econômica. Só diante de situações como a elevação de preços, no mercado externo, de produtos brasileiros exportáveis, ou da necessidade de garantir o abastecimento do mercado interno, o imposto deve ser exigido. Sua finalidade específica, então é regular o mercado externo. Na primeira das duas situações acima enunciadas ele retira o excesso de remuneração dos produtos nacionais, para formar reservas monetárias. Na segunda, além disso, ele desestimula as exportações, em benefício do consumidor nacional.

Depreende-se, portanto, que através da extrafiscalidade do II e IE, pode-se verificar a sua contribuição para a manutenção do equilíbrio econômico interno, e por conseguinte, para o favorecimento e proteção da economia do país, diante de eventuais situações como a elevação dos preços dos produtos nacionais no mercado internacional e a necessidade de provimento do mercado brasileiro.

#### VI) A extrafiscalidade das contribuições sociais

As contribuições sociais, como a própria denominação já deixa transparecer, se resume numa contribuição arrecada pela União em função da toda a sociedade, tendo a seguridade como seu cerne.

Sobre esse assunto, assim discorre Bonfim (2015, p. 286):

[...] as contribuições sociais têm por fim precípua a atuação da União na área da seguridade social, no que, especificamente acerca desta contribuição, a Constituição flexibiliza a referibilidade, impondo, em seu Art. 195, *que “a seguridade social será financiada por toda a sociedade”*.

Portanto, em relação às contribuições sociais, para que possam cumprir seu objetivo elencado pela CF/1988, conforme o art. 195 acima exposto, qual seja, a função de financiar a Seguridade Social em prol de toda a sociedade, o mecanismo que se utiliza para tanto é a extrafiscalidade, visto que os critérios para que ocorra esse financiamento tem uma finalidade intrinsecamente extrafiscal, incluindo o ajuste e dimensionamento de alíquotas e bases de cálculo sempre com o objetivo de atingir sua finalidade precípua.

Nesse contexto, imprescindível se faz trazer à baila o que determina o § 9º, do art. 195, da CF/1988, nos seguintes termos:

Art. 195 [...]

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

Assim patente a figura da extrafiscalidade ao analisar o retro mencionado artigo, quando autoriza a diferenciação entre alíquotas ou bases de cálculo para viabilizar as hipóteses acima previstas, como a atividade econômica, o emprego de mão de obra, o tamanho da empresa e ainda, as condições do mercado de trabalho.

Sobre o dispositivo constitucional acima, Bonfim (2015, p. 288) alerta que as hipóteses previstas no § 9º, do art. 195 da CF/1988, podem ser dimensionadas pelo legislador, desde que a relação da contribuição social para o custeio da Seguridade Social não seja afetada.

Para melhor compreender o assunto, Bonfim (2015, p. 288) sinaliza que:

[...] a utilização intensiva da mão de obra pode servir de critério de distinção entre empresas, notadamente, em vista da relação direta que pode guardar com o custeio da seguridade social, impondo uma contribuição mais elevada das empresas que utilizem de modo mais intenso a mão de obra.

Nessa mesma esteira, o autor informa que, em atenção à extrafiscalidade da norma tributária, o critério de distinção entre empresas pode ser empregado para fomentar a diminuição do valor das contribuições, caso a finalidade seja o impulso ao desenvolvimento das empresas que se beneficiam de mão de obra de forma mais acentuada (BONFIM, 2015, p. 288).

Todas essas hipóteses de incidência da extrafiscalidade que se explanou até aqui em relação aos tributos federais, demonstram que a sua função social está irreversivelmente atrelada à consecução dos ditames do Estado Democrático de Direito, para o arrefecimento das desigualdades regionais e sociais de forma geral.

Tais desigualdades devem ser o centro da atuação estatal, conforme esclarece Efig, Misugi e Netos (2016, p. 51):

As referidas desigualdades sociais, contextualizadas aos objetivos constitucionais previstos para o Estado Democrático de Direito Brasileiro, com especial observância a construção de uma sociedade digna e justa socialmente a sua população — reiteradas também como pilares da ordem econômica —, devem ser combatidas pela atuação governamental.

