



A UTILIZAÇÃO DA EXTRAFISCALIDADE COMO INSTRUMENTO PARA EFETIVAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS.

Ane Michelina Dalbosco Battirola*¹

RESUMO: Realizado por meio de revisão bibliográfica, o texto propõe um aprofundamento nos estudos sobre a utilização da extrafiscalidade como instrumento para a efetivação de políticas públicas - especialmente em âmbito municipal, onde se evidencia um cenário de crescente rigidez orçamentária e escassez financeira. A justificativa na escolha do tema está na progressiva demanda de satisfação de direitos e garantias sociais fundamentais que enfrentam os entes locais sem contrapartida da União e dos Estados, gerando crises desencadeadas pela forma de federalismo fiscal e conclui que a utilização da extrafiscalidade tem previsão constitucional e pode ocorrer de forma extensiva e sistemática.

Palavras Chave: extrafiscalidade; orçamento público; direitos fundamentais; políticas públicas

THE USE OF EXTRAFISCALITY AS AN INSTRUMENT TO PROMOTE THE EFFECTIVENESS OF PUBLIC POLICIES

ABSTRACT: Through a bibliographic review, this article proposes further studies on the use of extrafiscality as an instrument to promote effectiveness in public policies – especially at the cities, in a scenario of budget rigidity and financial scarcity. The choice of this theme is justified by the progressive demand for fundamental social rights' satisfaction faced by the municipalities without the respective counterpart from the Union and the States, which generates crises due to the actual form of fiscal federalism and leads to the conclusion that the use of extrafiscality is constitutionalized and can be used in an extensive and systematic way.

Keywords: extrafiscality; public budget; fundamental rights; public policies

1 Introdução

A proposta desse trabalho acadêmico é a de aprofundar os estudos sobre a utilização da extrafiscalidade para a realização de políticas públicas. Há muitos fatores tanto de ordem financeira quanto de ordem política que deverão ser observados quando da utilização desse instrumento, os quais podem interferir e comprometer o processo de efetivação dessas políticas total ou parcialmente.

A escolha do tema se justifica pela constatação da crescente demanda de recursos financeiros dos municípios para financiar a efetivação de políticas públicas que garantam

*Auditora de Tributos. Especialista em direito tributário e constitucional. Mestranda em Direito na linha de pesquisa de ciências sociais pela UNOESC. Participante do GEP Desenvolvimento Local e Cidadania Participativa. anebattirola@uol.com.br





direitos fundamentais sem contrapartida da União e dos Estados, gerando crises desencadeadas pelo sistema de federalismo fiscal no qual estamos inseridos. Assim não basta elencar as políticas públicas necessárias ao desenvolvimento almejado de qualidade, mas também se deve arrazoar a necessidade na utilização da extrafiscalidade para essa efetivação, posto que tem se tornado cada vez mais evidente a elevada rigidez orçamentária e a baixa capacidade de autofinanciamento das administrações públicas municipais, fatos que dificultam a canalização de recursos para esses fins.

Antes de especificar a metodologia a ser utilizada, coube uma análise da metodologia jurídica aplicada às políticas públicas, pois o tema escolhido revela a sistematicidade de um estudo interdisciplinar que correlacione os conceitos dos direitos fundamentais sociais com os estudos em ciência política, administração pública, direito tributário e economia. Considerada a transversalidade do tema, o Direito e as Políticas Públicas são objetos de estudos condicionantes entre si, o que reflete na apreensão da sistemática da metodologia a eles aplicada.

Para a consecução dos objetivos propostos, o método adotado foi o dedutivo² com pesquisa baseada principalmente em procedimentos de revisão bibliográfica especializada, jurisprudencial e documental.

Diante da atual situação por que passam os Estados e os Municípios de escassez de recursos, de rigidez orçamentária e de limitações impostas pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LC101/2000)³, o aumento da arrecadação extrafiscal e a correta intervenção estatal surgem como ferramentas importantes apesar de sua complexidade, posto que exigem conhecimentos técnicos dos gestores e seus assessores para que não restem feridos documentos legais, evitando assim colisões com direitos fundamentais como liberdade, igualdade, moradia e propriedade.

Pode-se encontrar vasta área de publicações acerca desse tema no que tange à aplicação da extrafiscalidade para desenvolvimento de políticas públicas ambientais. Contudo, o que se propõe nesse texto é investigá-la em sentido mais amplo, como objeto de inclusão de políticas públicas também de outras naturezas.

² Orientação *in*: MEZZAROBBA; MONTEIRO, 2019, p.87-90.

³ A Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000), estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Prevê que a responsabilidade pressupõe a ação planejada e transparente, baseadas no cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita.



Considerando que a extrafiscalidade da norma tributária amplia os poderes do gestor público, garantindo assim uma amplitude maior em ações por parte do poder estatal que deve objetivar assegurar o desenvolvimento sustentável, essa intervenção econômica é balizada (limitada implicitamente) por quais princípios? A finalidade do interesse público permite ao gestor ferir esses princípios constitucionais e tributários? Existe como especificar, categorizar e hierarquizar a importância desses princípios quando considerados interesses da coletividade para implementação de políticas públicas?

Considerando que a utilização de normas indutoras deve ser viável e legal para que ocorra sua manutenção jurídica diante de conflitos, inclusive frente à lei de responsabilidade fiscal, torna-se de fundamental importância definir se a nobre finalidade de garantir direitos fundamentais pela implementação de políticas públicas instrumentalizada por meio da extrafiscalidade permite ou não o exercício interpretativo mais flexível, mitigando e até “sacrificando” alguns valores consagrados como princípios constitucionais e tributários.

