

# Tributação extrafiscal: necessidade de análise dos objetivos e resultados efetivos

---

Rafael Santiago Costa  
Advogado em Belo Horizonte.

**Palavras-chave:** Extrafiscalidade. Limitações ao poder de tributar. Efetiva finalidade. Efeitos alcançados. Legitimidade da mitigação dos princípios tributários.

**Sumário:** 1 Considerações iniciais - 2 Mitigação de princípios e limitações do poder de tributar - 3 Objetivos efetivos - 4 Análise dos resultados alcançados - 5 Conclusões

## 1 Considerações iniciais

Como se sabe, a finalidade precípua da tributação é arrecadatória, garantindo o abastecimento dos cofres públicos para que o Estado possa realizar os fins para os quais foi criado. Entretanto, a tributação pode se apresentar voltada a outro fim que não a captação de recursos.

De fato, em diversas situações, os entes tributantes lançam mão de figuras e institutos tributários com o intuito de viabilizar e fortalecer políticas por eles adotadas, causando reflexos na economia e no comportamento social relacionado às mais diversas áreas. Nessas ocasiões, estaremos diante da tributação eminentemente extrafiscal, com finalidade distinta daquela pautada pela arrecadação.

Neste ponto, vale ressaltar que o caráter extrafiscal de determinada norma tributária não afasta o caráter fiscal a ela inerente, sendo que ambos coexistirão em perfeita harmonia. O objetivo arrecadatório de determinada norma tributária não afasta os resultados extrafiscais decorrentes de sua instituição, da mesma forma que um tributo criado com finalidades extrafiscais não repudia a arrecadação resultante de sua cobrança. O que se deve verificar para fins de classificação é a finalidade preponderante da norma tributária.

Neste sentido, merece destaque a seguinte ponderação feita por Marciano Seabra de Godoi em trabalho voltado ao tema ora desenvolvido:

Con la expresión “tributación extrafiscal” nos referimos a la utilización deliberada de los tributos (principalmente el impuesto) como instrumentos para el logro de fines primordialmente dirigidos a aspectos no recaudatorios. Acentuamos que

“efectos no fiscales o extrafiscales” (económicos, sociales, psicológicos) existen en mayor o menor grado en todos los tributos.<sup>1</sup>

A atividade extrafiscal passou a ser recorrente com o advento do Estado Moderno (em especial, o Estado Democrático de Direito), que tem como uma de suas características a grande preocupação com as condutas sociais, estimulando algumas e inibindo outras.

Em nosso País, a Constituição Federal de 1988 adotou de forma expressa o Estado Democrático de Direito e deixou clara sua preocupação com que o sistema tributário seja utilizado não só como fonte de arrecadação, mas, também, como meio de intervenção no campo socioeconômico, especialmente no que se refere à redistribuição de riquezas, ao equilíbrio da concorrência e ao desenvolvimento da economia nacional com base no comércio exterior. Exemplos de previsões constitucionais nesse sentido se encontram presentes, dentre outros, nos artigos 146-A, 149, 151, I, 153, §3º, incisos I e III, §4º, e 156, §1º.

E as normas tributárias se apresentam como recomendável instrumento a ser utilizado em substituição à declaração da ilicitude de determinada conduta social, pois, conforme alerta Alfredo Becker, os reflexos psicológicos sobre os indivíduos cuja conduta está sendo disciplinada merecem especial atenção, já que a criação de norma que a declare ilícita poderá provocar grande reação por parte de seus praticantes habituais, o que não ocorreria se o instrumento utilizado para inibir (e não proibir) a prática daquela conduta fosse o tributo.<sup>2</sup>

Considerando que a extrafiscalidade se apresenta como tema amplo e que vem sendo muito bem debatido pela doutrina, o presente trabalho se limitará a abordar assuntos específicos a ele inerentes, quais sejam: a importância da análise dos efetivos resultados das normas tributárias apresentadas como extrafiscais e a necessidade da verificação da possibilidade de regras constitucionais criadas nitidamente com o intuito de viabilizar a política extrafiscal serem utilizadas no respaldo de normas tributárias com finalidade eminentemente fiscal.

A importância dessa análise reside na necessidade de confirmação da legitimidade de normas tributárias apresentadas como extrafiscais, já que alguns princípios e limitações inerentes ao poder de tributar podem

<sup>1</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Extrafiscalidad y sus límites constitucionales. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, p. 219-262, jan./jun. 2004.

<sup>2</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 591-592.

e devem ser aplicados de forma mais branda nos casos de tributação extrafiscal, como melhor se explica no tópico seguinte.

E o principal objetivo desse trabalho é justamente demonstrar que nem sempre se apresenta legítima a relativização de princípios e limites do Direito Tributário sob o argumento de que se trata de tributação extrafiscal, haja vista que as finalidades extrafiscais que a justificam não são alcançadas e, em alguns casos, nem mesmo buscadas.

## 2 Mitigação de princípios e limitações do poder de tributar

Embora se trate de entendimento não unânime na doutrina pátria e estrangeira, entendemos que as normas e figuras tributárias extrafiscais não se encontram submetidas a um regime alheio ao Direito Tributário, o que não significa que concordamos com a impossibilidade de qualquer diferenciação do tratamento jurídico dessas figuras e normas quando comparado com o dispensado àquelas relacionadas à tributação eminentemente fiscal.

