

A Extrafiscalidade Como Política Pública Garantidora dos Direitos Fundamentais

Flávia Carvalho Mendes Saraiva

Mestre em Planejamento em Políticas Públicas - UECE

Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça

Doutora em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco - UFPE

Professora do Curso de Graduação em Direito da Universidade de Fortaleza (UNIFOR/CE)

Resumo

O presente artigo tem o escopo de analisar a questão da extrafiscalidade como política pública que garante os direitos fundamentais. Sabe-se que direitos fundamentais prestacionais demandam do Estado a realização de despesas públicas, estas lastreadas pela arrecadação implementada pelo ente estatal, em grande parte, pelo recolhimento de tributos, em que temos os tributos com uma função fiscal. Ocorre que nem sempre um maior volume de arrecadação representa melhor oferta de serviços públicos: será demonstrado que a extrafiscalidade – utilização das exações estatais com o objetivo de intervir no comportamento dos particulares – é ferramenta eficiente para a consecução dos direitos fundamentais.

Palavras-chave: Extrafiscalidade, políticas públicas, direitos fundamentais.

Abstract

The present search has the scope to analyse the question about extrafiscality, if it can be used for the guaranteed of fundamental rights that the Brazilian government wants to do: it is known that some fundamental rights require the State to dispend public spending, because the state entity has a material support, in large part, for the collection of taxes, where taxes have to use tax function. That is not always a greater volume of storage is better provision of public services: it will be shown that extrafiscality - use of taxes to stimulate the behavior of individuals - is efficient tool for the achievement of fundamental rights.

Key words: extrafiscality, public policy, fundamental rights.

Introdução

A tributação é instrumento de intervenção do Estado na economia, sendo a extrafiscalidade instrumento hábil para este fim. Ressalte-se a necessidade do Estado em praticar estas intervenções, principalmente quando as ações do mercado impactam sobre os cidadãos, causando assim as externalidades, denominadas positivas, quando os efeitos são benéficos, ou negativas, caso os efeitos sejam maléficos. A extrafiscalidade neste viés, enquadra-se como uma política pública de intervenção estatal na economia, principalmente com a finalidade de garantir que estas externalidades não causem danos à terceiros, proporcionando, assim, a proteção aos direitos e garantias fundamentais previstos na Constituição Federal.

Quanto aos aspectos metodológicos, a pesquisa desenvolvida neste trabalho foi bibliográfica, de caráter qualitativo e exploratório, onde o tema fora abordado a partir de uma consulta à literatura nacional e estrangeira, com base em material já elaborado, principalmente de livros e artigos científicos, além de instrumentos normativos, tais como a Constituição Federal, Leis, decretos, instruções normativas e portarias, nas seguintes áreas do direito: Direito Constitucional, Direito Tributário, Direito Administrativo, Direito Financeiro, e das Ciências Econômicas, a partir da Análise econômica do direito, para discorrer sobre a relação entre as externalidades e a extrafiscalidade.

Assim, este artigo busca debater o caráter extrafiscal da tributação como uma política pública utilizada como instrumento de proteção e garantia dos direitos fundamentais. A partir desta discussão, repensa-se a atuação do Estado, já que a tributação não se resume apenas a instrumento arrecadatório, partindo-se para a visão de que deve percebê-la com finalidade político-social, devendo o tributo também ter uma função social. Portanto, faz-se necessário analisar o papel da extrafiscalidade como ação afirmativa, como política pública e de sua viabilização, e como instrumento garantidor dos direitos fundamentais.

1. Extrafiscalidade como ação afirmativa

Em seu artigo 3º, a Constituição Federal de 1988 se propõe a reduzir as desigualdades sociais. Com este objetivo, o legislador constituinte reconheceu a sociedade brasileira como desigual e discriminatória, e entendeu que, para obter a igualdade material, deve o Estado assumir uma postura ativa para efetivação exigida pelo texto constitucional, estabelecendo como dever combater a desigualdade e todas as práticas discriminatórias que

a compõe. Ao estipular como princípio do estado democrático brasileiro de direito a igualdade, o Estado compromete-se a atuar de forma ativa na eliminação ou na redução destas desigualdades.

Assim, enquadra-se neste plano de intervenção as ações afirmativas. Segundo Barbosa (2001, p.132), são consideradas políticas públicas voltadas para a efetivação do princípio da igualdade, que passa a ser não apenas um princípio, mas um fim a ser buscado pelo Estado. De natureza multifacetária, não podem ser consideradas apenas como políticas governamentais anti discriminatórias (como por exemplo, a Lei de Cotas ¹). Também se referem a políticas onde o Estado deve propor, acima de tudo, a conscientização da sociedade e das lideranças que a compõe, incluindo-se as políticas, da existência desta desigualdade, buscando acabar com as práticas discriminatórias enraizadas no seio da sociedade brasileira, formada historicamente e contaminada culturalmente pela exploração e escravidão das minorias, buscando assim a inclusão daqueles que há séculos, são esquecidos, explorados e marginalizados, praticando assim, o que de acordo com Barbosa (2001, p.135), denomina-se de “desigualação positiva”. Ao promover a igualação jurídica entre todos os indivíduos, o Estado também promove uma igualação social, política e econômica. Para Joaquim Barbosa, o Estado deve agir afirmativamente, ou seja

[...] ter consciência desses problemas e tomar decisões coerentes com o imperativo indeclinável de remediá-los. Além da vontade política, que é fundamental, é preciso colocar de lado o formalismo típico da nossa praxis jurídico-institucional e entender que a questão é de vital importância para a legítima aspiração de todos de que um dia o País se subtraia ao opróbrio internacional a que sempre esteve confinado, e ocupe o espaço, a posição e o respeito que a sua história, o seu povo, suas realizações e o seu peso político e econômico recomendam. (2001, p. 139)

As ações afirmativas, neste contexto, representam tudo aquilo que a CF/88 traz como fundamento de validade da República Federativa do Brasil. Portanto, possuem plena aplicabilidade constitucional, ao constituírem normas de caráter autoaplicável presentes nos artigos 2º, 3º, e 5º da CF, além de estarem previstas como obrigações do Estado, no que diz respeito a promoção dessas medidas. Porém as ações afirmativas não podem ser instituídas de qualquer forma. Dworkin (2005, p. 606) determina a existência de três critérios para a

1 Lei nº 12.711/2012, que garante a reserva de 50% das matrículas por curso e turno nas universidades federais e institutos federais de educação, ciência e tecnologia a alunos oriundos integralmente do ensino médio público, em cursos regulares ou da educação de jovens e adultos.

propositura de ações afirmativas. Primeiro estabelece o fator **justiça**, ao compreender que a ação afirmativa deve ser criada para corrigir uma situação de exclusão social. O segundo critério estabelecido é o da **adequação**, ao estabelecer que a medida deverá ser adequada para a correção daquela exclusão. E o terceiro critério é o da **eficiência**, pois a medida deverá efetivamente reduzir ou exterminar a exclusão.

No contexto do direito tributário, podemos vislumbrar as ações afirmativas principalmente com a utilização dos tributos como instrumento de promoção da inclusão social, ao estimular determinados comportamentos da sociedade e da iniciativa privada. Logo, a extrafiscalidade torna-se instrumento de ação afirmativa a partir do momento em que, através da concessão de benefícios fiscais para as empresas que aderirem a política de ação afirmativa, por exemplo, o Estado estimula a iniciativa privada a dar emprego ou reduzir preços, por exemplo. Desta forma, a intervenção estatal se dá com o objetivo não apenas de intervir no mercado, mas com o fim de promover a igualdade.

A partir destas ações, torna-se possível o processo de redistribuição de riquezas, observando-se a efetivação da justiça fiscal. Compreende-se a extrafiscalidade como ação afirmativa, pois esta incentiva, através da tributação (renúncia fiscal), a possibilidade de inclusão social. Neste caso, deixa o tributo de ser instrumento de exclusão para ter sua função social presente, já que se torna instrumento de erradicação da discriminação e de mudança social, reflexos desta busca pelo fim das desigualdades.

