



Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

Extrafiscalidade: Os tributos extrafiscais como mecanismo de intervenção na economia

Thaís Barreto Reis

Rio de Janeiro
2014

THAÍS BARRETO REIS

Extrafiscalidade: Os tributos extrafiscais como mecanismo de intervenção na economia

Artigo Científico apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação Lato Sensu da Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro em Direito Tributário.

Orientadores: Prof^ª. Neli Fetzner
Prof^º. Nelson Tavares
Prof^º. Rafael Iório

Rio de Janeiro
2014

EXTRAFISCALIDADE: OS TRIBUTOS EXTRAFISCAIS COMO MECANISMO DE INTERVENÇÃO NA ECONOMIA

Thaís Barreto Reis

Graduada pela Universidade Cândido Mendes.
Advogada. Pós-graduada em Direito
Tributário.

Resumo: O Estado possui algumas diferentes formas de se relacionar com a Economia. Desde o Liberalismo, passando pelo Intervencionismo, o Estado vem buscando um ponto de equilíbrio em suas relações com os agentes econômicos, o que faz surgir diferentes mecanismos regulatórios. O Estado pode atuar de forma direta na economia, atuando, ele próprio, como agente econômico, em competitividade com os agentes privados, observando os parâmetros constitucionais. Por outro lado, pode também se valer de outros mecanismos que tenham reflexos indiretos na economia. Um mecanismo que é utilizado com esta finalidade é a extrafiscalidade dos tributos. Através dela, o tributo deixa de ter a sua função meramente arrecadatória, e passa a ter uma finalidade regulatória. O tributo extrafiscal age como estímulo capaz de induzir determinadas condutas ou refreá-las. O Governo, de acordo com sua política econômica, verifica quais comportamentos econômicos precisa incentivar e quais precisa travar, e a extrafiscalidade surge como justificativa para onerar ou desonerar tributos, com a finalidade de modelar a prática do fato gerador.

Palavras-chave: Extrafiscalidade. Tributos. Economia.

Sumário: Introdução. 1. Relações entre o Estado e a economia. 1.1. Liberalismo. 1.2. Intervencionismo. 1.3. Formas de atuação do Estado. 2. Fiscalidade e Extrafiscalidade. 2.1. Expressões da extrafiscalidade. 3. Extrafiscalidade e Economia. 3.1. Tributos extrafiscais reguladores da economia. 3.2. Exceção aos princípios. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

O trabalho ora proposto aborda a utilização do tributo como meio de intervenção na economia, incentivando ou coibindo condutas dos agentes econômicos de forma que o Estado possa direcionar a economia nacional de acordo com suas políticas governamentais.

Para isso, é necessário um breve relato acerca do histórico da relação do Estado com a economia. Com as revoluções burguesas do século XVIII e a queda do Regime Absolutista,

surge o Estado Liberal, que é baseado na garantia das liberdades individuais e na ausência de intervenção do Estado nas relações interpessoais, que ficavam a cargo do livre-arbítrio dos interessados.

Com os problemas que surgiram na vigência do modelo liberal, o Estado volta a concentrar poderes em suas mãos, e passa a atuar como agente econômico, surgindo, assim, a fase do Estado Intervencionista. Esse modelo econômico inflou demais o Estado, e revelou a necessidade de buscar um equilíbrio na relação do Estado com a economia.

Atualmente, no Brasil, o Estado busca esse equilíbrio atuando ora como agente econômico em situações excepcionais estabelecidas pela própria Constituição Federal, como nos casos necessários para a segurança nacional ou de relevante interesse coletivo; ora atuando como agente garantidor e regulador.

O foco da presente exposição é, justamente, na atuação do Estado como agente garantidor e regulador. Um dos mecanismos que o Estado desenvolveu para intervir de forma indutiva na economia foi a função extrafiscal do tributo.

No geral, poder-se-ia dizer que o tributo tem finalidade arrecadatória, sendo principal meio que o Estado tem para obter receita aos cofres públicos. Porém, é perceptível que o tributo pode induzir ou coibir a prática de algumas condutas, como estimular a compra de determinado produto que tem sua tributação reduzida, ou deixar de circular determinada mercadoria que possui alta tributação.

Assim, sabe-se que, mesmo que a função principal do tributo seja arrecadatória, ele poderá ter efeitos colaterais. São esses efeitos colaterais que se destacam em determinadas espécies de tributo, e os tornam extrafiscais. Ou seja, nessas espécies, o que importa não é a arrecadação que se possa alcançar através deles, mas sim, os seus efeitos colaterais, o efeito extrafiscal, de incentivar ou frear determinadas condutas.