Ou seja, entendemos que a extrafiscalidade não se sujeita a um regime jurídico próprio, sendo regido pelos mesmos princípios aplicáveis ao Direito Tributário. Parte da doutrina espanhola faz coro com essa assertiva, senão vejamos:

Como tercera apreciación, debemos hacer una referencia introductoria a la relación que surge entre los principios de justicia tributaria y la utilización de tributos con fines extrafiscales. Los principios de justicia tributaria se relacionan, habitualmente, con los fines que el sistema tributario pretende alcanzar. Si el sistema tributario pretende lograr ésta o aquella finalidad, entonces debe cumplir con éste o aquel principio. Siguiendo esa interpretación, sería posible concluir que el principio de justicia tributaria, en la actualidad, no sólo se compone de elementos fiscales, sino que también forman parte del mismo los llamados fines extrafiscales.<sup>3</sup>

Entretanto, embora os princípios aplicáveis sejam os mesmos na tributação fiscal e extrafiscal, podem receber enfoques distintos de acordo com a finalidade buscada pela norma tributária. Em alguns casos, seu rigor e importância serão reduzidos, se assim justificar o objetivo buscado pelo legislador.

No que tange à aplicação de alguns princípios, tais como os da pessoalidade e moralidade, pouca ou nenhuma diferença será verificada

<sup>3</sup> ZUBILLAGA, Joxe Mari Aizega. *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*. Bilbao: Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, 2001. p. 48.

quando se analisa uma norma fiscal ou uma exação extrafiscal. Porém, em relação a outros, como os do não-confisco, anterioridade e da capacidade contributiva, as distinções são patentes e relevantes.

É de se notar que existem exceções à aplicação de princípios constitucionais tributários previstas no próprio texto constitucional, claramente justificadas pela finalidade extrafiscal. O maior exemplo se encontra no artigo 150, §1º, da Constituição Federal, que autoriza expressamente a não observância do princípio da anterioridade em relação a alguns impostos que apresentam caráter eminentemente extrafiscal, tais como os incidentes sobre a importação e a exportação.

Até mesmo o consagrado princípio da legalidade é mitigado diante da utilização dos tributos como instrumentos fomentadores das políticas adotadas pelo Estado, pelo menos no que se refere à alteração de alíquotas, embora as condições e limites dessa alteração devam ser fixados em lei. É o que se depreende do §1º do artigo 153 da Constituição, que assim dispõe: “É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V”.

Sobre a relação existente entre a tributação extrafiscal e o princípio da legalidade, apresenta-se relevante a seguinte colocação de Luís Eduardo Schoueri:

Assim é que o próprio constituinte, enxergando limitações, decorrentes do princípio da legalidade, ao emprego de normas tributárias indutoras, houve por bem inserir, no texto constitucional, mitigação daqueles princípios, ao admitir que o Executivo, dentro dos limites previstos pela lei, fixasse as alíquotas dos impostos aduaneiros, do (...) IPI e do (...) IOF.<sup>4</sup>

Outros princípios, quando invocados para se analisar a legitimidade de uma norma tributária extrafiscal, não têm aplicabilidade diferenciada pela Constituição, mas esse tratamento diferenciado ficou a cargo de diversas manifestações doutrinárias e jurisprudenciais, como ocorre com o princípio do não-confisco, previsto no artigo 150, IV, da Constituição.

Neste sentido, merece apontamento a doutrina de Estevão Horvath:

Por outra parte, concordamos em que, quer se trate de exação fiscal ou extrafiscal, a diminuição patrimonial a ser sofrida pelo contribuinte ocorre em ambos os

<sup>4</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 261.

casos. Entretanto, queremos crer que as razões que impulsionam a tributação são diferentes, conforme se esteja buscando o suprimento do Tesouro Público ou o estímulo ou desestímulo de certas condutas. Para o atingimento desta última finalidade – acatada e às vezes obrigada pelo Texto Supremo – pode a tributação existir e, segundo pensamos, até mesmo ultrapassar o quantum que normalmente se exigiria de um tributo. Não estamos a dizer que nestas hipóteses o confisco estaria autorizado, mas sim que os limites para que a exação seja considerada confiscatória são mais amplos que naquelas relativas aos tributos meramente fiscais. Ou seja, entendemos que a finalidade justifica a diversidade de interpretação e aplicação do princípio examinado.<sup>5</sup>

Outro princípio que enseja larga discussão acerca de sua aplicação em face das normas extrafiscais, talvez a maior delas, é o da capacidade contributiva, explicitado no §1º do art. 145 da Constituição e que é apontado como o que melhor se adapta a uma tributação ideal, que respeite e permita a busca pela igualdade, a justiça e a equidade.

Por este princípio, cada contribuinte é tributado de acordo com a capacidade que apresenta para contribuir, ou seja, de suportar o ônus tributário, de forma que ele se encontra diretamente relacionado com a possibilidade de o cidadão financiar parte dos gastos públicos, o que torna pertinente a análise da necessidade de observância desse princípio quando se tratar de uma norma tributária não voltada à arrecadação.

