

O balizamento do exercício da tributação extrafiscal pelo princípio constitucional da capacidade contributiva

João Paulo Fanucchi de Almeida Melo ¹

Introdução

O presente trabalho tem como objetivo, à luz das mais variadas fontes científicas, estudar o exercício da tributação extrafiscal e o seu balizamento pelo princípio da capacidade contributiva, cujo *status* é constitucional.

Como será visualizado adiante, a doutrina tributarista, nacional e estrangeira, não é uniforme ao visualizar a observância concomitante dos institutos da capacidade contributiva e da extrafiscalidade. Uma primeira corrente entende que o exercício da extrafiscalidade seria incompatível com o sistema tributário. Segunda corrente assevera que, no exercício da extrafiscalidade, a capacidade contributiva seria desconsiderada em detrimento do princípio do Estado Social. Por fim, terceira linha de pensamento assinala que a extrafiscalidade e o princípio da capacidade contributiva devem buscar necessária compatibilidade.

As diferentes linhas de pensamento sugerem a elaboração do presente trabalho. Pretende-se aqui colaborar no desenvolvimento do tema e, por conseguinte, dar maiores subsídios ou fundamentos jurídicos que sirvam de sustentáculo para assegurar em máxima medida o respeito ao princípio da capacidade contributiva, inclusive no exercício da tributação extrafiscal.

Feitas as considerações iniciais, torna-se imperioso anotar pormenorizadamente como será o desenvolvimento do trabalho.

No primeiro capítulo serão apresentadas a origem e a concepção do instituto da extrafiscalidade. No segundo será desenvolvido o conteúdo do princípio da capacidade contributiva e a análise da sua autonomia no ordenamento jurídico brasileiro. Por fim, superados os dois primeiros capítulos, em seguida, no terceiro, a verificação de compatibilidade entre o princípio da capacidade contributiva e o instituto da extrafiscalidade

¹ Mestre em Direito Público pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais – PUC/MG, Especialista em Direito Tributário pela Faculdade de Direito Milton Campos – FDMC, Professor Universitário, Associado Efetivo do Instituto dos Advogados de Minas Gerais – IAMG – e Advogado.

será devidamente trabalhada, sendo que, para tanto, a utilização dos postulados normativos serão de extrema importância.

1 – Extrafiscalidade

Dizem os estudiosos que a tributação existe antes do surgimento do Estado moderno, estando presente no seio dos mais remotos grupos sociais politicamente organizados.

O exercício da tributação já estava presente na primeira civilização do mundo – Suméria –, localizada na região sul da Mesopotâmia, que utilizava o tributo como interessante método de imposição pecuniária dos vencedores sobre os vencidos nas guerras.

De fato, o exercício do poder tributante teve vários fundamentos ao longo dos anos². No Estado Social, em meados do século XX, especificamente após a Primeira Grande Guerra Mundial, o Estado até então abstencionista, teve que se tornar presente e interventor. Tornou-se necessária a atuação estatal para afastar a injustiça social vivenciada. Surgiu, por conseguinte, a figura da extrafiscalidade, importante instrumento do Estado para, por meio da tributação, intervir ou direcionar a economia, os objetivos de ordem constitucional e a sociedade em geral. Desde então, inclusive no neoliberalismo, a figura da extrafiscalidade resta presente como importante fundamento para o exercício da tributação.

Pois bem. O Estado, por meio da tributação, consegue obter os recursos necessários para organizar em sentido amplo a vida social. Esses recursos auferidos podem suprir os custos e os investimentos do Estado, como, por exemplo, a remuneração das pessoas investidas em funções públicas – agentes públicos³ –, a proteção, a segurança, a efetivação de todos os direitos constitucionais sociais etc.

A tributação fiscal tem como finalidade arrecadar os recursos necessários para suprir os custos e os investimentos do Estado.

² A evolução dos fundamentos utilizados ao longo da história para o exercício do poder tributante não será objeto do presente trabalho. No entanto, importante mencionar a existência de importante e conciso estudo de autoria da Juíza Federal Simone Lemos Fernandes (2004, p. 03-51) sobre o tema.