Assim, salientando a importância da implementação de políticas públicas enquanto reflexo de toda uma fundamentação do Estado Contemporâneo, diante da escassez de recursos nas unidades federativas, as justificativas para esse estudo da viabilidade na utilização da extrafiscalidade surgem como um arranjo institucional legítimo na formulação, mecanização, continuação e implementação de políticas públicas sociais como efetivadoras de direitos fundamentais.

2 A escassez financeira e rigidez orçamentária nas cidades para a realização de políticas públicas

É notória a relevância social da necessidade de realização de ações - políticas públicas; seja pelo Estado, exclusivamente, seja com a participação da sociedade privada. As crescentes demandas judiciais para garantir tais direitos (judicialização) tem sido alvo de muitos estudos atuais e confirma que “*os direitos sociais são exigíveis porque são direitos positivados, são expectativas imperativas de atuação do Estado*” (STRAPAZZON; CAVALHEIRO, 2013, p. 239).

Nesse sentido, afirma Vicente de Paulo Barreto (2003, p. 109-110) que os direitos sociais têm conceito amplo, não sendo subsidiário de outros direitos, tampouco existindo para corrigir injustiças, mas assume posição e função de incorporar os direitos humanos a uma



dimensão necessariamente social, retirando-lhe qualquer caráter de “caridade” e apresentando-se como exigência moral e condição da sua normatividade.

Devido a sua característica de multifuncionalidade, os direitos fundamentais são classificados como sendo de defesa e de prestação, conforme também define Ingo Wolfgang Sarlet (1998, p. 234, 258-260). Porque é referido a um critério de valor, o conjunto desses direitos fundamentais é extremamente significativo e obrigatório juridicamente, pois explicita o princípio da dignidade da pessoa humana em seu fundamento. Por isso, “há de ser unidade axiológica, material, que funde e legitima o seu conteúdo normativo” (ANDRADE, 1987, p.113).

Os direitos fundamentais de natureza prestacionais são definidos como aqueles que o Estado deve garantir através de políticas públicas - programas específicos de ações governamentais com o objetivo de satisfazer as demandas básicas dos cidadãos. Portanto, aplicando-se um silogismo simples, inicialmente pode-se partir da ideia de que a realização de políticas públicas tem o propósito de efetivar direitos os fundamentais sociais.

Contudo, essa responsabilidade do Estado garantidor de direitos fundamentais sociais enquanto implementador de políticas públicas cada vez mais tem esbarrado no problema da falta de recursos / receitas.

Os governos, especialmente os municipais, enquanto responsáveis atualmente pela prestação de serviços sociais básicos cumulado ao crescimento da população urbana brasileira têm cada vez mais se deparado com o aumento das demandas por políticas públicas, tanto emergenciais quanto estruturais, e, de acordo com Rogério Luiz Nery da Silva (2012, p.62), não havendo resposta a essas demandas e expectativas sociais, iniciam-se crises de sustentação política.

Recolocar a administração pública como agente da complexa tarefa de atender as demandas sociais nas mais distintas áreas, ativamente participando do processo decisório das políticas permite, segundo Enrique Saravia, em sua tradução livre citando a visão de Aguilar Villanueva sobre a América Latina: “resgatar seu esquecido sentido clássico de governo, de bom governo (...)”. (AGUILAR VILLANUEVA, 1992, p. 8 *apud* SARAVIA, 2006, p. 27)

Implementar ações que resgatem a governança interventiva correta e necessária não é apenas um dever do Estado, mas se justifica pelo fato de que o cidadão tem o direito



fundamental à boa administração, com o devido aprofundamento na sindicabilidade enquanto controle de seus atos administrativos. (FREITAS, 2015, p. 216)

Políticas públicas devem ainda ser elaboradas com respeito aos princípios da precaução e da prevenção, conforme recente decisão do Supremo Tribunal Federal (ADPF 669)⁴; com elaboração de complexa agenda prévia, portanto. Nesse sentido, a planificação de uma escala de necessidades de acordo com as respectivas essencialidades justifica o estudo e o debate de forma relevante na academia com o objetivo de auxiliar os gestores públicos na busca pela efetividade dessas políticas para o desenvolvimento em todas as áreas de forma ordenada, desgentrificada e não causadora de exclusão social/socioespacial.

Nesse contexto, não basta elencar as políticas públicas necessárias ao desenvolvimento almejado com qualidade, mas também se deve arrazoar a necessidade na utilização da extrafiscalidade para essa efetivação, posto que tem se tornado cada vez mais evidente a elevada rigidez orçamentária e a baixa capacidade de autofinanciamento das administrações públicas (principalmente as municipais), fatos que dificultam a canalização de recursos para esses fins.

Na maior parte da primeira metade do século XXI, o dinamismo econômico impulsionava as receitas que os governos dispunham a fim de financiar as políticas públicas. O período posterior (desde o final da década de 1980) também demonstrou claramente uma fase de descentralização fiscal, processo que muitos autores definiram como “municipalização” porque sobre a ótica fiscal houve a ampliação sistemática de responsabilidades de gastos e das receitas disponíveis na maioria das unidades da federação⁵. (ALVES DA SILVA, 2000, p.7-8)

No entanto, esse quadro alterou-se significativamente a partir de 2011 devido à forte desaceleração econômica. Proporcionalmente observou-se a diminuição das receitas públicas acompanhada pela perda de dinamismo econômico e pelas desonerações tributárias adotadas pelo governo central (política anticíclica)⁶.