Desse modo, mesmo que se saiba que o aumento de determinado tributo vai desestimular a prática do fato gerador correspondente, gerando menos receita aos cofres públicos, o Estado pode considerar conveniente o aumento, justamente para desestimular a prática daquele fato gerador em questão. Considerando que a prática do fato gerador de alguns tributos provém de uma manifestação de riqueza, a redução de sua prática vai repercutir na esfera econômica.

Faz-se necessário, assim, diferenciar a função fiscal da função extrafiscal do tributo, e avaliar quais efeitos extra-arrecadatórios é possível se atingir com o aumento ou diminuição do valor cobrado em sede tributária.

É relevante, ainda, destacar quais os tributos que possuem na sua função extrafiscal o elemento indutor da economia, a forma que eles podem ser utilizados pelos Chefes do Poder Executivo, e os princípios constitucionais que podem excepcionar.

1.RELAÇÕES ENTRE O ESTADO E A ECONOMIA

O Estado, ao longo do tempo, se relacionou de formas diferentes com a Economia, variando de acordo com suas ideologias políticas, sociais e econômicas. Em alguns momentos, atuava livre de intervenções, tanto no campo das liberdades individuais, tanto no campo econômico. Em outros momentos, atuava de forma intervencionista, controlando o mercado e entregando prestações positivas à sociedade.

As duas formas de atuação do Estado em relação à Economia são opostas, mas ambas não foram totalmente bem sucedidas. A partir disto, o Estado buscou um ponto de equilíbrio, para não ficar inflado demais ao assumir o controle do mercado, nem deixar correr solta a vontade econômica.

Assim, passa-se a enfrentar as diferenças básicas entre um modelo de atuação e o outro, analisando como o Estado se relacionava politicamente com a sociedade e com a ordem econômica em ambos os casos.

1.1 LIBERALISMO

O Liberalismo consiste em princípios e teorias políticas que defendem a tese da liberdade econômica e política. Está fortemente relacionado com os direitos de primeira geração, que asseguram as liberdades individuais contra as intervenções estatais.

A ideologia liberal surgiu em resposta à queda do Absolutismo, regime no qual o poder do governante teria origem divina, e o autorizava a intervir na sociedade da forma como bem entendesse. Assim, as revoluções burguesas buscaram limitar o poder do Estado, tornando-o mínimo, abstendo-se de intervir na economia e nas liberdades individuais.

Conforme ensina Paulo Gustavo Gonet Branco:

Pretendia-se, sobretudo, fixar uma esfera de autonomia pessoal refratária às expansões do Poder. Daí esses direitos traduzirem-se em postulados de abstenção dos governantes, criando obrigações de não fazer, de não intervir sobre os aspectos da vida pessoal de cada indivíduo. (...) Referem-se à liberdades individuais, como a de consciência, de culto, à inviolabilidade de domicílio, à liberdade de culto e de reunião.¹

A decadência dessa ideologia se deu por conta do descaso com os problemas sociais, pois que defendia simplesmente a abstenção do Estado nas liberdades dos indivíduos, o que garantia apenas a igualdade formal dos cidadãos. A não intervenção estatal na economia e nos direitos da sociedade agravou as desigualdades sociais, fazendo com que se buscasse uma nova forma de atuação, capaz de sanar tal problema. Surge, assim, o intervencionismo.

¹ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 267.

1.2 INTERVENCIONISMO

O Intervencionismo se caracteriza pela maior atuação do Estado no campo social, político e econômico. Tem ligação direta com os direitos de segunda geração, que buscam a igualdade material entre os indivíduos, exigindo uma postura prestativa do Estado.

Como a abstenção estatal estava agravando as desigualdades sociais, foi necessário rever a atuação do Estado para amenizar tal quadro. O Intervencionismo surgiu diante deste fato e consistiu em maior dirigismo político, social e econômico por parte do Estado.

Conforme ensina José dos Santos Carvalho Filho:

A intervenção do Estado o capacitou a regular a economia, permitindo a inauguração da fase do dirigismo econômico, em que o Poder Público produz uma estratégia sistemática de forma a participar ativamente dos fatos econômicos. Na verdade, o intervencionismo compreende um sistema em que o interesse público sobreleva em relação ao regime econômico capitalista. O governo recebe certas funções distributivas e alocativas, isto é, busca proporcionar uma equânime distribuição de riqueza e fornecer a certas categorias sociais alguns elementos de proteção contra as regras exclusivamente capitalistas.²

Assim, o Intervencionismo se dividiu em Estado Socialista e Estado do Bem-Estar Social. Em ambos os casos, a presença do Estado na economia e nas relações da sociedade tornou-se grande demais e, por consequência, ineficiente, tendo em vista que quanto mais abrangente for a sua atuação, mais ineficientes serão suas atividades. Dessa forma, há necessidade de encontrar um ponto de equilíbrio para que o Estado possa atuar de forma eficiente para com a sociedade e a economia.