E é em consonância com essa atuação estatal que a extrafiscalidade dos tributos federais assume um importante papel, desde que seja levada a ser concretizar e não se resuma apenas nos ditames que preceitua a CF/1988.

Nessa esteira de pensamento, Sabbag (2013, p.133) assim leciona:

É óbvio que, no Estado de Direito, a igualdade jurídica não pode se restringir a uma igualdade meramente formal, vocacionada ao vago plano da abstração, sem interagir com as circunstâncias concretas da realidade social, que lhe permitem, de fato, voltar-se para a efetiva correção das desigualdades, que subjazem ao plano fenomênico do contexto social em que estamos inseridos.

Como se pôde verificar, a extrafiscalidade que se encontra inserida na seara dos tributos federais, é sem sombra de dúvidas, um instrumento bastante eficaz para a democratização dos recursos provenientes da arrecadação fiscal, promovendo o bem comum em diversos setores da economia e viabilizando a concretização do Estado Democrático de Direito instalado com a Ordem Constitucional vigente, no sentido de construir uma sociedade livre, justa e solidária.

## 5 CONCLUSÃO

Esse estudo teve por objetivo estudar a extrafiscalidade dos tributos federais na função social do Estado Democrático de Direito. Ao final, pôde-se colher os frutos do trabalho e o alcance de sua finalidade.

Da análise empreendida constatou-se que, para que fossem atendidas as necessidades sociais e respeitados de forma efetiva os direitos humanos fundamentais que alicerçam o Estado Democrático de Direito, modelo eleito pela Constituição Federal Brasileira de 1988, e que tem por maior ícone a preservação da dignidade da pessoa humana, houve previsão constitucional autorizando a interferência do Estado no setor econômico, desde que observados os limites também constitucionalmente expressos, como a proteção à livre iniciativa, o direito de propriedade, entre outros.

Percebeu-se que a partir da instalação desse modelo de Estado, a obrigação de pagar tributos deixou de ter um fim em si mesma, para viabilizar as necessidades sociais que precisavam ser satisfeitas através da extrafiscalidade.

Chegou-se a averiguar que a interferência estatal através da extrafiscalidade dos tributos federais deve intrinsecamente privilegiar a solidariedade social, de forma que aqueles que detêm a capacidade contributiva suportem a obrigação de pagar tributos, enquanto que os que não tem essa capacidade possam ser beneficiados da mesma forma, com a aplicação dos recursos nos diversos setores das demandas sociais, como a educação, a saúde, o fomento da indústria e do comércio internos, como exemplo.

Assim, após a análise dos tributos federais que são diretamente afetados pela interferência estatal no campo da extrafiscalidade, foram identificadas as hipóteses de aplicação de sua aplicação, tendo como exemplos: a diminuição da alíquota do IPI sobre automóveis, beneficiando a indústria automotiva nacional; a necessidade de se tornar produtiva a propriedade rural, o que incide sobre o valor a ser pago pelo ITR; o ajuste das alíquotas do II e IE para fomentar o mercado interno e torná-lo mais atrativo; a progressividade do IRPF; a intervenção governamental nas alíquotas do IOF, em especial do mercado financeiro e de câmbio para manter a estabilidade da moeda nacional; o fomento da Seguridade Social através das

Contribuições Sociais, o que ratifica ainda mais o aspecto da solidariedade social que reveste o fenômeno da extrafiscalidade.

Conclui-se, portanto, após a presente pesquisa, que todas as hipóteses analisadas de superveniência da extrafiscalidade diante dos tributos federais acima apontadas, só levam a crer que a função social do Estado Democrático de Direito está sendo alcançada, e que tal fenômeno contribui de forma efetiva para o arrefecimento das desigualdades sociais através do custeio das demandas públicas, e do incentivo à atividade produtiva e comercial, estimulando a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, bem como prevê o Texto Constitucional.

## REFERÊNCIAS

ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. **Incentivos fiscais em tempos de crise: impactos econômicos e reflexos financeiro**. 2011. Artigo Científico (Mestrado em Direito Financeiro) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

BONFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. São Paulo: Noeses, 2016.