⁴ S.T.F. - ADPF 669 MC, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, julgado em 31/03/2020.

⁵ Respeitada a especificidade de cada localidade, pois o arranjo do federalismo fiscal brasileiro se caracteriza por grande desigualdade na distribuição de receitas públicas.

⁶ Sobre política anticíclica: Segundo a escola keynesiana o déficit público é o principal instrumento de política econômica para amenizar os efeitos do ciclo. Assim, durante a recessão, o governo deve intervir reduzindo tributos, promovendo a expansão do crédito e o aumento dos gastos, realizando investimentos capazes de estimular a economia. Desta forma, durante a recessão, o déficit público deve se expandir de modo a restabelecer o equilíbrio econômico (GADELHA, 2011, p. 795-796).



Essa “queda” na arrecadação de receitas próprias tem aumentado cada vez mais a dependência aos repasses de transferências, apresentando-se a cada exercício mais obstáculos ao financiamento do pretendido desenvolvimento sustentável e inteligente nas regiões e cidades brasileiras. Nos municípios, as receitas (próprias e oriundas de transferências legais e constitucionais) tem se apresentado muito voláteis, posto que suas bases de incidência dependem sensivelmente dos ciclos econômicos, enquanto seus gastos são na maioria fixos e obrigatórios.

Nesse sentido, reconhece-se o viés pró-cíclico da política fiscal⁷. Na medida em que os recursos se tornam mais escassos, evidenciam-se, na prática, vários problemas sociais causados pela desaceleração da execução de políticas públicas, descontinuando projetos e penalizando principalmente as políticas urbanas de moradia e de infraestrutura, porque na maioria dos municípios brasileiros são ainda priorizados investimentos em educação e saúde (GADELHA; DIVINO, 2013, p.712-716).

3 A relevância da extrafiscalidade como instrumento para a realização de políticas públicas

Sabe-se que os tributos existem como meio necessário para a efetivação dos fins sociais estatais, conforme afirma Hugo de Brito Machado (2007, p. 56): “*A tributação é, sem sombra de dúvidas, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais*”. A tônica do problema é que atualmente os esforços estão sempre concentrados na busca pela incidência de mais impostos ou pela recepção de mais recursos transferidos da União. A natureza arrecadatória (fiscal) dos tributos é sempre a mais evidente e muitas vezes é a única alternativa considerada pelos governantes.

Muitos doutrinadores vêm lançando um olhar mais amplo, definindo que o instituto da tributação sofreu mudança paradigmática porque abandona paulatinamente “*a visão meramente arrecadatória para uma moderna concepção de indutor de bem-estar social*” (RIBEIRO *et al.*, 2018, p.143).

⁷ Características pró-cíclicas: que variam conforme o movimento cíclico da economia, fato que compromete o planejamento do desenvolvimento pelos governos locais e que por esse motivo passam a necessitar de auxílios emergenciais sob a liberalidade do Poder Executivo Federal.



O Estado possui na sua atividade financeira um caráter instrumental, a cobrança de tributos. O instrumento da extrafiscalidade surge nesse contexto como consequência dessa forte tendência de reconhecer a atividade de arrecadação não apenas como uma atividade mediata do Estado, exclusivamente utilizada a suprir a manutenção do aparato estatal e destinada a saldar os gastos públicos previstos no orçamento, mas também como instrumento apto a contribuir para a consecução das finalidades essenciais do Estado, sinteticamente esculpidas no art. 3º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 - doravante CFRB/1988 e, expressa ou tacitamente, constantes em todo o texto da CFRB/1988 (FANUCCHI, 1976, p. 54 -55).

Essa função extrafiscal possui uma relação íntima com o conceito de desenvolvimento sustentável, inicialmente pensado no Brasil no âmbito ambiental. Contudo, em face aos princípios da solidariedade e o da dignidade da pessoa, a sustentabilidade apresenta diferentes dimensões além da ambiental: a social, a ética, a econômica, a jurídico-política e a tecnológica (ASSI; CAMPOS, 2013, p.39-40). A perpetuação da qualidade de vida deve ocorrer em todos os seus âmbitos, de modo a ser um espaço capaz de atender aos anseios das gerações por vir. A mera arrecadação financeira, assim, não se torna o centro da atividade tributária, mas sim a harmonização social, inserindo nesse contexto o uso racional dos recursos naturais. Urge assim “*A necessidade de implantação de um novo ciclo na gestão pública brasileira, de maneira a adicionar às políticas públicas a avaliação sistemática dos custos e benefícios líquidos, diretos e indiretos, assim como do custo-efetividade compreendida a sustentabilidade, ao lado da dignidade, como valor supremo e princípio de estatura constitucional*” (FREITAS, 2014, p.7).

Os impostos sobre operações de importação, exportação, produtos industrializados, operações financeiras e os exigidos em caso de guerra são tradicionalmente exemplos de tributos extrafiscais com finalidade de equilibrar a balança comercial, de desestimular o consumo de determinados produtos, de redistribuir melhor a renda, de intervir no mercado financeiro com o manejo adequado do IOF (Imposto sobre Operações Financeiras) e, ainda, obter recursos para fazer frente aos naturais desajustes econômicos causados por conflitos bélicos. A legislação do imposto de Renta e proventos de qualquer natureza permite o abatimento de verbas gastas em determinados investimentos tidos como de interesse social ou econômico, como o reflorestamento. Outro exemplo que entrelaça efeitos fiscais e extrafiscais



é o da Cide-Tecnologia⁸ (Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico), destinada a financiar (elemento fiscal) o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para Apoio à Inovação, com o objetivo de estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro (elemento extrafiscal) mediante a realização de programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centro de pesquisa e o setor produtivo.