Se o objetivo do legislador ao instituir determinado tributo não está voltado para a arrecadação, mas sim para a fomentação de alguma política pública, deve ele se pautar pela capacidade contributiva daqueles que suportarão os efeitos da norma instituidora? Parece-nos que não! Pelo menos não nos moldes em que deveria caso seu objetivo fosse eminentemente fiscal.

A justiça tributária, neste caso, não deverá ser determinada pela capacidade contributiva, passando a ganhar maior relevância e independência o princípio da igualdade. Neste ponto, filiamo-nos a corrente doutrinária com larga e respeitável representatividade.

José Conti, em seu trabalho destinado aos princípios da capacidade contributiva e da progressividade, chega a afirmar que pouco importa a capacidade contributiva, ou mesmo o benefício auferido pelo contribuinte, quando a finalidade do imposto é diversa da arrecadatória. Relevante seria apenas o objetivo buscado pelo Estado.<sup>6</sup>

<sup>5</sup> HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 91.

<sup>6</sup> CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997. p. 89.

Outro não é o entendimento sustentado por Misabel Derzi, para quem, em muitos casos pautados pela extrafiscalidade, a capacidade contributiva é posta de lado, de forma total ou parcial. Exemplifica sua assertiva com a possibilidade de determinado benefício fiscal apresentar como destinatários contribuintes de grande capacidade econômica. Alerta, ainda, a maior observância que se deve ter ao princípio da igualdade formal.<sup>7</sup>

Na doutrina espanhola esse entendimento também encontra largo respaldo, como nos demonstra Seabra de Godoi:

En el célebre texto en que defiende que el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos solamente se manifiesta en los tributos de estructura contributiva (impuestos), VICENTE-ARCHE vuelve a apuntar que el principio de capacidad económica no es exclusivo ni excluyente en la tarea de promover la equitativa distribución de las cargas públicas, debiendo ceder paso a otros criterios de reparto siempre que la finalidad del tributo sea extra-recaudatoria.<sup>8</sup>

Joxe Mari torna explícita a diferença existente entre a estrutura dos tributos fiscais e extrafiscais no que diz respeito à observância ao princípio da capacidade econômica ao afirmar que um tributo que persiga a finalidade arrecadatória deve estar fundamentado nesse princípio, mas essa fundamentação poderá sofrer exceções quando se tem sob análise tributos que persigam fins extrafiscais. O professor espanhol, no entanto, faz importante ressalva ao afirmar que cada caso concreto deve ser cuidadosamente analisado, para que seja certificado que a finalidade extrafiscal seja justificada, pois só assim também estará justificada a não fundamentação do tributo analisado pela capacidade econômica.<sup>9</sup>

Na doutrina pátria, Humberto Ávila reforça que na tributação extrafiscal a capacidade contributiva deixa de ser considerada como parâmetro de avaliação, sendo que algum elemento que apresente relação com a finalidade buscada assume esse papel. Confira-se:

Quando, porém, os tributos se destinarem a atingir uma finalidade extrafiscal, porque instituídos com o fim prevalente de atingir fins econômicos ou sociais, a medida de comparação não será a capacidade contributiva. Ela

<sup>7</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualização de Misabel Machado Abreu Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 381.

<sup>8</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Extrafiscalidad y sus límites constitucionales. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, p. 225, jan./jun. 2004.

<sup>9</sup> ZUBILLAGA, Joxe Mari Aizega. *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*. Bilbao: Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, 2001. p. 148.

deverá corresponder a um elemento ou propriedade que mantenha relação de pertinência, fundada e conjugada, com a finalidade eleita.<sup>10</sup>

Por outro lado, embora seja assente a diferença de tratamento que deve ser dado ao princípio da capacidade contributiva quando se tem em vista a tributação extrafiscal, não se pode afirmar que tal princípio possa ser frontalmente contrariado. Ainda que ele perca forças diante de uma norma extrafiscal, essa deve apresentar uma mínima compatibilidade com o princípio.

Na verdade, até mesmo na tributação extrafiscal, a capacidade contributiva se coloca como um limite, que, ao ser transposto, acarretará no confisco (também aplicável à tributação extrafiscal) e na inconstitucionalidade do tributo.

Recorreremos mais uma vez aos autores espanhóis, profundos debatedores do tema, para que não restem dúvidas acerca da necessidade de, até mesmo na tributação extrafiscal, serem tomados alguns cuidados para que tributos com finalidade não arrecadatória não sejam criados em total afronta à capacidade econômica. Assim nos ensina Pedro Herrera:

A nuestro juicio, la solución correcta hubiera estado en entender que el fin extrafiscal — esta vez de carácter social — supone una restricción del derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica. Esto exigiría controlar: a) si la medida era idónea; b) si resultaba necesaria; c) si era proporcionada, lo que hubiera exigido ponderar la lesión de la capacidad económica y el peso de los fines perseguidos bajo la perspectiva del interés general.<sup>11 12</sup>

Outro não é o entendimento sustentado por Manuel Alonso Gonzáles, *in verbis*:

Como ya se ha afirmado con anterioridad en el caso de los tributos extrafiscales constituye una premisa básica que, en alguna medida, se respete el principio de capacidad económica. O dicho en otros términos, el tributo extrafiscal nace también orientado a recaer sobre una determinada capacidad económica, aunque en su establecimiento confluyan también razones de otra índole, extrafiscales, y la persecución de esa riqueza se haga, quizá, con menor

<sup>10</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoría da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 161.