O artigo 150, II, da CF² é um exemplo da busca pela igualdade material, ao proibir em seu texto tratamento desigual aos contribuintes que se encontram em situação semelhante. Torres (2006, p.78) esclarece que as discriminações fiscais odiosas, consideradas aquelas que excluem o contribuinte da regra tributária de forma desproporcional e desarrazoada, não levando em consideração sua capacidade contributiva, devem ser consideradas como uma ofensa aos direitos humanos. Portanto se expressaria a justiça fiscal na proibição de privilégios odiosos e na proibição de discriminação fiscal desarrazoada, pois aumentariam a desigualdade entre os contribuintes. De forma não exaustiva, estabelece-se aqui alguns exemplos de políticas extrafiscais correspondentes a ações afirmativas presentes no ordenamento jurídico brasileiro.

Assim, deve o Estado promover políticas públicas de inclusão destes cidadãos, viabilizando principalmente políticas públicas que proporcionem o acesso à cidade (acessibilidade), saúde, educação, e a cultura, através de ações que objetivem garantir os direitos dos portadores de necessidades especiais. A concessão desta isenção possibilita a melhora

2 Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

da autoestima e dá maior possibilidade de locomoção (acessibilidade), dando assim ao portador de necessidades especiais a possibilidade de proporcionar a equiparação de oportunidades, o aumento da interação destas pessoas com a sociedade e com a cidade/meio ambiente onde vivem.

Um exemplo de extrafiscalidade como ação afirmativa é a isenção de COFINS, do PIS/PASEP, da CSLL e do IRPJ, prevista no artigo 8º da Lei no. 11.096/1995³, para as instituições que aderirem ao Programa Universidade para Todos – PROUNI. Aqui, vemos uma ação afirmativa que possibilita o acesso à educação para aqueles que, possivelmente, não teriam acesso ao ensino superior, seja na rede pública, por conta da pequena quantidade de vagas ofertadas e da alta e desleal concorrência, e no caso da rede privada em razão dos altos preços das mensalidades praticados pelo mercado.

O PROUNI é um programa do Ministério da Educação criado com o objetivo de fornecer aos estudantes que querem cursar o ensino superior bolsas de estudo integrais (para alunos com renda familiar mensal per capita que não exceda o valor de até 01 (um) salário-mínimo e 1/2 (meio), e bolsas parciais de 50% ou 25% (para alunos com renda familiar mensal per capita que não exceda o valor de até 03 (três) salários-mínimos) em instituições privadas de ensino superior. É dirigido para qualquer brasileiro, deste que este não possua diploma de curso superior e que sua renda per capita máxima não seja superior a três salários mínimos. Podem ser beneficiários do programa egressos do ensino médio público ou da rede particular na condição de bolsistas integrais, desde que obedeçam às condições pré-estabelecidas (principalmente a renda). Importante também esclarecer que o PROUNI reserva parte das bolsas para aqueles que se declararem afrodescendentes, indígenas e para os portadores de necessidades especiais.

Para ilustrar-se, conforme dados da Receita Federal do Brasil, a renúncia fiscal apurada no ano de 2005 foi de R\$106,7 milhões de reais⁴. Já no ano de 2009, a renúncia

3 Art. 8º A instituição que aderir ao Prouni ficará isenta dos seguintes impostos e contribuições no período de vigência do termo de adesão: (Vide Lei nº 11.128, de 2005); I - Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas; II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, instituída pela Lei no 7.689, de 15 de dezembro de 1988; III - Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social, instituída pela Lei Complementar no 70, de 30 de dezembro de 1991; e IV - Contribuição para o Programa de Integração Social, instituída pela Lei Complementar no 7, de 7 de setembro de 1970. § 1º A isenção de que trata o caput deste artigo recairá sobre o lucro nas hipóteses dos incisos I e II do caput deste artigo, e sobre a receita auferida, nas hipóteses dos incisos III e IV do caput deste artigo, decorrentes da realização de atividades de ensino superior, proveniente de cursos de graduação ou cursos sequenciais de formação específica. § 2º A Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda disciplinará o disposto neste artigo no prazo de 30 (trinta) dias. § 3º A isenção de que trata este artigo será calculada na proporção da ocupação efetiva das bolsas devidas. (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

4 Fonte: SISPR OUNI de 01/11/2007

fiscal foi de R\$ 530.599.079 milhões de reais, tendo sido no ano de 2011, uma renúncia de R\$ 666.287.785 milhões de reais. Já no ano de 2016, a renúncia fiscal girará em torno R\$ 1,27 bilhão⁵. E quais os resultados desta política pública? Segundo Ronaldo Mota, Secretário de Educação Superior SESu/MEC, o ENADE de 2006, demonstrou que os bolsistas do PROUNI obtiveram as melhores notas em 14 das 15 áreas do conhecimento avaliadas que permitiam comparação: Administração, Arquivologia, Biblioteconomia, Biomedicina, Ciências Contábeis, Ciências Econômicas, Comunicação Social, Design, Direito, Formação de Professores (Normal Superior), Música, Psicologia, Secretariado Executivo, Teatro e Turismo⁶.

Diante dos dados expostos, verifica-se que a renúncia fiscal do PROUNI não representa perda tributária, mas ganho social, haja vista que o programa e seus resultados correspondem a uma política de inclusão que garante o direito à educação e à aprendizagem de qualidade, garantindo assim condições de acessibilidade ao ensino superior destinada a uma parcela da população que jamais teria acesso. De acordo com os artigos 6^º⁷ e 205^º⁸ da CF/88, a educação é um direito fundamental indisponível, devendo, portanto, ser garantida a todos os indivíduos, correspondendo ao Estado viabilizar e propiciar todos os meios necessários para seu efetivo exercício, sendo papel do Poder Legislativo formular políticas públicas de implementação e concretização deste direito.

Outro exemplo de ação afirmativa é a isenção fiscal concedida às empresas que aderirem ao Programa Empresa Cidadã, criado pela Lei n. 11.770/2008⁹, e posteriormente

5 Fonte: Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária - (Gastos Tributários) - PLOA 2015

6 De acordo com o Ministério da Educação, participaram do exame nacional de desempenho (ENADE) do ano 2006, 871 municípios, em todos os estados e no Distrito Federal, com 386.860 estudantes — 211.993 ingressantes e 174.867 concluintes — pertencentes a 5.701 cursos de 1.600 instituições de educação superior. (Fonte Revista PROUNI • Edição 01/2008)

7 Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição

8 Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho

9 Cria o Programa Empresa Cidadã, destinado à prorrogação da licença-maternidade mediante concessão de incentivo fiscal. Art. 1º É instituído o Programa Empresa Cidadã, destinado a prorrogar: I - por 60 (sessenta) dias a duração da licença-maternidade prevista no inciso XVIII do caput do art. 7º da Constituição Federal; II - por 15 (quinze) dias a duração da licença-paternidade, nos termos desta Lei, além dos 5 (cinco) dias estabelecidos no § 1º do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. § 1º A prorrogação de que trata este artigo: I - será garantida à empregada da pessoa jurídica que aderir ao Programa, desde que a empregada a requeira até o final do primeiro mês após o parto, e será concedida imediatamente após a fruição da licença-maternidade de

regulamentada pelo Decreto n. 7.052/2009 e pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil n. 991/2010. O programa estimula as empresas a aumentarem o prazo de licença-maternidade garantido as mães, sejam elas biológicas ou adotivas, em mais de 120 dias, e o de licença paternidade garantido aos pais em mais de 05 dias. Neste caso, a pessoa jurídica que aderir ao programa, independente da sua forma de tributação, tem a possibilidade de deduzir do imposto devido o total da remuneração do empregado pago no período da prorrogação da licença. Utilizando a licença maternidade como parâmetro, como os 120 dias são custeados pela Previdência Social, o período acima deste prazo seria então pago pelo empregador, sendo este valor compensado como forma de dedução fiscal ao empresário.

O artigo 6º da Constituição garante a proteção à maternidade e a infância, compreendendo-os no rol dos direitos sociais. Tanto que a licença-maternidade, reflexo desta proteção, também é garantida no texto constitucional em seu artigo 7º, XVIII, da CF, estabelecendo como direito dos trabalhadores urbanos e rurais, a licença à gestante, sem prejuízo do emprego e do salário, com a duração de cento e vinte dias. Observa-se esta isenção como ação afirmativa pelo fato de que a intenção do legislador foi a de proteger a mulher e à criança. Sabemos que para o seu desenvolvimento saudável, torna-se necessária a companhia dos pais e o prolongamento do período de amamentação exclusiva nos seis primeiros meses de vida. Assim, além de evitar e reduzir problemas de saúde pública, pois promove principalmente, a redução da mortalidade infantil, o que corresponde a uma política pública de proteção à saúde da criança e da mulher.