1.3 FORMAS DE ATUAÇÃO DO ESTADO

O intervencionismo estatal propiciou que o legislador constituinte estabelecesse na Constituição regras jurídicas reguladoras da ordem econômica. A constitucionalização de tais

² CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 24 ed. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2011, p. 975.

regras tinha o escopo de evitar a arbitrariedade estatal ao intervir na Economia, e por consequência, proteger os cidadãos estabelecendo limites.

O Estado possui duas formas de atuar na ordem econômica. Pode atuar como regulador do sistema econômico, onde estabelece regras e restrições, e atua como fiscalizador da economia desenvolvida pela iniciativa privada. Tem-se aqui o Estado Regulador. Nas palavras de José dos Santos Carvalho Filho:

Estado Regulador é aquele que, através de regime interventivo, se incumbem de estabelecer as regras disciplinadoras da ordem econômica com o objetivo de ajustá-la aos ditames da justiça social. (...) Como agente normativo, o Estado cria as regras jurídicas que se destinam à regulação da ordem econômica. Cabem-lhe três formas de atuar: a de fiscalização, a de incentivo e a de planejamento.³

De outro lado, o Estado pode atuar executando atividades econômicas que, em regra, são cabíveis à iniciativa privada. Nesse caso, ele vai atuar em regime de concorrência com a atividade econômica privada.

O art. 173 da Constituição da República Federativa do Brasil estabelece que, para o Estado explorar diretamente atividade econômica, ele o deve fazer em caráter excepcional, quando necessário aos imperativos da segurança nacional ou relevante interesse coletivo.

Porém, o foco do presente trabalho se configura na atuação do Estado como regulador da ordem econômica. Vimos que o Estado Regulador atua de três formas diferentes, quais sejam, fiscalizando, incentivando e planejando. O que será tratado aqui é a sua atividade de incentivo do setor econômico, que pode utilizar como meio o Direito Tributário.

Conforme leciona José dos Santos Carvalho Filho:

O incentivo representa o estímulo que o governo deve oferecer para o desenvolvimento econômico e social do país, fixando medidas como isenções fiscais, o aumento de alíquotas para a importação, a abertura de créditos especiais para o setor produtivo agrícola e outras do gênero.⁴

³ Ibid., p.975.

⁴ Ibid., 981.

Dessa forma, nota-se que o tributo pode ser um mecanismo utilizado pelo Estado como forma de intervir na Economia, se ajustando aos interesses políticos e econômicos momentâneos, que pode ser de estímulo ou contenção de um determinado setor.

2.FISCALIDADE E EXTRAFISCALIDADE

Sabe-se que os tributos que estão elencados na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 são, em sua maioria, meios para obtenção de receita por parte dos entes políticos. Tem-se, assim, que os tributos são, basicamente, fonte de recursos.

Os tributos são a principal fonte de receita financeira do Estado, e é conceituado pelo art. 3º do Código Tributário Nacional como “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.”.

Tendo em vista a finalidade precípua de arrecadar recursos aos cofres públicos, tem-se que a função primordial dos tributos é a função fiscal. Fiscalidade significa a função arrecadatória de que se reveste o tributo, devendo pautar-se essencialmente pelos princípios da segurança jurídica, da igualdade e da capacidade contributiva.

Porém, a tributação pode onerar determinadas situações ou operações, e, assim, influenciar as escolhas dos agentes econômicos, que podem se planejar de tal forma a evitar a prática do fato gerador e, conseqüentemente, evitar a incidência do tributo. Quando isso acontece, tem-se o que se chama de efeito extrafiscal.

De acordo com Leandro Paulsen, extrafiscalidade:

[...] 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.⁵

O Direito Tributário passa a se relacionar com o Direito Econômico, na medida em que as políticas tributárias influenciam na economia. A isso se dá o nome de extrafiscalidade. A função arrecadatória do tributo deixa de ter relevância, e o impacto econômico que a política tributária acarreta, ganha contorno.

Assim, para qualificar um tributo como extrafiscal, seu objetivo principal não deve ser a arrecadação financeira, mas sim, o incentivo ou desestímulo de determinada conduta, através da tributação. Ela passa a ser um mecanismo para dirigir o meio social ou econômico.