<sup>11</sup> MOLINA, Pedro Manuel Herrera. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*: análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán. Madrid: Fundación Orjól-Urquijo, 1998.

<sup>12</sup> O autor sugere esse critério após criticar decisão proferida pelo Tribunal Constitucional Espanhol (STC 37/1987) na qual foi sustentado que o mero fato de existir riqueza na situação alcançada pelo tributo extrafiscal então analisado resguardaria o princípio da capacidade contributiva (p. 128-129).

intensidad que en un impuesto puramente fiscal o tal vez se halle dicha riqueza solo latente y no resulte evidentemente patente.<sup>13</sup>

Desta forma, não existe qualquer contradição em se afirmar, por um lado, que os princípios tributários devam ser analisados com enfoque distinto na tributação extrafiscal e, por outro, que servem como limites também a essa modalidade de tributação.

Afinal, como afirmamos, o regime tributário a que se sujeita a tributação extrafiscal não é diverso daquele a que está submetida a tributação com fins fiscais, embora sua aplicação sofra alterações justificadas pela finalidade não arrecadatória buscada pelo Estado, que deve sempre apresentar respaldo constitucional.<sup>14</sup>

E é justamente por considerarmos que as normas tributárias extrafiscais permitem a mitigação de princípios e limites inerentes ao Direito Tributário, conforme previsto expressamente em alguns casos na própria Constituição, que reputamos de suma importância a análise dos efetivos objetivos das normas tidas como extrafiscais e, até mesmo, dos resultados delas advindos, de modo a se confirmar que os princípios tributários não foram abrandados em função de um objetivo ou resultado (ainda que não planejado) precipuamente arrecadatório.

### 3 Objetivos efetivos

A primeira análise que consideramos indispensável é a referente ao efetivo objetivo visado por norma apresentada como extrafiscal. Isto porque, como visto, normas dessa natureza permitem a mitigação de alguns princípios e limitações inerentes ao poder de tributar. E consideramos temeroso que normas tributárias com o claro objetivo arrecadatório sejam apresentadas como extrafiscais, trazendo consigo a possibilidade da aplicação relativa de alguns princípios tributários, que se apresentam como garantias e direitos fundamentais dos contribuintes e somente podem ser abrandados em casos excepcionais, nos quais o objetivo extrafiscal esteja efetivamente presente e constitucionalmente respaldado.

Demonstrou-se que a Constituição permite ressalvas relacionadas aos princípios da anterioridade e legalidade. Entendemos implicitamente

<sup>13</sup> GONZÁLEZ, Luis Manuel Alonso. *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*. Madrid: Marcial Pons, 1995. p. 50.

<sup>14</sup> Humberto Ávila ressalva que "a finalidade extrafiscal não possui *poder justificativo em si*, a tal ponto que sua menção pudesse dispensar a adução da justificativa geral para o tratamento desigual entre contribuintes." (in *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 154)



consignado no texto constitucional que aquelas ressalvas foram criadas para que os tributos pudessem ser utilizados também como instrumentos de viabilização e fomento de políticas e planejamentos desenvolvidos pelo Estado, e não apenas como fonte de receita para suas atividades.

Como tal instrumentalidade só teria efetivos resultados práticos se os tributos pudessem ser utilizados como rápida resposta à imprevisível variação do contexto econômico, social e político no qual se insere o Estado e suas medidas, parece claro que a aplicação dos princípios da anterioridade e legalidade foi excepcionada justamente em relação àqueles tributos cujo efeito intervencionista se apresenta mais latente, de forma que não é descabida a conclusão de que tais exceções se justificam tão somente no caso da efetiva utilização extrafiscal daqueles tributos e das normas a eles inerentes.

Não haveria, por exemplo, qualquer razão para que as alíquotas do imposto de importação fossem majoradas por mero ato do Poder Executivo se o objetivo da medida não for a efetiva intervenção do Estado no mercado internacional, como seria o caso de, por exemplo, inibir a entrada em território nacional de determinadas mercadorias.

Nessa ordem de idéias, se por um lado deve ser verificado o efetivo objetivo de uma norma tida como extrafiscal, entendemos, por outro, que a utilização das exceções constitucionais em comento, sempre que utilizadas, pressupõem a finalidade extrafiscal da norma tributária. Em suma: as exceções constitucionais aos princípios da anterioridade e legalidade somente serão válidas se os tributos a que se aplicam estiverem sendo manejados com a finalidade extrafiscal.