Verifica-se, diante da análise dos exemplos acima citados, que a extrafiscalidade como norma indutora é exercida através da instituição de incentivos ou prêmios, para que a iniciativa privada venha a adotar à prática de ações afirmativas. Portanto, percebe-se que através destes incentivos estimula-se a adesão e o comprometimento das empresas com estas políticas, pois o estímulo fiscal promove os direitos fundamentais e por consequência, reduz as desigualdades e discriminações aos grupos mais vulneráveis.

que trata o inciso XVIII do caput do art. 7º da Constituição Federal; II - será garantida ao empregado da pessoa jurídica que aderir ao Programa, desde que o empregado a requeira no prazo de 2 (dois) dias úteis após o parto e comprove participação em programa ou atividade de orientação sobre paternidade responsável. § 2º A prorrogação será garantida, na mesma proporção, à empregada e ao empregado que adotar ou obtiver guarda judicial para fins de adoção de criança.

2. Extrafiscalidade: política pública ou política de governo?

Muito se tem discutido sobre o principal objetivo de uma política pública, principalmente no que diz respeito ao que está diretamente ligada. Apesar de dizerem respeito ao mercado, aos projetos de governo e a sociedade e suas necessidades, as políticas públicas envolvem acima de tudo, direitos, ou como afirma SANTOS (1987, p.38), a busca de uma política pública encontra-se no problema da justiça, em razão, principalmente, da existência das desigualdades sociais e da busca da proteção e efetivação dos direitos e garantias fundamentais do homem, que passaram a ser objeto de ação positiva do Estado com o surgimento do *Welfare State*. Entretanto, esta ação deve ter um fim que não represente simplesmente uma medida burocrática ou que tenha razões meramente políticas. A política pública deve conter em seu núcleo a busca pela universalidade dos direitos e a luta por uma sociedade mais justa e solidária.

Segundo VIEIRA (2009. p.11), o Brasil vem presenciando desde a década de 1990 a confusão entre as políticas sociais e as políticas públicas, ou, para melhor entendimento, entre políticas públicas e políticas de governo. Entende o autor que estas últimas são geradas nas agências internacionais de financiamento e são restritas a programas de caráter socioeconômico (como exemplo o vale gás, bolsa família, etc.). Tais políticas representam o que na administração de empresas nomeia-se como administração por objetivos, ou seja, o governo as realiza de formas abstratas, não repetidas, com a finalidade de atingir metas¹⁰. Assim, as políticas de governo caracterizam-se por terem caráter partidário, pois representam a ideologia do segmento social que se encontra no poder, baseadas em programas tópicos, fragmentadas, incompletas. A maioria delas inicia-se sem planejamento e discussões entre os diversos setores que compõe a sociedade, têm caráter descontínuo (pois ao finalizar determinado governo, o sucessor sequer as leva em consideração) e principalmente, tornam-se objeto de manobra e controle da sociedade.

Para BUCCI (2006, p.11), a política pública se caracteriza pela presença de três elementos: o **programa**, que envolve diversos aspectos da política, como seus objetivos, meios, o tempo de execução; o **ação-coordenação**, que determina a forma de atuação e integração do poder público em seus três níveis (União, Estados e Distrito Federal, e Muni-

¹⁰ Podemos citar como um exemplo, a publicação pelo Ministério da Educação brasileiro, no ano de 2014, do Plano Nacional de Educação, com a definição de 20 metas para a educação no Brasil, tendo como primeira meta, Meta 1, universalizar, até 2016, a educação infantil na pré-escola para as crianças de 4 (quatro) a 5 (cinco) anos de idade e ampliar a oferta de educação infantil em creches, de forma a atender, no mínimo, 50% (cinquenta por cento) das crianças de até 3 (três) anos até o final da vigência deste PNE.

cípios) na execução e implantação da política; e por fim o **processo**, que aborda o procedimento de implantação da política pública. Caso um destes elementos não esteja presente, não poderia aquela política proposta pelo governo se configurar em uma política pública. Conclui-se, desta feita, que toda política pública é uma política de governo, mas nem toda política de governo é uma política pública.

Em nosso país, infelizmente, nos deparamos com mais políticas de governo do que com políticas públicas, e principalmente, com a contumácia na descontinuidade das políticas públicas dos governos anteriores. Pode-se citar como exemplo desta prática, três programas na área da educação¹¹ criados no governo Fernando Henrique Cardoso (1995-2002) que não tiveram continuidade no Governo Luís Inácio Lula da Silva (2003-2011): o FUNDEF (Fundo de Desenvolvimento do Ensino Fundamental e Valorização do Magistério), o Bolsa Escola (que foi incorporado ao Programa Bolsa Família) e o programa “Dinheiro Direto na Escola”. Percebe-se, assim, que as políticas acima citadas se caracterizam por políticas de governo, pois não tiveram condições de continuidade, e sequer passaram por qualquer processo avaliativo, tendo sido observados na tomada de decisão de sua continuidade os interesses do novo governo que assumiu o poder. Logo, não se pode esperar que estas políticas venham a surtir os efeitos esperados e planejados durante seu processo de gestação e principalmente, que cumpra com seus objetivos constitucionais.

Por estas razões considera-se que a extrafiscalidade não deve se restringir a uma política de governo, mas sim considerá-la como uma política pública, sendo tal diferenciação feita pelo próprio texto constitucional. Ao propor uma medida extrafiscal, deve o poder público observar, de acordo com a Constituição Federal de 1988, quais os impactos para o cidadão contribuinte, e principalmente, evitar que a mesma represente privilégios odiosos. Também exige que as medidas extrafiscais sejam objeto de controle interno feito pelo Congresso Nacional e de controle externo, com a determinação da fiscalização por meio dos

11 Segundo DURHAM (2010, p. 153-179) parte dos programas criados durante o governo Fernando Henrique foi reformulada durante governo Lula, e outra parte foi abandonada, tendo alguns sido ampliados e outros foram criados. “[...] O Fundescola, criado com recursos do FNDE e do BID, dirigiu novos recursos para as regiões Norte, Nordeste e Centro Oeste e tinha por objetivo diminuir as desigualdades regionais do sistema educacional. Foi substituído pelo par, muito semelhante a ele. O programa de avaliação dos livros didáticos distribuídos às escolas foi preservado. O programa dos Parâmetros Curriculares Nacionais, que teve como objetivo oferecer uma base comum nacional para o ensino básico não foi extinto mas deixou de receber atenção. Das iniciativas de ampliar o uso de novas tecnologias que envolveram a TV Escola, a distribuição de computadores e o início de cursos à distância. Apenas o primeiro foi abandonado e os demais consideravelmente ampliados. Por fim, há que se mencionar a continuidade de programas mais antigos do FNDE, como o da Merenda Escolar, o do Transporte Escolar e o da distribuição de livros didáticos, que foram ampliados e avaliados”.

Tribunais de Contas, conforme determina o artigo 70¹² da CF/88, e o artigo 165, §6º ¹³ da CF/88, ao exigir um planejamento fundado em demonstrativos, e estimativas de impacto financeiro que comprovem a não afetação dos resultados fiscais do ente concedente, estabelecendo assim, uma política pública de caráter extrafiscal planejada.

Porém o que verifica-se em matéria de extrafiscalidade é a concessão de medidas tributárias de caráter indiscriminado, isolado e concorrente. Podemos citar a renúncia fiscal, instrumento de desoneração tributária, que é outorgada através da concessão de incentivos fiscais, cujo objetivo maior é o de atrair empresas e investimentos para aquele ente tributante, não sendo do interesse dos gestores públicos saber dos efeitos e das possibilidades de contraprestação ao Estado ou Município que governa. Observa-se que tais benefícios têm caráter apenas econômico, estando a escolha da concessão limitada apenas, nestes casos, ao interesse da gestão pública, sem que se observe o bem comum dos cidadãos. Este é um dos motivos da tortuosa guerra fiscal vivida entre os Estados e Municípios brasileiros onde a extrafiscalidade é bastante utilizada como munição para tal conflito.

