

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

PAULA CRISTINA DO PRADO DIAS

**A FUNÇÃO EXTRAFISCAL DOS TRIBUTOS COMO INCENTIVADORA DE
CONDUTAS**

PORTO ALEGRE
2019

Paula Cristina do Prado Dias

**A FUNÇÃO EXTRAFISCAL DOS TRIBUTOS COMO INCENTIVADORA DE
CONDUTAS**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Universidade Federal
do Rio Grande do Sul como requisito
parcial para obtenção do grau de
Bacharela em Ciências Jurídicas e
Sociais.

Orientador: Prof. Dr. Andrei Pitten
Velloso

PORTO ALEGRE

2019

Paula Cristina do Prado Dias

**A FUNÇÃO EXTRAFISCAL DOS TRIBUTOS COMO INCENTIVADORA DE
CONDUTAS**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Universidade Federal
do Rio Grande do Sul como requisito
parcial para obtenção do grau de
Bacharela em Ciências Jurídicas e
Sociais.

Aprovado em 11 de dezembro de 2019

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Andrei Pitten Velloso (orientador) – UFRGS

Prof^a. Dr^a. Maria Cristina Cereser Pezzella – UFRGS

Prof. Me. Eduardo Jobim – UFRGS

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a meus pais, Sissi e Geraldo Dias, que sempre me incentivaram a buscar por conhecimento. Com seu suporte, consegui trilhar um caminho de desenvolvimento tanto pessoal quanto acadêmico, que agora culmina na entrega deste trabalho. Palavras não conseguem expressar o quanto sou grata por todo apoio que tive para que o estudo fosse sempre a prioridade. Mais que tudo, vocês foram o porto seguro que possibilitou que eu continuasse a trilhar meus caminhos, sempre me encorajando e ajudando a passar por todas as dificuldades apresentadas.

Agradeço a todos meus amigos, em especial ao Alex, Anaclara, Bruna, Christopher, Matheus e Natascha, que sempre foram compreensíveis com minhas angústias acadêmicas, que se acentuaram enquanto eu tentava transpor para o papel o que eu gostaria de expor neste trabalho. Cada um de vocês foi muito importante para que eu conseguisse chegar até aqui. Seja ouvindo meus desabafos, seja me dando conselhos, só consigo agradecer por todo apoio recebido.

Agradeço ao meu professor, Andrei Pitten Velloso, com quem tive o prazer e a honra de ser orientada na feitura deste trabalho. Agradeço por todos os apontamentos e colocações, que me ajudaram a ampliar minhas visões sobre o presente tema.

Por fim, não poderia deixar de agradecer a SNA advogados, escritório o qual tive o prazer de estagiar. Sempre muito apoiadores de meus estudos, com a oferta e empréstimo de livros usados inclusive neste trabalho.

RESUMO

O presente trabalho objetiva o estudo da extrafiscalidade dos tributos, abordado através do poder-dever estatal de promoção do bem-estar social. A intervenção no domínio econômico e social propiciada pelo tributo extrafiscal encontra limites na aplicação dos princípios constitucionais vigentes, especialmente o princípio do não-confisco e da capacidade contributiva. Os comportamentos dos contribuintes são incentivados ou desestimulados pela tributação, objetivando a viabilização de políticas públicas a fim de atingir o bem comum.

Palavras-chave: Extrafiscalidade. Normas indutoras. Tributação. Incentivo

ABSTRACT

This paper aims to study the extrafiscality of taxes, addressed through the state power-duty to promote social welfare. Intervention in the economic and social domain provided by the extrafiscal tribute finds limits in the application of current constitutional principles, especially non-confiscation and contributory capacity. The behavior of taxpayers is encouraged or discouraged by taxation, aiming at enabling public policies in order to achieve the common good.

Keywords: Extrafiscality. Inductive rules. Taxation. Incentive

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABRIDEF	Associação Brasileira da Indústria, Comércio e Serviços de Tecnologia Assistiva
ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
APP	Área de Preservação Permanente
Art.	Artigo
CF	Constituição Federal de 1988
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
GU	Grau de Utilização
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal
IE	Imposto de Exportação
IEG	Imposto Extraordinário de Guerra
II	Imposto sobre Importação de Produtos Estrangeiros
IOF	Imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguros e títulos ou valores imobiliários
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre a propriedade de veículos Automotores
IR	Imposto de Renda
IRPF	Imposto de Renda de Pessoa Física

IRPJ	Imposto de Renda de Pessoa Jurídica
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
j.	Julgamento em
LC	Lei Complementar
LC	Lei Orçamentária Anual
MPE	Micro e Pequena Empresa
NT	Não tributado
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS	Programa de Integração Social
PLOA	Projeto de Lei Orçamentária Anual
RE	Recurso Extraordinário
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Supremo Tribunal de Justiça
RFB	Receita Federal do Brasil
ZFM	Zona Franca de Manaus

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	9
1 DA TRIBUTAÇÃO.....	11
1.1 DO PODER DEVER DE TRIBUTAR.....	11
1.2 DAS FONTES DE FINANCIAMENTO ESTATAL.....	12
1.2.1 Ingressos extraordinários.....	12
1.2.1.1 Emissão de moeda.....	12
1.2.1.2 Imposto Extraordinário de Guerra (IEG).....	12
1.2.1.3 Empréstimos Compulsórios.....	13
1.2.2 Receitas Ordinárias/Orcamentárias.....	13
1.2.2.1 Receitas Públicas Originárias.....	13
1.2.2.2 Receitas Públicas Derivadas.....	13
1.3 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR.....	15
1.3.1 Princípio da Legalidade:.....	16
1.3.2 Princípio da Anterioridade Comum:.....	17
1.3.3 Princípio da Anterioridade Mitigada.....	18
1.3.4 Princípio da Irretroatividade.....	18
1.3.5 Princípio da Capacidade Contributiva:.....	18
1.3.6 Princípio do Não-Confisco.....	19
1.4 GASTOS TRIBUTÁRIOS.....	20
2 NORMAS INDUTORAS NA TRIBUTAÇÃO.....	22
2.1 EVOLUÇÃO DO PENSAMENTO BRASILEIRO.....	22
2.2 DA NECESSIDADE DE INTERVENÇÃO DO ESTADO NO DOMÍNIO PRIVADO	24
2.3 DAS NORMAS INDUTORAS.....	25
2.3.1 Normas Indutoras Tributárias.....	25
2.3.2 Das normas indutoras nas espécies tributárias.....	26
2.3.2.1 Impostos.....	26
2.3.2.2 Taxas.....	28
2.3.2.3 Contribuições de melhoria.....	29
2.3.2.4 Empréstimos compulsórios.....	30
2.4 DO TRIBUTO FISCAL E EXTRAFISCAL.....	33

2.4.1 Função fiscal.....	33
2.4.2 Função Extrafiscal.....	33
3 DOS INSTITUTOS INCENTIVADOS PELOS TRIBUTOS EXTRAFISCAIS NO BRASIL.....	36
3.1 FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE.....	36
3.1.1 Tributos incentivadores.....	38
3.1.1.1 IPTU.....	39
3.1.1.2 ITR.....	41
3.2 INCENTIVO À INDÚSTRIA NACIONAL.....	43
3.2.1 Importância da indústria nacional.....	43
3.2.2 Tributos incentivadores.....	45
3.2.2.1 II.....	45
3.2.2.2 Zona Franca de Manaus.....	46
3.2.2.3 Desafios enfrentados:.....	47
3.3 DIREITO DAS PESSOAS COM DEFICIÊNCIA.....	48
3.3.1 Do Direito à locomoção.....	49
3.3.1.1 Do IPI.....	49
3.3.1.2 ICMS.....	50
3.3.1.3 IPVA.....	51
3.3.1.4 IOF.....	52
3.4 COMBATE AO FUMO.....	52
3.4.1 IPI.....	53
3.5 INCENTIVO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS.....	54
3.5.1 Simples Nacional.....	55
CONCLUSÃO.....	57
REFERÊNCIAS.....	59

INTRODUÇÃO

A pesquisa a ser feita na presente monografia busca analisar extrafiscalidade do tributo, função estimulada pela mudança de ideologia ocorrida no século passado, no qual o Estado passou a desempenhar um papel ativo na economia. Anteriormente, o tributo possuía uma visão muito mais rígida de quais seriam seus objetivos, enfocando na arrecadação estatal, para fazer frente a despesas de um Estado, finalisticamente buscando o bem comum.

Com o surgimento de outra vertente do pensamento sobre a função do Estado, a nova tendência de não neutralidade refletiu sobre o tributo. Enquanto na função fiscal o tributo é neutro, uma mera fonte de arrecadação estatal, quando temos a sua função extrafiscal, possuímos uma ferramenta estatal para a promoção de políticas públicas, pautadas nas necessidades observadas pelo legislador, principalmente o constitucional, nas questões de âmbito tanto econômico, quanto social.

Assim, o objetivo deste trabalho consiste em analisar os institutos protegidos e corroborados pela extrafiscalidade enquanto instrumento não somente tributário, mas também político-social. Para que se completasse a execução da presente proposta, usou-se o método dedutivo e compilatório, partindo-se das ações incentivadas pelo legislador, positivadas na Constituição, para a questão particularizada de como os tributos comportam-se diante destas condutas, com a transcrição da opinião da doutrina sobre o tema.

A extrafiscalidade transcende o Direito Tributário, aproximando-se de outros meios do Direito, pois os resultados esperados com esses tributos encontram-se distintos dos valores comumente associados aos meramente tributários. Portanto, há uma abordagem com viés multidisciplinar, em especial no último capítulo, onde outras áreas do Direito surgem para exemplificar as condutas fomentadas.

Inicialmente, para sedimentar a pesquisa, empregou-se uma análise da tributação como um todo, especialmente no ordenamento brasileiro. Além da explanação de conceitos relevantes e de motivações para se tributar, apresentaram-se as limitações da sua aplicabilidade, advindas dos princípios constitucionais tributários. Partindo-se desse prelúdio, temos a conceituação doutrinária do que seria a extrafiscalidade, resultando nos chamados gastos tributários, seguindo a definição da Receita Federal.

O segundo capítulo propõe concentrar-se no tema das normas indutoras, particularmente no instrumento normativo tributário. Parte-se da abordagem doutrinária do

tema, a partir da evolução político-social ocorrida no Brasil. Adentra-se na necessidade de haver normas indutoras, seguindo-se da questão de possibilidade de adequação entre as espécies tributárias existentes e a extrafiscalidade.

Por fim, o último capítulo versa sobre os institutos protegidos e incentivados pela Constituição Brasileira e, por conseguinte, por todo o ordenamento jurídico pátrio. Após a conceituação legal e doutrinária destas instituições, analisa-se quais tributos são gerados por aquela conduta ou, antagonicamente, quais tributos são isentos em razão daquele instituto específico, revelando as diretrizes da atuação estatal para sua proteção e promoção.

1 DA TRIBUTAÇÃO

1.1 DO PODER DEVER DE TRIBUTAR

De maneira imediata, o Estado pode tributar porque esta prerrogativa foi-lhe conferida pela Constituição Federal de 1988 que, em seus artigos 150 e seguintes, prevê a cada ente federado a capacidade de instituir e cobrar impostos dos particulares. É uma relação jurídica entre o particular e o Estado, sujeitando-se a normas do ordenamento jurídico, fruto da soberania estatal.¹

Olhando pela ótica mediata, a tributação nasce do princípio que todos devem custear as despesas públicas, que foi positivado na Constituição Federal em seu art. 3º, sendo o Princípio da Solidariedade um dos Fundamentos da República Federativa do Brasil. Ao unirmos esse princípio com o da capacidade contributiva, no âmbito tributário, temos que a carga maior de tributos é suportada por quem tem condições de suportá-la, sendo este um viés do princípio da equidade, no qual “se faz necessário verificar os critérios de discriminação, tendo em vista a tributação que será igual para os iguais e diferente para os desiguais”², nas palavras de Minardi.

As despesas estatais ocorrem, principalmente, para manter o aparato burocrático que emerge da necessidade de manutenção de uma atividade positiva estatal. Para a concretização dos direitos previstos na Constituição Federal, em especial os Direitos Sociais, presentes no seu art. 6º³, é necessária uma substancial quantidade de orçamento público, visto que são todos direitos humanos de segunda geração, que pressupõem uma atuação do Estado para dar à população acesso a eles.

Assim, o Estado possui o fim de atender o bem comum e, para dispor dos meios necessários para concretizar sua finalidade última, utiliza-se de sua soberania para adentrar no patrimônio dos particulares e exigir as contribuições necessárias e legais. Tributar, além de uma prerrogativa do Estado, é também um dever, pois objetiva o bem-estar comum, sendo vinculada sua arrecadação e a fiscalização.

1 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 19.ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p.45.

2 MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**. 4ª ed. Salvador: Juspodivm, 2017 p. 101

3 Eis a sua redação: “Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.”

1.2 DAS FONTES DE FINANCIAMENTO ESTATAL

Serviços públicos, exercício do poder de polícia, intervenção no domínio econômico, além de incentivos e subvenções econômicas e sociais, que buscam o desenvolvimento da sociedade, demandam recursos para serem plenamente desenvolvidos. Para conseguir efetivar as demandas sociais, o Estado precisa de diversidade na base de financiamento.

O Estado possui, majoritariamente, as seguintes receitas orçamentárias⁴:

1.2.1 Ingressos extraordinários

Excepcionais e temporários, não ingressam no Patrimônio Líquido da Entidade. O Estado age como mero depositário dos montantes, que não integram a Lei Orçamentária Anual (LOA). Como exemplos temos a emissão de moedas, o Imposto Extraordinário de Guerra (IEG) e os Empréstimos Compulsórios.

1.2.1.1 Emissão de moeda

É um instrumento da política monetária, na qual o governo, detentor do monopólio da emissão do papel-moeda, apropria-se de recursos por meio de gastos amparados pela produção da moeda nacional.⁵ A emissão de moedas deve possuir lastro econômico, sendo necessário o lançamento do montante de moeda na proporção do crescimento da circulação de capital no mercado interno, sob pena de perda do valor da moeda e, conseqüentemente, processos inflacionários.

1.2.1.2 Imposto Extraordinário de Guerra (IEG)

Previsto no Art. 154, II, da Constituição Federal, o IEG é um imposto instituído apenas em casos de guerra externa ou sua iminência, podendo a União estabelecê-lo com fatos geradores de sua competência ou não. Segundo Minardi:

Por essa razão, pode-se afirmar que o fato gerador desse Imposto não configura a guerra, mas poderá ser sobre a circulação de mercadorias, a propriedade de

4 MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 8ª Edição. Brasília, 2019.

5 REZENDE, Fernando. **Finanças Públicas**. 2ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2001.

veículos automotores, ou até mesmo conter um fato gerador novo, uma vez que não há limitação quanto à sua estrutura de incidência. Trata-se, na verdade, de uma permissão constitucional de bitributação e *bis in idem*. Portanto, frise-se que a iminência ou a declaração de guerra externa configuram somente as situações que autorizam a instituição do IEG, não correspondendo o fato gerador em si.⁶

O IEG possui prazo certo para ser exaurido, dado pelo Código Tributário Nacional (CTN), devido a seu caráter transitório. Finda a guerra, suspende-se o Imposto no prazo máximo de 5 anos (Art. 67 do CTN).