Com efeito, não haveria qualquer motivo para se permitir que aqueles tributos fossem utilizados como fonte de aumento da arrecadação tributária sem a observância dos consagrados e rígidos princípios da anterioridade e legalidade. Afinal, o aumento da carga tributária, ainda que justificável, deve ser medida adotada de forma a não surpreender os contribuintes, mas debatida com a sociedade e analisada e definida por seus representantes eleitos justamente para a defesa de seus interesses.

A mera necessidade de abastecimento dos cofres públicos não justifica a adoção de medidas unilaterais e inesperadas do Poder Executivo, sob pena de desvirtuamento de normas constitucionais como as veiculadas pelo art. 150, §1º, e 153, §1º, e das próprias garantias individuais do contribuinte.

Luís Eduardo Schoueri defendeu de forma brilhante esse entendimento com as seguintes conclusões:

Assim, a mudança de alíquota dos tributos acima mencionados será feita pelo Executivo no âmbito de sua competência regulatória. Tratar-se-á, necessariamente, de norma tributária indutora, sujeita, então, ao crivo e aos mandamentos da Ordem Econômica. Ausente qualquer efeito indutor, então necessário será o exame pelo Poder Legislativo. Por exemplo, se ato do Poder Executivo incrementa a alíquota do IOF, mas simultaneamente são editadas normas do Banco Central visando a anular o efeito que o referido incremento do tributo poderia gerar no mercado financeiro, então ficará clara a ausência do efeito indutor (que será anulado), restando, apenas, o efeito arrecadador. Presente apenas este último efeito, não se justifica sejam afastadas as garantias constitucionais asseguradas ao contribuinte.<sup>15</sup>

E o IOF está relacionado a recente exemplo de afronta pelo Poder Executivo às idéias ora apresentadas. Afronta essa, a nosso ver, ainda mais nítida do que o exemplo formulado por Schoueri, já que o intuito arrecadatório do Decreto nº 6.339, de 3 de janeiro de 2008, foi expressamente reconhecido pelo Poder Executivo.

Com efeito, esse ato do Executivo majorou as alíquotas do IOF logo após o Poder Legislativo, de forma altamente democrática e precedida de amplo debate, pôr fim às sucessivas revalidações da cobrança da CPMF. Ainda que não tenha ficado expresso naquele ato que o objetivo da majoração era a compensação da perda de arrecadação decorrente do fim da CPMF, até porque não foi apresentado qualquer motivo formal justificando a edição do decreto, representantes do Governo vieram ao público e confirmaram esse intuito.

O preâmbulo do decreto invoca o §1º do art. 153 da Constituição como forma de validar a majoração, mas o que se defende é que o claro intuito arrecadatório da medida acaba por afastar a possibilidade de aplicação daquela exceção constitucional, voltada exclusivamente para as medidas de cunho extrafiscal.

Como se sabe, o decreto em questão é objeto de duas Ações Diretas de Inconstitucionalidade que tramitam no Supremo Tribunal Federal sob os nºs 4.002 e 4.004, nas quais se alega, dentre outros argumentos, o aqui apresentado. Destaque-se que até a conclusão deste trabalho não havia sido proferida qualquer decisão naquelas ações, sendo que se espera que a

<sup>15</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 263.

Excelso Corte faça coro à tese ora sustentada, reconhecendo que a medida adotada pelo Governo não dispensaria a análise do Poder Legislativo.

Exemplos como o representado pelo Decreto nº 6.339/2008 reforçam a necessidade da sociedade se mostrar atenta aos efetivos objetivos das normas apresentadas como extrafiscais ou que invocam exceções inerentes às normas daquela natureza.

#### 4 Análise dos resultados alcançados

Além da busca pelo real objetivo da norma apresentada como extrafiscal, de modo a se verificar a legitimidade da mitigação de princípios e limites vinculados ao poder de tributar, consideramos pertinente a análise dos resultados alcançados por aquela norma.

Isto porque, ainda que tenha sido identificada a finalidade extrafiscal na norma, tornando a princípio legítima a adoção de regras inerentes à tributação extrafiscal, pode ocorrer daquela finalidade não ter sido alcançada após vigente a norma, indicando que o tributo não se apresentou como um instrumento eficaz na intervenção buscada pelo Estado.

Ora, se a aplicação de forma relativa ou até a desconsideração de limites que garantem os direitos fundamentais dos contribuintes é aceita em função das finalidades extrafiscais de determinadas normas tributárias, restaria justificado tal tratamento se constatado que aquelas finalidades não foram alcançadas na prática?

Antes que se apresente uma resposta a essa questão, devemos ter em mente que o raciocínio pode e deve ser feito tanto em situações nas quais a adoção da norma acarretou um acréscimo considerável na arrecadação, pois se esperava que o aumento da carga tributária incidente sobre determinado ato ou conduta reduziria sua prática, como naquelas em que determinada norma de isenção (ainda que parcial)<sup>16</sup> que vise ao estímulo de certas condutas não tenha trazido grandes alterações nas ações dos contribuintes, beneficiando um número desprezível dos destinatários potenciais da norma.