Desta forma, a extrafiscalidade na modalidade renúncia fiscal só se justifica se existirem externalidades que necessitem da intervenção estatal, e que o resultado desta intervenção proporcione melhorias ao bem-estar da população do ente concedente. Não é difícil constatar que são poucos os casos em que os governantes observam os requisitos acima descritos. Tais políticas não são coibidas pela União, nem mesmo pelos legislativos estaduais, que apesar de reclamarem sempre, não tomam nenhuma medida simplesmente pelo fato de que são em sua grande maioria partícipes de tal prática. Também tem-se a questão política como grande influenciadora da guerra fiscal.

Assim, deve estar presente no momento da definição de uma política pública extrafiscal a efetividade social, que corresponde a possibilidade de redução efetiva das desigualdades sociais e da redistribuição de renda. Para FARO (2013, p.176), o gestor público deve estar atento para que as decisões por ele tomadas na definição da política pública não se transformem em um retrocesso social, ao criar discriminações e privilégios tributários odiosos. Logo, aquela deverá atender aos objetivos consagrados no texto da Consti-

12 Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

13 Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: I - o plano plurianual; II - as diretrizes orçamentárias; III - os orçamentos anuais.

[...] § 6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

tuição Federal, devendo prevalecer, sempre, os interesses do cidadão/contribuinte. Reitera Marciano Buffon (2012, p.54), que

O objetivo a ser atingido com a exigência do tributo extrafiscal não é meramente arrecadatório, mesmo que ocorra o ingresso de recursos aos cofres públicos. A exação extrafiscal está direcionada a servir como meio de obtenção do bem comum, o qual deve ser entendido como a concretização dos objetivos constitucionalmente postos, via materialização dos direitos fundamentais e dos princípios constitucionais. (2012, p.54),

Compreende-se, portanto, a extrafiscalidade como política pública. O governo pode utilizar-se da mesma para aumentar a arrecadação, desestimular condutas, ou intervir apenas na economia. Aqui, resumir-se-ia apenas a uma política de governo. Entretanto, a partir do momento em que o Estado passa a praticar tais medidas com um fim social, objetivando a redistribuição de riquezas e a satisfação das necessidades dos cidadãos através de uma política tributária extrafiscal planejada e contínua, e principalmente, com avaliação de efetividade, estar-se-á diante da extrafiscalidade como uma política pública.

3. Extrafiscalidade como instrumento de viabilização de políticas públicas

A atividade estatal é em sua essência um instrumento social, haja vista ter a Constituição Federal de 1988 determinado que o Estado garantisse e preservasse os direitos por ela elencados, sendo por intermédio da tributação que este obtém os recursos necessários para que possa realizar tais tarefas. Assim, é a arrecadação tributária que garante os fundos para que o Estado possa custear seus gastos, o que a torna instrumento fundamental para o auferimento de receitas. Aqui, se está diante apenas do efeito fiscal da tributação, qual seja, discute-se apenas sobre seu caráter arrecadatório. Porém, a partir do momento em que a tributação produz outros efeitos que não o acima citado, e busca diferentes fins, verifica-se a extrafiscalidade. Ao atingir outros objetivos com os tributos, o Estado intervém e interfere em outras searas, como a economia e a sociedade (como nos casos da concessão de incentivos fiscais ou do aumento da carga tributária), produzindo efeitos positivos na sociedade

e no mercado.

Também de forma indireta propicia o aumento de sua carga tributária, pois ao gerar novos postos de trabalho ou a instalação de empresas em determinadas regiões através de incentivos fiscais, caracterizadas como medidas extrafiscais, a arrecadação de outras espécies tributárias oriundas daquela atividade podem aumentar em razão da universalidade de fontes de receita presentes em nosso ordenamento jurídico tributário, possibilitando assim, um incremento das receitas devido a possibilidade de cobrança de outros tributos oriundos daquela intervenção. De acordo com Gouvêa (2006, p.176), ao permitir a possibilidade de tributação extrafiscal, se refletiria em dois vieses, onde o primeiro diria respeito a arrecadação, residindo no fato gerador, pois proporciona outras possibilidades de exação tributária, e o segundo diz respeito ao aspecto finalístico do tributo, que representa o fim social buscado pelo Estado no cumprimento e na garantia dos direitos fundamentais do cidadão.

A extrafiscalidade é compreendida como instrumento de implementação de políticas públicas pois, ao conceder benefícios, isenções ou incentivos o Estado induz o aumento de investimentos privados, o que proporciona, a longo prazo, uma possibilidade de aumento de renda do ente tributante, tendo repercussão positiva tanto sobre a economia, quanto à sociedade, propiciando assim, maiores investimentos em políticas públicas. Diante do que fora exposto, pode-se observar que, como cita por Gomes (2014, p.16), a extrafiscalidade como instrumento de proteção ao meio ambiente, mas também como forma de proteção à economia e a preservação dos recursos naturais para a produção industrial. São as chamadas *'green taxes'* ou tributos verdes. A partir desta intervenção, segundo o autor, o Estado não protege apenas o meio ambiente, mas também a economia e sua futura arrecadação, pois com o meio ambiente deteriorado, teríamos uma recessão econômica decorrente da falta de matéria-prima, o que geraria queda de produção, fechamento de empresas, desemprego, e por fim, um enorme déficit na arrecadação tributária.

Um exemplo é a isenção do Imposto sobre a circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) concedida pelo Convênio nº. 101/97¹⁴ sobre as operações com equipamentos e

14 Cláusula primeira. Ficam isentas do ICMS as operações com os produtos a seguir indicados e respectivas classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul - Sistema Harmonizado - NCM/SH:

I - aerogeradores para conversão de energia dos ventos em energia mecânica para fins de bombeamento de água e/ou moagem de grãos - 8412.80.00; II - bomba para líquidos, para uso em sistema de energia solar fotovoltaico em corrente contínua, com potência não superior a 2 HP - 8413.81.00; III - aquecedores solares de água - 8419.19.10; IV - gerador fotovoltaico de potência não superior a 750W - 8501.31.20; V - gerador fotovoltaico de potência superior a 750W mas não superior a 75kW - 8501.32.20; VI - gerador fotovoltaico de potência superior a 75kW mas não superior a 375kW - 8501.33.20; VII - gerador fotovoltaico de potência superior a 375Kw - 8501.34.20; VIII - aerogeradores de energia eólica - 8502.31.00;

componentes para o aproveitamento de energia eólica e solar. Portanto, tal medida extrafiscal privilegiou as empresas que produzem com energia limpa em detrimento das que usam fontes de energia tradicionais, de alto impacto sobre o meio ambiente. Verifica-se, desta forma, que a extrafiscalidade é instrumento essencial e eficaz de concretização dos direitos fundamentais pois viabiliza políticas públicas que asseguram e preservam a dignidade do ser humano e do ambiente onde vive.

CARRAZZA (2005, p.131) defende que o Estado ao conceder as medidas extrafiscais quase sempre obtém vantagens bem maiores do que se tivesse utilizado o tributo para custear uma política pública. Explica o autor que as receitas auferidas pela tributação, principalmente nos casos dos impostos em razão do princípio da não afetação, não são corretamente destinadas em razão da burocracia que controla a destinação dos gastos, além dos desvios e perdas gerados pela corrupção. As receitas obtidas através de uma determinada contribuição, não necessariamente seriam aplicadas para o custeio de uma política pública, geralmente sendo destinadas à outras áreas. É o que observa-se atualmente com as contribuições sociais, que são destinadas ao financiamento da seguridade social e das políticas públicas que dela emanam.