A título de informação, Simone Lemos Fernandes divide a concepção de tributo, que variou ao longo do desenvolvimento humano, em nove estágios. São eles: (i) do tributo-oferecimento e do tributo-punição; (ii) tributo-participação; (iii) tributo-potestade; (iv) tributo-proteção; (v) da retomada do consentimento ao exercício do poder fiscal; (vi) do retorno ao tributo-potestade; (vii) do tributo-troca do Estado Liberal; (viii) do surgimento dos encargos parafiscais; (ix) do tributo solidariedade.

³ Expressão utilizada no Direito Administrativo como termo de sentido amplo. José dos Santos Carvalho Filho (2004, p. 483 e ss.) assevera que agentes públicos “significa o conjunto de pessoas que, a qualquer título, exercem função pública como prepostos do Estado.” Logo, tal termo abarca as autoridades mais altas do Brasil, como aqueles que executam simples, mas sempre importante, tarefas.

Todavia, como apontado, desde o Estado Social, os tributos podem servir como importante mecanismo disponível ao legislador para buscar outras finalidades ou objetivos constitucionais. Em outros termos, com a concessão de incentivos fiscais ou com a majoração dos tributos, o legislador poderá induzir condutas dos cidadãos visando efetivar objetivos, como, por exemplo, a preservação do meio ambiente, economia, importação, exportação, preservação da vida e da saúde etc. Logo, quando o tributo pretende alcançar outro objetivo além da arrecadação, fala-se em tributos extrafiscais^{4 5}.

Nessa linha expositiva, José Marcos Domingues de Oliveira assevera que a tributação extrafiscal é aquela

orientada para fins outros que não a captação de dinheiro para o Erário, tais como a redistribuição da renda e da terra, a defesa da economia nacional, a orientação dos investimentos privados para setores produtivos, a promoção do desenvolvimento regional, etc. (OLIVEIRA,1998, p. 115)

Na mesma linha de raciocínio, Luciano Amaro aponta que tributação com finalidade extrafiscal é aquela que “com a imposição, não se deseja arrecadar, mas estimular ou desestimular certos comportamentos, por razões econômicas, sociais, de saúde etc.”. (AMARO, 2005, p. 89)

Klaus Tipke (2002, p. 75) anota que o Direito Tributário é importante instrumento utilizado pelos políticos especialmente nos períodos eleitorais. O autor assinala que detrás de qualquer benefício fiscal sempre haverá grupos de pressões diretamente interessados.

Nessa linha expositiva, compreende-se como extrafiscalidade o exercício do poder tributante pelo Estado, cuja finalidade principal é incentivar ou desencorajar condutas, de tal modo que os objetivos constitucionalmente previstos possam vir a ser alcançados em máxima medida, sendo que a arrecadação de recursos possui papel acessório ou secundário.

O texto constitucional vigente possui alguns dispositivos que carregam em si verdadeira ideia de extrafiscalidade. A título de ilustração, pode-se citar o art. 5º, LXXIII que isenta de taxa judiciária o cidadão, independentemente da sua situação econômica, que

⁴ Ao longo da exposição, adotar-se-á, em algumas oportunidades, o termo norma tributária indutora, que se assemelha à tributação extrafiscal. O termo em comento foi proposto por Luis Eduardo Schoueri (2005). Luis Manuel Alonso González (1995) possui monografia discorrendo sobre a tributação extrafiscal. Importante destacar que, para ele, a finalidade da tributação é que servirá de parâmetro. Assim, ainda que determinada tributação possua efeitos extrafiscais, ela somente será considerada extrafiscal caso o objetivo ou finalidade legal seja outra que não a arrecadação de recursos.

⁵ Ernesto Lejeune Valcárcel (2001, p. 223-224) ensina claramente que, no Direito Tributário, não se pode visualizar o tributo tendo como única finalidade gerar a arrecadação de recursos. Os tributos, segundo o autor, podem servir para desempenhar outras funções no ordenamento jurídico.

propuser ação popular visando “anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural”. O objetivo é que o Estado deixe de arrecadar a taxa devida, como estímulo ao cidadão de participar efetivamente na proteção de bens públicos de modo geral. De igual modo, pode-se detectar o exercício da extrafiscalidade quando da utilização da progressividade como importante artifício da tributação do IPTU, de acordo com a (não)utilização devida do imóvel, conforme se afere da leitura conjunta dos artigos 156 e 182 da Constituição.