Em abrangência municipal pode-se citar como exemplo da incidência da tributação extrafiscal a análise da localização e do uso do imóvel, podendo estes ser determinantes para a fixação das alíquotas do imposto sobre propriedade territorial urbana (IPTU). Outro exemplo é a diminuição de alíquotas sobre a prestação de serviços (ISS) relativo a serviços essenciais que devem ser prestados pelo Estado, estimulando a prestação desses serviços pela iniciativa privada, o que acaba desonerando e desobrigando o próprio ente estatal.

Apesar de estudos tímidos e potencial pouco ainda explorado, torna-se inegável a função extrafiscal dos tributos como valiosos instrumentos de políticas públicas. Dentro dessa perspectiva, segundo Daniel Cavalcante Silva (2007, p.98-99) essa ferramenta dá ao gestor público tanto a oportunidade de corrigir externalidades positivas e negativas, como incentivar geração de empregos, ser utilizada como instrumento para viabilizar reinclusão social de idosos e encarcerados, redistribuir renda e terra, fortalecer a economia local com políticas que incentivem a reinjeção local de valores gerados na região/município, orientar setores produtivos mais adequados aos interesses locais a fim de promover o seu desenvolvimento atentos às dificuldades logísticas (principalmente rodoviárias), etc. Os limites da utilização do tributo devem então ser analisados como mecanismos ordinatório, diretivo e indutivo.

Estudar a forma de utilização da extrafiscalidade passa necessariamente pela análise dos limites legais para utilização dos tributos com esses fins. Embora há muito tempo se discuta os institutos da fiscalidade, da extrafiscalidade e da parafiscalidade, pouco tem se avançado acerca do alcance de seus respectivos valores finalísticos desejados pelo legislador na lei tributária. Quando o Estado passa a atuar como indutor de condutas, não raramente essas ações estabelecem conflitos com princípios tributários como a segurança jurídica, a vedação ao confisco, a igualdade e ainda a capacidade contributiva. Embora Mauricio Saraiva de Abreu Chagas em sua obra entenda que no tocante à função extrafiscal ocorre uma flexibilização na interpretação dessas limitações, o autor mesmo reconhece a extrafiscalidade como *“medida que não pode ser adotada indiscriminadamente, sob pena de se estabelecer o*

⁸ A Cide-Tecnologia foi criada pela Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000.



arbítrio tão combatido ao longo de um extenso e conflituoso processo histórico” (CHAGAS, 2015, p.12).

O grande perigo no uso desse instrumento, portanto, quando sem fiscalização e controle, é o de levar à realização de uma função arrecadatória maior por si só, capitalista e não social, com danos econômicos e sociais que podem ser irreparáveis⁹.

4 A utilização da extrafiscalidade como instrumento de intervenção frente aos conflitos de princípios tributários e constitucionais

Ao tangenciar a jurisprudência americana e correlacioná-la à brasileira quando se utilizam alíquotas com objetivo seletivo ou punitivo (alíquotas percentuais progressivas ou regressivas) que variam segundo critérios relacionados com os objetivos na realização de políticas públicas, dirimem-se conflitos entre os direitos e garantias constitucionais da propriedade ou do exercício de profissões como manifestação do poder de polícia, desde que justificada a eficácia da medida em prol da segurança, saúde e bem-estar do povo (BALEIRO, 1995, p.177).

Hugo de Brito Machado sobre os princípios tributários da legalidade e anterioridade, quando mitigados à luz da finalidade extrafiscal, assim escreve:

“Assim, os defensores da utilização dos tributos com função extrafiscal dizem que estes devem ser flexíveis, no sentido de poderem ser alterados sem demora que decorreria da estrita obediência aos princípios constitucionais da tributação, especialmente aos princípios da legalidade e da anterioridade. Por isto é que esses princípios não se aplicam plenamente aos impostos ditos regulatórios, ou dotados de função extrafiscal (...)”. (MACHADO, 2010, p.49)

A instituição de tributos extrafiscais e condutas indutoras esbarra também no princípio da supremacia do interesse público. O referido princípio é aplicado admitindo que o

⁹ Um exemplo é a função extrafiscal do Imposto de Propriedade Territorial Urbano (IPTU) progressivo no tempo em atendimento à função social da propriedade, que surgiu com o propósito de privilegiar a construção de cidades sustentáveis, conceito que privilegia a ideia de igualdade e de justiça equitativa, com o desconcentramento de riqueza imobiliária. Contudo, quando não se atende as exigências fundamentais das cidades expressas nos respectivos Planos Diretores (leis municipais decorrentes da competência estabelecida no art.30, VIII da CB/88), o planejamento de política urbana constante na carta magna não é obedecido (arts. 182 e 183 da CB/88) e tem-se um problema não mais de Direito Administrativo, mas de Direito Urbanístico. Os problemas de ocupação desordenada do solo escancaram a “falha” ou “falta” de aplicação desses recursos adequadamente de forma direcionada aos fins a que se propuseram. A extrafiscalidade do IPTU progressivo tem o objetivo único de financiar a produção de espaços urbanos com meio ambiente sadio e condições dignas de vida, materializando a função social da propriedade, mas o que se percebe na prática é que esse instrumento geralmente é manipulado de forma que acaba por se tornar apenas mais uma fonte de receita própria para os municípios.