Desde o ano de 2000, é autorizada a desvinculação de receitas da União (DRU)¹⁵, ou seja, a retirada de valores que teoricamente seriam destinadas ao custeio destas políticas públicas, e que legalmente são desviados para outras áreas de atuação do Estado que não necessariamente dizem respeito às finalidades sociais objetos de sua atuação. O Fundo Social de Emergência (FSE), atualmente denominado como Desvinculação de Receitas da União (DRU), permite que o governo federal possa utilizar de forma livre um determinado percentual de todos os tributos federais vinculados por lei a fundos ou despesas, sendo a principal fonte de recursos da DRU as contribuições sociais, correspondente a 90% do total desvinculado. Ficam, segundo a EC 93¹⁶ desvinculadas 30% das receitas relativas a impos-

IX - células solares não montadas - 8541.40.16; X - células solares em módulos ou painéis - 8541.40.32; XI - torre para suporte de gerador de energia eólica - 7308.20.00 e 9406.00.99; XI - torre para suporte de gerador de energia eólica - 7308.20.00. XII - pá de motor ou turbina eólica - 8503.00.90; XII - pá de motor ou turbina eólica - 8412.90.90. [...]

15 O Fundo Social de Emergência (FSE), foi criado em 1994, como medida estabilizadora da economia para viabilizar o Plano Real. Em 2000, seu nome foi alterado para Desvinculação de Receitas da União (DRU). A medida foi prorrogada por diversas vezes, e estava em vigor até 31 de dezembro de 2015, quando no mês de julho de 2016 o governo federal enviou ao Congresso Nacional a [Proposta de Emenda à Constituição \(PEC\) 87/2015](#), que estenderia sua vigência até o ano de 2023, tendo sido aprovada pelo Congresso Nacional no dia 24 de agosto de 2016 e convertida na Emenda Constitucional no. 93.

16 Art. 1º O art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação:

tos, taxas e multas, não aplicada aos recursos destinados ao financiamento das ações e serviços públicos de saúde e a manutenção e desenvolvimento do ensino

Outro aspecto importante da extrafiscalidade é que ela evita o aumento da carga tributária, ou seja, torna desnecessária a criação de novos tributos para proporcionar o aumento da arrecadação. Assim, funciona como meio de complementação da carga tributária, pois ao ampliar os efeitos da tributação através deste tipo de medida, outros efeitos passam a ser produzidos, ocasionando a redução dos custos sociais do Estado. Por exemplo, ao aumentar a carga tributária sobre as bebidas alcoólicas, o Estado desestimula seu consumo, e reduz também seus custos na área da saúde relacionados à acidentes de trânsito devido ao consumo de álcool pelos motoristas.

Quando o Estado propõe medidas de caráter extrafiscal, observamos a promoção dos fins constitucionais sem a necessidade da imposição tributária aos seus cidadãos, sendo estes custos sociais absorvidos por quem tem maior capacidade contributiva, proporcionando a redistribuição de riquezas, de renda e a diminuição das desigualdades. Logo, promove o Estado uma adequada distribuição do ônus tributário e atingimento da justiça fiscal. Segundo Raimundo Bezerra Falcão, os efeitos desta redistribuição são perceptíveis, e aparecem em forma de pacificação social. Porém, para o autor, esta distribuição deve ser focalizada sobre outros aspectos:

“Art. 76. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral da Previdência Social, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, já instituídas ou que vierem a ser criadas até a referida data.[...] Art. 2º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido dos seguintes arts. 76-A e 76-B: “Art. 76-A. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) das receitas dos Estados e do Distrito Federal relativas a impostos, taxas e multas, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, e outras receitas correntes. Parágrafo único. Excetua-se da desvinculação de que trata o caput:

I - recursos destinados ao financiamento das ações e serviços públicos de saúde e à manutenção e desenvolvimento do ensino de que tratam, respectivamente, os incisos II e III do § 2º do art. 198 e o art. 212 da Constituição Federal; II - receitas que pertencem aos Municípios decorrentes de transferências previstas na Constituição Federal; III - receitas de contribuições previdenciárias e de assistência à saúde dos servidores; IV - demais transferências obrigatórias e voluntárias entre entes da Federação com destinação especificada em lei; V - fundos instituídos pelo Poder Judiciário, pelos Tribunais de Contas, pelo Ministério Público, pelas Defensorias Públicas e pelas Procuradorias-Gerais dos Estados e do Distrito Federal.”

“Art. 76-B. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) das receitas dos Municípios relativas a impostos, taxas e multas, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, e outras receitas correntes.

[...] a) redistribuição qualitativa, procedendo-se de um nível de renda, a outro, como, por exemplo, das rendas de capital às de trabalho; b) redistribuição de caráter quantitativo, implicando uma modificação na concentração das rendas volumosas para as pequenas; c) uma terceira espécie de redistribuição, que é a redistribuição da renda no que se refere à parte que se poupa, como por exemplo, uma depreciação que absorva um percentual maior de renda poupada do que renda consumida, e um gasto que aumente o consumo. (1981, p. 297)

A extrafiscalidade se relaciona com a solidariedade ao promover a redução da carga tributária ou o seu aumento sem elevar a arrecadação, conseqüentemente observando a capacidade contributiva dos cidadãos. Podemos exemplificar com a concessão de tratamento diferenciado concedido as instituições de assistência social concedidos pela Constituição Federal através do benefício da imunidade¹⁷, haja vista possuírem um importante papel em nossa sociedade na promoção e garantia dos direitos sociais, pois com sua atuação atingem pessoas que nem sempre o Estado consegue alcançar em virtude de sua insuficiência. Ao observar a capacidade contributiva, a extrafiscalidade transfere para os mais ricos o dever de arcar com os custos do Estado, além de limitar e orientar a concessão de privilégios tributários. Os incentivos fiscais, que desoneram determinadas atividades, oferecem uma possibilidade de tributação menor para aqueles que fomentam o desenvolvimento social ou regional, podem ser utilizados como amostra deste caráter.

Para TOMÉ (2015, p.13), a extrafiscalidade é efetivo objeto de concretização das políticas públicas, pois pode ser instrumento de obtenção de recursos para implementação de programas, e como política pública, dispõe sobre normas que incentivam ou desestimulam os particulares à prática de determinadas ações consideradas indesejadas ou almejadas pelo Estado e pela sociedade. É o caso da Lei no. 9.433/97¹⁸, também chamada de Lei

17 Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI - instituir impostos sobre: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993) [...]c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

18 Art. 19. A cobrança pelo uso de recursos hídricos objetiva: I - reconhecer a água como bem econômico e dar ao usuário uma indicação de seu real valor; II - incentivar a racionalização do uso da água;

III - obter recursos financeiros para o financiamento dos programas e intervenções contemplados nos planos de recursos hídricos. Art. 20. Serão cobrados os usos de recursos hídricos sujeitos a outorga, nos termos do art. 12 desta Lei.[...] Art. 21. Na fixação dos valores a serem cobrados pelo uso dos recursos hídricos devem ser observados, dentre outros: I - nas derivações, captações e extrações de água, o volume retirado e seu regime de variação;

II - nos lançamentos de esgotos e demais resíduos líquidos ou gasosos, o volume lançado e seu regime de variação e as características físico-químicas, biológicas e de toxicidade do afluente.

das Águas, que criou a Política Nacional de Recursos Hídricos. A referida lei instituiu a cobrança pelo uso de recursos hídricos, tendo o legislador como objetivo ao estipular tal exação fiscal, conforme disposto em seu art. 19, a redução de captação de água e da toxicidade produzida pelos esgotos, e também a obtenção de recursos para o financiamento de programas contemplados nos planos de recursos hídricos.

Conclui-se, portanto, que apesar da extrafiscalidade produzir efeitos arrecadatórios de forma direta ou indireta, proporciona o ingresso de receita aos cofres públicos, o que viabiliza a implementação de outras políticas públicas. Porém esta também é política pública implementada pelo Estado para a concretização dos objetivos fundamentais dispostos no texto constitucional e dos direitos fundamentais.

4. A extrafiscalidade e a garantia dos direitos fundamentais

A partir do momento em que os direitos fundamentais foram constitucionalizados e positivados, afirma Canotilho (1988, p.346) que o homem passou a ser sujeito de sua titularidade, tendo surgido a partir deste momento a relação prestacional entre Estado e sociedade, vinculando-os quanto a propositura e a realização de políticas públicas necessárias à sua satisfação, fiscalização e preservação. Em nossa Constituição Federal, os direitos fundamentais enquadram-se como cláusulas pétreas, não podendo ser excluídos ou mitigados, além de funcionarem como limites à atuação estatal; e sem sua prestação, pratica a administração pública uma agressão aos princípios do Estado Democrático de Direito e principalmente, a negação da concessão de dignidade à pessoa humana. Portanto, caso o Estado não confira aos seus cidadãos tais direitos, deixa de concretizar seus princípios e objetivos, que se refletem na busca por uma sociedade mais justa, livre e solidária.