Assim, o objeto central do presente é verificar se o exercício da tributação extrafiscal no Brasil não deve observar preceitos de normativos de ordem constitucional, ou seja, sem limitadores ou barreiras, como é o caso princípio da capacidade contributiva, positivado literalmente na Constituição. Nessa esteira, torna-se imperioso detectar o conteúdo do princípio em comento, que será objeto do tópico seguinte.

2 – Conteúdo e autonomia do princípio da capacidade contributiva na CRFB/88

Da análise individualizada do artigo 145, § 1º, da Constituição e com a sua análise conjunta com outros enunciados normativos constitucionais, pode-se constatar o verdadeiro e real alcance do princípio.

A Constituição de 1988 positiva ideais diversos, liberais e sociais. Mas, a partir da observação conjunta dos mais variados dispositivos constitucionais, não se visualiza nenhum que pudesse confrontar ou colidir com o princípio da capacidade contributiva. Em verdade, desta análise conjunta de dispositivos normativos constitucionais que direta ou indiretamente pode servir de suporte para alcançar o conteúdo do princípio em estudo, merece destaque os enunciados que reservam o mínimo vital ou existencial e a da vedação ao confisco.

De um lado, se o Estado não pode garantir o mínimo para a vida digna ao seu povo, por meio de efetivações reais de direitos sociais elementares, de acordo com a previsão constitucional, ele não poderá exercer o poder tributante que possa vir os limitar ou aniquilar. O Estado Tributário não pode tirar ou inviabilizar o usufruto daquilo que o Estado Social está constitucionalmente obrigado a assegurar. De outro, deve-se garantir o viés liberal, ou seja, a tributação não poderá ter efeito confiscatório. A partir da análise conjunta dos variados dispositivos constitucionais, segundo o qual o mínimo deve ser preservado e que não pode

ocorrer efeito confiscatório por meio da tributação, em que restam consagrados tanto o ideal social e o individual da Constituição, está presente a capacidade contributiva. É nela, a capacidade contributiva, que deve ocorrer o exercício do poder impositivo. Noutros termos, a extensão da capacidade contributiva individual é notada a partir do momento em que a margem do mínimo existencial for superada e que o limitador da vedação ao confisco for detectada.

A capacidade contributiva pode ser dividida em objetiva e subjetiva. A objetiva é aquela que demonstra a exteriorização de riqueza, visualizada, em regra, a partir da renda auferida, do consumo – renda despendida –, ou patrimônio – renda acumulada –, que são os três critérios de mensuração. A capacidade contributiva subjetiva é aquela que não se limita a exteriorizar determinada riqueza, mas sim que demonstra real e individualmente se ela está presente, ou seja, afasta-se da presunção, facilmente detectada no sentido objetivo, e constata-se a verdadeira e real riqueza do sujeito passivo de obrigação tributária.

Superados os pontos até aqui desenvolvidos, entende-se necessária a apresentação de conceitos ao princípio da capacidade contributiva, conforme propostas apresentadas por vários autores. Nessa linha, segundo Klaus Tipke, o princípio da capacidade econômica é definido como:

todos deben pagar impuestos con arreglo al importe de su renta, en la medida en ésta exceda del mínimo existencial y no deba utilizarse para atender obligaciones particulares de carácter ineludible (TIPKE, 2002, p. 35)

Para Douglas Yamashita, o princípio da capacidade econômica significa que “todos devem pagar impostos segundo o montante de renda disponível para o pagamento de impostos” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 31).

Professor Ricardo Lobo Torres (2009, p. 93) ensina que

a capacidade contributiva se subordina à ideia de justiça distributiva. Manda que cada qual pague o imposto de acordo com a sua riqueza, atribuindo conteúdo de vetusto critério de que a justiça consiste em dar a cada um o que é seu (*suum cuique tribuere*) e que se tornou uma das ‘regras de ouro’ para se obter a verdadeira justiça distributiva.