Estado requeira o sacrifício de cunho econômico de um indivíduo determinado, sempre na busca da concretização de fins de interesse coletivo.

Assim, o juízo de proporcionalidade a ser aplicado pelo administrador é necessário, pois é no conjunto de atos lícitos que exsurge a função extrafiscal do tributo, a fim de fomentar ou inibir condutas, promovendo a introjeção de valores em diferentes áreas (econômica, ambiental, social, agrária, urbanística, etc.).

Tem-se observado a crescente utilização dessas normas visando a proteção do meio ambiente (IPTU verde)¹⁰, o estímulo às manifestações culturais, a regulação do mercado econômico, a redução das desigualdades sociais, o incentivo às práticas desportivas, dentre tantos outros objetivos respaldados pela ordem constitucional.

Na Europa, a exemplo da doutrina tedesca, a doutrina italiana também apresenta estudos sobre o balanceamento entre conflitos de normas constitucionais e infraconstitucionais com a aplicação de princípios que regem os direitos fundamentais. Giorgio Pino (2006, p.2), do Departamento de estudo de política, direito e sociedade da Universidade de Palermo, em seu artigo '*Conflitto e bilanciamento tra diritti fondamentali. Una mappa dei problemi*', após mapear as diferentes doutrinas, defende que há uma ordem objetiva de valores (principiológica), uma hierarquia de princípios constitucionais de conteúdo essencial dos direitos¹¹.

Então, quando se pretende prestigiar situações sociais, política e economicamente valiosas ao bem-estar dos cidadãos, o caráter da extrafiscalidade é expediente aceito na doutrina jurídica em muitos países (polícia fiscal).

A Constituição Federal Brasileira, por sua vez, ao exigir lei específica para a concessão de benefícios fiscais (Art. 150, § 6º e 156, § 3º, III) confirma que a extrafiscalidade é constitucionalmente admitida, convergindo com os princípios tributário-constitucionais (SILVA, 2007, p.107). Em análise aos conflitos entre princípios constitucionais e tributários, há duas constatações importantes. A primeira é o fato de que sem a exacerbação de alguns tributos e/ou isenção de outros não se tem como praticar a extrafiscalidade. A segunda é a de que o princípio da capacidade contributiva, quando relacionado a impostos indiretos, já se

¹⁰ O IPTU verde é um incentivo fiscal que nasceu no intuito de estimular a consciência da preservação ambiental na população, utilizado em muitos municípios brasileiros por meio geralmente da concessão de descontos para o proprietário que construir ou reformar seu imóvel utilizando sistemas ambientais eficientes (captação e reuso de água, geração de energia limpa, tratamento de resíduos, utilização de materiais reciclados, etc.).

¹¹ Argumentos ao encontro da Teoria dos Direitos Fundamentais de Robert Alexy (2002).



apresenta extremamente injusto (desigual) na legislação atual, independente da ação extrafiscal.

Em relação à jurisprudência pátria, constata-se que o Supremo Tribunal Federal já se posicionou no sentido de que o tributo extrafiscal prepondera em alguns casos sobre os princípios tributário-constitucionais¹², utilizando-se como pano de fundo a análise sob a ótica de um princípio constitucional implícito: o da proporcionalidade ou da proibição do excesso, o qual desdobra-se nos seguintes aspectos: legitimidade dos fins (relevância constitucional dos fins buscados), efetividade do meio (ser um meio capaz de realizar o fim constitucionalmente legítimo), imprescindibilidade do meio (excluídos outros meios, ou seja, outros meios não se mostram tão eficientes quanto à extrafiscalidade) e, por fim, a razoabilidade ou proporcionalidade no sentido estrito (o sacrifício exigido deve estar em relação direta com a finalidade objetivada). Dessa forma não restam violados outros princípios que, a *prima facie*, seriam tomados como absolutos.

Em relação à capacidade contributiva mais especificamente, o Supremo Tribunal Federal tem decidido que não se pode exigir isonomia quando se fala de isenções extrafiscais de natureza incentivadora¹³, pois o objetivo é o de compensar ou minorar desigualdades derivadas de outros fatores. A isenção para corrigir discriminações (o que parte da doutrina define como “desisonomia seletiva”) é permitida, desde que não seja utilizado critério arbitrário e que sejam devidamente justificadas as razões de ordem econômica e/ou social.

Observados os elementos principiológicos expostos, ressalta-se que além de adequar suas metas de desenvolvimento de acordo com o equilíbrio entre receitas e despesas, o desenvolvimento de uma política tributária que fomente o desenvolvimento regional ou local deve possuir o respectivo projeto de lei orçamentária, acompanhado de demonstrativo regionalizado dos efeitos decorrentes de isenções, anistias, remissões e outros benefícios de natureza tributária e financeira (art. 165, par. 6º / CF). Assim, atento à LC 101/2000, o gestor público tem a faculdade de renunciar receitas concedendo ou implementando benefícios fiscais de natureza tributária desde que elabore uma estimativa do impacto orçamentário-financeiro (art. 14). A “renúncia de receita” deve ter sido considerada na Lei Orçamentária e deve restar comprovado que não afetará as metas de resultados fiscais ou então, estar acompanhada de medidas de compensação.

¹² A exemplo: ADI 1276/SP. Relatora: Ministra Ellen Grace. Tribunal Pleno. DJ 29/11/2002.

¹³ A exemplo: RE 199619/PE. Relator: Ministro Maurício Corrêa. Segunda Turma. DJ 23.11.1996.



