

# A extrafiscalidade e direitos fundamentais: a introdução do interesse humano na tributação

Marciano Buffon\*

---

**Resumo:** O presente trabalho analisa as possibilidades de a tributação ser um eficaz meio de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana, mediante a materialização dos direitos fundamentais sociais, econômicos e culturais para que, com isso, possam ser exploradas todas suas potencialidades na construção do Estado Democrático de Direito, num cenário em que o poder do Estado vem perdendo paulatinamente sua capacidade de ação, em face da sua denominada crise estrutural. O princípio da dignidade da pessoa humana está tão umbilicalmente ligado ao Estado Democrático de Direito que não se pode sustentar que este exista sem a consagração formal daquele, uma vez que a dignidade da pessoa humana necessita desse modelo de Estado para restar assegurada, ou intensamente perseguida. Para tanto, faz-se necessária uma ação Estatal efetiva – distanciada da neutralidade apregoada pelo modelo liberal individualista – no sentido de, sobretudo, reduzir as desigualdades econômicas e sociais, mediante a realização daqueles direitos fundamentais que adequadamente servem a esse fim. Para isso, o Estado dispõe de poderosos instrumentos, entre os quais, principalmente, a utilização da extrafiscalidade, hipótese na qual o Estado, via tributação, busca atingir os fins de sua existência – realização de direitos fundamentais e concretização de princípios constitucionais – e não visa apenas à obtenção de receitas derivadas – para que, com isso, reste preservado e perseguido o “interesse humano” na tributação.

**Palavras-chave:** Dignidade humana. Tributação. Cidadania fiscal. Extrafiscalidade. Interesse humano.

---

## Introdução

A razão pela qual o Estado arrecada tributos decorre da necessidade de ele precisar dispor de recursos para que possa atingir os seus fins. Ou seja, mediante a arrecadação de tributos, o Estado tem meios para garantir o seu custeio e buscar a concretização do “bem comum”, sendo que essa busca constitui, em última análise, a razão de existir do próprio Estado.

---

\* Mestre em Direito pela UNISINOS, Professor da UNIVATES e da Universidade de Passo Fundo, Advogado.

Os contornos conceituais do denominado bem comum não ficam à mercê de programas governamentais unilateralmente elaborados. Em um Estado Democrático de Direito, a idéia de bem comum está constitucionalmente prevista, por isso existe uma vinculação e um comprometimento de todos os Poderes e em todas as esferas com a sua realização. Em síntese, pode-se dizer que o bem comum corresponde à concretização dos objetivos e princípios constitucionalmente postos, especialmente mediante a realização dos direitos fundamentais.

Portanto, à medida que os direitos fundamentais alcançam um grau satisfatório de realização, automaticamente se pode dizer que se trilha o caminho da maximização da densidade normativa do princípio da dignidade da pessoa humana e, num plano pragmático, caminha-se na direção da realização do bem comum.

Em vista do exposto, faz-se necessário examinar como a tributação pode servir de instrumento à realização dos direitos fundamentais denominados de segunda e terceira dimensão, ou seja, os direitos sociais, econômicos e culturais, bem como os denominados direitos de solidariedade.

A questão a ser discutida não diz respeito à aplicação dos recursos obtidos com a exigência de tributos para concretizar o bem comum, isto é, a fórmula segundo a qual os direitos sociais se realizariam mediante a instituição de uma fonte de custeio e a aplicação do produto da arrecadação em programas sociais tendentes a tal fim (parafiscalidade).

Refere-se, sim, à possibilidade de que o Estado utilize a tributação como instrumento de intervenção na sociedade, sobretudo no campo econômico e social, com vistas a concretizar suas diretrizes constitucionalmente previstas. Ou seja, ao invés de apenas arrecadar tributos e aplicar os recursos respectivos, o Estado estimula ou desestimula comportamentos, visando a atingir os mesmos fins que tradicionalmente buscava atingir tributando. Esse fenômeno é denominado de extrafiscalidade.

Não seria possível sustentar que a extrafiscalidade viesse a substituir, completamente, a fórmula da parafiscalidade, pois o Estado continuará a ter que arrecadar recursos para fazer frente ao ônus decorrente da sua própria razão de existir, sobretudo com a realização dos direitos sociais, de cunho prestacional. No entanto, paralelamente a isso, é possível que políticas tributárias extrafiscais cumpram um importante papel na realização dos objetivos constitucionalmente postos, em especial, os direitos fundamentais.

Assim, serão analisados os requisitos, pressupostos, limites e fins possíveis dessas políticas extrafiscais, além da forma como poderão ser efetivadas e operacionalizadas.