BRASIL. **Código Tributário Nacional e Constituição Federal**. 43 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

CAVALCANTE, Manoella Cristina de Melo. Proteção à pobreza e à doença pelos incentivos fiscais. *In: ENCONTRO DE PESQUISAS JUDICIÁRIAS*, 1., 2016, Maceió. **Anais...** Maceió: UFAL, 2016. Disponível em: <<http://enpejud.tjal.jus.br/index.php/exmpteste01/article/view/196/67>>. Acesso em: 10 out. 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

FEITOSA, R. J.; FERREIRA, A. H. S. TEORIA DOS SISTEMAS E EXTRAFISCALIDADE: A QUESTÃO DA PREVALÊNCIA DA LÓGICA DO SUBSISTEMA DA ECONOMIA. *In: TEXEIRA, João Paulo Allain; ANDRADE, Louise Dantas. (Org.). Jurisdição, Processo e Direitos Humanos*. 1. ed. Recife: APPODI, 2014, v. 1, p. 157-176. Disponível em: <<http://cesrei.com.br/ojs/index.php/orbis/article/view/19/19>>. Acesso em: 2 out. 2016.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 3. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

FERREIRA, Luciano C. S. Federalismo e a atuação extrafiscal da União: direito fundamental ao desenvolvimento regional. **Revista Amazônia em Foco**, v. especial, p.149-164, 2013. Disponível em: <<http://revista.fcat.edu.br/index.php/path/article/view/91/55>>. Acesso em: 2 out. 2016.

GODOI, Marciano Seabra de; GRECO, Marco Aurélio. **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. A extrafiscalidade no direito tributário e suas classificações. **Jus Navigandi**, Teresina, a. 11, n. 1226, nov. 2006. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br:8080/portal/sites/default/files/anexos/20956-20957-1-PB.pdf>>. Acesso em: 16 out. 2016.

LUKIC, Melina de Souza Rocha. Extrafiscalidade e regulação da economia: as mudanças tributárias nos governos Lula e Dilma. **Sequência**, Santa Catarina, v. 36, n. 71, p. 197, 2015. Disponível em <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2015v36n71p197/30795>>. Acesso em: 7 out. 2016.

MACEI, Demetrius Nichele; MEIRA, Liziane Angelotti; MURTA, Antônio Carlos Diniz. Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] CONPEDI/UnB/UCB/IDP/ UDF. Florianópolis: **CONPEDI**, 2016. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/publicacoes/y0ii48h0/1vtu3xbu/9l14q9p40Vl7313T.pdf>>. Acesso em: 15 nov. 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MAGALHÃES, Leslei Lester dos Anjos. **O princípio da dignidade da pessoa humana e o direito à vida**. São Paulo: Saraiva, 2012.

MORAES, Alexandre de. **Direitos humanos fundamentais**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MULLER, Eli Carla; PELLEGRINI, Grace Kellen de Freitas. Políticas tributárias de inclusão sócio-ambiental: atuação estatal por meio de consórcios públicos municipais e incentivos fiscais. *In*: SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE DEMANDAS SOCIAIS E POLÍTICAS PÚBLICAS NA SOCIEDADE CONTEMPORÂNEA, 11., 2014, Santa Cruz do Sul. **Anais...** Santa Cruz do Sul: UNISC, 2014. Disponível em: <<http://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/sidspp/article/view/11826/1516>>. Acesso em: 10 out. 2016.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SANTOS, Gustavo Firmino dos. Função extrafiscal do imposto de renda e a redução da desigualdade social. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, v. 21, n. 4620, fev. 2016. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/46177>>. Acesso em: 27 nov. 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VELOSO, Andrei Pitten. A teoria da igualdade tributária e o controle de proporcionalidade das desigualdades de tratamento. **Revista Tributária e de Finanças Públicas** | vol. 76 | p. 36 | Set / 2007. Doutrinas Essenciais de Direito Tributário | vol. 2 | p. 301 | Fev / 2011 | DTR\2007\845. Disponível em: <<http://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/widgetshomepage/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad818160000014ef8be18f54af794be&docguid=Id04222202d5511e0baf30000855dd350&hitguid=Id04222202d5511e0baf30000855dd350&spos=1&epos=1&td=181&context=115&startChunk=1&endChunk=1>>. Acesso em: 04 nov. 2016.