Situações como essas deixam claro o fracasso, naqueles casos específicos, da adoção de figuras tributárias como instrumento de fomento

<sup>16</sup> Utiliza-se o termo isenção nesse ponto como um conceito mais amplo, de forma a alcançar situações de reduções de base de cálculo e alíquotas e concessão de créditos presumidos, por exemplo, o que, inclusive, tem sido feito pelo STF em algumas situações, como se verifica do julgamento do RE n. 174.478-2, cuja ementa contém o seguinte trecho: "*ICMS. Créditos relativos à entrada de insumos usados em industrialização de produtos cujas saídas foram realizadas com redução da base de cálculo. Caso de isenção fiscal parcial*" (Plenário, Rel. Min. César Peluzo, julgado em 17.03.2005).

da política implementada. Se a carga tributária foi elevada visando a uma redução da ocorrência dos fatos que ensejam a tributação, mas se verificou um significativo aumento na arrecadação, é sinal de que aquele fato que se buscava inibir não deixou de ser praticado pelos contribuintes. Da mesma forma, se a carga é reduzida para se estimular determinada conduta e a arrecadação não sofre grande impacto é sinal de que poucos contribuintes passaram a adotar aquela conduta pretendida com a implementação da norma, de forma que o Estado abriu mão de uma parte de sua receita e acabou concedendo um injustificado tratamento diferenciado para poucos contribuintes.

É claro que as proposições aqui apresentadas de forma genérica ensejam uma análise casuística, não sendo possível indicar limites de arrecadação que possam ser considerados em todos os casos como forma de se verificar o sucesso da intervenção estatal. Até porque, os interesses intervencionistas variam de sobremaneira, podendo, em alguns casos, ser considerada bem sucedida determinada política acatada por poucos contribuintes.

O que se espera com esse trabalho é chamar a atenção para o fato de que não basta uma norma tributária ser apresentada com efetivos objetivos extrafiscais para que sejam consideradas legítimas enquanto estiverem em vigor. Afinal, aqueles objetivos podem nunca ser alcançados, sendo que o Estado passaria, por exemplo, a contar com uma considerável receita adicional, o que indicaria que as conseqüências fiscais de determinada norma superaram os efeitos extrafiscais que eram buscados. Tal fato, a nosso ver, poderia retirar a legitimidade da desconsideração de certas limitações ao poder de tributar.

Afinal, como salienta Luis Manuel Alonso González:

Un tributo extrafiscal en su estado más puro se caracteriza por predominar hasta tal punto el elemento extrafiscal sobre el fiscal, siempre dentro de los márgenes que impone la Constitución y de los que nos ocuparemos en breve, que se llega, si no a prescindir, sí a sacrificar parte de la recaudación. El legislador no establece ese tributo para obtener fondos, sino casi puede decirse que para dejar de obtenerlos, pues el <fracaso> recaudatorio es sintoma de que el fin al que se aspiraba se há alcanzado.<sup>17</sup>

Podem ser apresentadas como exemplo, normas tributárias que majoraram consideravelmente a tributação da industrialização e comercialização

<sup>17</sup> GONZÁLEZ, Luis Manuel Alonso. *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*. Madrid: Marcial Pons, 1995. p. 23.

de produtos nocivos à saúde, como o cigarro e as bebidas alcoólicas. Como se sabe, a justificativa precípua da elevação da carga tributária desses produtos é a busca da redução do consumo, já que se pressupõe que a elevação do custo de aquisição acarretaria, necessariamente, na redução do consumo, com conseqüentes benefícios sociais e financeiros ao Estado.

Entretanto, a prática tem mostrado que essa esperada redução não acompanhou aquele tratamento tributário diferenciado, o que nos leva a questionar se o efeito arrecadatório das normas tributárias em questão não passou a ser mais notável do que os efeitos extrafiscais buscados.

Não se defende aqui, de forma peremptória, a redução da carga tributária dos produtos em questão. Até porque, tal medida poderia gerar aumento do consumo, além desse tratamento diferenciado encontrar justificativa no princípio da seletividade, aplicável de forma cogente ao IPI (153, §3º, I, da Constituição) e estimulada em relação ao ICMS (art. 155, §2º, III, da Constituição).

O alerta que se faz é a necessidade de se analisar se o aumento da carga tributária não estaria sendo utilizado como forma de garantir uma maior arrecadação ao Estado e se outras medidas alheias ao Direito Tributário também estariam sendo tomadas na busca da concretização de sua política, sob pena de restar configurada verdadeira contradição.

No caso dos cigarros e bebidas alcoólicas, outras medidas impostas pelo Governo vêm se apresentando mais eficazes em relação à redução no consumo do que a mera elevação da carga tributária. Destaque-se, nesse sentido, a proibição de propaganda de cigarros na televisão (Lei nº 10.167/2000) e o rigor trazido pela Lei nº 11.705/2008 ao tratamento a ser dispensado àqueles flagrados dirigindo veículos sob o efeito de álcool. Trata-se de medidas baseadas no Direito Administrativo e Penal que vêm se mostrando muito mais eficazes que a utilização do tributo como instrumento de intervenção no comportamento social.

Nem mesmo a reação contrária dos alcançados por essas normas foi tão forte a ponto de se tornar desaconselhável a adoção dessas medidas, relembrando nesse ponto o alerta feito por Alfredo Becker e apontado no início desse trabalho. Até porque as medidas em comento não resultaram na proibição do consumo dos produtos.