Professora Misabel Derzi (2004, p. 109) entende que

a capacidade econômica de contribuir às despesas do Estado é aquela que se define após a dedução dos gastos necessários à aquisição, à produção e à manutenção da renda e do patrimônio, assim como do mínimo indispensável a uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais parcelas, correspondentes a tal passivo, não configuram capacidade econômica, assim como o seu ferimento pelo tributo terá efeito confiscatório de renda ou do patrimônio.

Entende-se que capacidade contributiva é o princípio constitucional que garante o direito de o cidadão ser tributado dentro da sua realidade e individualidade, de tal modo que o poder impositivo não restrinja ou aniquile o mínimo vital ou existencial e que nem possua efeito confiscatório, e que impõe o dever de todos os indivíduos repassarem proporcionalmente aos cofres públicos parte do saldo de sua riqueza.

Traçada a definição do princípio de capacidade contributiva, conforme exposto acima, importante analisar se ele possui autonomia no ordenamento jurídico brasileiro e, por conseguinte, ser importante direito do cidadão/contribuinte em face da tributação exorbitante, ou se é mero corolário da igualdade.

A doutrina tributária oscila ao analisar a suposta autonomia do princípio da capacidade contributiva. Parte dela entende que o princípio é corolário do princípio da igualdade, ou seja, a capacidade contributiva seria mera ramificação indissociável da igualdade⁶. Por outro lado, parte da doutrina sustenta que a capacidade contributiva possui autonomia própria⁷.

Valendo-se dos ensinamentos de José Marcos Domingues de Oliveira (1998), Regina Helena Costa (2003, p. 41) anota que

Cremos que a igualdade está na essência da noção de capacidade contributiva, que não pode ser dissociada daquela. Podemos dizer que a capacidade contributiva é um subprincípio, uma derivação de um princípio mais geral, que é o da igualdade, irradiador de efeitos em todos os setores do Direito.

Marciano Seabra de Godoi (1999, p. 2002) segue a mesma linha. Para ele, a relação de igualdade e capacidade contributiva é de um princípio maior para outro menor.

⁶ Vide, nesse sentido, por exemplo: Schoueri (2005, p. 273 e ss.) e Derzi (2004, p. 109).

⁷ A título de informação, a Constituição Italiana positivou expressamente o princípio da capacidade contributiva no artigo 53. De fato, o dispositivo constitucional em comento possui grande similitude com o artigo 145, parágrafo 1º da Constituição do Brasil. Francesco Moschetti (2001, p. 244) aduz que o princípio constitucional da capacidade contributiva é válido para cada particular e deve ser visto como limite para exação tributária. O autor assinala que: “reducir el principio de capacidad contributiva a mera especificación del principio general de igualdad implica anular de hecho el artículo 53 de la constitución italiana.” (MOSCHETTI, 2001, p. 244)

Humberto Ávila (2008, p. 77-88) dedica parte da sua obra Teoria da Igualdade Tributária para traçar considerações sobre a igualdade geral. Interpretando o texto constitucional, especificamente o Título que desenvolve o Sistema Tributário Nacional, o autor verifica que a igualdade particular deve prevalecer em face da igualdade geral. Isso porque : (i) o artigo 145, parágrafo 1º da Constituição prestigia, como princípio geral, a ideia de pessoalidade na tributação; (ii) o legislador, por praticidade, somente poderá se valer de presunções excepcionalmente, sendo certo de que, no entanto, a realidade deve ser respeitada, mesmo que *a posteriori* – como é o caso das substituições tributárias; (iii) o próprio constituinte descreve quais são os aspectos materiais – renda, patrimônio e consumo – aptos para fazer surgir a obrigação tributária. Adiante, o autor conclui que:

Todos esses motivos demonstram que a Constituição de 1988 atribuiu preferência ao tratamento particularizado, quer porque o elegeu como princípio geral, quer porque o manteve como contraponto na sua exceção, quer porque exigiu sua observância na instituição das espécies tributárias. Esse tratamento particularizado faz com que o contribuinte deva ser tratado de modo diferente na medida em que ele se diferencia dos demais, quer mediante a consideração das suas particularidades (capacidade contributiva subjetiva), quer mediante a análise das particularidades das operações concretamente praticadas (capacidade contributiva objetiva). (ÁVILA, 2008, p. 87-88)

Diferentemente das duas correntes apresentadas, entende-se que a capacidade contributiva pode ser visualizada a partir de dois vieses distintos, que variam de acordo com a contextualização. No primeiro viés, quando da busca pela igualdade na tributação, está sedimentado entre os juristas que, nos dias atuais, ela será a medida de comparação a ser observada. Refutam-se, por conseguinte, outras medidas de comparação que poderiam vir a ser adotadas⁸. Portanto, a tributação igual e justa é aquela exercida de acordo com a capacidade contributiva – medida de comparação a ser adotada – dos cidadãos, sendo certo que aqueles que possuem maior grau de capacidade contributiva deverão contribuir mais e os que forem menos abonados pouco ou nada colaborarão, tendo como norte indissociável a ideia de solidariedade. E mais, aqueles que pertencerem a um mesmo grau de capacidade contributiva deverão ser tributados igualmente, sem qualquer distinção ou discriminação.

No segundo viés, a partir da dicotomia de normas de primeiro grau detectada a partir da separação entre princípios e regras, o enunciado normativo existente no parágrafo 1º do

⁸ Princípio per capita; princípio do benefício; princípio da capacidade contributiva de acordo com o talento pessoal etc.

artigo 145 da Constituição positiva, no ordenamento jurídico brasileiro, o princípio da capacidade contributiva.

Visualiza-se, no princípio da capacidade contributiva, verdadeiro suporte do sujeito passivo da obrigação tributária perante o Estado Tributário. De fato, o princípio da capacidade contributiva, principalmente à luz do texto constitucional, possui autonomia e, por conseguinte, não é visto como mera fragmentação da igualdade.

Isso porque, conforme trabalhado acima, a partir do conceito/conteúdo de capacidade contributiva, desenvolvido a partir da análise conjunta dos diversos dispositivos de ordem constitucional, que sempre visou a referendar os diferentes ideais constitucionais, não se pode olvidar que a norma em análise determina que o exercício do poder tributante incida sobre campo delimitado de riqueza, isto é, além do mínimo vital ou existencial e aquém do confisco.

Em resumo, a capacidade contributiva pode ser visualizada em duas situações distintas. Na primeira, no caso de se sustentar a igualdade na tributação, será a capacidade contributiva a medida de comparação a ser adotada. Na segunda situação, o princípio da capacidade contributiva referenda verdadeiro direito de o cidadão ser tributado dentro das suas condições particular, individual e realmente detectadas, de tal modo que o não confisco e o mínimo existencial ou vital sejam concomitantemente observados.

3 – A extrafiscalidade e o princípio da capacidade contributiva são incompatíveis?

A tributação extrafiscal não pode servir somente como instrumento político, sem qualquer avaliação jurídica⁹.

Como visto anteriormente, a capacidade contributiva pode ser visualizada em duas situações distintas, que variam de acordo com a contextualização. Na primeira, ela é princípio

⁹ Deve-se refutar, por exemplo, incentivos fiscais concedidos a determinado grupo de pessoas, sem que haja a devida fundamentação. Não se pode, por questões meramente políticas, desigualar pessoas iguais, sob pena de violar preceitos constitucionais basilares. Ora, qual seria o sustentáculo jurídico para impor tributação diferenciada a dois contribuintes com a mesma capacidade contributiva, no entanto, com atividades diferentes, e que não exista nenhuma finalidade constitucional a ser alcançada?