## **1 Os contornos conceituais da extrafiscalidade**

A princípio, a compreensão da extrafiscalidade ocorre pela via da exclusão. Uma vez percebida a idéia da fiscalidade, percebe-se, também, que a idéia da extrafiscalidade gravita no seu espaço entorno, isto é, se a fiscalidade se refere à forma como o Estado arrecada tributos para que, com isso, tenha recursos para realizar

seus fins, a extrafiscalidade, por óbvio, corresponde a uma fórmula que ocupa um espaço alternativo a essa idéia.

Lobo Torres caracteriza a extrafiscalidade como a “utilização do tributo para obter certos efeitos, na área econômica e social, que transcendem à mera finalidade de fornecer recursos para atender às necessidades do tesouro”.<sup>1</sup> Dentro dessa linha, menciona Casalta Nabais:

A extrafiscalidade traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer frente face às despesas públicas.<sup>2</sup>

Cabe frisar que a extrafiscalidade não significa que o Estado deixe de arrecadar tributo. Ocorre que a finalidade visada com ela não é meramente arrecadatória, ainda que ingressem recursos aos cofres públicos. O objetivo transcende, pois, o arrecadar e direciona-se a estímulos comportamentais que tenham como fim objetivos constitucionalmente positivados. Nesse sentido, Lapatza explica:

Entendido assim, o “sustento da despesa pública” permite que o legislador estabeleça tributos com fins distintos da simples arrecadação, isto é, com fins neste exato sentido, “extrafiscais”, sempre que, como já dissemos, se respeitem as exigências mínimas do princípio de capacidade; que os fins desejados pelo legislador sejam também desejados e protegidos pela constituição; que sua consecução esteja encomendada por ela ao Estado e aos demais entes públicos; e que consecução influa ou se reflita, direta ou indiretamente, no nível de despesa pública ou em sua distribuição.

Penso que neste âmbito devem ser inseridos os chamados fins extrafiscais dos tributos. Com eles o Estado pode, por exemplo, buscar uma redução dos gastos (na conservação do meio ambiente através dos chamados tributos meioambientais; em saúde, através de impostos sobre o álcool ou o tabaco) ou um aumento do nível de renda ou uma melhor distribuição dela (através, por exemplo, de tributos que estimulam a utilização de terras ou outros elementos improdutivos).<sup>3</sup>

Em última análise, toda imposição fiscal representa, em maior ou menor grau, uma espécie de intervenção do Estado na economia, mesmo que *a priori* o objetivo seja puramente arrecadatório. Assim, mesmo na fiscalidade, haverá sempre um espaço para a extrafiscalidade.

Conforme sustenta a doutrina espanhola, não se pode desconhecer o fato de que, como aponta o art. 4º da Lei Geral Tributária (espanhola), os impostos, além de

---

<sup>1</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. v. 3: *Os direitos humanos e a tributação*: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 135.

<sup>2</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina. 2004. p. 629.

<sup>3</sup> LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito Tributário*: teoria geral do tributo. Trad.: Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole; Madrid: Marcial Pons, 2007. p. 25.

representarem o meio de ingressos públicos, devem servir como instrumentos de política econômica geral, atender às exigências de estabilidade e progresso social e procurar uma melhor distribuição da renda nacional. Nesse sentido, o Tribunal Constitucional espanhol (STC 46-2000 de 17-02) entendeu, relativamente ao Imposto de Renda de Pessoa Física, que esse é um instrumento idóneo para alcançar os objetivos de redistribuição de renda e de solidariedade que a Constituição propugna e que dota de conteúdo o Estado Social e Democrático de Direito.<sup>4</sup>

A extrafiscalidade não constitui uma novidade que tenha surgido com o advento do Estado Social. Com esse modelo do Estado, porém, a extrafiscalidade ampliou seu grau de importância, estando apta a fazer frente às multifacetadas realidades sociais e econômicas que reclamam a intervenção estatal. Explicando isso, menciona Casalta Nabais:

A título de primeira nota trata-se de lembrar que os impostos extrafiscais não constituem uma novidade do estado social, já que neles sempre se incluíram os clássicos impostos aduaneiros protetivos, bem antigos e conhecidos do estado liberal cuja finalidade era (e é) a de proteger os respectivos espaços económicos nacionais, pelo que a atual forma de estado – o estado social – se limitou a acrescentar a esses os chamados impostos ordenadores ou orientadores que, justamente por terem objetivos dominantes de intervenção económica e social, desencadearam a ampla problemática da sua legitimidade constitucional. Como segunda nota, há que assinalar que estes últimos impostos extrafiscais – os únicos que constituem portanto um verdadeiro apporto do estado social – são bastante mais raros do que, à primeira vista se possa pensar, pois o legislador (fiscal) escassamente erige em finalidade dominante dum imposto a intervenção económica e social, convertendo-a, assim, numa medida de política económico-social por via fiscal.<sup>5</sup>

Conforme lembra Baleeiro, uma das mais remotas formas de aplicação do tributo com fins extrafiscais refere-se à exigência de direitos alfandegários altamente onerosos na importação de mercadorias.<sup>6</sup> A cobrança de tributo dessa natureza não tinha, e ainda não tem, o fim precípua de gerar arrecadação, mas sim de equilibrar a balança comercial e proteger a indústria nacional, ou ainda, em sentido inverso, de incentivar a entrada de produtos que, por serem escassos no mercado interno, pressionam as taxas inflacionárias.