1.2.1.3 Empréstimos Compulsórios

De acordo com o art. 148, da CF, os empréstimos compulsórios são de competência da União, instituídos via Lei Complementar, objetivando a arrecadação de recursos para atender a despesas extraordinárias. Desse modo, há circunstâncias para sua criação, elencadas pela Constituição Federal: de calamidade pública; guerra externa ou sua iminência; investimento público urgente e relevante.

1.2.2 Receitas Ordinárias/Orçamentárias

São as receitas públicas em sentido estrito. Ingressam de forma permanente, pertencendo ao Estado, estando previstas na Lei Orçamentária Anual (LOA). Subdividem-se em receitas públicas originárias e receitas públicas derivadas.

1.2.2.1 Receitas Públicas Originárias

Decorrem do Estado explorando atividades econômicas e, com isso, auferindo lucro. Proveem da renda obtida com os bens públicos (frutos ou alienação dos bens dominicais), os preços públicos obtidos com a concessão de serviços públicos para empresas estatais, e os valores recebidos para fins de concessão de permissões.⁷

1.2.2.2 Receitas Públicas Derivadas

6 MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**. 4ª ed. Salvador: Juspodivm, 2017 p. 834

7 MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**. 4ª ed. Salvador: Juspodivm, 2017

São as ocasionadas pelo Poder Extroverso Estatal, que decorre de uma imposição constitucional e legal de adentrar no patrimônio do contribuinte para financiar os gastos estatais.

O maior exemplo de receita pública derivada é a arrecadação tributária. O tributo, conceituado no art. 3º, do CTN, é “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Segundo Hugo de Brito Machado, o tributo “caracteriza-se pela ausência do elemento vontade no suporte fático da incidência da norma de tributação. O dever de pagar tributo nasce independente da vontade”⁸. Logo, a compulsoriedade do tributo é vinda de uma obrigação legal, e não um consenso entre duas partes, como ocorre nos contratos de direito privado.

Excluindo-se a exceção contida no art. 156, XI⁹, do CTN, o tributo é uma obrigação pecuniária paga em moeda.

O tributo não é sanção de um ato ilícito. Segundo Paulo de Barros Carvalho:

Foi oportuna a lembrança, uma vez que acontecimentos ilícitos vêm sempre atrelados a uma providência sancionatória e, fixando o caráter lícito do evento, separa-se com nitidez, a relação jurídica do tributo da relação jurídica atinente às penalidades exigidas pelo descumprimento de deveres tributários. Como são idênticos os vínculos, isoladamente observados, é pela associação ao fato que lhe deu origem que vamos conhecer a índole da relação.¹⁰

Aplicando-se o princípio do *pecunia non olet*, os tributos, apesar de não serem sancionares de atividades ilícitas, alcançam essas atividades, quando elas desencadeiam fatos geradores de tributos. Como exemplo, temos o Imposto de Renda, gerado pelo auferimento de renda, não importando para o Fisco se esta provém de ato lícito ou ilícito.

Nas palavras de Leandro Paulsen:

Os tributos são efetivamente a principal receita financeira do Estado, classificando-se como receita derivada (porque advinda do patrimônio privado) e compulsória (uma vez que, decorrendo de lei, independem da vontade das pessoas de contribuírem para o custeio da atividade estatal).¹¹

Segundo o Princípio da Legalidade, que será melhor comentado no item 1.3.1, o tributo deve ser instituído por meio de lei ou de instrumento normativo com força de lei, como é o caso das Medidas Provisórias.

8 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p 62.

9 Eis a redação: “Art. 156. Extinguem o crédito tributário: XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.”

10 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 26

11 PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 26

Por fim, o tributo deve ser cobrado pela Administração Pública. Não entra no âmbito do poder discricionário, seguindo a conveniência e discricionariedade do Fisco. Há a obrigação de cobrar um tributo do modo disposto na legislação tributária.

1.3 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

As limitações ao poder de tributar se expressam como regras e como princípios, conforme o entendimento de Schoueri¹². Toda atuação estatal é pautada pela Constituição e pelas leis. Estas limitações são originárias dos princípios, ainda que externalizadas como regras. Segundo Humberto Ávila:

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.¹³

O poder de tributar foi sendo dirimido pelos princípios impostos pela evolução social: capacidade contributiva, igualdade, legalidade, tipicidade, que surgiram para que se evite ao máximo os subjetivismos dos cobradores de impostos.

O Direito Tributário, segundo Sacha Calmon Navarro Coelho, “regula e restringe o poder do Estado de exigir tributos e regula os deveres e direitos dos contribuintes, isonomicamente”¹⁴. Sistematiza, portanto, a relação jurídica entre o Estado e as pessoas físicas e jurídicas, com o dever de pagar os tributos e de recolhê-los.

Enquanto o Estado tem o direito de cobrar tributos, realizando os atos necessários para a efetivação do recolhimento, também tem a obrigação de proteger a confiança do sujeito passivo. É um poder-dever estatal. O contribuinte, tendo o dever de pagar o tributo e as obrigações acessórias, também tem o direito a ter respeitados os princípios tributários, incluindo o sigilo de suas informações.

Quanto aos tributos extrafiscais, assim como ocorre com toda a atuação estatal, precisam ser pautados nos princípios constitucionais. Além disso, pelas particularidades presentes na extrafiscalidade, como a maior ingerência estatal na ordem econômica e social permitida, deve-se ter especial cuidado com as limitações das prerrogativas do Estado de adentrar no âmbito privado do contribuinte.

12 SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 279

13 ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos**. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 78

14 COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 30

1.3.1 Princípio da Legalidade:

A ideia de Legalidade está presente em todo o Estado de Direito. É uma garantia prevista tanto no Art. 5º, II, CF¹⁵, que prevê a legalidade em sentido amplo, para os particulares, quanto no art. 37, CF,¹⁶ que prevê a legalidade estrita, voltada para a Administração Pública, na qual a exigência do comportamento é dada em virtude de lei.

O Princípio da Legalidade apresenta-se como um dos pilares do Direito Tributário. Para Carrazza, “é da essência de nosso regime republicano que as pessoas só devem pagar os tributos cuja cobrança consentirem”.¹⁷ É um direito de concordar com a tributação¹⁸, historicamente fundado na necessidade e no direito de participação. Quem suporta a carga tributária deve ter o direito de ser consultado a seu respeito. As leis tributárias são criadas pelos membros eleitos pelo povo, o que visa legitimar a tributação, buscando-se a maior concordância possível pelos que são atingidos pelos tributos.

No artigo 150, da Constituição Federal, temos a chamada reserva de lei, que dispõe que o tributo não poderá ser exigido ou aumentado sem lei que o estabeleça.

A consequência desse princípio é o art. 97, do Código Tributário Nacional (CTN), que estabelece que somente a lei pode instituir ou extinguir, majorar ou reduzir tributos, definir o fato gerador, a alíquota e a base de cálculo, as penalidades, a exclusão, suspensão e extinção do crédito tributário, dispensa ou redução de penalidades. Assim tanto o antecedente do tributo (o fato gerador) quando a consequência jurídica são reservados à lei.

Uma discussão jurisprudencial e doutrinária envolvendo o Princípio da Legalidade deu-se em relação às chamadas “normas tributárias em branco”¹⁹, que excepcionam a tipicidade fechada das normas tributárias. Nelas, a lei pode delegar ao Poder Executivo a liberdade de fazer complementações, como as hipóteses de incidência, seguindo parâmetros bem definidos na lei. O Supremo Tribunal Federal, em sede de Recurso

15 Eis o inciso “II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.”

16 Eis sua redação: “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte (...).”

17 CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 251

18 SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 280

19 ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF: Teoria e Jurisprudência**. 17ª ed. São Paulo: Método. p.112

Extraordinário já se manifestou sobre a constitucionalidade de uma dessas normas, presentes na Lei 8212/91, que em seu art. 22, II, *in verbis*:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:

- a) 1% para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;
- b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

Para a Corte, há a definição de todos os elementos capazes de gerar uma obrigação tributária, visto que:

O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio e grave”, não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I. IV. - Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional.²⁰

1.3.2 Princípio da Anterioridade Comum:

Impõe ao Estado a necessidade de respeitar um prazo mínimo entre a lei que institui ou majora o tributo e o início de sua vigência. É uma proteção ao contribuinte, para que não haja surpresas pelo aumento da carga tributária. Presente no Art. 150, III, da Constituição Federal, o Estado deve esperar até o exercício financeiro seguinte para cobrar determinado tributo. Também é conhecido como Princípio da Anterioridade do Exercício ou Princípio da Anterioridade Anual.

É derivado dos Princípios da Segurança Jurídica e da Garantia de Certeza do Direito. Objetiva a não surpresa do contribuinte, que terá tempo para analisar a nova norma tributária e planejar-se para fazer frente aos novos gastos tributários resultantes da majoração ou instituição de novo tributo.²¹

²⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 684.261, Relator: Min. Luiz Fux, 2014
²¹ MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**. 4ª ed. Salvador: Juspodivm, 2017.

1.3.3 Princípio da Anterioridade Mitigada

Na mesma acepção do Princípio da Anterioridade Anual, visto no item 1.3.2, esse princípio exige que o Estado respeite um tempo mínimo entre a lei instituidora e a possibilidade de cobrança de um tributo. Seguindo o Art. 150, III, b, da Constituição Federal, o Estado deve esperar 90 dias da data de publicação da lei que institui ou majora tributos para poder exigí-los.

1.3.4 Princípio da Irretroatividade

Complementando o princípio da Legalidade²², o princípio da irretroatividade, presente no art. 150, III, a, da Constituição Federal, prevê que a lei que exige ou majora um tributo deve ser anterior ao próprio fato a ser tributado.

A irretroatividade tributária, segundo Paulsen “estabelece, quanto à instituição e à majoração de tributos, uma garantia adicional aos contribuintes, que extrapola a proteção ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito”²³. Assim, a irretroatividade de normas tributárias vai além do Art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, impossibilitando a imposição de uma lei mais onerosa aplicável a uma situação pretérita.

Importante notar que, quando o fato jurídico não está completo, com falta de algum de seus elementos, não ocorre o fato gerador. Assim, não há o que se falar de irretroatividade, pois a lei abarcará o fato que se completou após a sua edição.

1.3.5 Princípio da Capacidade Contributiva:

As despesas públicas devem ser compartilhadas por todos os que dela usufruem, de fato ou potencialmente. Porém, para evitar que a carga fiscal fique exagerada sobre um grupo de contribuintes, deve-se considerar a capacidade que os indivíduos têm de suportar os encargos. A capacidade contributiva do indivíduo, então, é o quanto ele pode vir a contribuir com as despesas públicas enquanto cidadão, levando-se em conta a proporcionalidade, o não confisco (a ser visto no item 1.3.6) e o mínimo vital, que é o valor necessário para a sobrevivência do indivíduo.

22 SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 322

23 PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p.164

A capacidade contributiva está intimamente ligada com o Princípio da Igualdade. Nas palavras de Andrei Veloso:

A isonomia tributária concretiza-se à luz do critério da capacidade contributiva, exigindo o estabelecimento de tratos jurídicos díspares entre cidadãos que recebam idênticos benefícios de atividades estatais – isto é, entre cidadãos que são iguais à luz dos critérios da equivalência e do benefício. Exigir tributos de indivíduos desprovidos de recursos para pagá-los afetaria não só o princípio da capacidade contributiva, mas também o próprio princípio da igualdade tributária.²⁴

Quanto ao princípio da igualdade, esse é baseado na ideia de não-discriminação de situações equivalentes sem motivo que justifique o tratamento diferenciado. Consagrado pela Constituição Federal, em seu art. 5º caput, prediz a ideia da isonomia, de tratar os desiguais de forma desigual, na medida de suas desigualdades.

Segundo Moraes:

O princípio da igualdade consagrado pela constituição opera em dois planos distintos. De uma parte, frente ao legislador ou ao próprio Poder Executivo, na edição, respectivamente, de leis, atos normativos e medidas provisórias, impedindo que possam criar tratamentos abusivamente diferenciados a pessoas que se encontram em situação idêntica. Em outro plano, na obrigatoriedade ao intérprete, basicamente, a autoridade pública, de aplicar a lei e atos normativos de maneira igualitária, sem estabelecimento de diferenciações em razão de sexo, religião, convicções filosóficas ou políticas, raça e classe social²⁵.

Assim, a combinação do princípio da igualdade com a capacidade contributiva objetiva que os tributos recaiam da forma mais justa sobre os contribuintes, sendo tanto uma limitação à capacidade de instituição de tributos quanto um direito assegurado aos indivíduos.

1.3.6 Princípio do Não-Confisco

Derivado do Art. 150, IV, da Constituição Federal²⁶, esse princípio provém do pensamento da necessidade de limitar a pretensão tributária, proibindo seu exagero, para que o tributo atinja sua finalidade sem ser demasiado intruso.

Para Minardi:

O princípio do não confisco está intimamente ligado ao da capacidade contributiva, uma vez que o cidadão tem o dever de contribuir na exata proporção da sua

24 VELLOSO, Andrei Pitten. **O Princípio da isonomia Tributária** – Da teoria da Igualdade ao Controle das Desigualdades Impositivas. 1ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010 p. 194

25 MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 28ª ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 65

26 Eis o teor: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: IV - utilizar tributo com efeito de confisco.”

capacidade econômica, ou seja, da sua habilidade para suportar o encargo tributário.²⁷

Confisco é “a absorção total ou substancial da propriedade privada, pelo Poder Público, sem a correspondente indenização”²⁸. Já os tributos confiscatórios absorvem parte considerável do valor propriedade da empresa, impedindo-as de exercer normalmente suas atividades lícitas.

O Direito Fundamental à propriedade, presente no Art. 5º, XXII, da Constituição Federal, é um dos limitadores do poder de tributar. A tributação é uma restrição a esse direito, porém a atividade tributária não tem como escopo dizimá-lo, apenas limitá-lo, no mínimo possível, para alcançar os objetivos estatais de custear as despesas sociais.

Nesse sentido, Derzi comenta que:

Com mais evidência se deduz que a inteligência do disposto no art. 150, IV, vedando utilizar tributo com efeito de confisco, parte, necessariamente, da premissa de que tributo, não sendo sanção de ato ilícito, não pode desencadear consequências tão ou mais gravosas de que as sanções penais.²⁹

Um desdobramento deste princípio é observado na Súmula 323 STF, *in verbis*: “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”. Essa súmula reforça o entendimento de proibição de restrição desproporcional n direito fundamental de propriedade, garantido aos contribuintes pela Carta Constitucional.

1.4 GASTOS TRIBUTÁRIOS

Embora de difícil conceituação pela doutrina³⁰, os chamados gastos tributários estão bastante presentes no ordenamento jurídico brasileiro. Anualmente, a Receita Federal do Brasil (RFB) emite os demonstrativos dos gastos tributários no Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA), seguindo os ditames constitucionais presentes no art. 165, § 6º, lido conjuntamente com o art. 5º, II, da Lei Complementar 101/2000.