2.1 EXPRESSÕES DA EXTRAFISCALIDADE

A extrafiscalidade pode se apresentar de várias maneiras e em mais de uma espécie tributária. Como já visto, a função extrafiscal significa que o tributo tem função diversa da arrecadação, e o que se passa a analisar aqui são essas diversas funções que o tributo pode ter.

A extrafiscalidade, como foi citado, pode ter objetivos distintos, podendo intervir na economia privada, estimular atividades, desestimular consumo de bens, induzir a utilização da propriedade de acordo com sua função social, e interferir na economia.

Assim, vale destacar a progressividade extrafiscal do Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana, chamada de progressividade no tempo. A alíquota do imposto vai aumentando enquanto o contribuinte insistir em não dar destinação social à sua propriedade. Assim, tal imposto, com esta característica, passa a ser extrafiscal, pois busca a estimular uma conduta determinada do proprietário.

⁵ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 18-19.

A extrafiscalidade pode ser observada na seletividade de alguns impostos. O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços pode ser seletivo, o que significa que a alíquota do tributo vai aumentar de acordo com a essencialidade do produto. O Governo pode, então, estabelecer alíquotas elevadas na tributação de produtos que se pretende refrear o consumo.

Pode-se, ainda, ver a função extrafiscal na previsão de tratamento tributário diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte que se inscrevam no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte; na previsão de incentivos e benefícios fiscais regionais; entre outros.

Nota-se, dessa forma, que a economia se move junto com a política tributária desenvolvida pelas autoridades, visto que esta tem o condão de estimular condutas que refletem direta ou indiretamente na economia.

3.EXTRAFISCALIDADE E ECONOMIA

Revela-se uma forte conexão entre o Direito Tributário e a Economia, uma vez que a política tributária pode interferir indiretamente naquela. Pela extrafiscalidade, os tributos se tornam um relevante mecanismo através do qual o Estado pode direcionar os fatores econômicos. Assim, o Direito Tributário passa a ser importante ferramenta na relação que o Estado possui com a Economia.

O Direito Tributário, o qual estuda os tributos fiscais e seus contornos, relaciona-se com o Direito Econômico a partir do momento em que a política tributária intervir na economia. A forma pela qual a política tributária intervém na política econômica é chamada de extrafiscalidade. Por exemplo, quando há o intuito de estimular determinado setor da economia, o governo tem a possibilidade de reduzir a alíquota dos impostos incidentes, de forma a incentivar determinada atividade econômica.⁶

Alguns impostos tem em sua essência a característica de extrafiscalidade, pois, ao contrário de outros impostos, não objetivam a arrecadação de receita. Assim, mesmo sabendo

⁶ NAZAR, Nelson. *Direito Econômico*. 2 ed. Bauru: EDIPRO, 2009, p. 39.

que ao elevar a alíquota do imposto extrafiscal, os contribuintes evitarão a ocorrência do fato gerador, diminuindo a arrecadação, o Estado pode achar por bem elevar tal alíquota, pois o objetivo é justamente diminuir a ocorrência do fato gerador. Veja-se, então, quais tributos possuem característica extrafiscal.

3.1 TRIBUTOS EXTRAFISCAIS REGULADORES DA ECONOMIA

A maior parte dos tributos que possuem a característica de regular a economia é de competência da União, tendo em vista o seu maior interesse na economia nacional. Assim sendo, tem-se que o Imposto sobre Importação, Imposto sobre Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados e o Imposto sobre Operações Financeiras são impostos de função extrafiscal.

Estes impostos implicam em grande impacto na economia e servem como mecanismo regulatório. São de competência da União Federal, porém, não expressam grande relevância em termos de receita ao citado ente, pois sua função precípua é intervir na economia.

Através destes tributos, a União consegue estruturar a política de importação de produtos; estimular ou inibir o quadro de exportação de produtos brasileiros, dependendo da variação da alíquota do Imposto de Exportação; controlar a economia através do setor de produção e de operações financeiras.

Bruno Pinto Coratto leciona que:

Com uma gama de possibilidades tão grande, o IPI se mostra de função predominantemente extrafiscal e com grande potencial para ser instrumento de intervenções em diversos setores do país. Nessas condições, a exação pode ser usada, por exemplo, para estimular o crescimento da indústria nacional: basta o governo aumentar as alíquotas que incidem sobre os produtos importados, causando uma elevação nos preços para fomentar a venda de produtos nacionais. Por outro lado, se for observada, por parte de determinado setor da indústria, uma tendência à queda na qualidade de certos produtos do nosso país, o Estado pode diminuir as alíquotas que incidem sobre os importados, tornando o mercado mais competitivo,

forçando a indústria brasileira a melhorar a qualidade de seus produtos, o que gera benefícios ao consumidor.⁷

Além destes impostos, tem-se outros tributos, que também são extrafiscais, tais como a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico do Combustível e o Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços do Combustível, sendo este último de competência dos Estados.