5 Conclusões

A capacidade de atuar do Estado depende necessariamente de sua capacidade financeira e autonomia de intervenção, fatos que demonstram que a tributação fiscal e a extrafiscalidade assumem um papel especialmente relevante no Estado Social, pois delas depende a primeira forma de redistribuição. Sem isso não podem ser criadas as condições para a proteção do mínimo existencial. Nesse sentido, abordando a existência de custos para a garantia de direitos, resumido na ideia de que “*é clichê cogitar de direitos absolutamente isentos de custos econômicos ou sociais*” (SCHNEIDER; NERY DA SILVA, 2016, p. 64).

A interpretação ao texto constitucional, diante da necessidade de impor tributos extrafiscais ou para atendimento de qualquer outra política social ou econômica é, portanto, extensiva e sistemática, posto que fatalmente decorrerá da atividade tributária do Estado na busca de seus conhecidos fins: harmonia entre tributação e orçamento público (arts. 145 ao 169 da CFRB/1988), atuação social do Estado (arts. 193 ao 232 da CFRB/1988), observando sempre o plano de desenvolvimento econômico sustentável (arts. 170 ao 192 da CFRB/1988).

A existência na Constituição Federal Brasileira de regras imunizantes e a permissão para instituição também pelos demais entes tributantes de regras isentivas denotam que no âmbito constitucional existe a previsão da extrafiscalidade como instrumento tributário para obtenção de finalidade não arrecadatória, para a realização de outros valores socialmente relevantes e constitucionalmente consagrados e para garantir liberdades e direitos individuais via exoneração de tributos.

Assim, embora ainda pouco utilizada, em um ambiente de permanente necessidade de fortalecimento do autofinanciamento dos municípios e estados brasileiros, a extrafiscalidade surge não apenas como uma ferramenta alternativa para auxiliar nesse desequilíbrio, mas também como instrumento de redução de desigualdades sociais provocadas pelo não atendimento das demandas públicas, em meio a atividade regulatória/interventiva que o Estado deve ter a fim de promover o desenvolvimento contínuo e ordenado.

O gestor público passa a avaliar outros interesses que não sejam os de simples arrecadação de recursos financeiros, utilizando-a como instrumento útil estatal disponível de interferência na economia, na estimulação de novas atividades, na proteção da indústria nacional, para evitar o desemprego, reprimir a inflação, desestimular o consumo de



determinados bens, induzir o uso da propriedade de acordo com sua função social e também como mecanismo de política pública ambiental, dentre outros objetivos.

A constatação de que essa intervenção estatal “esbarra” em princípios constitucionais e tributários levou à análise da jurisprudência, que avaliza a relativização legal desses princípios para o alcance de um “bem maior”; ou seja, ocorre uma flexibilização da interpretação dessas limitações quando se trata da função do tributo na concepção de indutor de bem-estar social.

Logo, de acordo com o Supremo Tribunal Federal, sob o prisma do Direito Econômico, as ações extrafiscais arrecadatórias e/ou interventivas de maneira geral devem obedecer ao princípio da proporcionalidade ou proibição do excesso, estabelecendo o que o Tribunal determina como forma de justiça equitativa, a preconizada *justice for fairness* de John Rawls¹⁴. Assim, realizada a ponderação entre os princípios e/ou bens constitucionalmente protegidos, considerados os princípios tributários envolvidos, conclui-se que a medida adotada deve repelir vícios substanciais que possam ocorrer em decorrência de sua utilização injustificada, de forma discricionária, sem os critérios que avaliam o juízo de adequação ou idoneidade, de necessidade e o princípio da proporcionalidade em sentido estrito.

Para uma adequada avaliação da legitimidade do privilégio concebido à uma ação extrafiscal deve-se medir se o seu objetivo final é legítimo, se os meios escolhidos para essa ação são legítimos, imprescindíveis e efetivos e, por fim, se há uma proporcionalidade direta entre o fim que se busca e o sacrifício que se está exigindo.

Dada a complexidade do procedimento, a importância desse estudo se revela ainda maior quando se constata que a falta de assessoria técnica adequada feita por profissionais que avaliem as condições de adequação e necessidade desse instrumento acarreta na má escolha de políticas públicas e na má interpretação da situação financeira e orçamentária dos entes federativos, resultando em intervenções estatais que desencadeiam problemas não apenas econômicos, mas sociais em via reflexa. Em suma, além de não ocorrer a satisfação das

¹⁴ Utilizado o conceito de John RAWLS (2000, pp.01-57), para o qual o objeto primário da justiça “*é a estrutura básica da sociedade (...), a maneira pela qual as instituições sociais mais importantes distribuem direitos e deveres fundamentais e determinam a divisão de vantagens provenientes da cooperação social*” (2000, p. 07-08) e “*(...) os princípios da justiça para a estrutura básica da sociedade são o objeto do consenso original*”. Pessoas livres, racionais e preocupadas em promover seus interesses aceitam esses princípios numa posição de igualdade como definidores dos termos fundamentais de sua associação. Esses princípios regulam os acordos subsequentes – essa maneira de considerar os princípios da justiça denomina-se justiça como equidade (2000, p. 12).



demandas pelo desenvolvimento sustentável e inteligente, o poder exercido pelo Estado pode desvirtuar a sua finalidade precípua, fazendo com que perca seu caráter socializante e agregando mais valores a pagar na conta do Contribuinte.