Entretanto, apesar das dificuldades de entendimento pleno da abrangência de um gasto tributário, a Receita Federal do Brasil deu a seguinte definição a eles:

27 MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**. 4ª ed. Salvador: Juspodivm, 2017, p. 137

28 COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 83

29 DERZI, Misabel de Abreu Machado. A vedação constitucional de se utilizar tributo com efeito de confisco. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, Belo Horizonte, n. 32, p. 145, 1989. Disponível em: <<https://web.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/viewFile/1015/948>> Acesso em: 21 nov. 2019

30 PELEGRINI, Josué Alfredo. **Gastos Tributários**: Conceitos, experiência internacional e o Caso Brasil, Brasília: Textos para Discussão 159, p. 21, 2014. Ebook. Disponível em: < <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/503102> >. Acesso em: 18 nov. 2019

Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais. São explicitados na norma que referencia o tributo, constituindo-se uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte. Têm caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população quanto aos serviços de sua responsabilidade, ou têm caráter incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região.³¹

Eles geram a perda da arrecadação pelo governo que, em 2017, chegou ao patamar de R\$ 270,4 bilhões de reais, o que corresponde a 20,7% dos valores administrados pela Receita Federal, segundo a Nota Técnica n. 17, de 8 de junho de 2018.³²

Como gastos tributários preveem uma perda da receita tributária a ser recolhida pelo país, conseguimos estabelecer um paralelo entre eles e a extrafiscalidade. Como a função de alguns tributos não é unicamente de arrecadar dinheiro, minorá-los pode vir a ser a política de governo adotada, levando a diminuição da arrecadação e, por consequência, o aumento dos gastos tributários.

Ao observamos a tabela disponibilizada pela Receita Federal,³³ com a projeção dos gastos tributários de 2019, percebemos que os valores mais elevados equivalem a tributos que não estão exercendo uma função fiscal. A maior previsão de gastos tributários é com o Simples Nacional, a ser melhor visto no item 3.4.2.1, que possui benefícios fiscais para as empresas que se inserem nos quesitos. A quarta maior previsão de gastos orçamentários é na Zona Franca de Manaus, a ser vista no item 3.2.2.2, que também prevê menor tributação em função da dificuldade de inserção das empresas na região Norte do País.

31 SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB). **Gastos Governamentais Indiretos, de Natureza Tributária.** Estudos Tributários nº 12. 2003. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/historico/esttributarios/Estatisticas/default.htm>. Acesso em 17 nov. 2019

32 SENADO FEDERAL. **Nota Técnica n. 17.** Publicado em 08/06/2018. Disponível em <<https://www12.senado.leg.br/ifi/pdf/nota-tecnica-no-17-gastos-beneficios-tributarios-jun-2018>>. Acesso em 18 nov. 2019

33 RECEITA FEDERAL. **Demonstrativos de Gastos Tributários - PLOA 2019.** Brasília. Disponível em <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-ploa-2019.pdf>>. Acesso em 18 nov. 2019

2 NORMAS INDUTORAS NA TRIBUTAÇÃO

Como na extrafiscalidade o tributo deixa de ser somente uma fonte de receita para o Estado, visto que há a exploração de novas possibilidades para o tributo, são necessárias as chamadas normas indutoras para que se atinja a finalidade extrafiscal buscada pelo Estado.

Observando-se o emprego de normas tributárias indutoras no Brasil, percebemos que a evolução delas condiz com a evolução do pensamento econômico-social tanto em nível interno quanto a nível internacional.

2.1 EVOLUÇÃO DO PENSAMENTO BRASILEIRO

Durante o Brasil Império e República Velha, a intervenção estatal dava-se infimamente, por tarifas alfandegárias, por seguir a ideia de mínima intervenção Estatal no âmbito econômico. O momento político no qual o Brasil encontrava-se era visivelmente liberal, refletido na Constituição Federal de 1824, que se preocupava minimamente com a Intervenção da Economia, impondo-se apenas as tarifas alfandegárias³⁴. Logo após, com a Constituição Federal de 1891, ainda em um ambiente político amplamente liberal, segue-se a cartilha de não intervenção estatal na economia, com o direito à propriedade individual como princípio quase absoluto³⁵. Como bem nota Schoueri³⁶, a autorização para a União intervir no domínio econômico só foi possível após uma Emenda Constitucional em 1926, quando foi dada a permissão para o Congresso legislar sobre este tema.

Como normas indutoras, principalmente quando relacionadas com a economia, não se comportam com a ideologia liberal presente nas primeiras constituições brasileiras, essas normas irão de fato ser presenciadas com maior impacto a partir da mudança de pensamento econômico tanto em âmbito interno quanto no âmbito externo do país.

Com a Constituição de 1934, começa a fase de constitucionalismo econômico expresso, com um capítulo dedicado a Ordem Econômica e Social. Barbosa³⁷ nos apresenta os elementos internos brasileiros (disputa das oligarquias rurais com a

34 VENANCIO FILHO, Alberto. **A intervenção do Estado no domínio econômico**: O Direito público econômico no Brasil. 1ª ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1968, p. 25.

35 Eis seu conteúdo “Art. 72, § 17: O direito de propriedade mantém-se em toda a sua plenitude, salva a desapropriação por necessidade ou utilidade pública, mediante indenização prévia.”

36 SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção econômica**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

37 BARBOSA, Erivaldo Moreira. **Direito constitucional**: uma abordagem histórico-crítica. 1ª ed. São Paulo: Madras, 2003, p. 74-75.

novíssima burguesia industrial) e os elementos externos (Primeira Guerra Mundial, a crítica à não respeitabilidade dos direitos sociais e a Quebra da Bolsa de Nova York em 1929), demonstrando sua influência na criação de uma política social. O pensamento liberal perde força diante dos métodos de intervenção do Estado na Economia. Positivou-se que o Princípio da Justiça na ordem econômica deveria possibilitar uma existência digna a todos (Art. 115 da Constituição Federal de 1934).³⁸

Interessante perceber o uso das normas tributárias indutoras em questões de cunho familiar. O Decreto-Lei 3.200, de 1941, instituiu um adicional de imposto de renda para solteiros, viúvos ou casados sem filhos. Foi uma forma de indução para que a família fosse protegida e a linhagem fosse garantida, uma das prioridades políticas dos anos de 1940. Não é estranho de se notar essa pretensão, ao considerarmos que o divórcio só foi legalmente instituído no Brasil na Emenda constitucional n. 9, de 1977, não sendo antes legal tendo em vista o argumento de proteção da família e do patrimônio familiar.

Com o turbulento momento político pelo qual se deu a Constituição de 1937, o aspecto nacionalista, que em muitos artigos tendeu para o lado fascista – como na censura prévia e na pena de morte –, surge pela primeira vez em uma Carta Magna brasileira o termo “intervenção do Estado no domínio econômico” (Art. 35 da Constituição Federal de 1937).³⁹

Com o final da 2ª Guerra Mundial, a nova Constituição Federal de 1946 também contemplou a ordem econômica e social, em uma tentativa de conciliar o liberalismo e a livre iniciativa com o bem-estar social, a dignidade da pessoa humana, a valorização do seu trabalho e o próprio desenvolvimento de um Estado Social. Mantiveram-se os princípios da Constituição de 1934 na ordem econômica, retornando ao *status quo* de liberalismo, com algumas aberturas para a justiça social e valorização do trabalho.

Durante a vigência dessa Constituição, o desenvolvimento regional foi marcado pelos incentivos fiscais, para fazer frente aos problemas nordestinos e para a Amazônia Legal, a partir de 1963.

38 Eis seu teor: “Art. 115. A ordem econômica deve ser organizada conforme os princípios da justiça e as necessidades da vida nacional, de modo que possibilite a todos existência digna. Dentro desses limites, é garantida a liberdade econômica.”

39 Eis seu conteúdo: “Art. 135. Na iniciativa individual, no poder de criação, de organização e de invenção do indivíduo, exercido nos limites do bem público, funda-se a riqueza e a prosperidade nacional. A intervenção do Estado no domínio econômico só se legitima para suprir as deficiências da iniciativa individual e coordenar os fatores da produção, de maneira a evitar ou resolver os seus conflitos e introduzir no jogo das competições individuais o pensamento dos interesses da Nação, representados pelo Estado. A intervenção no domínio econômico poderá ser mediata e imediata, revestindo a forma do controle, do estímulo ou da gestão direta.”

Com as mudanças no cenário político brasileiro trazidas pela década de 60, a Constituição Federal de 1967 foi um retrato do tempo a que ela correspondia. Outorgada pelo governo militar, percebe-se uma forte intervenção estatal na economia. Parte do poder interventor do Estado foi tolhido pela Emenda Constitucional n. 1, de 1969, que, nas palavras de Silva:

Dá real importância a livre empresa e a limitada intervenção do Estado na economia privada, bem como declara que a ordem econômica deve ter por finalidade fundamental a realização do desenvolvimento nacional e a justiça social, observando-se os seguintes princípios constitucionais: liberdade de iniciativa, valorização do trabalho como condição da dignidade humana, função social da propriedade, harmonia e solidariedade entre as categorias sociais de produção, repressão ao abuso do poder econômico, expansão das oportunidades de emprego produtivo.⁴⁰

Todas as constituições brasileiras retratam a evolução do pensamento econômico-social e como esses refletiram na Carta Maior vigente à época. Foi com base nesta construção histórico-social que fomos capazes de promulgar a Constituição Federal de 1988, que dedica um capítulo próprio para a Ordem Social e para a Ordem Econômica e Financeira.

2.2 DA NECESSIDADE DE INTERVENÇÃO DO ESTADO NO DOMÍNIO PRIVADO

Para justificar o Estado adentrando no âmbito privado do indivíduo, especialmente no nível econômico, há duas ideias predominantes de embasamento desse acontecimento. Restritivamente, o Estado ingressa no privado para corrigir as chamadas “falhas de mercado”, que vão desde formação de cartéis e combinações de preços até problemas na estrutura e na transparência das empresas. É, segundo Nusdeo, a “manutenção de determinados pontos de equilíbrio que não podem ser rompidos, sob pena de se destruírem as condições básicas para o próprio funcionamento harmonioso do sistema”⁴¹. São medidas interventivas negativas, mais conservadoras, que operam a fim de evitar desvios na concorrência.

O outro aspecto das justificativas abrange uma atuação positiva estatal, que atua ativamente, instituindo, segundo Bercovici, um “programa de ação para alteração da

40 SILVA, Américo Luís Martins. **A ordem constitucional econômica**. 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 41

41 NUSDEO, Fábio. **Curso de Economia: Introdução ao Direito Econômico**, 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, p. 184.

sociedade”⁴². É a intervenção que transforma, buscando alterar a realidade econômico-social de uma sociedade. Seguindo esta justificativa é que conseguimos enxergar os fundamentos para aplicação de benefícios fiscais, isenções e imunidades tributárias, que são dados para gerar um estímulo em determinada área que as políticas públicas consideram que seja importante desenvolver, em busca do fim mediato da Administração Pública, que é o Interesse Público.

2.3 DAS NORMAS INDUTORAS

Como o Estado possui o poder-dever de busca e satisfação do interesse público, há a criação de estratégias a serem empregadas por ele para se relacionar com o particular, a fim de atingir as metas previstas na Constituição Federal.

A doutrina nos cita as modalidades de interferência estatal nas atividades econômicas. Celso Antônio Bandeira de Melo nos descreve que:

Considerando-se panoramicamente a interferência do Estado na ordem econômica, percebe-se que esta pode ocorrer de três modos; a saber: a) ora dar-se-á através de seu “poder de polícia”, isto é, mediante leis e atos administrativos expedidos para executá-las, como “agente normativo e regulador da atividade econômica” - caso no qual exercerá funções de “fiscalização e que o “planejamento” que conceber será meramente “indicativo para o setor privado” e “determinante para o setor público”, tudo conforme prevê o art. 174; b) ora ele próprio, em casos excepcionais, como foi dito, atuará empresarialmente, mediante pessoas que cria com tal objetivo; e c) ora o fará mediante incentivos à iniciativa privada (também supostos no art. 174), estimulando-a com favores fiscais ou financiamento, até mesmo a fundo perdido⁴³

2.3.1 Normas Indutoras Tributárias

As normas tributárias indutoras são o instrumento de concretização da Ordem Econômica, por meio da extrafiscalidade. Difere-se nisso das meras normas tributárias, que possuem a fiscalidade como direção, mas aproximam-se delas quando ambas sujeitam-se aos princípios tributários já vistos neste trabalho.

A doutrina, majoritariamente, concorda que não há tratamento diferenciado a estas normas. Entende-se que, apesar do invólucro da extrafiscalidade, o regime tributário deveria ser estritamente o mesmo do que as normas fiscais. A natureza extrafiscal não se sobrepõe à natureza tributária da norma. Seria inclusive perigoso para o regime fiscal que

42 BERCOVICI, Gilberto. Constituição Econômica e Desenvolvimento. **Revista de Academia de Direito Constitucional**, Curitiba, vol. 5, p. 203-219, 2004.

43 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p.795

se abrissem exceções e garantias não estendidas aos tributos fiscais. Nesta linha de pensamento, comenta Ataliba que:

Não pode a extrafiscalidade servir de invocação mágica que arrede o conjunto de restrições (...) que constitui o regime jurídico tributário” Entender de outra forma seria franquear perigosamente ao legislador ordinário as portas a um arbítrio ilimitado, atentatório do nosso regime constitucional”⁴⁴

Porém, pela natureza diferenciada destes tributos, propensos a intervir no domínio econômico de maneira estrita, há autores que defendem que, além do enfoque do Direito Tributário a estas normas, elas também podem ser estudadas pelo direito econômico, com as devidas alterações no objeto formal e na metodologia de estudo). Gouvêa nos dita:

Porém, a análise da extrafiscalidade pelo Direito Econômico fica restrita, quanto ao objeto, às normas de conteúdo econômico. De outra sorte, os institutos extrafiscais encontram análise total pelo direito tributário. No direito tributário, a extrafiscalidade é matéria essencial, colocada juntamente com a fiscalidade e com as limitações ao poder de tributar. A extrafiscalidade é essencialmente objeto do direito tributário. É, porém, objeto accidental do Direito Econômico (2006, p. 14).⁴⁵

2.3.2 Das normas indutoras nas espécies tributárias

Conforme já visto no item 1.2.2.2, os tributos são definidos pelo art. 3º, do Código Tributário Nacional, na ausência de definição constitucional para eles. Já o art. 5º, do CTN, nos indica que existem três espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da obrigação: impostos, taxas e as contribuições de melhoria.

A doutrina não aceita totalmente essa classificação, havendo doutrinadores⁴⁶ que adicionam mais uma espécie tributária (os empréstimos compulsórios) ou duas (acrescentando-se as contribuições sociais), cuja repartição será usada neste trabalho.

2.3.2.1 Impostos

44 ATALIBA, Geraldo, **Hipóteses de Incidência Tributária**. 4ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, pp. 156-157 apud SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras e Intervenção econômica. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, 138.