São os direitos fundamentais base de nossa constituição e de todos os Estados Democráticos de Direito. BOBBIO (2004, p. 203) chama a atenção para o fato de que não podemos separar da efetiva proteção aos direitos fundamentais do homem, o reconhecimento daqueles, e que caso isso acontecesse, não existiria democracia, muito menos a possibilidade de resolução pacífica dos conflitos, e por fim, não estariam presentes os fundamentos da liberdade, da justiça e da paz naquele Estado. Ao fornecer estas garantias, a constituição concede uma gama enorme de direitos subjetivos, que geram direitos prestacionais.

Segundo ALEXY (2008, p.201), estes direitos necessitam de uma ação positiva do Estado, dividindo tais ações estatais para a satisfação destes direitos em **ações positivas fáticas** (aquelas que exigem um ato de Estado para garantir o Direito), e **ações positivas normativas** (que representam a necessidade de criação de normas que garantam ou possibilitem o exercício de direitos). Desta feita, quando falamos em direitos prestacionais, estamos falando de ações positivas fáticas, que dizem respeito a necessidade da criação de políticas públicas que proporcionem a concretização dos direitos fundamentais. Explica ALEXY que

[...] trata-se de um direito a uma ação positiva fática [...] quando se fundamenta um direito a um mínimo existencial ou quando se considera uma 'pretensão individual do cidadão à criação de vagas nas universidades'. O fato de a satisfação desse tipo de direito ocorrer por meio de alguma forma jurídica não muda nada no seu caráter de direito a uma ação fática. Decisivo é apenas o fato de que, após a realização da ação [...], que os necessitados disponham do mínimo para sua existência e que exista uma vaga na universidade para aquele que quer estudar. A irrelevância da forma jurídica na realização da ação para a satisfação do direito é o critério para a distinção entre direitos a ações positivas fáticas e direitos a ações positivas normativas. (2004, p. 202)

A estes direitos subjetivos são conferidos caráter obrigacional, ou seja, se ao cidadão for atribuído um direito a ser proporcionado pelo Estado (direito prestacional), cabe a este último fornecê-los, de forma a concretizar efetivamente os objetivos propostos pela Carta Magna. Reitera ALEXY (2004, p. 446) que a exigibilidade dos direitos prestacionais possui um caráter "*prima facie*", ou seja, tem natureza de princípio, o que lhes transforma em definitivos, ao considerá-los como direitos que pertencem aos indivíduos em face do Estado garantidos por normas vinculantes para a realização dos direitos fundamentais. Desta feita, têm as políticas públicas como objeto a estruturação e efetivação do sistema prestacional do Estado, ao proporcionarem a preservação dos direitos fundamentais do cidadão, como meio para se alcançar a justiça social.

Neste caso, o tributo funciona não apenas como instrumento arrecadatário, mas como meio de se obter mudança social, pois segundo FALCÃO (1981, p. 303) ao utilizá-lo da maneira que mais se adegue aos interesses da sociedade, presenciamos as potencialidades da tributação extrafiscal, ao utilizar o tributo como instrumento de ordenação da vida econômica e social do país. Estas mudanças alteram principalmente as estruturas da sociedade, pois ao proporcionar a igualdade entre os indivíduos, viabiliza a possibilidade de

mobilidade social, gerando satisfação e o comprometimento dos cidadãos com o Estado, além de promover o aumento dos níveis de solidariedade orgânica, e, conseqüentemente de desenvolvimento.

SEN (2015, p. 10) relaciona o desenvolvimento econômico com o conceito de liberdade, ao explicar que o principal fim e o principal meio de desenvolvimento é a expansão da liberdade. Logo, a partir do momento em que o Estado proporciona aos seus súditos políticas públicas que proporcionam oportunidades, contribui para a expansão e a garantia das liberdades destes indivíduos, que passam também a ser instrumento de mudança social. Caso o contrário, no momento em que estes homens têm suas liberdades tolhidas, perdem a condição de agentes transformadores, e transformam-se em meros recebedores de benefícios, tornando-se massa de manipulação dos governantes. Concebe-se, desta forma, que a garantia dos direitos está intrinsecamente ligada a liberdade dos indivíduos e ao desenvolvimento daquele país.

O exercício das liberdades garantido pelo Poder Público através de suas políticas aumenta diretamente a capacidade das pessoas, e reflete mudança social (SEN; 2015, p.61). Assim, uma política pública que concede isenção fiscal para instituições de ensino, como é o caso das imunidades para as entidades educacionais sem fins lucrativos, aumenta a quantidade de escolas, que absorve maior número de crianças, proporcionando a redução do analfabetismo, o aumento dos níveis de escolaridade, além de gerar uma maior possibilidade de participação econômica do indivíduo, seja através do empreendedorismo, ou de melhores condições na busca de colocação no mercado de trabalho. Ao garantir o direito básico de acesso à educação, o Estado proporciona ao indivíduo entitulação econômica, preserva suas liberdades, e promove o desenvolvimento e a melhor distribuição de rendas e riquezas, reduzindo assim as desigualdades sociais.

Dentro desta abordagem, a extrafiscalidade torna-se uma política pública essencial, pois ao proporcionar a intervenção do Estado para correção das externalidades, também se reveste de um caráter social. Ao discorrer sobre as políticas tributárias dos governos, BALEIRO (1984, p.71) compreende que estas devem manter de forma eficiente o equilíbrio entre diversos setores, tais como produção, poupança, investimentos e o emprego, ou seja, que deve o Estado ao instituir tais medidas observar não apenas as questões econômicas, mas voltar seu olhar para a sociedade, pois esta quem provavelmente sofrerá um maior impacto com a tomada de decisões.

A extrafiscalidade propicia também a possibilidade dos governos de repensar e avaliar suas políticas fiscais, o caráter de justiça do seu sistema tributário, as formas de redistribuição dos valores arrecadados e o repensar dos gastos públicos, além de analisar se as políticas públicas já existentes são capazes de proporcionar o desenvolvimento pretendido pela Constituição Federal. Desta feita, representa um reajuste do processo de

crescimento do país e conseqüentemente, de manutenção, efetivação e garantia dos direitos fundamentais.

Podemos citar como exemplo a redução do IPI para os produtos eletrodomésticos da linha branca, concedida pelo governo Federal no ano de 2009, por meio do Decreto no. 6.890¹⁹. O contexto histórico era de grave crise econômica e recessão, com queda do produto interno bruto, e retração do mercado de consumo, representado pelas quedas nas vendas e no excesso de produtos nos estoques das fábricas, aumento do desemprego, e da restrição das ofertas de crédito à população pelas financeiras.

A desoneração fiscal concedida representou uma enorme renúncia tributária para a União de IPI²⁰, entretanto produziu outros efeitos do ponto de vista econômico e social bem mais relevantes, em razão do momento crítico no qual o país se encontrava, ao ter propiciado uma melhora no mercado de consumo devido à queda dos preços dos produtos, o que gerou aumento da produção, e conseqüente, um maior índice no número de empregos ofertados pelos setores envolvidos (indústria e comércio), em razão da necessidade de se produzir mais para suprir as necessidades de fabricação dos produtos para abastecer o mercado consumidor aquecido pelo aumento das vendas. Apesar da queda na arrecadação do IPI, tal medida também gerou incremento na arrecadação da União, ao proporcionar indiretamente um aumento na receita oriunda de outros tributos, como impostos e contribuições, tais como o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), o Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), e o imposto de importação. (II).