O mesmo acontece com outros impostos – Imposto de Exportação, IPI e IOF – os quais têm uma nítida conotação extrafiscal. Tanto é assim que, a própria Constituição excluiu os referidos impostos da observância da regra da anterioridade anual

---

<sup>4</sup> SERRANO, Carmelo Lozano; QUERALT, Juan Martín; OLLERO, Gabriel Casado; LÓPEZ, José Manuel Tejerizo. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 13. ed. Madrid: Tecnos, 2002. p. 111.

<sup>5</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004. p. 630.

<sup>6</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 15. ed. rev. e atual. por Dejalma Campos. 1998. p. 190.

(art. 150, § 1º)<sup>7</sup> e permitiu que suas alíquotas fossem modificadas por ato do Poder Executivo (art. 153, § 1º), observados os limites previstos em lei. Isso ocorre porque tais tributos servem de instrumento à política econômico-cambial, sendo imprescindível que esses instrumentos sejam ágeis.<sup>8</sup>

Pode-se constatar ainda uma típica extrafiscalidade na exigência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), de forma seletiva, com vistas a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas (art. 153, § 4º), bem como na exigência do IPTU progressivo no tempo, nos termos do inciso II, do § 4º, do art. 182, da CF/88.

Além disso, a extrafiscalidade se verifica no disposto nos arts. 153, § 3º, inciso I, e art. 155, § 2º, inciso III, os quais estabelecem que as alíquotas do IPI e do ICMS serão seletivas em função da essencialidade do produto, visando, neste caso, à adequação desses impostos ao princípio da capacidade contributiva. Percebe-se também a extrafiscalidade no art. 156, § 1º, inciso II, ao estabelecer que o IPTU terá alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. Ou ainda, no disposto no art. 146, inciso III, alínea “d”, ao estabelecer a necessidade de um tratamento tributário diferenciado e favorecido para micro e pequenas empresas.

De qualquer forma, as hipóteses de extrafiscalidade não se esgotam nas já referidas, assim como se reconhece que toda imposição fiscal implica um certo grau de intervenção do Estado no campo econômico e social, razão pela qual, até os impostos que visam precipuamente arrecadar estão imbuídos de uma conotação extrafiscal, mesmo que tênue.

Enfim, não é pelo fato de a Constituição prever algumas hipóteses de extrafiscalidade que a tributação não poderia servir de instrumento de intervenção do Estado, com vistas a obter outros fins também constitucionalmente postos, embora não-reservados expressamente à tributação como meio de realização.

Antes de examinar as hipóteses constitucionais de extrafiscalidade, faz-se necessário analisar a face da desoneração fiscal com finalidade extrafiscal, ou seja, quais são requisitos e pressupostos constitucionais que devem ser observados para a concessão de benefícios fiscais mediante redução de alíquotas, base de cálculo, isenções, suspensões ou diferimentos da incidência tributária.

## 2 Extrafiscalidade e benefícios fiscais

A extrafiscalidade manifesta-se através da majoração da carga tributária, com vistas a desestimular comportamentos que sejam contrários à maximização da eficácia social dos direitos fundamentais e dos princípios constitucionais.

---

<sup>7</sup> Cabe mencionar que a Emenda Constitucional nº 42/2003 instituiu a regra da anterioridade nonagesimal, excluindo, porém, sua aplicabilidade relativamente ao Imposto de Importação, ao Imposto de Exportação e ao IOF, entre outros tributos.

<sup>8</sup> Para exemplificar a necessidade de urgência, cabe lembrar que, em fevereiro de 1995, no auge da “fantasia cambial” (sobrevalorização do real frente ao dólar) o automóvel mais vendido no país foi o *Fiat Tipo*, importado da Itália. Essa situação, por óbvio, estava destruindo a indústria automobilística nacional, razão pela qual o Poder Executivo duplicou a alíquota do imposto de importação incidente sobre automóveis (35% para 70%), exigindo imediatamente o imposto calculado de acordo com a nova alíquota.