45 GOUVÊA, Marcos de Freitas. **A extrafiscalidade no Direito Tributário**. 1ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 14

46 MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 28ª edi. São Paulo: Atlas, 2012.

Os impostos são tributos cujo fato gerador provêm de uma situação que independa de qualquer atividade estatal específica em favor ou relativa ao contribuinte. Como bem salientou Schoueri:

Impostos são espécies tributárias cuja hipótese tributária presta-se a ser índice de capacidade contributiva (justificativa para imposição), não se vinculando, pois, a atividade estatal; excetuados os casos previstos na Constituição Federal, a receita dos impostos não se afeta a qualquer órgão, fundo ou despesa, servindo, portanto, para cobrir os gastos gerais do ente tributante⁴⁷

Assim, impostos servem para cumprir atividades estatais *uti universi*, objetivando beneficiar a população em geral. Além disso, respeitando a capacidade contributiva já vista anteriormente, a Constituição Federal, no art. 145, § 1º, nos informa que, sempre que possível, os impostos levarão em conta a capacidade econômica do contribuinte. Os impostos reais, que são definidos quanto à pessoa, cumprem essa função de distinguir os contribuintes desiguais, gerando um equilíbrio entre o binômio possibilidade de pagar o imposto, com as necessidades da Administração Pública. Nas palavras de Carrazza:

Se for da índole constitucional do imposto, ele deverá obrigatoriamente ter caráter pessoal e ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Ou, melhor: se a regra matriz do imposto (traçada pela CF) permitir, ele deverá necessariamente obedecer ao princípio da capacidade contributiva.⁴⁸

Porém, há impostos que não se baseiam no indivíduo, mas sim na matéria a ser tributada. São os chamados impostos reais, que levam em consideração somente o aspecto objetivo da tributação, não abrindo margem para que a capacidade contributiva seja levada em consideração.

Sobre a relação entre imposto e normas indutoras, Shoueri⁴⁹ comenta que, ao contrário do que ocorre no Brasil, onde os impostos não possuem a definição constitucional e legal de arrecadar, na Alemanha do século passado, esses possuíam. A problemática surgiu quando ali se quis utilizar dos impostos extrafiscais, que vão além da mera arrecadação. Para se dar margem a essa função, surgiu a Teoria da Finalidade Acessória, que fazia a ponderação entre a definição legal de imposto como fonte arrecadatória, com a possibilidade de um caráter secundário, que não obliterava a finalidade principal, apenas adicionava novas preocupações além da mera arrecadação.

47 SCHOUEIRI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 204

48 CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p.71

49 SCHOUEIRI, Luis Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção econômica**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

Se não houvesse a possibilidade de outra função que não a arrecadatória, não haveria o que se falar de normas indutoras tributárias na espécie imposto.

Com o aumento do uso dos impostos com características extrafiscais, a Teoria da Finalidade Acessória evoluiu para que não mais a finalidade principal fosse somente de arrecadar, podendo esta ser a acessória e a extrafiscalidade ser o principal.

Como no Brasil não há na definição de imposto a necessidade dele ser arrecadatório, sendo que ele vem para cumprir a ideia de solidariedade e capacidade contributiva, “não se pode apontar incompatibilidade entre as normas tributárias indutoras e os impostos, já que ambos se integram no objetivo da constituição de uma sociedade livre, justa e solidária (artigo 3º da Constituição Federal)”⁵⁰

2.3.2.2 Taxas

Contrapondo-se ao que ocorre com os impostos, as taxas estão atreladas a uma contraprestação estatal, relacionada a um contribuinte que, segundo Carrazza, “embora muitas vezes por ele não requerida ou, até mesmo, sendo para ele desvantajosa”⁵¹. É um tributo vinculado à atividade estatal e a sua fruição ou possibilidade de o fazer pelo contribuinte.

É de competência comum entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 155, II, da CF), podendo ser instituída pelos entes na medida de suas atribuições. As taxas subdividem-se entre as em razão do exercício do Poder de Polícia ou em razão da utilização efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível ou em razão, segundo o art. 77 do Código Tributário Nacional (CTN).

Poder de Polícia, segundo Luiz Emygdio Rosa Junior, “é o poder do Estado de disciplinar o direito individual em benefício do interesse público, do bem-estar geral”.⁵² Porém, a taxa deve manter seu caráter contraprestacional, pois o seu fato gerador não é meramente o poder de polícia, que deve ser exercido de forma regular.

Serviço Público é, nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello:

Toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material fruível diretamente pelos administrados, prestado pelo Estado ou por quem lhe faça as vezes, sob Regime de Direito Público”.⁵³

50 SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção econômica**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005,168

51 CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22ª ed.. São Paulo: Malheiros, p. 503

52 ROSA JR. Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Renovar, p. 86

A prestação do serviço público é no interesse de toda coletividade, sendo necessário, para a imposição da taxa, que este serviço seja específico e divisível. Específico, seguindo o art. 79, II, do CTN, corresponde a quando “possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de unidade, ou de necessidades públicas”, sendo possível ser gozada individualmente por seus usuários. Também é necessário que se possa individualizar a sua fruição pelo contribuinte, mesurando o uso individual. O serviço deve ser posto à disposição do contribuinte, mas não necessariamente utilizado de forma concreta, pois há a possibilidade do pagamento da taxa pelo potencial de utilização.

Com o caráter de contraprestação da taxa, que faz uma distribuição dos valores gastos com uma prestação estatal entre seus beneficiários, Schoueri⁵⁴ indaga se uma taxa poderia ser uma norma de indução. Apesar de não ser um assunto pacífico na doutrina, há apontamentos que indicam que não há incompatibilidade entre a norma de indução em uma taxa, haja vista que o caráter contraprestacional não irá se perder, mas haverá somente um incentivo a determinadas condutas, aliado à arrecadação. As taxas:

Permitem que sua disciplina se faça mediante a inserção de normas tributárias indutoras. Estas, não tendo sua fundamentação na necessidade financeira do Estado, nem no princípio da equivalência, requerem justificação baseada na necessidade do Estado de intervir sobre o Domínio Econômico. Ademais, dado que o fato gerador da taxa implica uma prestação estatal, não se aceita venha a norma tributária indutora a indicar comportamento contrário ao que motivou a própria prestação estatal.⁵⁵

Assim, o uso das taxas com uma finalidade extrafiscal não é antagonista do conceito de taxas que, assim como os impostos, é plenamente capaz de desenvolver tanto seu caráter primário (no caso, de ser contraprestacional) quanto exercer uma função além, intervindo no Domínio econômico ou incentivando comportamentos.

2.3.2.3 Contribuições de melhoria

É um tributo que incide quando há uma obra pública que gere a valorização imobiliária dos imóveis em razão dessa atividade (art. 145, III, da CF). Como a obra

53 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010., p. 597

54 SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção econômica**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

55 SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção econômica**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 181

pública, assim como toda a atuação estatal, é pautada no interesse coletivo, o benefício do particular de ter valorização de seu patrimônio em razão da obra é atenuado pela cobrança deste tributo.

Nos ensinamentos de Carrazza, vemos que:

A contribuição de melhoria é um tributo eminentemente social. Por meio dele, o proprietário que, sem nada que tenha feito para isto, recebe da comunidade um especial benefício (a valorização de seu imóvel) devolve-lhe uma parcela de seu, por assim dizer, 'enriquecimento seu causa' (isso é, do sobrevalor acrescido a seu patrimônio em virtude de uma obra pública, para qual toda a sociedade concorreu).⁵⁶

O art. 81, do CTN impõe dois limites para a cobrança da contribuição de melhoria: o limite individual, gerado pela valorização no imóvel de cada contribuinte, auferido pela diferença entre o valor pós obra pública e o valor anterior; e o Limite total, que é o valor despendido pelo Estado para realização da obra, além de cumpridos os requisitos presentes no art. 82, do CTN, como publicações prévias de memoriais descritivos, orçamento da obra e zona beneficiada, e prazos e processo de impugnação referente às publicações.

Do mesmo modo das taxas, há um sinalagma entre o valor cobrado e o que foi ofertado pela Administração Pública. Para Schoueri⁵⁷, seguem-se, então, as mesmas considerações tecidas no que diz respeito à compatibilidade das taxas com normas indutoras, abrindo-se à possibilidade de inserir um caráter extrafiscal numa contribuição de melhoria.

Porém, deve-se ter em mente que os requisitos intrínsecos das contribuições de melhoria devem ser mantidos, assim como ocorre em relação às taxas. É necessário haver uma obra pública que acarrete um melhoramento financeiro para o contribuinte.

2.3.2.4 Empréstimos compulsórios

De competência da União, está previsto no art. 148, da CF, sendo instituído por Lei Complementar para atender “despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência” ou para “investimento público de caráter

⁵⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22^a ed. São Paulo: Malheiros, p. 534

⁵⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção econômica**. 1^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005

urgente e de relevante interesse nacional”. Não há menção ao que geraria o empréstimo compulsório, somente o momento vivenciado no qual se poderá instituir este empréstimo.

Apesar de dever ser restituído, nos prazos previstos no art. 15, parágrafo único do CTN, é considerado um tributo pois, nas palavras de Carvalho:

Satisfazem, plenamente, as cláusulas que compõe a redação do art. 3º do Código Tributário Nacional, tido como expressão eloquente daquilo que o próprio sistema jurídico brasileiro entende por “tributo”, de nada importando o plus representado pela necessidade de restituição, ínsita ao conceito de “empréstimo”, porque bem sabemos que o nome atribuído à figura ou o destino que se dê ao produto da arrecadação nada acrescentam à natureza jurídica do tributo (CTN, art. 4º),⁵⁸

A questão central para definir se os empréstimos compulsórios podem ser extrafiscais recai sobre como classificá-los⁵⁹. Se considerarmos que eles são impostos, seguiríamos o mesmo pensamento do item 2.3.2.1, no qual os impostos são considerados compatíveis com as normas indutoras e, por conseguinte, também são os empréstimos compulsórios.

Porém, ao considerar que os empréstimos compulsórios possuem finalidade constitucional positivada, a vinculação limita o uso da norma indutora. A promoção a ser buscada com a extrafiscalidade não pode vir de encontro com a finalidade do próprio empréstimo.

Sendo assim, muito mais limitadas são as normas indutoras em um empréstimo compulsório que em um imposto propriamente dito, visto que os parâmetros de atuação são mais estritos aos motivos que levaram a União a adotar essa espécie tributária.

2.3.2.5 Contribuições Especiais:

As contribuições Especiais, segundo Minardi⁶⁰, não se vinculam a uma prestação estatal, e sim ao próprio contribuinte, subdividindo-se em contribuições sociais, corporativas e de intervenção no Domínio Econômico. Diferenciam-se dos impostos principalmente pela destinação específica que o legislador procura, mesmo que não vinculada a uma atividade estatal.

58 CARVALO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 33

59 SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção econômica**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005

60 MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**. 4ª ed. Salvador: Juspodivm, 2017

Quanto a sua natureza, Andrei Pitten Velloso salienta que “o caráter tributário das contribuições especiais é nítido, haja vista que elas se amoldam à perfeição ao conceito de tributo, cujos traços essenciais foram bem captados pelo Código Tributário Nacional”⁶¹.

Seguindo o mesmo pensamento dos empréstimos compulsórios, a norma indutora presente em uma contribuição especial precisa ser harmoniosas com a atividade para qual a contribuição foi prevista. Nas palavras de Schoueri, “aqui importará que as normas tributárias indutoras não levem ao incremento das diferenças sociais que motivam a assistência”⁶². Assim, as normas indutoras também encontram limites mais estreitos para a aplicação da extrafiscalidade.

Para autores como Marco Aurélio Greco⁶³, as contribuições especiais não têm suas funções ligadas à arrecadação e sim em função da sua própria finalidade. Assim, a extrafiscalidade, se percebida, seria apenas na sua função positiva e não negativa, não podendo o Estado intervir com estas contribuições especiais sem que se objetivasse o incentivo da atividade econômica.

Schoueri aduz que quanto às contribuições especiais:

(...) cabem (embora não se exijam) normas tributárias indutoras; estas se dobrarão às exigências impostas às demais formas de intervenção sobre o Domínio Econômico. Outrossim, nesta espécie tributária, assume importância a destinação do produto da arrecadação (intervenção sobre o Domínio Econômico ou atuação estatal no interesse de categorias profissionais ou econômicas), que conformará seu fato gerador, não se impondo norma tributária indutora, limitando o emprego desta, quando presente, já que a indução tributária será coerente com a intervenção econômica ou atuação da União financiada pela contribuição.⁶⁴

As contribuições interventivas, que são intrinsecamente extrafiscais e, por isso, são onde melhor observamos a ocorrência das normas indutoras. Logo após, podemos observar que as espécies tributárias com maior escopo de atuação de uma norma indutora e, por consequência, da própria extrafiscalidade, são os impostos. As outras espécies possuem maiores parâmetros de instituição e cobrança que geram nas normas indutoras a necessidade de se adequarem à finalidade essencial do tributo a que estão inseridas.

61 VELLOSO, Andrei Pitten, PAULSEN, Leandro. **Contribuições**. Teoria geral. Contribuições em espécie. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 23

62 SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção econômica**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005

63 GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições** (uma figura sui generis). São Paulo: Dialética, 2000 apud, SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção econômica**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005

64 SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção econômica**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 203

2.4 DO TRIBUTO FISCAL E EXTRAFISCAL

O modo de visualização da função dos tributos sofreu evoluções constantes, ultrapassando o pensamento de tributo como mera ferramenta arrecadatória estatal e culminando em um objeto de intervenção econômico-social, onde o Estado busca atingir objetivos definidos com a ajuda das normas tributárias.

A complexidade dos fenômenos sociais fundamenta a necessidade da intervenção do Estado na busca de objetivos menos singelos que a mera função de arrecadar dinheiro para a manutenção do aparelho burocrático estatal, sendo necessário mecanismos que possibilitem essa maior ingerência estatal no âmbito econômico-social.

2.4.1 Função fiscal

É o tributo em sua modalidade clássica. Originárias da concepção de tributos como meros meios arrecadatórios do Estado, as contribuições fiscais são aquelas cuja função é aumentar a receita estatal. É uma das funções primárias dos tributos, a de garantir que o Estado possua recursos para manter o seu funcionamento.

Como objetivam somente a arrecadação, não provocando a indução de comportamentos dos contribuintes, Bernardo Ribeiro de Moraes cita que:

Os impostos fiscais são denominados, também, impostos neutros, porque não intervêm na ordem social e econômica, Obter recursos para o atendimento dos fins do Estado é a finalidade normal, natural, fiscal de todo imposto.⁶⁵

Assim, os tributos fiscais são aqueles desprovidos da necessidade de concretizarem outra função que não a de abastecer os cofres públicos, desvinculados de outras proposições econômicas ou fiscais.

2.4.2 Função Extrafiscal

Sendo uma contraposição aos tributos tidos como neutros, os que exercem a função extrafiscal surgem para fazer frente a uma série de necessidades estatais que não são resolvidas somente com a arrecadação de dinheiro, pois exigem uma mudança de

65 MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de Direito Tributário**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 441-442

postura ou mentalidade dos contribuintes para que as políticas públicas possam vir a ser desenvolvidas.

Considerando-se que os tributos, ao onerar uma determinada conduta, influenciam sempre de algum jeito nas escolhas dos contribuintes, Leandro Paulsen comenta que:

Diz-se que se trata de um tributo com finalidade extrafiscal quando os efeitos extrafiscais são não apenas uma decorrência secundária da tributação, mas seu efeito principal, deliberadamente pretendido pelo legislador que se utiliza do tributo como instrumento para dissuadir ou estimular determinadas condutas.⁶⁶

Assim, muito além de serem fontes de recursos financeiros para o Estado, estes tributos também são importantes aliados nas políticas econômicas e sociais, tanto como normas indutoras restritivas quanto com normas incentivadoras de certos comportamentos.