Caso se constate que outras medidas não vinculadas a normas tributárias tenham reduzido a níveis aceitáveis o consumo de produtos nocivos à saúde, independentemente da carga tributária incidente, ainda

estaria o Estado legitimado a desconsiderar alguns princípios tributários (dentre eles o do não-confisco) na utilização de tributos como instrumento voltado àquela mesma política? Não estaria o Estado se valendo de um mercado que busca desestimular para aumentar sua arrecadação?

São indagações que devem ser respondidas com base em casos e dados concretos, mas cujas formulações entendemos indispensáveis para a análise da efetiva legitimidade das normas tributárias tidas como extrafiscais.

Questão menos polêmica, mas também inerente à linha que aqui vem sendo desenvolvida, refere-se à matéria já apreciada pelo STF e relacionada ao momento de ocorrência do fato gerador do imposto de importação.

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 225.602-8/CE, o Excelso Tribunal entendeu que seria possível a majoração da alíquota do imposto de importação mesmo naqueles casos em que as mercadorias importadas já se encontravam embarcadas e a caminho do País, já que “o fato gerador do imposto considera-se ocorrido na data do registro na repartição aduaneira competente, da declaração apresentada pelo importador”.<sup>18</sup>

Embora naquele julgado tenham sido enfrentadas de forma mais acentuada as questões inerentes à possibilidade dos limites indicados no art. 153, §1º, da Constituição, serem estabelecidos por meio de lei ordinária (e não complementar), e do momento em que deve ser considerado como ocorrido o fato gerador do imposto de importação, o caráter extrafiscal desse tributo também foi ressaltado, a começar pelo Relator do julgado, Ministro Carlos Velloso, que assim fez constar em seu voto:

É dizer, no que concerne aos impostos de importação (...) a Constituição excepciona o princípio da legalidade relativamente à majoração da alíquota. É que tais impostos têm natureza extrafiscal. São mais instrumentos de realização de políticas governamentais e menos forma de arrecadação ou de ingresso de dinheiro nos cofres públicos. Dá-se, então, em razão da ressalva inscrita no citado §1º do art. 153, espécie de exceção mitigada do princípio da legalidade tributária.

Ora, se o aumento das alíquotas do imposto de importação se justificava por questões extrafiscais (aumento da competitividade dos produtos nacionais e conseqüente regulação da balança comercial), entendemos que deveria ter sido verificado se aquela majoração (implementada

<sup>18</sup> Vide p. 14 do voto proferido pelo Relator naquele julgado, Ministro Carlos Velloso.

pelo Decreto nº 1.343/94) acarretou alguma alteração nas operações já concretizadas, além do aumento da arrecadação do Estado (que não seria o objetivo principal da manipulação do imposto, conforme destacado pelo Ministro Velloso). Ou seja, se a norma buscava reduzir as operações de importação de determinados produtos ou aumentar o custo dessas operações, qual seria a justificativa de gerar seus efeitos sobre operações já realizadas?

Não se discute aqui o entendimento a que chegou o STF ao definir o momento efetivo da ocorrência do fato gerador do imposto de importação, mas a ausência de um dispositivo na norma extrafiscal que excepcionasse sua aplicação no que se refere àquelas operações já realizadas. Isto porque, da forma como definida pelo STF, o legítimo objetivo extrafiscal da norma não gerou qualquer efeito sobre as operações já realizadas e que ainda não haviam configurado o fato gerador do imposto de importação, remanescendo apenas os efeitos reflexos da norma inerentes ao aumento da arrecadação.

A finalidade extrafiscal não era possível de ser alcançada no que se refere às operações já concretizadas, o que retiraria a possibilidade de desconsideração do princípio da anterioridade para aqueles casos específicos.

Recorre-se novamente à doutrina de Schoueri para consolidar o entendimento ora defendido:

Quando se versa acerca de normas tributárias indutoras, entretanto, parece que a discussão deve assumir novas cores: a par da segurança jurídica, deve-se indagar acerca da eficácia das normas tributárias indutoras, em si. Tendo elas a função de modificar comportamentos do contribuinte, não podem elas atingir situações sobre as quais o contribuinte já não tem mais qualquer controle ou influência.<sup>19</sup>

Contra essas colocações, podem ser apresentados argumentos semelhantes àqueles deduzidos pelo Ministro Nelson Jobim ao proferir o seu voto no julgado em comento, *in verbis*:

Em relação ao fato gerador, Sr. Presidente, V. Exa. deixou muito claro. O imposto de importação é de política econômica, não é um imposto arrecadatório, e, no mais das vezes, o aumento ou a diminuição das alíquotas do imposto de importação diz respeito à competitividade interna, no mercado interno

<sup>19</sup> SCHOUEIRI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 271.

brasileiro, dos produtos nacionais com os produtos estrangeiros. O momento importante da importação é quando a mercadoria começa a entrar no País, e não quando foi adquirida no exterior, porque é exatamente neste momento que ela vai operar no sentido de política econômica, ou seja, a necessidade ou não de ter uma alíquota de dez, de vinte ou de trinta, considerando, principalmente, que essas alíquotas são graduadas normalmente para assegurar a competitividade do produto interno com o produto internacional e compensar, em alguns casos, subsídios indiretos ou diretos que os países de origem possam dar aos produtos que aqui venham a ser competidos.