De outro modo, a extrafiscalidade se manifesta mediante a desoneração fiscal, desde que tenha os mesmos objetivos visados pela exacerbação da exigência fiscal comentada. Casalta Nabais explica as duas faces da extrafiscalidade:

De outro lado, é de salientar que a extrafiscalidade se expande por dois grandes domínios, cada um deles traduzindo uma técnica de intervenção ou de conformação social por via fiscal: a dos impostos extrafiscais, orientados para a dissuasão ou evitação de determinados comportamentos (em que são de integrar os chamados agravamentos extrafiscais de impostos fiscais), e a dos benefícios fiscais dirigidos ao fomento, incentivo ou estímulo de determinados comportamentos.<sup>9</sup>

Assim, a extrafiscalidade, no que diz respeito à exoneração, se consubstancia na concessão de isenções ou benefícios fiscais, com vistas a concretizar direitos fundamentais, assegurar e estimular o desenvolvimento socioeconômico de determinada região ou incentivar determinada atividade que seja de interesse da coletividade. Por decorrência, explica Casalta Nabais:

Efetivamente, é no domínio dos chamados benefícios fiscais que a extrafiscalidade se revela em termos mais significativos e frequentes, pois que é geralmente reconhecido integrar o seu próprio conceito a natureza ou caráter extrafiscal como, de resto, se verifica no conceito legal que a nossa ordem jurídica nos fornece – o art. 2º, n. 1, do EBF, que define os benefícios fiscais como medidas de caráter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes e que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”. Pelo que os benefícios fiscais são, em si mesmos, medidas extrafiscais, o que os distingue designadamente dos chamados desagravamentos fiscais *stricto sensu* (não-sujeições tributárias que consubstanciadas em medidas fiscais estruturais de caráter normativo que estabeleçam delimitações negativas expressas da incidência, os quais, muito embora também possam ter por base, como de resto é frequente, razões de natureza extrafiscal, não integram a verdadeira extrafiscalidade ou extrafiscalidade externa, já que eles sempre se conformam com as normas e princípios especificamente respeitantes à estrutura do imposto cuja incidência visam delimitar negativamente, configurando-se assim como medidas de política fiscal e não medidas de política económica e social por via fiscal, ou seja, medidas que embora traduzam despesas fiscais enquanto diminuam as receitas ou a produtividade dos correspondentes impostos, são adoptadas pelo legislador fiscal no exercício do seu poder tributário, isto é, enquanto seleciona e delimita os fatos tributários pronunciando-se sobre o que pretende tributar e o que não pretende tributar em função da política de impostos adotada. Em suma, dos benefícios fiscais são de afastar estes desagravamentos que se situam no domínio da chamada erosão fiscal (pela erosão da matéria coletável ou do imposto que provocam) ou da extrafiscalidade interna.<sup>10</sup>

---

<sup>9</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004. p. 630.

<sup>10</sup> Id., *ibid.*, p. 630.

No que tange à concessão de benefícios fiscais, a doutrina espanhola entende que ela pode estar materialmente justificada e, portanto, ser constitucionalmente legítima, sempre que tal concessão seja um expediente para a consecução de objetivos que gozam de respaldo constitucional.

Em vista disso, não se poderá, em tais casos, falar de privilégios contrários ao princípio constitucional da generalidade ou da capacidade contributiva. O princípio da capacidade contributiva, em muitos casos, não é o meio mais adequado para se alcançar uma melhor distribuição de renda, devendo ceder lugar a outros princípios constitucionais mais aptos para a obtenção de uma distribuição de renda mais justa para o seu próprio crescimento.<sup>11</sup>

Todavia esses benefícios fiscais não podem acarretar uma quebra total do princípio da capacidade contributiva, bem como desconsiderar esse princípio, pois isso significa uma discriminação injustificada e uma inaceitável exclusão do dever fundamental de pagar impostos (dever de solidariedade).<sup>12</sup>

Desse modo, o dever fundamental de pagar tributos não pode ser, injustificadamente, dispensado, pois isso quebra os vínculos de solidariedade que pressupõem a cidadania, em sua contemporânea concepção. Ser cidadão significa ter deveres – entre os quais o de pagar tributos – mas significa também ter direitos, especialmente o de exigir que não haja a ilegítima dispensa, por outrem, do principal dever de cidadania.

A concessão de benefícios e incentivos fiscais não pode ficar à mercê de interesses políticos e econômicos, fortemente defendidos por lobbies, no mais das vezes, obscuros. As referidas desonerações deverão submeter-se a mecanismos, substancialmente democráticos, de aprovação, sendo que só serão legítimos se os objetivos visados forem – de fato – constitucionalmente fundamentados.