Nas palavras do professor Meirelles:

Modernamente, os tributos são usados como instrumento auxiliar do poder regulatório do Estado sobre a propriedade particular e as atividades privadas que tenham implicações com o bem-estar social. Até mesmo o Direito norte-americano, tão cioso das liberdades individuais, admite essa função extrafiscal dos tributos, para o incentivo ou repressão da conduta do particular.⁶⁷

Raimundo Bezerra Falcão diz que o tributo extrafiscal “no fundo – mas não unicamente, importa em atuar sobre a economia, para mudar o panorama social”⁶⁸. Levando-se em conta o interesse público, há uma limitação da conduta dos contribuintes que vai além da que existiria se somente houvesse contribuições meramente fiscais. Um tributo extrafiscal busca incentivar ou desestimular comportamentos nos contribuintes, orientando-o quantos às condutas que o Poder Público considera harmoniosas com a busca pelos objetivos políticos, sociais e econômicos do país.

Assim, temos a dualidade dos tributos, havendo os arrecadatários, cuja função é justamente o aumento da arrecadação de dinheiro para os cofres públicos, e os ordinatórios. Estas funções não são excludentes, podem coexistir em um mesmo tributo, onde uma delas detém maior participação na formação deste. Nas palavras de Josiane Minardi:

A grande maioria dos tributos, senão todos, comporta, na sua regulação, a função extrafiscal; uns em maior grau, outros nem tanto. O nível de extrafiscalidade poderá preponderar ou não sobre a função fiscal, em virtude de decisões políticas, por parte do Poder Legislativo, e em sintonia com o Poder Executivo.⁶⁹

66 PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 9

67 MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 151.

68 FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e Mudança Social**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 47

69 MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**. 4ª ed. Salvador: Juspodivm, 2017, p. 36

Ao encontro do entendimento de Minardi, Paulo de Barros Carvalho também concorda que os tributos não exercem uma das funções exclusivamente, podendo exercer ambas. “Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão só a fiscalidade, ou unicamente a extrafiscalidade”.⁷⁰ Verifica-se que, em geral, há o predomínio de uma função sobre a outra, o que não exclui a convivência harmônica entre ambas as funções.

70 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 256

3 DOS INSTITUTOS INCENTIVADOS PELOS TRIBUTOS EXTRAFISCAIS NO BRASIL

Sendo a extrafiscalidade uma forma de indução de comportamentos no contribuinte direto ou indireto de determinados tributos, ao analisarmos como ela vem sendo empregada, tanto pelo legislador constitucional quanto pelo ordinário, percebemos quais ações são incentivadas e quais são indiretamente reprimidas pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Enquanto alguns destes institutos são percebidos como contínuos, nos quais a extrafiscalidade encontra-se praticamente ligada ao tributo, como nos impostos extrafiscais por natureza (a saber: IPI, IOF, II, IE), outros são pontuais, que refletem o momento político-econômico que o país vem passando, como nos casos de enfrentamento de crises e de criação de políticas sociais, que demandam incentivos momentâneos ou direcionados, que não necessariamente transformar o tributo em extrafiscal por natureza.

3.1 FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE

O direito constitucional à propriedade privada, presente no art. 5º, XXII⁷¹, está incluído nos Direitos Humanos de 1ª geração⁷², sendo positivado no âmbito dos direitos fundamentais da Constituição Federal.

Entretanto, apesar de ser um direito positivado na fonte de todo o ordenamento jurídico brasileiro, o direito à propriedade não é absoluto. A própria Constituição Federal, no inciso XXIII, art. 5º⁷³ nos demonstra um dos limitadores a este direito. A garantia ao direito de propriedade, não sendo absoluto, encontra seu confinante justamente no atendimento da função social da propriedade. Sobre a mitigação dos direitos reais, Flávio Tartuce leciona:

Ora, se essa mitigação atinge até os direitos da personalidade, tidos como fundamentais por sua posição constitucional, o que dizer então dos direitos reais, uma vez que existem claras restrições previstas em lei, sendo a mais invocada a função social da propriedade, prevista no art. 5º, XXIII, da Constituição Federal de 1998? De forma clara é possível a relativização, sopesando-se o melhor caminho de acordo com o caso concreto.⁷⁴

71 Eis seu teor: “Art. 5º, XXII - é garantido o direito de propriedade”

72 BOBBIO, Noberto. **A Era dos Direitos**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004

73 “Art. 5º, XXIII - a propriedade atenderá a sua função social.”

74 TARTUCE, Flávio. **Direito Civil 4 – Direito das Coisas**. 6ª ed. São Paulo: Método, 2014, p. 22

Sobre o assunto, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.213/DF. Nas palavras do Relator Ministro Celso de Mello:

O direito de propriedade não se reveste de caráter absoluto, eis que, sobre ele, pesa grave hipoteca social, a significar que, descumprida a função social que lhe é inerente (CF, art. 5.º, XXIII), legitimar-se-á a intervenção estatal na esfera dominial privada, observados, contudo, para esse efeito, os limites, as formas e os procedimentos fixados na própria Constituição da República. O acesso à terra, a solução dos conflitos sociais, o aproveitamento racional e adequado do imóvel rural, a utilização apropriada dos recursos naturais disponíveis e a preservação do meio ambiente constituem elementos de realização da função social da propriedade⁷⁵

A função social da propriedade é encontrada também nas normas sobre a ordem econômica (art. 170, III, CF/88)⁷⁶, sendo também entendida como uma limitação à livre iniciativa, à medida que é um princípio constitucional que deve ser seguido para assegurar a concretização da justiça social buscada pela Constituição Federal.

Na ponderação entre a livre iniciativa e a função social da propriedade, em recente julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.613/DF, sobre exigência de mensagens educativas no trânsito, vemos que a função social da propriedade também é norteadora da livre iniciativa. Nas palavras do Ministro Relator Dias Toffoli:

Trata-se, portanto, de exigência legal que, a par de encontrar respaldo formal no art. 220, § 3º, II, da CF/88, se encontra também em consonância com o princípio da função social da propriedade e, ainda, com o princípio da proteção ao consumidor, ambos direcionadores, nos termos do art. 170 da CF/88, da livre iniciativa (...). Por outro lado, as propagandas também encerram pretensão comercial que as distancia, nesse ponto, da mera propagação de informação, sendo mais propriamente, quanto a essa faceta, manifestação da livre iniciativa, para a qual se exige a observância de princípios constitucionais como a função social da propriedade e a defesa do consumidor.⁷⁷

Assim, superada a questão da possibilidade do direito de propriedade ser mitigado, é necessário que se entenda o instituto que o mitiga: a função social da propriedade.

Da Constituição Alemã de Weimar, de 1919, advém a ideia de função social da propriedade como princípio no qual a propriedade vai além de um direito, tornando-se um

75 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.213-MC/DF, Rel. Min. Celso de Mello, j. 04.04.2002, DJ 23.04.2004.

76 Eis seu teor: “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: III - função social da propriedade.”

77 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.613-DF, Rel. Min. Dias Toffoli j. 20.09.2018, DJ 30.11.2018

dever, uma obrigação perante toda a sociedade, com a pretensão de servir o bem comum a toda coletividade.⁷⁸

Além de regras negativas (de não fazer), a evolução do pensamento, outrora individualista, norteou a possibilidade de instituição de prestações positivas (de fazer). Para o cumprimento da função social, há a imposição de regras, estabelecendo o dever de agir, de efetivar comportamentos em busca da satisfação não só do proprietário, e sim de todo conjunto de não proprietários, que direta ou indiretamente são afetados pela forma de uso da propriedade.⁷⁹

Nas palavras de Cristiane Derani, sobre a relação entre a propriedade e a sua função social:

Não se trata de limitar o desfrute na relação de propriedade, mas conformar seus elementos e seus fins, dirigindo-a ao atendimento de determinações de políticas públicas de bem-estar coletivo. Esse comportamento decorre do entendimento de que propriedade é uma relação com resultados individuais e sociais simultaneamente. Os meios empregados e os resultados alcançados devem estar condizentes com os objetivos jurídicos.

3.1.1 Tributos incentivadores

Existem as prestações negativas quando à propriedade, como a existente em áreas de preservação permanente (APPs), positivadas nos arts. 2º e 3º do Código Florestal (Lei 12.651/2012)⁸⁰, que não negam a propriedade, mas sim dão limites mais estreitos ao exercício dessa propriedade, visto o caráter especial dessas áreas ambientais, protegidas justamente pela importância no ecossistema brasileiro. Além das restrições a construções, há também a proibição a atividades que possam vir a contaminar o solo dentro dessas áreas sensíveis ao meio ambiente brasileiro.

Já as prestações positivas, que em geral são de edificar a propriedade urbana, torná-la ou mantê-la produtiva, se rural, são induzidas também por dois impostos, com previsão legal e constitucional de majoração quando a função social da propriedade sobre os quais eles recaem não está sendo alcançada: o IPTU e o ITR.

78 TARTUCE, Flávio. **Direito Civil 4 – Direito das Coisas**. 6ª ed. São Paulo: Método, 2014, p. 104

79 BENJAMIN, Antônio Hermann. **Reflexões sobre a hipertrofia do direito de propriedade na tutela da reserva legal e das áreas de preservação permanente**. In: Anais do 2º Congresso Internacional de Direito Ambiental. São Paulo: Imprensa Oficial, 1997, p. 14.

80 Eis seu conteúdo: “Art. 2º As florestas existentes no território nacional e as demais formas de vegetação nativa, reconhecidas de utilidade às terras que revestem, são bens de interesse comum a todos os habitantes do País, exercendo-se os direitos de propriedade com as limitações que a legislação em geral e especialmente esta Lei estabelecem.”

3.1.1.1 IPTU

O Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), previsto no Art. 156, I da CF⁸¹, assim como nos arts. 32 a 34 do Código Tributário Nacional (CTN), é de competência dos Municípios e do Distrito Federal, regulamentado por esses entes, via lei ordinária. É um tributo real, objetivo, tendo como o fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse *ad usucapionem* (com ânimo de ser proprietário) de imóvel em região urbana, não se considerando os aspectos subjetivos do contribuinte. A base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel (valor de mercado do imóvel, apurado pela prefeitura). É considerado um tributo permanente, pois enquanto houver a propriedade, haverá a incidência do imposto.⁸²

Tem como finalidade primeira arrecadar recursos para o Estado, financiando a administração municipal, sendo assim um imposto fiscal. Segundo dados do Tesouro Nacional, o imposto contribuiu com 0,67% do PIB no ano de 2018.⁸³ Porém, como a finalidade fiscal não obrigatoriamente exclui o caráter extrafiscal de um tributo, podemos observar que a fixação e arrecadação do IPTU também serve a propósitos além da mera obtenção de caixa.

Diferentemente da progressividade do art. 156, § 1º, I e II, CF⁸⁴, que prevê a progressividade com caráter fiscal, objetivando arrecadar com o crescimento da base de cálculo do imposto (cumprindo o princípio da capacidade contributiva), a progressividade extrafiscal do art. 182, § 4º, II⁸⁵, da Constituição Federal apresenta-nos uma progressividade referente ao não cumprimento da função social da propriedade. A intenção do legislador constitucional é justamente a indução de um comportamento necessário para que as políticas urbanísticas de cada município sejam alcançadas e, para

81 Eis seu teor: “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana.”

82 CARNEIRO, Cláudio. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

83 MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Estimativa da Carga Tributária Bruta no Brasil – 2018**. Disponível em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/476865/Boletim_CTB_2018.pdf/dfb14303-a1de-4510-9c28-077d7af6ab27>. Acesso em 10 nov. 2019

84 Eis seu teor: “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; § 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.”

85 Vide: “Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes. § 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo.”

isto, usa-se tanto de progressividade temporal do IPTU, quando outras formas de indução não tributárias, como o parcelamento e edificação compulsórias (Art. 182, § 4º, I, CF88), anterior à extrafiscalidade tributária, quanto a própria desapropriação (Art. 182, § 4º, III, CF88), como medida última, após a tentativa de progressividade do IPTU.

Na legislação infraconstitucional, temos o Estatuto da Cidade (Lei 10.257/2001), que surge para explicitar o caminho dado pela Constituição Federal quanto à busca ao cumprimento da função social da propriedade. Em seu arts. 7º e 8º⁸⁶, a lei nos demonstra as consequências do não parcelamento, edificação ou a utilização compulsória do solo urbano não edificado, gerando a majoração da alíquota por 5 anos consecutivos. Se o valor do Imposto não for o suficiente para que o proprietário cumpra a função social de sua propriedade, seguindo o plano de urbanização municipal previsto, gera-se o dever municipal de desapropriar o imóvel, com o pagamento em títulos da dívida pública.

No Direito Comparado, podemos observar que outros países também adotam medidas semelhantes para que possam implementar suas políticas urbanas, através de normas tributárias extrafiscais, indutoras de comportamento no contribuinte.

O governo de Vancouver, Canadá, instituiu uma taxa para as propriedades vazias. A medida se deu pela elevada taxa de desocupação das residências, aliada com o crescente valor dos aluguéis dos locais, pela alta demanda e pela alta especulação imobiliária ocorrida na cidade. Segundo o site oficial do governo⁸⁷, as propriedades vazias por pelo menos 6 meses no ano são taxadas no valor de 1% sobre o valor do imóvel.

Além da iniciativa do governo municipal de Vancouver, o governo da província de British Columbia⁸⁸ também possui um imposto semelhante, destinado a casas vazias usadas para especulação imobiliária. Nota-se novamente a busca pela satisfação da política urbana de moradia para a população desses locais, com a busca via tributação de

86 Eis seu teor: “Art. 7º Em caso de descumprimento das condições e dos prazos previstos na forma do caput do art. 5º desta Lei, ou não sendo cumpridas as etapas previstas no § 5º do art. 5º desta Lei, o Município procederá à aplicação do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) progressivo no tempo, mediante a majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos. § 1º O valor da alíquota a ser aplicado a cada ano será fixado na lei específica a que se refere o caput do art. 5º desta Lei e não excederá a duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de quinze por cento. § 2º Caso a obrigação de parcelar, edificar ou utilizar não esteja atendida em cinco anos, o Município manterá a cobrança pela alíquota máxima, até que se cumpra a referida obrigação, garantida a prerrogativa prevista no art. 8º. § 3º É vedada a concessão de isenções ou de anistia relativas à tributação progressiva de que trata este artigo. Art. 8º Decorridos cinco anos de cobrança do IPTU progressivo sem que o proprietário tenha cumprido a obrigação de parcelamento, edificação ou utilização, o Município poderá proceder à desapropriação do imóvel, com pagamento em títulos da dívida pública.”

87 CITY OF VANCOUVER. **Empty Homes Tax**. 2019. Disponível em <<https://vancouver.ca/home-property-development/empty-homes-tax.aspx>>. Acesso em 10 nov. 2019

88 BRITISH COLUMBIA GOVERNMENT. **Speculation and Vacancy Tax**. 2019. Disponível em <<https://www2.gov.bc.ca/gov/content/taxes/property-taxes/speculation-and-vacancy-tax>> Acesso em 10 nov. 2019

mudança na mentalidade, onde a necessidade de não deixar a propriedade vazia e evitar o imposto gera a oferta de mais imóveis, com preços menores para a população. A função social da propriedade, assim, é buscada, com o oferecimento das casas vazias para que sirvam de moradia.