Ou seja, entendeu o Ministro que apenas no momento da efetiva entrada do produto importado no País (ocorrência do fato gerador) é que deve ser analisada a necessidade de implementação de determinada política econômica que acarrete a alteração da alíquota do imposto de importação a ser considerada naquela operação.

Ocorre que, na maior parte dos casos, pode-se verificar uma das seguintes situações quando da efetivação da entrada de determinado produto no País: a) trata-se de matéria-prima ou de maquinário cujo custo da aquisição no exterior já fora considerado pelo importador ao planejar e considerar viável a operação; b) trata-se de produto cuja revenda já fora negociada e contratada pelo importador no mercado interno com base na carga tributária que tinha conhecimento quando da aquisição do produto no exterior; c) trata-se de bem de consumo importado até mesmo por pessoa física justamente porque constatou que o valor final da operação (incluindo a carga do imposto de importação até então incidente) a viabilizava.

Nessas não raras situações há que se questionar se o mercado interno estaria protegido do produto estrangeiro já adquirido pelo importador. Poderia o importador desfazer a operação já contratada e adquirir produto similar em território nacional? Seria possível ao importador simplesmente repassar o custo da majoração da carga tributária ao destinatário final da mercadoria importada e continuar em condições de competir no mercado interno em iguais condições?

A resposta negativa a essas questões se impõe e demonstra que os únicos resultados decorrentes da aplicação de alíquotas majoradas a operações já negociadas seriam o aumento da arrecadação do imposto de importação (os produtos importados entrarão de toda forma, já que a aquisição restou concretizada) e a verificação de um enorme prejuízo ao importador (que poderia, e esse seria o efetivo objetivo da norma



extrafiscal, ter deixado de efetuar a importação caso soubesse da elevada carga tributária que acompanharia a operação).

A proteção do mercado interno somente passará a ser verificada no que se refere às operações ainda não realizadas envolvendo o produto alcançado pela majoração, cuja aquisição no exterior certamente terá seu número reduzido em função do alto custo que passou a envolver a operação.

Isso sem considerar os argumentos inerentes à necessária observância da segurança jurídica e até mesmo do princípio da moralidade, que não serão analisados nesse trabalho por se encontrar limitado à demonstração de que as exceções a princípios como o da legalidade somente são aceitas quando a finalidade extrafiscal seja efetivamente buscada e possível de ser alcançada.

Entendemos relevantes tais considerações, uma vez que a doutrina já desenvolvida em torno da extrafiscalidade sempre destaca o objetivo principal da norma como parâmetro para a definição de seu caráter e, por conseguinte, para se aceitar, se identificado o intuito extrafiscal, a mitigação de alguns princípios tributários. Entretanto, nem tantas manifestações são verificadas no sentido de que seja auferido se aqueles objetivos que justificam a mitigação foram efetivamente alcançados ou, até mesmo, se eram ao menos possíveis de serem alcançados.

## 5 Conclusões

Como visto, já se encontra superada a questão da legitimidade da utilização de normas tributárias com finalidade distinta da mera arrecadação, sendo que, no Brasil e em diversos outros países, tal conclusão decorre do próprio Texto Constitucional.

Entendemos que as normas extrafiscais se encontram sujeitas aos mesmos princípios e limitações relacionados às normas veiculadas com o principal intuito de aumentar a arrecadação do Estado, embora sejam admitidas algumas mitigações em relação a essa sujeição, sendo que algumas determinações nesse sentido se encontram expressas na própria Constituição Federal.

Consideramos de suma relevância para a análise da legitimidade da mitigação das limitações ao poder de tributar, a verificação não só dos efetivos objetivos das normas apresentadas como extrafiscais, mas dos próprios resultados por elas obtidos, de forma a constatar se não se sobressaem os efeitos arrecadatórios da norma, o que acarretaria automaticamente

na necessidade de observância estrita dos princípios tributários da forma como se aplicam às normas dessa natureza (arrecadatórias).

As exceções previstas na Constituição acerca da legalidade e da anterioridade não devem ser aplicadas em todos os casos em que a norma tributária verse sobre os tributos indicados no art. 150, §1º, e art. 153, §1º, mas apenas naquelas situações em que aqueles tributos sejam efetivamente utilizados de forma regulatória, não sendo legítimas medidas adotadas pelo Executivo como a verificada no Decreto nº 6.339/2008, que majorou a alíquota do IOF sem observar o princípio da legalidade e com intuito reconhecidamente arrecadatório.

Por outro lado, experiências frustradas de utilização de tributos como instrumento de estímulo ou desestímulo de certas condutas devem ser reavaliadas, de forma a se verificar se a finalidade extrafiscal não está sendo suprimida pelos efeitos fiscais da norma.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

COSTA, Rafael Santiago. Tributação extrafiscal: necessidade de análise dos objetivos e resultados efetivos. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 7, n. 37, p. 193-210, jan./fev. 2009.