Há de se reconhecer, pois, que em nome da geração de empregos, muitos incentivos e benefícios de ordem financeira e fiscal foram concedidos no Brasil, principalmente na última década do Século XX. Em muitos casos, pouco tempo depois, constatou-se que se tratava de empreendimentos oportunistas e não-comprometidos com os objetivos que serviram de pretexto à concessão das benes-

---

<sup>11</sup> SERRANO, Carmelo Lozano; QUERALT, Juan Martín; OLLERO, Gabriel Casado; LÓPEZ, José Manuel Tejerizo. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 13. ed. Madrid: Tecnos, 2002. p. 111. Conforme mencionam os autores, o Tribunal Constitucional espanhol já reconheceu a finalidade extrafiscal e a possibilidade da utilização do tributo como instrumento de política econômica conforme as seguintes decisões (SSTC 197/2002, de 19/11, 186/1993 de 07/06 e 134/1996 de 22/07), fazendo referências ainda nas decisões SSTC 276/2000 de 16-11 e 289/2000 de 30/11. (p. 111-112).

<sup>12</sup> Nesse sentido a decisão do TSJ do País Basco, de 30 de setembro de 1999, que declarou a nulidade de determinados benefícios fiscais que implicavam uma redução de 99% da base impositiva do Imposto sobre as Sociedades a empresas novas estabelecidas no referido território, posto que isso supunha uma redução tão acentuada na carga tributária que afetava o dever básico de contribuir, previsto no art. 31.1 da Constituição Espanhola, em conexão com o princípio da capacidade contributiva. Tais benefícios foram considerados desproporcionais e inidôneos e provocavam a quebra do princípio da generalidade no dever de contribuir para com a coletividade (SERRANO, Carmelo Lozano; QUERALT, Juan Martín; OLLERO, Gabriel Casado; LÓPEZ, José Manuel Tejerizo. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 13. ed. Madrid: Tecnos, 2002. p. 112).

ses fiscais e financeiras. Essas distorções colaboraram, inequivocamente, para o atual processo de crise vivenciado por boa parte das Unidades da Federação.

Enfim, a matéria relativa à concessão de benefícios e incentivos fiscais merece ter uma redobrada atenção no debate acerca do tipo de Estado que se quer ter, do tamanho desse Estado e dos objetivos que ele deve atingir. Há de se compreender que, quando determinada benesse fiscal é concedida, não se trata de uma manifestação de generosidade do ente “Estado” para determinado setor ou empreendimento. Trata-se, sim, da transferência de recursos de toda a sociedade, feita pelo administrador do Estado (governo), razão pela qual é imperioso que haja uma substancial participação de toda sociedade no processo decisório da concessão da benesse.

Mesmo com uma efetiva participação da sociedade no processo decisório acerca da concessão do incentivo ou benefício fiscal, a constituição estabelece, explícita ou implicitamente, pressupostos, limites e objetivos que condicionam a legitimidade da extrafiscalidade.

### 3 A legitimidade constitucional da extrafiscalidade

Sabe-se que a tributação extrafiscal implica discriminações, ou seja, implica tratamento diferenciado para aqueles que se encontram em situação de igualdade. Em vista disso, se poderia afirmar, em uma análise superficial, que a extrafiscalidade não encontraria fundamento constitucional por ferir o pilar da isonomia.

No entanto, a extrafiscalidade, além de possuir alicerce constitucional, serve de meio de concretização da própria Magna Carta. Por óbvio, isso só é sustentável se a discriminação perpetrada pela extrafiscalidade tiver como objetivo atingir uma meta que a própria Constituição determina deva ser atingida, razão pela qual Murphy e Nagel sustentam que a questão da justiça de determinado tratamento tributário não poderá ser considerada isoladamente. Nesse sentido, assim se pronunciam:

Temos de saber: (a) se ela distorce o padrão mais amplo de redistribuição e financiamento da ação pública exigido pela nossa concepção geral de justiça, ou seja, se ela redireciona alguns custos e aumenta ou diminui sub-repticiamente a quantidade de redistribuição; e (b) se serve a outras finalidades, legítimas para a política fiscal, que sejam importantes o suficiente para neutralizar uma possível desvantagem do primeiro tipo.<sup>13</sup>

Não se pode falar, desse modo, que, uma vez observados determinados limites, as discriminações perpetradas pela extrafiscalidade sejam contrárias à constituição por afronta ao princípio da igualdade, tendo em vista que elas devem ter por objetivo efetivar e concretizar aqueles princípios consagrados no próprio texto constitucional.