Também encontramos o mesmo tipo de norma tributária na cidade de Washington DC, Estados Unidos da América, onde uma propriedade vazia pode vir ser taxada em US\$ 5,00 a cada US\$ 100,00 do valor avaliado da propriedade, enquanto uma propriedade danificada será taxada em US\$ 10,00 a cada US\$ 100,00 do seu valor.⁸⁹

Observamos não ser, então, exclusividade brasileira a busca pela função social da propriedade. Em nosso país, vemos seu uso mais direcionado para a implementação de políticas urbanas de edificação e trabalho do solo. Nos exemplos dos países acima, vemos que é mais ligado ao uso da propriedade, em busca da ampliação das possibilidades de moradia, tentando evitar a especulação imobiliária.

3.1.1.2 ITR

O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) está previsto constitucionalmente no art. 153, VI⁹⁰, nos artigos 29 a 31 do CTN, regido pela Lei 9.393/96 e regulamentado pelo Decreto n. 4.382/2002. De competência da União, pode a cobrança e a fiscalização serem repassadas aos Municípios, desde que não haja algum tipo de renúncia fiscal, nos termos do art. 153, § 4º, III⁹¹ da Constituição Federal. Aceitando, o Município ficará com 100% do valor do ITR, em contraponto aos 50% da repartição dessa receita quando a União é quem fiscaliza e cobra o tributo (art. 158, II⁹², CF). Do mesmo modo que o IPTU, incide sobre a propriedade, traduzida em usar, gozar e dispor da coisa, e ter o direito de reavê-la por quem injustamente a possui (art. 1.228 do Código Civil⁹³), sobre o possuidor ou o detentor do domínio útil com *animus domini*. Também é um

89 WASHINGTON DC. **OTR vacancy Real Propety**. 2019. Disponível em <<https://otr.cfo.dc.gov/page/otr-vacant-real-property>> Acesso em 10 nov. 2019

90 Eis seu teor: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: VI - propriedade territorial rural.”

91 Eis o teor: “Art. 153, § 4º O imposto previsto no inciso VI do caput: III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.”

92 Eis o escrito: “Art. 158. Pertencem aos Municípios: II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III.”

93 “Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.”

imposto continuado, cuja situação perdura-se no tempo, pois a propriedade não apresenta um fato gerador instantâneo.⁹⁴

Do mesmo modo que o Imposto IPTU, o ITR é um tributo fiscal, cuja finalidade primária é arrecadar recursos aos cofres públicos. Porém, considerando a prerrogativa constitucional dada pelo art. 153, § 4º, I⁹⁵, notamos o incentivo ao cumprimento da função social da propriedade rural, com a majoração deste imposto nas propriedades improdutivas.

A função social da propriedade rural tem suas peculiaridades, ao confrontá-la com a propriedade urbana. Assim, ao analisarmos os dois impostos incentivadores dessa função, é possível notar a diferença na preocupação entre o que ocorre na propriedade rural e na propriedade urbana.

Enquanto o IPTU vem como auxiliar de políticas urbanas de planejamento, o ITR segue a linha do incentivo não à construção de casas e à moradia, e sim ao pleno aproveitamento de uma propriedade rural, notadamente direcionada ao uso da terra.

A própria CF nos elenca o que seria uma propriedade rural que bem cumpre a sua função social. Em seu art. 186, o legislador constitucional nos demonstra quais os critérios para que a propriedade rural cumpra sua função social é necessário “o aproveitamento racional e adequado”; “a utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente”; “a observância das disposições que regulam as leis de trabalho”; e a “exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores”. As diferenças são pautáveis entre a função social da propriedade rural e a função social da propriedade urbana, que cumpre a sua função social quando “atende as exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor” (art. 182, § 2º, CF). A preocupação do legislador é com a produção e o bem-estar das relações sociais existentes numa propriedade rural, perpassando pela questão ambiental e os conflitos de terras.

Interessante notar que o ITR incide somente sobre a extensão do território rural, não importando se há ou não edificações no local. O valor venal do ITR é a terra nua

94 MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**. 4ª Ed. Salvador: Juspodivm, 2017.

95 Segue: “Art. 153, § 4º O imposto previsto no inciso VI do caput: I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.”

tributável (art. 11, Lei 9.393/96⁹⁶), verificando-se o valor de mercado do imóvel, sem considerar-se o valor das construções, instalações, benfeitorias, entre outros.

Com a tabela presente na Lei 9.393/96, conseguimos perceber que a progressividade do imposto, aos moldes do IPTU, se dá por dois fatores, sendo um fiscal e outro extrafiscal.

Tabela 1: Alíquotas do ITR

Area total do imóvel (em hectares)	GRAU DE UTILIZAÇÃO - GU (EM %)				
	Maior que 80	Maior que 65 até 80	Maior que 50 até 65	Maior que 30 até 50	Até 30
Até 50	0,03	0,20	0,40	0,70	1,00
Maior que 50 até 200	0,07	0,40	0,80	1,40	2,00
Maior que 200 até 500	0,10	0,60	1,30	2,30	3,30
Maior que 500 até 1.000	0,15	0,85	1,90	3,30	4,70
Maior que 1.000 até 5.000	0,30	1,60	3,40	6,00	8,60
Acima de 5.000	0,45	3,00	6,40	12,00	20,00

Fonte: Lei 9.393/96, anexo

A progressividade fiscal é observada na primeira coluna, onde percebemos que quanto maior for a área do imóvel, maior é a alíquota incidente. A progressividade extrafiscal é vista nas linhas, quando percebemos que quanto maior o Grau de Utilização (GU) da área total do imóvel, menor é a alíquota incidente sobre o valor da terra nua tributada, numa clara expectativa do legislador de que a majoração do tributo incentive os donos de terras subutilizadas que as utilizem, para que o imposto seja minorado.

3.2 INCENTIVO À INDÚSTRIA NACIONAL

3.2.1 Importância da indústria nacional

Conceitualmente, a atividade industrial é aquela responsável por transformar a matéria-prima em um produto comercializável.

⁹⁶ Eis o teor: “Art. 11. O valor do imposto será apurado aplicando-se sobre o Valor da Terra Nua Tributável - VTNT a alíquota correspondente, prevista no Anexo desta Lei, considerados a área total do imóvel e o Grau de Utilização - GU”

Ao observarmos o Produto Interno Bruto do Brasil em 2018⁹⁷, notamos que a economia do país é mantida por três áreas principais: Agronegócio, Setor de Serviços e Indústria. Em 2018, a Indústria respondeu por 20,2% dos empregos do país, segundo dados do Portal da Indústria⁹⁸. Além disso, o Portal nos indica os números da atividade industrial brasileira:

A Indústria, como um todo, representa 21,6% do PIB do Brasil, mas responde por 70,8% das exportações, por 67,4% do investimento empresarial em pesquisa e desenvolvimento e por 34,2% dos tributos federais (exceto receitas previdenciárias). Para cada R\$ 1,00 produzido na Indústria, são gerados R\$ 2,40 na economia como um todo. Nos demais setores, o valor gerado é menor: R\$ 1,66 na agricultura e R\$ 1,49 no comércio e serviços.⁹⁹

Uma das principais características dos países desenvolvidos pode ser vista na sua estrutura industrial, que é o mais completa possível, com o devido desenvolvimento científico e tecnológico que embasa essa ascensão industrial. Além disso, a maior parte da população empregada não está em setores primários da economia (como a agricultura) e sim em setores secundários ou terciários (como indústria ou serviços). Ao contrário se vê em países em desenvolvimento, também chamados de emergentes, que tem menor nível de industrialização, com tecnologia e conhecimentos científicos deficientes, e grande parte da população empregada no setor primário ou no setor terciário em atividades não regulamentadas (como camelôs). Claro que o desenvolvimento socioeconômico do país não depende somente do desenvolvimento da indústria, mas não se pode negar a importância desta nos países com melhores índices de desenvolvimento socioeconômicos.¹⁰⁰

Com os números gerados pela indústria nacional, e pelos que ainda poderão ser alcançados, não é estranho de se pensar que o legislador preocupou-se em dar uma devida atenção a ela, com a tentativa de incentivá-la tanto com a diminuição de tributos em determinadas áreas, quanto com a majoração de outros tributos, como forma de incentivo ao desenvolvimento e manutenção da indústria nacional.

97 INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Produto Interno Bruto – PIB**. 2018. Disponível em <<https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>>. Acesso em 12 nov. 2019

98 PORTAL DA INDÚSTRIA. **A indústria em números**. Publicado em 08/11/2019. Disponível em <<http://www.portaldaindustria.com.br/estatisticas/industria-em-numeros>>. Acesso em 12/11/2019. nov. 2019

99 PORTAL DA INDÚSTRIA. **A importância da Indústria para o Brasil**. Publicado em 24/10/2019. Disponível em <<http://www.portaldaindustria.com.br/estatisticas/importancia-da-industria/>>. Acesso em 12 nov. 2019

100 MOREIRA, João Carlos. **Geografia Geral e do Brasil**. Volume 3. 2ª ed. São Paulo: Scipione, 2013, p 43

3.2.2 Tributos incentivadores

3.2.2.1 II

O Imposto sobre Importação de Produtos Estrangeiros (II) é regulado pelo art. 153, I¹⁰¹ da CF, além da Lei n. 8.032/90 e o Decreto n. 6.759/2009 e nos artigos 19 a 22 do CTN. O fato gerador é a entrada da mercadoria estrangeira em território nacional. De competência da União, é exceção à legalidade tributária (art. 153, § 1º, da CF), e à anterioridade (art. 150, § 1º, da CF), podendo o Poder Executivo alterar as alíquotas do II mediante decreto, não sendo necessário o respeito à anterioridade quanto ao exercício financeiro no qual o imposto foi majorado, nem quanto à anterioridade mitigada, ou nonagesimal, prescindindo da espera de 90 dias para que a nova alíquota possa vigorar.¹⁰²

É um dos tributos característicos da extrafiscalidade, prevendo uma intervenção estatal no âmbito comercial exterior, como medida de proteção e incentivo à indústria nacional. Nas palavras de Hugo de Brites Machado:

Se não existisse o imposto de importação, a maioria dos produtos industrializados no Brasil não teria condições de competir nos mercados com seus similares produzidos em países economicamente mais desenvolvidos, onde o custo industrial é reduzido graças aos processos de racionalização de produção e desenvolvimento tecnológico de um modo geral. Além disso, 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”.¹⁰³

Cumprindo uma de suas finalidades extrafiscais, de incentivar a indústria nacional, há uma alta incidência deste imposto em produtos que entrariam em território brasileiro que, se não fossem taxados, teriam preços muito inferiores aos que são possíveis de serem praticados pela indústria local. O valor menor dos produtos vindos do exterior pode ser explicado tanto pelas tecnologias mais desenvolvidas dos países exportadores, pela menor onerosidade nas matérias-primas ou pela ajuda dos governos desses países com incentivos para a exportação. Logo, o governo majora a alíquota do Imposto de Importação para que o produto importado chegue ao Brasil com um valor acentuado,

101 Eis seu teor: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros.”

102 MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**. 4ª Ed. Salvador: Juspodivm, 2017, p. 741

103 MACHADO, Hugo de Brites. **Curso de Direito Tributário**. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 284.

colocando-o em grau de competição com o produto interno, como medida de protecionismo do mercado brasileiro.

3.2.2.2 Zona Franca de Manaus

Criada pela Lei 3.173/57, a Zona Franca de Manaus foi originalmente pensada como Porto Livre. Em 1967, nova legislação ampliou o alcance de incentivos fiscais pelo período de 30 anos. Prorrogado os prazos por atos legislativos posteriores, a Emenda Constitucional n. 42/2003¹⁰⁴ adicionou mais 10 anos ao prazo inicial de 25 anos da Zona Franca de Manaus, contados a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988. Temos, assim, teremos incentivos no local até o ano de 2023.

O desenvolvimento industrial da região Norte, em especial Manaus, deu-se principalmente pelas isenções tributárias às empresas que ali se instalaram, englobando o Imposto de Importação (II), PIS/PASEP, Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), a venda de terrenos a baixos preços, à época de atração das indústrias e a implementação da infraestrutura necessária para que se tivesse, de fato, a possibilidade de criação de um polo industrial na região.

Interessante destacar que, como a ZFM teve seus benefícios fiscais mantidos pela prorrogação do prazo do art. 40, do ADCT, a lei ordinária só tem o condão de modificar os critérios para o enquadramento das empresas que receberão os incentivos fiscais. Assim, nem União, nem outro ente federativo, possuem a autonomia de reduzir ou extinguir esses benefícios fiscais. Sobre o assunto, o Supremo Tribunal Federal (STF) já se pronunciou em sede de ADI 2.348-9, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, na qual se chegou ao entendimento que a ADCT constitucionalizou e congelou a ZFM.

Sobre os impactos econômico-sociais da Zona Franca de Manaus, na pesquisa coordenada por Márcio Holland¹⁰⁵, vemos o crescimento do PIB do Estado do Amazonas e o emprego direto e indireto de aproximadamente 500 mil pessoas. Além disso, a Zona Franca de Manaus não impactou positivamente só na indústria brasileira. Com a necessidade de haver uma estrutura prévia para a ida das indústrias para a região norte,

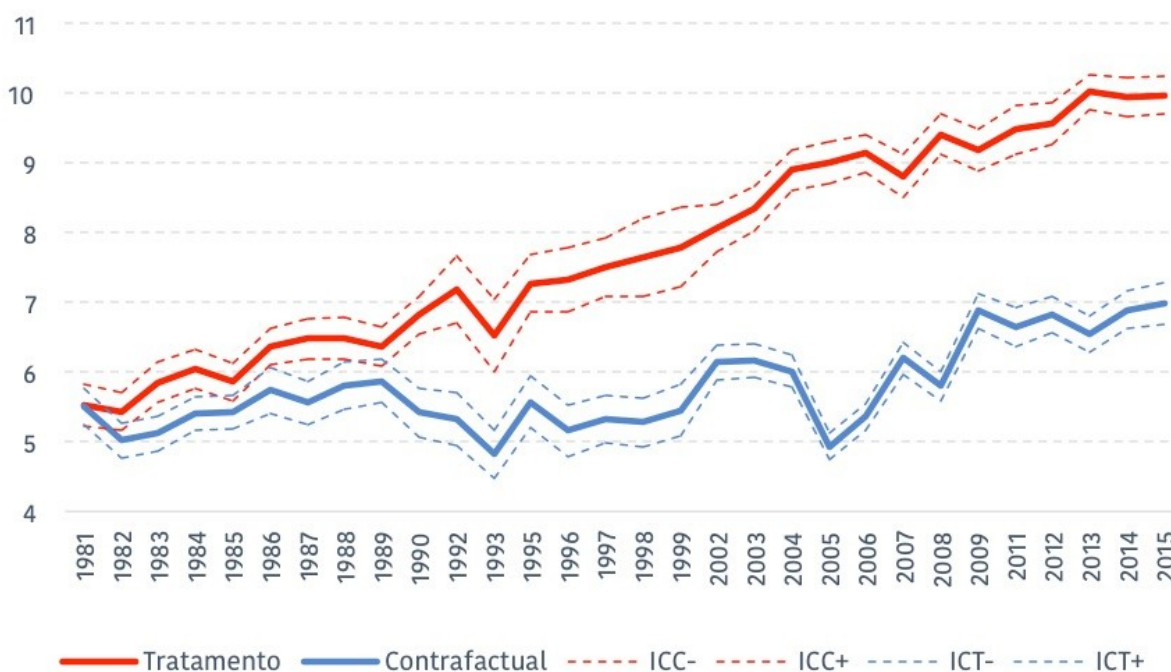
104 Segue o conteúdo: “Art. 92. São acrescentados dez anos ao prazo fixado no art. 40 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.”