3.2 EXCEÇÕES AOS PRINCÍPIOS

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 estabelece alguns princípios que devem ser observados no Direito Tributário, e conseqüentemente, na instituição e majoração dos tributos fiscais. Porém, ao estabelecer que determinados tributos possam ser exceção à tais princípios, consagra a função extrafiscal destes.

O art. 150 da Constituição da República Federativa do Brasil estabelece os limites ao poder de tributar. Dentre eles, estabelece o princípio da legalidade e o da anterioridade. Porém, tal dispositivo, em seu parágrafo primeiro, permite que alguns impostos não observem o princípio da anterioridade.

Assim, no citado dispositivo constitucional, tem-se que o Imposto Extraordinário de Guerra e o Empréstimo Compulsório para Calamidade Pública ou Guerra Externa, podem ser cobrados imediatamente devido ao seu caráter emergencial. Já os demais impostos são aqueles considerados extrafiscais, e podem ser cobrados de imediato devido à necessidade de adequação imediata ao quadro econômico.

Já o art. 153 da Constituição Federal, em seu parágrafo primeiro, autoriza que o chefe do Poder Executivo Federal altere as alíquotas do Imposto sobre Importação, Imposto

⁷ CORATTO, Bruno Pinto. *O fenômeno extrafiscal no sistema tributário brasileiro*. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11244&revista_caderno=26> Acesso em: 30 dez 13.

sobre Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados e do Imposto sobre Operações Financeiras mediante decreto. Tal possibilidade é a exceção ao princípio da legalidade, tendo como fundamentos o caráter extrafiscal destes tributos e a morosidade do processo legislativo.

CONCLUSÃO

Ve-se, assim, que ao longo do tempo, o Estado vem alterando a sua forma de se relacionar com a economia, variando conforme a ideologia e necessidade atinentes ao momento.

Atualmente, no Brasil, o Estado busca o equilíbrio entre o antigo modelo liberal e o modelo intervencionista, agindo, assim, em alguns momentos como regulador da economia, e em outros exercendo a atividade econômica que cabe à iniciativa privada.

Como regulador da economia, o Estado fiscaliza, incentiva e planeja. Na esfera do incentivo, ele pode utilizar de diversos mecanismos, cujo destaque se dá ao Direito Tributário. Através dos tributos que possuem características extrafiscais, o Estado consegue atuar no quadro econômico de maneira indireta, induzindo condutas.

Assim, o Sistema Tributário Nacional estabelecido na Constituição da República Federativa do Brasil está conjugado de forma a utilizar os tributos extrafiscais como mecanismo de intervenção na economia, fazendo-se necessário que sejam exceções ao princípio da legalidade e da anterioridade, tendo em vista a necessidade de dinamismo na alteração desses impostos a fim de se adequar às rápidas variações da economia.

Dessa forma, o chefe do Poder Executivo pode, mediante decreto, majorar a alíquota do Imposto sobre Importação, se o cenário do consumo de produtos nacionais não for dos melhores. E tendo em vista a rapidez com que a econômica se move, aquele não precisará se submeter à morosidade do processo legislativo, e poderá colocar em vigor tal medida de imediato, excepcionando os princípios da legalidade e anterioridade.

Conclui-se, então, que o Direito Tributário tem extrema relevância para o cenário econômico, tendo em vista que os tributos que possuem a característica da extrafiscalidade são importantes instrumentos para intervir na economia, já que são capazes de induzir as condutas dos contribuintes.

REFERÊNCIAS

- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 24 ed. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2011.
- CORATTO, Bruno Pinto. *O fenômeno extrafiscal no sistema tributário brasileiro*. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11244&revista_caderno=26> Acesso em: 30 dez 13.
- MACHADO, Hugo de Britto. *Curso de Direito Tributário*. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- MACHADO, Priscila Silva Ximenes. *Extrafiscalidade proibitiva: uma ponderação de interesses*. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, vol. 100, n. 911, p. 353-374, set. 2011.
- MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- NAZAR, Nelson. *Direito Econômico*. 2 ed. Bauru: EDIPRO, 2009.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.
- SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 16 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.