*A priori*, portanto, a extrafiscalidade se legitima na exata proporção da legitimidade dos objetivos visados, e isso se verificará, certamente, quando os fins visa-

---

<sup>13</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. Trad.: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 236.



dos passarem pela realização dos direitos fundamentais. Por isso, Helenilson Pontes sustenta que:

O Estado, quando edita uma regra tributária com objetivo extrafiscal, o faz após uma interpretação/aplicação dos demais princípios do sistema jurídico. O Estado, assim, não obstante tenha motivações extrafiscais, não está livre para atuar contra o Direito, ou mesmo à margem do Direito e dos fins que este estabelece. A extrafiscalidade constitui, em regra, a utilização da competência impositiva como instrumento na busca do atingimento de outros princípios igualmente albergados pela ordem constitucional.<sup>14</sup>

Na doutrina italiana, Moschetti entende legítima a extrafiscalidade, quando seja fruto de uma adequada interpretação da Constituição, observando-se: a) que não seja taxado fato ou situação destituída de capacidade econômica; b) que os interesses merecedores da extrafiscalidade sejam aqueles que efetivamente norteiam a Constituição; c) que sejam respeitados os princípios constitucionais que protegem outros setores da economia no sentido de não prejudicá-los; d) sejam observados os limites da coerência, *in verbis*:

La discriminazione deve essere sempre frutto di una corretta interpretazione costituzionale e a tal fine: a) in nessun caso possono essere tassati fatti o situazione non manifestanti capacità contributiva; b) la qualifica della capacità econômica in termini di capacità contributiva deve risultare da un'interpretazione sistematica dell'art. 53 e delle altre norme costituzionali, non dunque qualsiasi interesse, opinabilmente scelto dal legislatore ordinario, legittima l'utilizzo extrafiscale, ma solo l'interesse collettivo che si inquadra nelle idee guida della carta costituzionale; c) devone essere quindi rispettati anche i principi costituzionali che nei diversi settori economici e sociali siano indirettamente intaccati dalle norme tributarie; d) infine ulteriori limite à rappresentato dal principio di coerenza.<sup>15</sup>

Seguindo essa mesma linha, o também italiano Enrico de Mita sustenta que a extrafiscalidade só é legítima, e, portanto, compatível com os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, se o objetivo visado, tanto em relação aos impostos incentivadores quanto os desestimuladores, for digno de tutela pelo Ordenamento Jurídico, observando-se, especificamente em relação à capacidade contributiva, que a imposição fiscal corresponda a um fato economicamente relevante e que represente uma manifestação de riqueza.<sup>16</sup>

Ora sia le imposte incentivanti che quelle disincentivanti sono costituzionali quando il fine è degno di tutela dal punto di vista dell'ordenamento giuridico. Una volta stabilito che il fine è degno di tutela la scelta del mezzo prescelto è rimessa alla valutazione discrezionale del legislatore.

---

<sup>14</sup> PONTES, Helenilson Cunha. Ordem econômica e social: estudos em homenagem a Ary Brandão de Oliveira. In: SCAFF, Fernando Facury (Coord.). São Paulo: LTr, 1999. p. 153.

<sup>15</sup> MOSCHETTI, Francesco. *La capacità contributiva*. Padova: CEDAM, 1993. p. 46-47.

<sup>16</sup> MITA, Enrico de. *Principi de Diritto Tributario*. Milano: Giuffrè, 1999. p. 92.

Anche l'imposizione extra-fiscale deve rispettare il principio di capacità contributiva nel senso che, pur essendo preordinata a scopi extra-fiscali e pur realizzandosi tal scopi proprio quando il presupposto non si verifica, essa deve avere come presupposto un fatto economicamente rilevante, un fatto che sia manifestazione di ricchezza.

Conforme sustenta Herrera Molina, o direito fundamental de contribuir de acordo com a capacidade econômica pode sofrer restrições pela finalidade extrafiscal de um tributo, com um caráter social, desde que: (a) a medida seja idônea; (b) a medida seja necessária, e, portanto, não haja outro instrumento que atinja os mesmos fins e respeite a capacidade econômica; (c) a medida seja proporcional, isto é, a lesão sofrida pela capacidade econômica seja menor que os benefícios trazidos pela obtenção dos fins visados pela extrafiscalidade.<sup>17</sup>

É possível sustentar, portanto, que, em vista da extrafiscalidade, a capacidade contributiva seja desconsiderada, desde que os objetivos visados sejam constitucionalmente legitimados. Na doutrina nacional, Seabra Godoi assim argumenta nesse sentido:

Ora, se a justiça tributária reduzir-se exclusivamente ao critério da capacidade contributiva, o atendimento daquela dimensão de construção de igualdade substancial ficaria prejudicado, pois o que a capacidade contributiva aponta é para um critério de neutralidade, segundo o qual os indivíduos devem submeter-se a um mesmo sacrifício tributário. Assim sendo, a tributação extrafiscal, com seus vários objetivos e princípios informadores, choca-se com o princípio da capacidade contributiva, mas deste choque nem decorre a derrogação da capacidade contributiva (ver colisão de princípios na teoria de Alexy), nem decorre que a igualdade foi desrespeitada, desde que a extrafiscalidade não se dê pela via dos favoritismos ilegítimos e da criação de privilégios e discriminações odiosos.<sup>18</sup>

Do exposto, é possível concluir que a exigência tributária poderá ter conotação extrafiscal, sem que isso implique afronta aos princípios constitucionais dentro de um Estado Democrático de Direito. Isso ocorre porque a extrafiscalidade corresponde a uma forma de efetivar os princípios constitucionais e os direitos fundamentais, sendo que, mediante ela, é possível reduzir as desigualdades fáticas produzidas pelo modelo econômico vigente e alcançar a máxima densidade normativa do princípio da dignidade da pessoa humana.