105 HOLLAND, Márcio, et al. **Zona Franca de Manaus. Impactos, Efetividade e Oportunidades**. 1ª ed. São Paulo: FGV EESP, 2016, p. 9

expandiu-se o acesso da população à água, além do aumento das oportunidades de emprego na região.

Ademais, como a indústria necessita cada vez mais de trabalhadores com maior grau de instrução, ao observarmos o grau de escolarização dos trabalhadores da indústria (vermelho), com a população da Região metropolitana em geral (azul), vemos que a diferença em 2015 era de três anos de estudo a mais dos empregados nas indústrias.

Figura 1: Evolução da instrução da população de Manaus



Fonte: Impactos da Zona Franca de Manaus, por Márcio Holland

3.2.2.3 Desafios enfrentados:

Para além da majoração dos produtos vindos do exterior, interessante seria que se dessem incentivos fiscais para que a indústria racionalizasse seus recursos e investisse na pesquisa científica de novas formas de produção, visando diminuir o espaçamento tecnológico e financeiro entre os produtos advindos do exterior e os produzidos no Brasil.

O Brasil já adota alguns incentivos fiscais em setores importantes para o desenvolvimento da indústria, como a Lei da Informática, que atribui incentivos fiscais até 2019, e o Decreto 5.906/2006, que prevê incentivos no setor de informática e automação. Porém, tais incentivos ainda não foram capazes de colocar o Brasil em um patamar elevado de desenvolvimento tecnológico e científico, que poderiam alavancar a indústria

nacional a outro patamar, com a prescindibilidade de tecnologias estrangeiras para formar uma indústria mais moderna e sustentável para o Brasil.

Além disso, a elevada majoração do Imposto de Importação (II) acaba por tornar-se uma das principais causas da pirataria e do descaminho. Enquanto muitos produtos acabam por chegar ao Brasil com elevadas alíquotas de II, percebemos que o mercado ilegal de produtos falsificados acaba por se beneficiar do preço final que o consumidor encontra. Como exemplo, temos o alto valor do II no regime do “Importa Fácil”, regime de tributação simplificada, no qual a alíquota é de 60% do valor aduaneiro da remessa.

A solução para o caso da pirataria e do descaminho não é simples. Enquanto as altas alíquotas de II incentivam a produção nacional, protegendo-a de produtos mais baratos e por muitas vezes subsidiados por governos estrangeiros, o alto valor com que o produto chega à casa do brasileiro, com um custo acima do que o consumidor médio pode vir a pagar, gera o baixo poder de compra, deixando o cidadão, muitas vezes, sem poder comprar nem o produto importado nem o equivalente nacional. O encontro do ponto de equilíbrio ideal entre esses dois polos é um dos desafios que permeiam a governança.

Uma das mudanças realizadas pelo governo em 2019 foi a aprovação da alíquota zero do II em bens de capital e bens de informática, temporariamente. Tais produtos não possuem produção nacional equivalente, logo não há o que se falar de prejuízos diretos à indústria nacional. Portanto, a diminuição da alíquota do II, embora não estimule a indústria nacional, também não a desestimula, se não há concorrência direta entre o produto estrangeiro e brasileiro. E como o produto chega com um valor menor de repasse ao consumidor, a possibilidade de aquisição do produto aumenta.

3.3 DIREITO DAS PESSOAS COM DEFICIÊNCIA

A Constituição Federal dispõe da competência comum dos Entes Federativos de cuidar da proteção às pessoas com deficiência (art. 23, II¹⁰⁶), podendo legislar concorrentemente sobre a integração destas pessoas (art. 24, XIV)¹⁰⁷, além da extensão de todos os direitos e garantias previstos na CF, considerando-se a isonomia, com tratamento diferenciado a quem esteja em situação fática diferente.

106 “Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: II - cuidar da saúde e assistência pública, da proteção e garantia das pessoas portadoras de deficiência.”

107 “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: XIV - proteção e integração social das pessoas portadoras de deficiência.”

A lei 13.146/2015, conhecida como o Estatuto das Pessoas com Deficiência, vem discorrer sobre as diversas garantias destas pessoas, objetivando a promoção do exercício dos direitos e das liberdades fundamentais (Art. 1º da referida lei). Direito à educação, à saúde, à participação na vida pública e política, à acessibilidade, ao transporte, à mobilidade e ao trabalho são alguns dos direitos positivados no Estatuto, demandando uma atuação positiva estatal para a concretização destas prerrogativas.

O Estado, para implementar alguns destes direitos, utiliza da função extrafiscal inserida em alguns tributos, como modo de incentivo de condutas da sociedade, direcionando a forma de tratamento a ser recebida por essas pessoas.

3.3.1 Do Direito à locomoção

Além de previsto no art. 6º da CF¹⁰⁸, garantia estendida a todos os brasileiros, o art. 244¹⁰⁹ também dispõe de maneira mais específica sobre o assunto. Enquanto esses artigos são mais focados no transporte coletivo destas pessoas, o art. 50 do Estatuto das Pessoas com Deficiência estabelece o poder-dever do Estado de incentivar a fabricação de veículos acessíveis. Uma das maneiras encontradas para encorajamento é a diminuição ou supressão das alíquotas de alguns impostos.

Importante salientar que, quando o carro é para ser conduzido pela pessoa com deficiência em questão, é necessária a apresentação da Carteira Nacional de Habilitação (CNH) especial, obtida junto ao Departamento de Trânsito com a apresentação de atestado médico contendo a Classificação Internacional de Doenças (CID).

3.3.1.1 Do IPI

O imposto sobre produtos industrializados (IPI) e os produtos previstos na Tabela de Incidência do IPI (com exceção dos com notação NT, de não tributados) tem sua fonte no art. 153, IV da CF¹¹⁰, arts. 46 a 51 do CTN e pelo Regulamento do IPI, Decreto n.

108 Eis seu teor: “Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.”

109 “Art. 244. A lei disporá sobre a adaptação dos logradouros, dos edifícios de uso público e dos veículos de transporte coletivo atualmente existentes a fim de garantir acesso adequado às pessoas portadoras de deficiência, conforme o disposto no art. 227, § 2º.”

110 Eis seu conteúdo: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: IV - produtos industrializados.”

7.212/2002, sendo de competência da União. É também exceção aos princípios da legalidade e anterioridade.¹¹¹

O produto industrializado é resultado dos processos de Transformação (quando de um produto há como resultado outro produto), o Beneficiamento (o aperfeiçoamento do produto para uso e consumo), Acondicionamento (colocação em uma embalagem, exceto se somente para transporte), Renovação ou Recondicionamento (reparo de produtos, com restauração das suas utilidades) ou Montagem (reunião de partes para obtenção de novo produto), excluindo-se, assim, os produtos naturais, como os agrícolas, pecuários e minerais.¹¹²

Curiosamente, o IPI, apesar de ser um imposto extrafiscal, não sendo a pura arrecadação a sua função motora, gera a segunda maior arrecadação com impostos da União, perdendo apenas para o Imposto de Renda (IR).¹¹³

Como forma de incentivo para a compra de carros adaptados pelas pessoas com deficiência, a Lei 8.989/95 isentou os carros nacionais ou nacionalizados (fabricados em países pertencentes ao Mercosul) do IPI quando comprados por “pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas, diretamente ou por intermédio de seu representante legal” (Art. 1º, IV da referida lei).

Como resultado dessa política de inclusão, a venda de carro para pessoas com deficiência subiu 30% dentre janeiro e agosto de 2019, em comparação com o mesmo período de 2018, enquanto a venda de automóveis leves subiu 8,26%, segundo dados da Abridef (Associação Brasileira da Indústria, Comércio e Serviços de Tecnologia Assistiva).

3.3.1.2 ICMS

Previsto no Art. 155, II da Constituição Federal¹¹⁴, e na LC 87/96, que dispõe sobre o imposto em si, assim como na LC n. 24/75, que dispões sobre os convênios para isenções o Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre

111 MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**. 4ª Ed. Salvador: Juspodivm, 2017, pp. 820-822

112 CARNEIRO, Cláudio. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 42-44

113 RECEITA FEDERAL. **Relatórios do Resultado de Arrecadação**. 2018. Disponível em <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2018/2018-relatorios-do-resultado-da-arrecadacao-anos-anteriores-capa>>. Acesso em 14 nov. 2019

114 Eis seu teor: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.”

prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal (ICMS). A circulação de mercadorias importa na mudança de titularidade, não incidindo quando a circulação se dá de um estabelecimento para outro, de mesmo titular, seguindo a orientação do STJ, *in verbis* “Súmula n. 166. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”¹¹⁵

Apesar de ter sua natureza essencialmente arrecadatória, sendo um tributo fiscal, também é utilizado para que se atinjam finalidades extrafiscais, como quando “concede isenção do ICMS nas saídas de veículos destinados a pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental ou autista”, disposta pelo convênio ICMS 38, de 30 de março de 2012. Ressalta-se que o veículo não pode ser alienado nos 4 anos seguintes à compra sem autorização do Fisco.

3.3.1.3 IPVA

O Imposto sobre a propriedade de veículos Automotores (IPVA) está previsto na Constituição Federal em seu art. 155, III¹¹⁶, sendo de competência dos Estados e do Distrito Federal, cabendo à lei ordinária de cada um desses entes regulamentar a matéria. Pode ter suas alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal e alíquotas diferenciadas com base na função ou utilização do veículo.¹¹⁷

É um imposto fiscal, com a finalidade de arrecadar recursos ao Estado. Porém, notamos uma vertente extrafiscal quando há a diferenciação das alíquotas em razão do uso ou do combustível utilizado no veículo.

No Rio Grande do Sul, como exemplo desta extrafiscalidade, temos o art. 4º do Decreto 32.144/65, que estabelece a isenção do IPVA para veículos de propriedade de portadores de deficiência física, visual, mental, severa ou profunda, ou autistas, proprietários de veículo automotor de uso terrestre, sendo limitado a um veículo por beneficiário. Semelhante legislação é encontrada no Estado de São Paulo, na qual o Decreto 59.953/2013 dispõe sobre as imunidades e isenções do IPVA, também estendidas a “*um único veículo, de propriedade de pessoa com deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autista*” (art. 4º, I do referido decreto).

115 MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**. 4ª Ed. Salvador: Juspodivm, 2017.

116 “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: III - propriedade de veículos automotores.”

117 CARNEIRO, Cláudio. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

3.3.1.4 IOF

O imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguros e títulos ou valores imobiliários (IOF), previsto no art. 153, V da Constituição Federal¹¹⁸, arts. 63 a 66 do CTN e o Decreto 6.306/2007, é de competência da União. É uma exceção à legalidade tributária, podendo ter suas alíquotas alteradas por Ato do Poder Executivo (art. 153, § 1º, da CF88) e à anterioridade tanto no exercício financeiro quanto a nonagesimal (art. 150, § 1º, da CF88), por ser necessária a celeridade quanto a sua majoração, redução e cobrança.

É um tributo caracteristicamente extrafiscal, presumindo uma atividade de intervenção estatal. Como exemplo dessa característica, temos a Lei 8.383/91 que institui, em seu art. 72, IV, que as pessoas com deficiências físicas ficam isentas do IOF ao adquirirem veículos automotores. Além disso, há o Projeto de Lei 1247 de 2019, de autoria da senadora Mara Gabrilli (PSDB/SP), que pretende expandir a isenção de IOF para todas as deficiências, do mesmo modo que ocorre com o IPI, e não apenas aos deficientes físicos. A proposta já possui parecer favorável da Comissão de Direitos Humanos do Senado Federal.

Além dessa isenção, também possui alíquota zero para as operações de crédito realizadas para “adquirir bens e serviços de tecnologia assistiva, destinadas a pessoas com deficiência”, segundo o art. 8º, XXVII do Decreto 6.306/2007.

3.4 COMBATE AO FUMO

A importância do tema para o governo tamanha que foi criado, pela lei 7.488/86, o Dia Nacional de Combate ao Fumo, a ser celebrado no dia 29 de agosto de cada ano, com campanhas educativas nacionais na semana anterior alertando a população sobre os malefícios do fumo. Além desta lei, também foi sancionada a Lei Antifumo (Lei n. 12.564/11) que prevê proibições quanto ao fumo em locais fechados coletivos, públicos ou privados.

Com a grande quantidade de problemas de saúde que o cigarro pode vir a desencadear, a Organização Mundial de Saúde (OMS) considera que o tabagismo é a

¹¹⁸ Eis seu teor: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários.”

principal causa de morte evitável no planeta, tornando-se assim, questão de saúde pública o seu controle e desestímulo.

Segundo o Site do Instituto Nacional do Câncer, sobre as perdas geradas pelo tabagismo:

Os seus custos econômicos também são enormes, totalizando mais de US\$ 1,4 trilhão em custos de saúde e perda de produtividade. Ocorre sobrecarga do sistema de saúde com tratamento das doenças causadas pelo fumo; mortes precoces de cidadãos em idade produtiva; maior índice de aposentadoria precoce; faltas ao trabalho; menor rendimento no trabalho; mais gastos com seguros, com limpeza, manutenção de equipamentos e reposição de mobiliários; maiores perdas com incêndios provocados por pontas de cigarros acesas; e redução da qualidade de vida do fumante e de sua família.¹¹⁹

Assim, não é de se espantar que o legislador venha a se utilizar da característica extrafiscal de alguns tributos para tentar persuadir a população a não mais fumar.

3.4.1 IPI

Uma das grandes características do IPI, propositalmente não aprofundada no item 4.3.1.2 é a seletividade. A Constituição Federal expressamente diz, em seu art. 153, §3º, I, que o IPI é seletivo em razão da essencialidade do produto. A variação das alíquotas fica ligada em função do próprio produto e de como o legislador o considera, para fins de essencialidade.