A mesma época, o Governo Federal também reduziu as alíquotas de IPI, para a

19 A referida redução foi revogada pelo Decreto nº 7.660, de 2011. Segundo o art. 1º, do Decreto nº. 6.890, ficaram reduzidas para os percentuais indicados no Anexo I, até 31 de dezembro de 2009, as alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, incidentes sobre os produtos classificados nos códigos ali relacionados, conforme a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 6.006, de 28 de dezembro de 2006. Aqui, concedeu o decreto a redução de IPI para os seguintes produtos: geladeiras, lavadoras, fogões e tanquinhos. O imposto sobre geladeiras, que era de 15%, foi para 5%; no caso dos fogões, o IPI era de 5% caiu para zero; para máquinas de lavar, de 20% para 10%; e para tanquinhos, de 10% para zero.

20 Segundo o ministro da Fazenda do Governo da época, Guido Mantega, em reportagem ao portal de notícias G1, em 17/04/09, a renúncia fiscal (imposto que deixou de ser arrecadado) do governo com a redução do IPI foi de R\$ 173 milhões nos três primeiros meses. Disponível em: http://g1.globo.com/Noticias/Economia_Negocios/0,,MUL1089103-9356,00-GOVERNO+ANUNCIA+REDUCAO+DO+IPI+DE+ELETRODOMESTICOS.html. Acesso em: 07 out 2016.

compra de automóveis, renúncia fiscal concedida pelo Decreto nº 6.825/2009²¹, tendo, segundo o Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas (IPEA)²², deixado de arrecadar mais de R\$ 1.817 milhões (Um bilhão e oitocentos e dezessete milhões de reais). Porém, o mesmo órgão afirma que se não houvesse tido a política pública extrafiscal, a arrecadação da União no primeiro semestre seria menor em R\$ 1.258 milhões. Também ressaltamos os impactos sobre o desemprego. O relatório emitido através da análise dos dados do Cadastro Geral de Empregados e Desempregados do Ministério do Trabalho e Emprego (Caged/MTE) demonstrou que houve uma desaceleração do processo de desemprego. Antes da medida, houve uma redução de 22.688 empregos formais na cadeia automobilística; e nos dois meses subsequentes a instituição da redução de IPI, o número de pessoas que perderam seus empregos foi de 3.838, o que também proporcionou uma queda do custo na previdência social, pois a manutenção dos empregos aumentou a arrecadação de contribuições previdenciárias e reduziu as despesas com o seguro-desemprego²³. Percebe-se, portanto, que além dos impactos sociais produzidos, a política pública de caráter extrafiscal (renúncia fiscal) não afetou o rendimento fiscal da União.

A extrafiscalidade é política pública que promove a implementação de direitos fundamentais. Entende-se, portanto, que o Estado, ao estabelecer uma política pública de caráter extrafiscal, deve observar quais as necessidades sociais, e propor soluções que possam ampliar sua gama de beneficiários, seus efeitos e que estas prestigiem e propiciem a concretização de tais direitos.

Conclusão

É importante salientar que a extrafiscalidade também tem como finalidade cumprir e fazer cumprir o princípio da igualdade previsto em nossa Constituição Federal, garantindo oportunidades iguais de manutenção da sua vida - os iguais serão tratados de maneira igualitária, ao passo que os desiguais serão tratados na medida da sua desigualdade - ou

21 Decreto nº 6.825, de 17 de Abril de 2009, que alterou a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, ficando reduzidas para os percentuais indicados no Anexo I as alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, incidentes sobre os automóveis de passageiros e veículos com motor à álcool e gasolina.

22 Fonte: Secretaria da Receita Federal. Elaboração: Ipea/Dimac.

23 Fonte: NOTA TÉCNICA - IPEA, que discorreu sobre os Impactos da Redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) De Automóveis, publicada em 15 de agosto de 2009. Disponível em: http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/2009_nt015_agosto_dimac.pdf. Acesso em: 07 out 2016.

seja, aqueles que não têm as mesmas oportunidades devido a, por exemplo, falta de poder econômico, serão dadas tais oportunidades a eles, bem como prerrogativas àquele que detém alguma necessidade como no caso de deficientes físicos, por exemplo.

A extrafiscalidade corresponde a uma das finalidades da arrecadação, já que atende não apenas a esta propriamente dita, mas apresenta seu fim social, e integra a função prestacional do Estado, qual seja, o bem-estar da sociedade e dos indivíduos que a compõe. Desta feita, o caráter extrafiscal da tributação deve integrar a política fiscal do país, e não se restringir apenas ao caráter meramente arrecadatório. Seu objetivo maior é a promoção do crescimento social, político e econômico do país através da intervenção estatal - por meio da tributação - do Estado na economia, na sociedade e na mais justa distribuição e circulação de riquezas.

Ao atuar de forma eficaz na economia, funcionando como instrumento de correção das externalidades provocadas pelo mercado, o Estado influencia as relações sociais e econômicas para garantir uma melhor distribuição de renda, e por conseguinte, diminuir a concentração de riquezas, podendo também ser utilizada no controle da atividade econômica, no combate ao desemprego e na diminuição da inflação, através, por exemplo, de medidas como a criação de leis que reduzem a carga tributária ou que isentam as empresas que contratam menores aprendizes. Também é utilizada como instrumento usado pelo Estado para proteção ao meio-ambiente, nos casos em que se aumenta ou reduz-se a carga tributária para empresas baseadas na emissão de poluentes, ou premia aquelas que investem em cultura, através de incentivos fiscais (dedução de Imposto de Renda previsto na Lei Rouanet).

Além de instrumento financiador de políticas públicas, também pode ser considerada como uma política pública quando busca diminuir o abismo social atingindo a todos os cidadãos, como ocorreu nos casos de isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), sobre os produtos da linha branca, por exemplo.

Portanto a extrafiscalidade se enquadra como critério que possibilita justiça enquanto financiadora de políticas públicas ou como política pública, quando determinadora de percentuais de tributos em relação à capacidade econômica do ser contribuinte, ou como criadora de isenções, incentivos, desestimuladora de consumo de produtos ou atividades, apenas com um único objetivo: o de concretizar a justiça tributária social.

Referências Bibliográficas

LEXY, R. **Teoria dos direitos fundamentais**. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BARCELLOS, A. P. **Neoconstitucionalismo, direitos fundamentais e controle das políticas públicas**. [S.l.: s.n.], 2015.

BERCOVICI, G. **Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

BOBBIO, N. **A era dos direitos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BONAVIDES, P. **Curso de Direito Constitucional**. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. **Do estado liberal ao estado social**. 8 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 02 out. 2016.

_____. Convênio ICMS 101/97. Concede isenção do ICMS nas operações com equipamentos e componentes para o aproveitamento das energias solar e eólica que especifica. Disponível em: <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/1997/CV101_97.htm>. Acesso em: 26 mai. 2016.

_____. Convênio ICMS 38/2012. Concede isenção do ICMS nas saídas de veículos destinados a pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental ou autista. Disponível em: <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/2012/CV038_12.htm>. Acesso em: 26 mai. 2016.

_____. Decreto nº 6890, de 29 de junho de 2009. Altera a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 6.006, de 28 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6890.htm> Acesso em: 26 mai. 2016.

_____. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código Tributário. **Diário Oficial da União**, Brasília, 1966.

_____. Lei Nº 12.305 de 02 de agosto de 2010. Política Nacional de Resíduos Sólidos (PNRS). [S.I.], 2010.

_____. Lei Nº 11.770, de 09 de setembro de 2008. Cria o Programa Empresa Cidadã, destinado à prorrogação da licença-maternidade mediante concessão de incentivo fiscal, e altera a Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/l11770.htm>. Acesso em: 26 mai. 2016.

_____. Lei nº 12.711, de 29 de agosto de 2012. Dispõe sobre o ingresso nas universidades federais e nas instituições federais de ensino técnico de nível médio e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 30 de agosto de 2012. Disponível em: <<http://www.in.gov.br/imprensa/visualiza/>>. Acesso em: 2 ago. 2016.

_____. Lei Nº 9.433, de 8 de janeiro de 1997. Institui a Política Nacional de Recursos Hídricos, cria o Sistema Nacional de Gerenciamento de Recursos Hídricos, regulamenta o inciso XIX do art. 21 da Constituição Federal, e altera o art. 1º da Lei nº 8.001, de 13 de março de 1990, que modificou a Lei nº 7.990, de 28 de dezembro de 1989. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9433.htm>. Acesso em: 26 mai. 2016.