Assim, apesar do fundamento constitucional, legal e doutrinário para a utilização da extrafiscalidade, é necessário que se faça a interpretação dos mandamentos normativos e capacitação dos técnicos dos setores de planejamento público, que normalmente não têm força política e administrativa para propor medidas de impacto em matéria tributária. Os programas sociais, na sua maioria, são desvinculados da política de arrecadação tributária. São raros os exemplos, no Brasil, de Municípios e Estados que manejam seus instrumentos tributários para fins extrafiscais. Os agentes políticos e os servidores responsáveis pela arrecadação tributária têm trabalhado apenas com a meta e missão de aumentar as receitas próprias.

Pensar nos investimentos dos recursos para a garantia da subsistência - pensando na satisfação do mínimo existencial é dever da administração pública e pauta as atuais agendas de políticas públicas¹⁵. Assim, a extrafiscalidade se apresenta como ferramenta complexa e útil que precisa a ser estudada em uma perspectiva de ciência política e financeira por possuir uma função mais ampla e híbrida, porque além da arrecadatória pode ser utilizada para impor limites à expansão do poder econômico e ao aumento da desigualdade, desde que os mecanismos de controle e de fiscalização promovam a transparência dos fluxos financeiros e considere variáveis também sociais: éticas, culturais e comportamentais.

6 Referências bibliográficas

ALEXY, Robert. **Constitucionalismo Discursivo**. Tradução/Organização de Luís Afonso Heck. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

ALEXY, Robert. **Direitos Fundamentais, Ponderação e Racionalidade**. Revista de Direito Privado, n. 24. São Paulo, 2005, p. 340 e ss.

ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, pp. 111-114.

ALVES DA SILVA, Rosângela Vianna. **Descentralização e municipalização: a redefinição do papel do estado no âmbito local**. ANPAD – Associação Nacional de pesquisa e pós-graduação em administração, 2000. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/enanpad2000-adp-425.pdf> Acessado em: 07/05/2020.

¹⁵ Ricardo Lobo Torres (2009, p.70) afirma que o *status* adquirido de dignidade e as condições materiais da existência não podem retroceder aquém de um mínimo, do qual nenhum indivíduo, independente de sua condição, pode ser privado.



ANDRADE, José Carlos Vieira de. **Os direitos fundamentais na Constituição portuguesa de 1976**. Coimbra: Almedina, 1987, p. 101-127.

ANFIP – Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil. 30 de abril de 2019. **A Previdência Social e a Economia dos Municípios**. Disponível em: <https://www.anfip.org.br/?s=A+Previd%C3%A2ncia+Social+e+a+Economia+dos+Munic%C3%ADpios>. Acessado em: 10 julho, 2020.

ASSI, Morgana; CAMPOS, Eduardo Erivelton. **As dimensões da sustentabilidade em face ao princípio da dignidade da pessoa humana como direito fundamental**. Justiça do Direito. V.27, n. 1, jan/jun. 2013, p.34-52.

BALEEIRO, Aliomar. **Introdução à ciência das finanças**. 4 ed., atualizada por Flávio Bauer Novelli, Rio de Janeiro: Editora Forense, 1995, p.175-184.

BARRETO, Vicente de Paulo. **Reflexões sobre os direitos sociais**. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). **Direitos fundamentais sociais: estudos de direito constitucional, internacional e comparado**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

BARROS E CASTRO, Marco Tulio de; MELLO, Maria Tereza Leopardi. **Uma Abordagem Jurídica De Análise De Políticas Públicas**. *Revista de Estudos Empíricos*, v. 4, n. 2, 2017.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BRASIL. Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. **Lei de responsabilidade fiscal (LRF)**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Lei/L13473.htm>. Acesso em: 10 abril, 2020.

BUCCI, Maria Paula Dallari. **Direito Administrativo e Políticas Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 241.

BUCCI, Maria Paula Dallari. **Notas para uma metodologia jurídica de análise de políticas públicas**. In **Políticas públicas: possibilidades e limites**, organizado por Cristiana Fortini, Júlio César dos Santos Esteves e Maria Teresa Fonseca Dias. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 225-260.

BUCCI, Maria Paula Dallari. **Fundamentos para uma teoria jurídicas das políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2017.

CHAGAS, Mauricio Saraiva de Abreu. **O Tributo e as Políticas Públicas**. Belo Horizonte, D'Plácido, 2015.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do tributo e da exoneração tributária**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p.150-172.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

FREITAS, Juarez. **As Políticas Públicas e o Direito Fundamental à boa administração**. Porto Alegre- PUCRS: *Revista de Pós-graduação em Direito da UFC*, v.35.1, jan./jun. 2015, p.195-217.





FREITAS, Juarez. **Direito à cidade sustentável**: Agenda Positiva. Belo Horizonte: Int. Públ. – IP, ano 22, nº 119, jan./fev. 2020, p. 15-25.

FREITAS, Juarez. **Direito Administrativo e o Estado Sustentável**. Revista Direito à Sustentabilidade – UNIOESTE, v. 1, n. 1, 2014, p.7-19.

GADELHA, Sérgio Ricardo de Brito. **Política fiscal anticíclica, crise financeira internacional e crescimento econômico no Brasil**. Revista de Economia Política, vol. 31, nº 5 (125), Edição especial/2011, p. 794-812.

GADELHA, Sérgio Ricardo de Brito; DIVINO, José Angelo. **Uma Análise da Ciclicidade da Política Fiscal Brasileira**. São Paulo: Estud. Econ., vol. 43, n.4, p.711-743, out./dez. 2013, p.711-743.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p.208-222.