De fato, se tal situação ocorrer, preceitos basilares são violados, como, por exemplo: a igualdade geral – art. 5º, a capacidade contributiva – art. 145, para. 1º - e igualdade tributária – artigo 150, II, todos da Constituição. Importante assinalar que, em casos semelhantes ao exemplo, Luciano Amaro (2005, p. 136) sustenta que, em respeito à igualdade, aquele que for tratado de forma desigual e tiver que arcar com tributação mais alta do que o outro contribuinte, poderá contestar o gravame que lhe foi imposto e, por conseguinte, usufruir de redução ou exoneração total fiscal.

constitucional autônomo, que resguarda o cidadão-contribuinte em face do Estado, sendo certo que somente será obrigado a pagar tributo de acordo com a sua capacidade. Na segunda, a capacidade contributiva pode ser visualizada como medida de comparação a ser adotada pelo legislador ordinário para fins de efetivação da igualdade na seara tributária.

Ocorre, todavia, que na tributação extrafiscal, outra medida de comparação pode ser adotada. Noutros termos, a igualdade na seara tributária, quando da tributação extrafiscal, poderá se valer de outros princípios ou objetivos constitucionais diferentes da capacidade contributiva.

Logo, em determinadas situações, sujeitos passivos de obrigação tributária com a mesma capacidade contributiva podem sofrer gravames tributários distintos. Isso porque, por exemplo, um deles produz pão francês e o outro fabrica cigarros. Nessa linha, como o pão francês é produto essencial e integrante da cesta básica e cigarros são produtos supérfluos e comprovada e fundamentadamente prejudicam a saúde e a vida – bens constitucionais que devem ser preservados pelo Estado –, não se pode olvidar que a tributação, no exemplo, pode ser diferenciada¹⁰.

Portanto, enquanto na tributação fiscal a medida de comparação para ser adotada é a capacidade contributiva, a tributação extrafiscal, por sua vez, comporta a utilização de outras medidas de comparações – preservação da saúde, vida etc. –, sendo certo que, uma vez adotadas sob o amparo de fundamentos e argumentos constitucionais, não há que se falar em violação à igualdade.

Indubitavelmente, a questão central no presente tópico é: no caso da tributação extrafiscal, a capacidade contributiva será refutada?

Com amparo nos ensinamentos de Luis Eduardo Schoueri (2005, p. 277-281), tradicionalmente verifica-se a existência de três correntes discorrendo sobre a questão levantada: (i) desconsiderar a existência das normas tributárias indutoras, tendo em vista que elas ferem o princípio da igualdade; (ii) aceitar a aplicação do princípio da igualdade às normas tributárias indutoras e negar a aplicação do princípio da capacidade contributiva; (iii) aceitar a aplicação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva e visualizar a sua compatibilidade com as normas tributárias indutoras.

¹⁰ Sempre importante analisar se a diferenciação tributária de sujeitos com a mesma capacidade contributiva estão em sintonia com o texto constitucional.

O entendimento da primeira corrente não deve prevalecer. Atualmente, não se pode negar a importância do tributo para realização de outras funções, além da arrecadatória. Principalmente, quando essas funções estão previstas no texto constitucional, como é o caso do Brasil.

A segunda corrente, que tem como expoente Klaus Tipke, defende que a tributação extrafiscal se submete ao princípio do Estado Social, ao invés do princípio da capacidade contributiva¹¹.

Segundo Leila Paiva (citada por SHOUEIRI, 2005, p. 279), “a submissão da extrafiscalidade à capacidade contributiva retira sua eficiência”.

Esse pensamento está em total sintonia com o ponto de vista do direito alemão, em que o princípio da capacidade contributiva – ora visualizado como princípio autônomo e não como medida de comparação – não está previsto expressamente no texto constitucional. Assim, por meio do princípio geral da igualdade, procede-se à tributação naquele país.

No Brasil é diferente. Os representantes do povo brasileiro na Constituinte de 1988 fizeram constar, democraticamente, o princípio da capacidade contributiva no texto constitucional. Portanto, ao se tratar de tributação, seja ela com função arrecadatória ou não, o princípio deverá ser observado, assim como as demais normas jurídicas atinentes à tributação.

Por essas razões, filia-se à terceira corrente mencionada por Schoueri: aceitar a aplicação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva e visualizar a sua compatibilidade com as normas tributárias indutoras.