_____. Lei complementar nº101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 26 jul. 2016.

BUCCI, M. P. D. As políticas públicas e o direito administrativo. **Revista trimestral de direito público**, [S.l.], v.2. p.140-14. 1996.

_____. (Org.). O conceito de política pública em direito. In: **Políticas Públicas: reflexões sobre o conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2006, p.39.

BUFFON, M. Tributação e direitos sociais: a extrafiscalidade instrumento de efetividade. **Revista Brasileira de Direito**, [S.l.], v. 8, n. 2, p. 38-68, 2012.

CANOTILHO, J. J. G. **Direito constitucional e teoria da constituição**. Coimbra: Livraria Almedina. 2 ed. 1988.

CARDOSO, A. M. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

CARRAZZA, R. A. **Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos**. São Paulo: Malheiros, 2005.

CAVALCANTE, D. L. GRUPENMACHER, B. T. **Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro**. São Paulo: Almedina, 2012.

CAVALCANTI, M. Investimentos e a Lei de Responsabilidade Fiscal, o estado responsável e o bem estar social. In: Administração Pública, Direito Administrativo, financeiro e gestão pública: práticas, inovações e polêmicas. **Revista dos tribunais**, [S.l.], v.1. 2002.

COASE, R. H. **O problema do custo social**. [S.l.: s.n.], [2016].

COMPARATO, F. K. Ensaio sobre o juízo de constitucionalidade de políticas públicas. **Revista dos Tribunais**, [S.l.], 1997.

CRUZ, A. A. B. R. Teoria da escolha pública: Uma visão geral de seus elementos sobre a ótica de Gordon Tullock em sua obra *Government Failure*. **Revista Virtual Faculdades Milton Campos**, [S.l.] v. 9, p. 1, 2011.

CASTRO, C. L. F.; GONTIJO, C. R. B.; AMABILE, A. R. N. (Org.). **Dicionário de políticas públicas**. Barbacena: EdUEMG, 2012.

DURHAM, E. R. **A política educacional do governo Fernando Henrique Cardoso**: uma visão comparada. *Novos Estudos – CEBRAP*. [S.l.: s.n.], 2010.

DWORKING, R. **A virtude soberana**: a teoria e a pratica da igualdade. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

FALCÃO, R. B. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

FARO, J. P. Políticas públicas, deveres fundamentais e concretização de direitos. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, v. 3, n. 2, 2013.

FEREJOHN, J; PASQUINO, P. A teoria da escolha racional na ciência política: conceitos de racionalidade em teoria política. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, [S.l.], 2000.

FRANÇA, P. G. **Objetivos Fundamentais da República, Escolhas Públicas e Políticas Públicas**: Caminhos de Concretização dos Benefícios Sociais Constitucionais. Direitos sociais e políticas públicas. 1ed. Curitiba: Clássica Editora, p. 244, 2014.

FREY, K. **Políticas públicas**: um debate conceitual e reflexões referentes à prática da análise de políticas públicas no Brasil. *Planejamento e políticas públicas*, [S.l.: s.n.], 2009.

GOMES, J. B. B. **A recepção do instituto da ação afirmativa pelo direito constitucional brasileiro**. [S.l.: s.n.], 2001.

GORMLEY, J. R; WILLIAM, T. **Regulatory issue networks in a federal system.** *Polity*, [S.l.: s.n.], 1986.

GOUVEA, M. F. **A extrafiscalidade no direito tributário.** Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

GRAU, E. R. **A ordem econômica na constituição de 1988.** São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. **O direito posto e o direito pressuposto.** 8 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

PIRES, A. R.; TORRES, H. T. (Org.). **Princípios de direito financeiro e tributário.** Rio de Janeiro: Renovar, p.199. 2006.

GUSTAFSSON, S. Types of policy and types of politics. **Scandinavian Political studies.** [S.l.] v.3, n.2, 1980.

HEYWOOD, A. **Ideologias Políticas:** do liberalismo ao fascismo. São Paulo: Ática, 2010.

LOWI, T. **American Business, public policy, cases studies and political theory.** [S.l.: s.n.], 1964.

LUBAMBO, C. W; ARAÚJO, M. L. C. **Avaliação de programas sociais:** virtualidades técnicas e virtualidades democráticas. Recife: Fundação Joaquim Nabuco, 2003.

MACHADO, H. B. **Curso de direito tributário.** São Paulo: Malheiros, 2013.

MANKIWI, N. G. **Introdução a economia.** São Paulo: Cengage Learning, 2010.

MARSHALL, T. H. **Cidadania, classe social e status.** Rio de Janeiro: Zahar, 1967.

MELLO, C. A. B. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2015.

MOURA, D. M. **A efetivação dos direitos fundamentais pelo estado fiscal: função social dos tributos**. [S.l.: s.n.], 2014.

NABAIS, J. C. **Estudos de direito fiscal: por um estado fiscal suportável**. Coimbra: Almedina, 2005.

_____. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

NOGUEIRA, A. M. P.; ROSSO, M. I. S. O Estado fiscal e o poder de tributar. **Revista Jurídica da Presidência**, [S.l.], v. 9, n. 84, p. 195-207, 2007.

OHLWEILER, L. A construção e implementação de políticas públicas: desafios do direito administrativo moderno. **VERBA JURIS-Anuário da Pós-Graduação em Direito**, [S.l.], v. 6, n. 6, 2007.

OLIVEIRA, F. F. **Direito tributário e direitos fundamentais**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2010.

PAGNUSSAT, J. L. **O financiamento da estabilidade macroeconômica e da expansão das políticas sociais no Brasil**. ANFIP - Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil & Fundação ANFIP de Estudos da Seguridade Social, [S.l.: s.n.], p. 57, 2011.

PAPADOPOL, M. D. **A Extrafiscalidade e os Controles de Proporcionalidade e de Igualdade**. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre. 2009.

PIGOU, A. C. **The economics of welfare**. London: MacMilan, 1962.

PIRES, A. R. **Manual de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 11.

PONTES, H. C. **Ordem econômica e social**: estudos em homenagem a Ary Bradão de Oliveira. Coord: Fernando Facury Scaff. São Paulo: LTr, 1999.

RIBEIRO, M. F. VINHA, T. D. **Efeitos sócio-econômicos dos tributos e sua utilização como instrumento de políticas governamentais**. [S.l.: s.n.], v. 1, n. 2, p. 12, 2004.

SALVADOR, E. Fundo Público e o financiamento das políticas sociais no Brasil. **Serviço Social em Revista**, [S.l.], v. 14, n. 2, p. 4-22, 2012.

SANTIN, V. F. Controle judicial da segurança pública: eficiência do serviço na prevenção e repressão ao crime. **Revista dos Tribunais**. São Paulo, 2004.

SEM, A. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

SILVEIRA, P. C. A extrafiscalidade como instrumento de implementação dos direitos fundamentais sociais no Brasil. **Revista jurídica do CESUCA**, v. 2, n. 4, p. 61-86, 2015.

SOUZA, C. et al. Políticas públicas: uma revisão da literatura. **Sociologias**, v. 8, n. 16, p. 20-45, 2006

SOUZA, L. M. **Comentando as classificações de políticas públicas**. Natal-RN: Cronos, v. 11, n. 3, p. 161-197, 2011.

SOUZA, R. G. Procedimento Tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, p. 119, 1967.

TEIXEIRA, E. C. **O papel das políticas públicas no desenvolvimento local e na transformação da realidade**. Salvador: AATR, 2002.

TOMÉ, Fabiana del Padre. **Extrafiscalidade tributária**: estrutura, e função instrumentalizadora de políticas públicas. Disponível em: <[http://www.ibet.com.br/download/Fabiana%20Del%20Padre%20Tom%C3%A9\(7\).pdf](http://www.ibet.com.br/download/Fabiana%20Del%20Padre%20Tom%C3%A9(7).pdf)>. Acesso em: 10 mar. 2016.

TORRES, R. L. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

VARSANO, R. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. **Revista Planejamento e Políticas Públicas**, n. 15, 2009.

VIEIRA, E. **Os direitos e a política social**. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2009.

XAVIER, A. **A tributação do IPI sobre cigarros**. [S.l.: s.n.], 2005.

ZYLBERSZTAJN, D; STAJN, R. **Direito e Economia**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.