Para tanto, é imprescindível que o objetivo a ser alcançado com a extrafiscalidade esteja de acordo com os grandes objetivos visados na Carta Constitucional (por exemplo: os arts. 1º, 3º, 6º e 170 da CF/88), isto é, encontre fundamentação constitucional. Além disso, a extrafiscalidade, em concordância com a visão da doutrina italiana, não pode implicar exigência de tributo em relação a fato ou situação destituída de relevância econômica.

---

<sup>17</sup> MOLINA, Pedro Manuel Herrera. *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998. p. 128-129.

<sup>18</sup> GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 215.

Enfim, mediante a fórmula da extrafiscalidade, é possível que sejam concretizados os direitos fundamentais e, ao concretizá-los, seja dada a máxima eficácia ao princípio da dignidade da pessoa humana, haja vista que tal princípio corresponde ao elemento comum – em maior ou menor grau – de todos os direitos fundamentais.

Em decorrência do exposto, serão examinadas, casuisticamente, as condições de possibilidade de realização de determinados princípios constitucionais e direitos fundamentais, mediante a extrafiscalidade. Serão abordados apenas alguns direitos fundamentais e o critério para o destaque será o grau de importância deles para fins de concretização do princípio da dignidade da pessoa humana.

#### **4 A realização de direitos fundamentais mediante a tributação e a prevalência do interesse humano**

Da análise precedente, constata-se que o Estado utiliza a tributação para intervir em questões econômicas, sociais e culturais, ou seja, mediante o que se denomina de extrafiscalidade, ocorre desoneração (parcial/total) ou majoração da exigência tributária.

O objetivo a ser atingido com a exigência do tributo extrafiscal não é meramente arrecadatário, 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.

Em vista disso, a tributação representa um instrumento potencialmente eficaz à realização indireta dos direitos fundamentais. Cabe lembrar que este trabalho propugna a ideia de que é perfeitamente possível que a tributação sirva à realização dos direitos fundamentais, econômicos, sociais e culturais, sem deixar de observar os direitos fundamentais limitadores da ação estatal.

Noutras palavras, não se faz necessário que aqueles direitos fundamentais, representativos do princípio da segurança jurídica, sejam sacrificados para que o intento propugnado com a extrafiscalidade possa ser alcançado. Como menciona Carrazza:

De qualquer modo, os tributos extrafiscais, tanto quanto os fiscais, devem submeter-se aos princípios que informam a tributação: igualdade, legalidade, generalidade, proporcionalidade, não-confiscatoriedade etc. Além disso, à medida que interferem nas condutas das pessoas, precisam encontrar respaldo num valor constitucionalmente consagrado, nunca em concepções ideológicas ou morais, incompatíveis com a liberdade na atuação da vida privada das pessoas, que deve imperar num Estado Democrático como o nosso.<sup>19</sup>

---

<sup>19</sup> CARRAZZA. Roque Antonio. *Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 132.

Reconhece-se, por conseguinte, a importância de se observarem as denominadas “limitações constitucionais ao poder de tributar”, especialmente no que tange à legalidade, anterioridade, irretroatividade, igualdade perante lei, livre circulação e vedação ao confisco, nos termos preconizados pelo artigo 150 da Constituição Brasileira.

Parafraseando Herrera Molina,<sup>20</sup> é imprescindível que seja introduzido e considerado o que se poderia denominar de “interesse humano” na tributação. Ou seja, defende-se a gestação de um sistema tributário que tenha como norte e razão de ser a realização dos direitos fundamentais econômicos, sociais e culturais e, por conseguinte, vise assegurar e preservar a dignidade do ser humano.

Tradicionalmente, essa ideia foi desenvolvida mediante a simples instituição de impostos afetados ou contribuições sociais, cujo produto da arrecadação estava previamente destinado a servir de fonte de recursos para o desenvolvimento de políticas públicas de caráter social, especialmente. Pode-se lembrar, no caso de Brasil, da CPMF, Contribuição para o Seguro Acidente de Trabalho (SAT), da CO-FINS, da Contribuição para o PIS, da Contribuição denominada de Salário-Educação, da Contribuição Social sobre o Lucro, Contribuição Social sobre a Folha de Salários, etc.