Desde autores clássicos, como Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Gerd Willi Rothmann, verifica-se que a extrafiscalidade não poderia ser submetida à regime diverso ao dos tributos¹², motivo pelo qual todas as normas inerentes ao Sistema Tributário Nacional, dentre elas o princípio da capacidade contributiva, precisam ser observadas.

A partir da interpretação da Constituição com unidade, justiça e conformidade, e, principalmente, levando-se em consideração a inexistência de hierarquia entre as normas constitucionais, conforme sustentado pela doutrina constitucionalista moderna, conclui-se pela possibilidade de utilização das normas tributárias para outras funções além da meramente arrecadatória, nas hipóteses previstas na CRFB. Entretanto, o agir-extrafiscal não poderá ser

¹¹ Vide Schoueri (2005, p. 278) e Douglas Yamashita e Klaus Tipke (2002, p. 61-69).

¹² Há renomados autores que entendem de forma diversa. No Brasil, Ricardo Lobo Torres, por exemplo, entende que se o ingresso financeiro for extrafiscal, não se trata de tributo, mas sim, de conteúdo econômico, que não tem como escopo contribuir para as despesas gerais do Estado. (SCHOUERI, 2005, p. 229).

exercido sem limitações, devendo, sem ponderações, observar todas as normas inerentes ao Sistema Tributário, por conseguinte, a exação deverá recair acima do mínimo vital ou existencial e aquém da vedação ao confisco, ou seja, no campo da capacidade contributiva.

Assim, por exemplo, quando a CRFB prevê a possibilidade de o IPTU ser progressivo no tempo em razão da utilização e do tipo do imóvel, o legislador tributário poderá se valer de normas tributárias indutoras visando alcançar a função social do bem. Contudo, o campo de atuação se limita a partir da existência da capacidade contributiva subjetiva do indivíduo até a vedação ao confisco. Tanto o dispositivo que admite a progressividade do imposto, como os princípios da capacidade contributiva e vedação ao confisco, todos, presentes na Constituição, se correlacionarão e, conseqüentemente, formularão uma norma jurídica: a tributação do IPTU progressivo poderá levar em consideração, para fins de igualdade, critério diferente da capacidade contributiva, no entanto, a exação deverá respeitar o princípio da capacidade contributiva, i.e., não poderá ser confiscatória.

Insta ressaltar que, não obstante no Direito Tributário ser vedado tributo com efeito de confisco de riqueza, em outra seara do Direito, como, por exemplo, no Direito Administrativo, o Estado poderá alcançar em máxima medida a função social da propriedade, inclusive, querendo, intervindo na propriedade particular, valendo-se, até mesmo, de expropriação de bens.

Outro exemplo que pode ser mencionado refere-se às exceções ao princípio da legalidade. As majorações e restabelecimentos de alíquotas poderão ser realizados por ato do Executivo, nas hipóteses constitucionalmente previstas. Contudo, caso o governo tenha interesse de induzir qualquer situação por meio de alterações de alíquotas de tributos, conforme permissão constitucional, de fato, ele não poderá agir sem limitações. Deverá respeitar a capacidade contributiva e a vedação ao confisco. Portanto, dentro desses limites, o Executivo tem a faculdade de reduzir e aumentar alíquotas, ou seja, poderá conceder à norma tributária outras funções, além da arrecadadora, como por exemplo, proteger o mercado interno. Afinal, a Constituição concede ao Executivo esta possibilidade.

Ressalte-se que, se essa interpretação não for levada em consideração, a possibilidade de existir arbitrariedade – se não é que já existe – será enorme. Preocupa-se com a possibilidade, principalmente levando-se em consideração a realidade política brasileira, em que discursos oportunistas poderão atribuir duvidosas funções à norma tributária, além da arrecadatória.

Em verdade, na tributação extrafiscal admite-se a utilização de outra medida de comparação diferente da capacidade contributiva para a efetivação da igualdade tributária. Com base em outra finalidade ou objetivo constitucional, o exercício da tributação poderá ser diferenciado, mesmo que havendo dois ou mais contribuintes com a mesma capacidade contributiva. Entretanto, no exercício da tributação extrafiscal, em que se admite tributação diferenciada entre sujeitos passivos com mesma capacidade contributiva desde que outro objetivo constitucionalmente tutelado seja visado, não serve de fundamento para sustentar a prática do poder tributante que atinja o mínimo existencial ou vital ou que possua característica confiscatória.