Quando ao conceito de essencialidade, Schoueri dita

Essencialidade não é, entretanto, conceito determinado. Surge no texto constitucional de forma aberta, podendo ser preenchido, a par das questões oriundas da justiça distributiva, igualmente por forças de ordem estrutural. Não parece impróprio, nesse sentido, entender “essencial” um equipamento que possa modernizar o parque industrial, motivando, daí, alíquota seletiva mais reduzida que outro equipamento poluente, cuja produção se deseje desestimular.¹²⁰

Assim, abre-se margem para que o IPI exerça a função extrafiscal, havendo maior incidência de alíquota em produtos de luxo ou viciantes, em contrapartida a menor tributação de produtos consumidos pelas camadas menos favorecidas da população, visando justamente cumprir o objetivo fundamental da República de “erradicar a pobreza e a marginalização, previsto no art. 3º, II da CF/88.¹²¹

119 INSTITUTO NACIONAL DO CÂNCER. **A produção de fumo gera perdas para os países?** 2018. Disponível em <<https://www.inca.gov.br/es/node/1745>>. Acesso em 15 nov. 2019

120 SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 301

121 SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

Quanto as alíquotas do cigarro, previstas na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI)¹²², vemos que a alíquota para charutos é de 30%, assim como cigarros artesanais, chegando a 300% sobre cigarrilhas e cigarros contendo tabaco. Importante constar que, na prática, aplicam-se os regimes especiais de tributação. Ainda assim, com uma alíquota tão expressiva, não é difícil aduzir que cigarro é considerado um item não essencial, que o Poder Público visa desestimular o consumo:

A TIPI, ao estruturar a escala de valoração da essencialidade dos bens, resulta sempre do trabalho discricionário do legislador. Não há indicações, no direito positivo, de critérios específicos para graduar a necessidade social dos produtos industrializados. Sendo o sub-princípio da seletividade em função da essencialidade vinculado ao princípio maior da capacidade contributiva, que, por seu turno, se subordina à ideia de justiça distributiva, segue-se que a sua concretização na norma jurídica se faz mediante os critérios jurídicos e éticos do legislador, que lhe abrem a possibilidade de valorar os dados políticos e econômicos da conjuntura social. Em suma, não existe nenhuma 'regra de ouro', clara e unívoca, aplicável à justiça tributária em matéria de impostos sobre o consumo"¹²³

Assim, respeitando-se a capacidade contributiva e a seletividade, as políticas nacionais antitabagismo majoram o IPI neste imposto de forma a desestimular comportamentos, em uma clara característica extrafiscal do tributo, servindo como meio de influência nas condutas dos contribuintes.

3.5 INCENTIVO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS

Segundo dados do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE)¹²⁴, hoje os pequenos negócios empresariais correspondem a 99% dos estabelecimentos no Brasil, garantindo o trabalho de 52% das vagas de carteira assinada.

Porém, a dificuldade para essas empresas reside na capacidade de concorrência contra as grandes empresas no cenário econômico. Como as MPE (micro e pequenas empresas) são, por natureza, limitadas quanto aos valores que podem dispendem para empreender, surge a dificuldade de competição com empresas com grande capital de

122 RECEITA FEDERAL. **Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados**. Disponível em <<http://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/legislacao/documentos-e-arquivos/tipi-1.pdf>> Acesso em 16 no. 2019

123 TORRES, Ricardo Lobo. **O IPI e o Princípio da Seletividade**. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 18, p. 94- 102, mar. 1997, p. 98

124 SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO A MICRO E PEQUENA EMPRESA. **Pequenos negócios em números**. Publicado em 06/07/2018. Disponível em <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/sp/sebraeaz/pequenos-negocios-em-numeros,12e8794363447510VgnVCM1000004c00210aRCRD>> Acesso em 16 nov. 2019

giro, que conseguem maiores oportunidades de barganha de preços no mercado. Além disso, as MPEs dificilmente conseguem ter uma contabilidade exclusiva para si, o que tornaria difícil a adequação tributária, se não houvesse um regime mais simplificado de recolhimento de tributos.

Assim, o legislador constitucional, primando pelo princípio da isonomia, invocou um tratamento diferenciado para as micro e pequenas empresas, previsto no art. 179 da Constituição Federal¹²⁵, assim como no art. 146, III, parágrafo único, que dispõe da possibilidade de regime único de arrecadação, sendo um princípio expresso da ordem econômica o tratamento favorecido para empresas de pequeno porte brasileiras (art. 170, IX, CF).

3.5.1 Simples Nacional

Com a Lei Complementar 123/2006, tem-se o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, que institui o chamado “Simples Nacional”, um regime especial de arrecadação dos tributos e contribuições das empresas abrangidas pela LC.

Os tributos abrangidos pelo regime característico são os mais comumente gerados pela atividade empresarial, previstos no art. 13 da LC 123/2006, como o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ); o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Podem participar do Simples Nacional as empresas com receita bruta no ano-calendário até R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais), enquadrando-se como microempresa, e empresas que auferam entre este valor e R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) no ano-calendário, enquadrando-se como pequeno porte, nos termos do art. 3º da LC 123/2006. Ressalvas para o ICMS e o ISS, cujo valor máximo de receita bruta é R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais), nos termos do art. 13-A da LC 123/2006.

A vantagem da opção pelo Simples Nacional é a diferenciação dada pelo Poder Público ao sistema de recolhimento das empresas que se enquadram como micro e pequeno porte. Nas palavras de Zelmo Denari:

125 Eis seu teor: “Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.”

Em linhas gerais, o Simples consiste em um sistema que concentra, por meio de um só recolhimento, o pagamento de vários tributos, especialmente impostos e contribuições sociais, calculados sobre uma determinada receita bruta da empresa.¹²⁶

O objetivo do Simples Nacional não é meramente arrecadatário, visto que, ao observarmos a PLOA 2019¹²⁷, ele vem como o maior gasto tributário realizado, correspondendo a 28,48% do total de gastos previstos para 2019. Vemos assim que o Simples Nacional vem para cumprir uma função essencialmente extrafiscal, de simplificar e garantir isonomia às MPEs para conseguirem competir no mercado com as grandes empresas.

126 DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Forense, 2008, p. 340

127 RECEITA FEDERAL. Demonstrativos dos Gastos Tributários. Agosto/2018. Disponível em <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-ploa-2019.pdf>>. Acesso em 16 nov. 2019

CONCLUSÃO

O Estado possui como principal finalidade atingir o bem-estar comum, necessitando de fontes de custeio para seu pleno funcionamento. Como o Estado atual é o Estado Fiscal, a maior fonte de renda estatal provém dos impostos.

Logo, tanto os impostos fiscais quanto os impostos extrafiscais visam alcançar o objetivo primário estatal, cuja finalidade é inerente a toda atuação estatal, que deve ser pautada pela supremacia do interesse público sobre o privado.

Entretanto, uma das grandes diferenças entre o tributo fiscal e o extrafiscal é a maneira com a qual eles perseguirão esses objetivos. Enquanto o tributo fiscal visa o bem comum a longo prazo, gerando a reserva de capital para que se implemente políticas públicas de promoção dos direitos sociais, o tributo extrafiscal consegue atingir essas metas em menos tempo. Como exemplo, temos a inclusão social das pessoas com deficiência física. Enquanto um tributo fiscal colaborará para a construção de obras acessíveis, por exemplo, a isenção de impostos para a aquisição de um veículo automotor adaptado também promoverá a inserção destas pessoas na comunidade em geral.

Há uma ideia maior de celeridade quando se observa a atuação dos tributos extrafiscais, pois há a chance de diminuir o tempo de resposta estatal para uma situação. Nota-se essa agilidade ao percebermos que os tributos caracteristicamente extrafiscais, como o Imposto de Importação, Imposto de Exportação e Imposto sobre Produtos Industrializados, não possuem as limitações constitucionais referentes a pelo menos uma das anterioridades (geral ou nonagesimal).

Entretanto, a maior atuação estatal na economia, ou nas políticas sociais possibilitada pela extrafiscalidade deve ser cuidadosamente observada, para que não se corra o risco de que comportamentos que não satisfazem a finalidade mediata estatal sejam promovidos.

Em todo o Direito Tributário a legalidade é um dos pilares que sustentam a linha entre a ingerência estatal e o abuso do direito de tributar. O motivo é o grande adentramento do Estado no patrimônio do particular, que deve ser fundamentado e reprimido pelos princípios constitucionais tributários. Quando pensamos em extrafiscalidade, que possui ainda mais adentramento nos planos de vida do particular, a observância dos princípios deve ser irrepreensível, pois quanto maior a atuação estatal, maior devem ser as bases políticas, sociais e legais que afirmam essa atuação.

A exigência dos tributos extrafiscais corrobora o entendimento de intervenção estatal no domínio econômico e social, assumindo o Estado uma posição de garantidor do bem-estar social. A neutralidade do tributo fiscal abre espaço para a atividade positiva do tributo extrafiscal.

Extrafiscalidade satisfaz valores constitucionais, ao intervir em ramos da sociedade que em geral não teriam a intervenção do Direito Tributário, como forma de promoção e incentivo. O Estado induz, desestimula ou protege determinadas atividades que considera importantes para o cumprimento das prerrogativas estatais concedidas pela Constituição Federal de 1988.

O potencial criado com a extrafiscalidade é enorme, principalmente ao observarmos em quantas áreas distintas um tributo consegue atuar. Considerando a capacidade de alcance de uma política pública, ao ser alavancada por incentivos vindos de normas indutoras tributárias, notamos uma nova forma de concretizar políticas sem necessitar de normas imperativas, utilizando somente de métodos indutivos de comportamentos dos contribuintes.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF: Teoria e Jurisprudência**. 17ª ed. São Paulo: Método

ATALIBA, Geraldo, **Hipóteses de Incidência Tributária**. 4ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, pp. 156-157 apud SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras e Intervenção econômica. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos**. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

BARBOSA, Erivaldo Moreira. **Direito constitucional: uma abordagem histórico-crítica**. 1ª ed. São Paulo: Madras, 2003.

BENJAMIN, Antônio Hermann. **Reflexões sobre a hipertrofia do direito de propriedade na tutela da reserva legal e das áreas de preservação permanente**. In: Anais do 2º Congresso Internacional de Direito Ambiental. São Paulo: Imprensa Oficial, 1997.

BERCOVICI, Gilberto. Constituição Econômica e Desenvolvimento. **Revista de Academia de Direito Constitucional**, Curitiba, vol. 5, 2004.

BOBBIO, Norberto. **A Era dos Direitos**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 684.261, Relator: Min. Luiz Fux, 2014

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.213-MC/DF, Rel. Min. Celso de Mello, j. 04.04.2002, DJ 23.04.2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.613-DF, Rel. Min. Dias Toffoli j. 20.09.2018, DJ 30.11.2018

BRITISH COLUMBIA GOVERNMENT. **Speculation and Vacancy Tax**. 2019. Disponível em <<https://www2.gov.bc.ca/gov/content/taxes/property-taxes/speculation-and-vacancy-tax>> Acesso em 10 nov. 2019

CARNEIRO, Cláudio. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 251

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CITY OF VANCOUVER. **Empty Homes Tax**. 2019. Disponível em <<https://vancouver.ca/home-property-development/empty-homes-tax.aspx>>. Acesso em 10 nov. 2019

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Forense, 2008.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. A vedação constitucional de se utilizar tributo com efeito de confisco. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, Belo Horizonte, n. 32, p. 145, 1989. Disponível em: <<https://web.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/viewFile/1015/948>> Acesso em: 21 nov. 2019

FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e Mudança Social**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

GOUVÊA, Marcos de Freitas. **A extrafiscalidade no Direito Tributário**. 1ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições** (uma figura sui generis). São Paulo: Dialética, 2000 apud, SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras e Intervenção econômica. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005

HOLLAND, Márcio, et al. **Zona Franca de Manaus. Impactos, Efetividade e Oportunidades**. 1ª ed. São Paulo: FGV EESP, 2016

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Produto Interno Bruto – PIB**. 2018. Disponível em <<https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>>. Acesso em 12 nov. 2019

INSTITUTO NACIONAL DO CÂNCER. **A produção de fumo gera perdas para os países?** 2018. Disponível em <<https://www.inca.gov.br/es/node/1745>>. Acesso em 15 nov. 2019

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**. 4ª ed. Salvador: Juspodivm, 2017

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Estimativa da Carga Tributária Bruta no Brasil – 2018**. Disponível em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/476865/Boletim_CTB_2018.pdf/dfb14303-a1de-4510-9c28-077d7af6ab27>. Acesso em 10 nov. 2019

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 8ª Edição. Brasília, 2019.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 28ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de Direito Tributário**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

MOREIRA, João Carlos. **Geografia Geral e do Brasil**. Volume 3. 2ª ed. São Paulo: Scipione, 2013.

NUSDEO, Fábio. **Curso de Economia: Introdução ao Direito Econômico**, 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PELEGRINI, Josué Alfredo. **Gastos Tributários: Conceitos, experiência internacional e o Caso Brasil**, Brasília: Textos para Discussão 159, p. 21, 2014. Ebook. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/503102> >. Acesso em: 18 nov. 2019

PORTAL DA INDÚSTRIA. **A importância da Indústria para o Brasil**. Publicado em 24/10/2019. Disponível em <<http://www.portaldaindustria.com.br/estatisticas/importancia-da-industria/>>. Acesso em 12 nov. 2019

PORTAL DA INDÚSTRIA. **A indústria em números**. Publicado em 08/11/2019. Disponível em <<http://www.portaldaindustria.com.br/estatisticas/industria-em-numeros/>>. Acesso em 12/11/2019. nov. 2019

RECEITA FEDERAL. **Demonstrativos de Gastos Tributários - PLOA 2019**. Brasília. Disponível em <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-ploa-2019.pdf>>. Acesso em 18 nov. 2019

RECEITA FEDERAL. **Demonstrativos dos Gastos Tributários**. Agosto/2018. Disponível em <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-ploa-2019.pdf>>. Acesso em 16 nov. 2019

RECEITA FEDERAL. **Relatórios do Resultado de Arrecadação**. 2018. Disponível em <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2018/2018-relatorios-do-resultado-da-arrecadacao-anos-anteriores-capa>>. Acesso em 14 nov. 2019

RECEITA FEDERAL. **Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados**. Disponível em <<http://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/legislacao/documentos-e-arquivos/tipi-1.pdf>> Acesso em 16 no. 2019

REZENDE, Fernando. **Finanças Públicas**. 2ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2001.

ROSA JR. Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Renovar

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção econômica**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB). **Gastos Governamentais Indiretos, de Natureza Tributária**. Estudos Tributários nº 12. 2003. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/historico/esttributarios/Estatisticas/default.htm>. Acesso em 17 nov. 2019

SENADO FEDERAL. **Nota Técnica n. 17**. Publicado em 08/06/2018. Disponível em <<https://www12.senado.leg.br/ifi/pdf/nota-tecnica-no-17-gastos-beneficios-tributarios-jun-2018>>. Acesso em 18 nov. 2019

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO A MICRO E PEQUENA EMPRESA. **Pequenos negócios em números**. Publicado em 06/07/2018. Disponível em <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/sp/sebraeaz/pequenos-negocios-em-numeros,12e8794363447510VgnVCM1000004c00210aRCRD>> Acesso em 16 nov. 2019

SILVA, Américo Luís Martins. **A ordem constitucional econômica**. 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2003

TARTUCE, Flávio. **Direito Civil 4 – Direito das Coisas**. 6ª ed. São Paulo: Método, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. **O IPI e o Princípio da Seletividade**. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 18, p. 94- 102, mar. 1997.

VELLOSO, Andrei Pitten, PAULSEN, Leandro. **Contribuições**. Teoria geral. Contribuições em espécie. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

VELLOSO, Andrei Pitten. **O Princípio da isonomia Tributária – Da teoria da Igualdade ao Controle das Desigualdades Impositivas**. 1ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

VENANCIO FILHO, Alberto. **A intervenção do Estado no domínio econômico: O Direito público econômico no Brasil**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1968.

WASHINGTON DC. **OTR vacancy Real Propety**. 2019. Disponível em <<https://otr.cfo.dc.gov/page/otr-vacant-real-property>> Acesso em 10 nov. 2019