LOWI, Theodore J. **Four Systems of Policy, Politics and Choice in: Public Administration Review**. Vol. 32, No. 4. (Jul. - Aug., 1972). Disponível em: <http://www.platonicmedia.co.uk/wp-content/uploads/2011/02/Lowi_1972PAR.pdf>. Acesso em: 02 junho 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MARTINS, Roberta S. **Da função extrafiscal dos tributos**. Disponível em: <<http://www.cpgls.pucgoias.edu.br/7mostra/Artigos/SOCIAIS%20APLICADAS/DA%20FUN%20C3%87%20C3%83O%20EXTRAFISCAL%20DOS%20TRIBUTOS.pdf>>. Acesso em: 07 de maio, 2020.

MEZZARROBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. **Manual de Metodologia da Pesquisa no Direito**. São Paulo: Saraiva, 4. ed. , 2008, p. 159-160.

MEZZARROBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. **Manual de Metodologia da Pesquisa no Direito**. 8 ed. rev. atual, São Paulo: Saraiva, 2019, 360p.

NERY DA SILVA, Rogério Luiz. **Políticas públicas e administração democrática**. Florianópolis: Sequência – Publicação do Programa de Pós-graduação em Direito da UFSC, v.33, n.64, jul. de 2012, p. 57-84. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2012v33n64p57>. Acessado em: 12 de junho, 2020.

PINO, Giorgio. **Conflitto e bilanciamento tra diritti fondamentali**. Una mappa dei problemi. In: *Etica & Politica / Ethics & Politics*, VIII (2006) 1, pp. 1-57. Disponível em: <<http://www1.unipa.it/gpino/Conflitto%20e%20bilanciamento.pdf>>. Acesso em 03 setembro 2019.

RAWLS, J. **Uma Teoria da Justiça**. Trad. Almiro Pisetta e Lenita M.R.Esteves. São Paulo: Martins Fontes, cap. 1. 2000, p.01-57.

REZENDE, Fernando e CUNHA, Armando. **Rigidez Orçamentária e Investimento Público**. In: *Disciplina fiscal e qualidade do gasto público: fundamentos da reforma orçamentária*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2005.



RIBEIRO, Maria de Fátima; NUNES, Geilson; ALMEIDA, Patrícia Silva de. **O desenvolvimento dos direitos fundamentais através da tributação**: políticas públicas como fomento do bem-estar social. Belo Horizonte: Meritum, v. 13–n. 128-146, Jan./Jun. 2018. Disponível em: file:///C:/Users/user/AppData/Local/Temp/5827-19172-1-PB.pdf. Acessado em: 10 de julho de 2020.

SARAVIA, Enrique. **Introdução à Teoria da Política Pública**. In: SARAVIA, Enrique; FERRAREZI, Elisabete (Org.). *Políticas públicas*: coletânea. Brasília, DF: ENAP, 2006, 2v. (vol. 1, p.21-42).

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.

SCHNEIDER, Yuri e NERY DA SILVA, Rogério Luiz. **A exigibilidade dos direitos sociais no arranjo federativo brasileiro**. Série Direitos Fundamentais Sociais: Estado, políticas públicas e instrumentos jurídico-democráticos de efetivação de direitos fundamentais sociais. Chapecó: Editora Unoesc, 2016, p.63-89.

SILVA, Daniel Cavalcante. **A finalidade extrafiscal do tributo e as políticas públicas do Brasil**. Brasília: Prismas: Dir. Pol. Pub. E Mundial, v.4, n.1, jan/jul. 2007, p. 98-122.

SMITH, Neil. **Gentrificação, a fronteira e a reestruturação do espaço urbano**. Tradução: Daniel de Mello Sanfelici. São Paulo: GELOUSP – Espaço e Tempo, nº 21, 2007, p. 15-31.

SMITH, Neil. **Gentrification and uneven development**. Economic Geography vol. 58, nº 2, abril de 1982, p. 139-155.

S.T.F. – Supremo Tribunal Federal. **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) n.669/2020 MC**. Relator(a): Min. Roberto Barroso. Brasília – D.F., julgado em 31/03/2020. Dje nº 82, divulgado em 02/04/2020.

STRAPAZZON, Carlos Luiz; CAVALHEIRO, Andressa Fracaro. **Nova fase dos direitos de seguridade social: um recomeço**. In: STRAPAZZON, Carlos Luiz; SERRAMALERA, Mercè Barcelò. *Direitos Fundamentais em Estados Compostos* (Org.). Chapecó: Unoesc, 2013, p.231-266.

STRAPAZZON, Carlos Luiz; QUADROS, Francielly Glovacki de. **A exigibilidade dos direitos sociais: uma primeira análise da teoria de Christian Courtis**. In: BATISTA, Gustavo Barbosa de Mesquita; GONÇALVES, Rogério Magnus Varela; STRAPAZZON, Carlos Luiz (Coord.). *Direitos sociais e políticas públicas I*. Florianópolis – SC: Conpedi, v.1, 2014.

THEODOULOU, Stella Z.; CAHN, Matthew A. (Org.). **Public policy: the essential readings**. Part 2: Making public policy. Upper Saddle River, New Jersey: Prentice Hall, 2005.

THEODOULOU, Stella Z. **Public policy: The essential readings**. Upper Saddle River: Prentice Hall, 1995. p.140-153

TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro. Editora Renovar, 2009.

VILLANUEVA, Aguilar Luis F. **La hechura de las políticas**. México: Porrúa, 1992.