Portanto, em síntese, não se pode negar a existência de normas tributárias possuidoras de funções além da arrecadatória no estado moderno. Elas podem e devem existir nas hipóteses previstas na Constituição – são muitas as possibilidades –. Contudo, não se pode afirmar que elas são incompatíveis com o princípio da capacidade contributiva. Normas constitucionais se complementam. Por essa razão, compreende-se, a partir do texto constitucional, que a tributação, seja ela com função fiscal ou extrafiscal, deverá ser impositiva sobre a capacidade contributiva – além do mínimo vital e aquém da vedação ao confisco tributário. Assim, será alcançada a legitimidade na tributação e, por conseguinte, a segurança e a certeza jurídica e a justiça fiscal.

Conclusão

O instituto da extrafiscalidade vem sendo utilizado nos diversos países, inclusive no Brasil, desde a implantação do Estado Social, ainda no meados do século XX. Por meio desse instituto, o Estado visa, por meio dos tributos, incentivar ou desencorajar a realização de condutas, de tal modo que objetivos constitucionais sejam alcançados.

Por sua vez, a capacidade contributiva pode ser visualizada, à luz do texto constitucional brasileiro vigente, em dois vieses distintos. No primeiro deles, a capacidade contributiva pode ser utilizada como medida de comparação para fins de aferir a igualdade na seara tributária. A tributação justa e igual será aquela que tributar igualmente todos aqueles que possuírem a mesma capacidade contributiva. No segundo viés, a capacidade contributiva pode ser visualizada como princípio constitucional autônomo, de tal modo que o poder

tributante tenha que respeitar direito individual do cidadão-contribuinte, ou seja, não tributar além do mínimo existencial ou vital e aquém do confisco tributário.

Os institutos da capacidade contributiva e da extrafiscalidade não são incompatíveis e podem viver harmonicamente no ordenamento jurídico. A tributação extrafiscal permitirá que, para fins de igualdade tributária, outra medida de comparação diferente de capacidade contributiva, desde que tenha amparo constitucional, seja adotada. No entanto, embora o legislador possa se afastar da capacidade contributiva como medida de comparação para fins de igualdade tributária, é vedado, sob pena de direito individual ser violado, que se exerça tributação sem a observância do princípio da capacidade contributiva e, por conseguinte, que o mínimo existencial ou vital ou a vedação ao confisco sejam afetados. O Estado, sob o discurso da extrafiscalidade, não está autorizado a deixar de observar em máxima medida o princípio da capacidade contributiva.

Referências bibliográficas

AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. 512 p.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008. 208 p.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 11 ed. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2004. 1002 p.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. 136 p.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Igualdade. ISS. Sociedades prestadoras de serviços profissionais. Advocacia. Constitucionalidade do Decreto-lei n. 406/68; Progressividade. IPTU. In: DERZI, M.A.M (Coord.). **Construindo o Direito Tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 93-133.

FERNANDES, Simone Lemos. **Contribuições neocorporativas: na Constituição e nas leis.** Belo Horizonte: Del Rey, 2005. 306 p.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário.** São Paulo: Dialética, 1999. 271 p.

GONZALEZ, Luis Manuel Alonso. **Los Impuestos autonomicos de caracter extrafiscal.** Madrid: Marcial Pons, 1995.

MOSCHETTI, Francesco. El principio de la capacidad contributiva. In: AMATUCCI, Andrea (Coord.). **TRATADO DE DERECHO TRIBUTARIO: el derecho tributário y sus fuentes.** Tomo primero. Bogotá: Temis, 2001, p. 240-283.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário: capacidade contributiva.** 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. 203 p.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica.** Rio de Janeiro: Forense, 2005.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria del Estado y de los contribuyentes.** Madrid: Martins Pons, 2002.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva.** São Paulo: Malheiros, 2002. 127 p.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** 16 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. 460 p.