Entretanto, a simples instituição de uma contribuição, cujo produto da arrecadação seja destinado para um fim social, não significa que, de fato, tal fim seja alcançado, através das políticas públicas para as quais os recursos foram carreados. Não bastasse isso, os recursos com destinação previamente estabelecida são, por vezes, destinados para “outras áreas” de atuação do Estado, as quais, nas raras oportunidades, estão descomprometidas com as finalidades sociais que deram ensejo à instituição da exação fiscal.

O mais lamentável, porém, é que os recursos arrecadados sequer chegam a ser empregados em quaisquer áreas de atuação estatal, porquanto, de uma forma inaceitavelmente significativa, são usurpados mediante ações ilícitas, as quais endemicamente permanecem presentes na cultura nacional. Por isso, Carrazza reconhece e sustenta assim se referindo:

Por outro lado, ao utilizar o mecanismo da extrafiscalidade para estimular comportamentos (comissivos ou omissivos) dos contribuintes, o Estado quase sempre obtém vantagens maiores do que se previamente arrecadasse os tributos para, depois, aplicá-los aos gastos públicos. Realmente, com a supressão das instâncias burocráticas encarregadas de controlar a destinação do dinheiro obtido mediante o exercício da tributação, a despesa pública tende a diminuir, sem prejuízo do atendimento das exigências de estabilidade e progresso sociais. E isso para não falar

---

<sup>20</sup> O mencionado autor defende a introdução de reforma que denomina de ecológica, no sentido de introduzir o interesse ecológico no sistema fiscal (MOLINA, Pedro Manuel Herrera. *Derecho Tributário Ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2000. p. 46).

dos inevitáveis “desvios” e “perdas” no longo e acidentado caminho que vai da obtenção dos recursos públicos.<sup>21</sup>

Dessa forma, não obstante as intenções sejam meritórias, a instituição de uma contribuição social não garante que o objetivo originalmente visado, ainda que nobre, seja efetivamente atingido. Tampouco significa que os recursos obtidos sejam utilizados para alcançar os fins almejados quando da instituição da contribuição social respectiva, em razão de ações lícitas ou ilícitas.

Por isso, urge encontrar meios indiretos de atuação estatal, mediante políticas tributárias cujo objetivo seja garantir a máxima eficácia aos direitos fundamentais econômicos, sociais, culturais e de solidariedade. Isto é, uma vez que se constata a inefetividade de políticas sociais financiadas com arrecadação de tributos afetados, impõe-se direcionar ações com vistas à implementação de uma fórmula alternativa à desgastada opção de se instituir uma contribuição para financiar a realização de cada direito fundamental.

Seguir essa proposta alternativa também se faz necessário, porque há um relativo consenso acerca da impossibilidade de ampliação da carga tributária brasileira, tendo em vista que esta já alcançou o patamar próximo à insuportabilidade. Portanto, devem-se buscar meios de reduzir a carga tributária, e não ampliá-la com a majoração ou instituição de novas contribuições, pretensamente destinadas a servir de fonte de custeio para o cumprimento das promessas constitucionais.

Não se pretende sustentar que as contribuições que servem de fonte ao financiamento da atuação estatal no campo social possam ser extintas ou progressivamente suprimidas. Sustenta-se apenas que, uma vez que a fórmula adotada não obteve êxito, sejam implementados, paralela e alternativamente, meios que a complementem. Isso significa optar por um caminho oposto à lógica que conduziu a temática da tributação afetada, até o momento.

Nesse contexto, portanto, emerge a extrafiscalidade para fins de realização dos direitos fundamentais. Não se trata, por óbvio, de algo inédito, pois há muito tempo a extrafiscalidade vem sendo utilizada com vistas à realização de direitos fundamentais, notadamente mediante a concessão de benefícios e incentivos fiscais.

O que se advoga neste artigo é a ampliação do uso da tributação como meio direcionador de comportamentos potencialmente úteis à realização dos direitos fundamentais. Isto é, o sistema tributário deve ser moldado, levando-se em consideração o interesse humano, para que a tributação passe a existir em função do ser humano, e não vice-versa.

Muitas objeções podem ser levantadas à ampliação dessa fórmula, especialmente uma aparente quebra da neutralidade econômica do sistema tributário, bem como a maximização de sua complexidade.

Todavia, não se podem negar, em face disso, as possibilidades de uma ampla utilização da extrafiscalidade, com vistas a conferir máxima eficácia aos direitos

---

<sup>21</sup> CARRAZZA. Roque Antonio. *Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 131.

fundamentais. Ainda que, para o mercado, o ideal é que o sistema tributário seja economicamente neutro, não é necessariamente o interesse econômico que deve preponderar. Ao contrário disso, como sustentam Murphy e Nagel:

Há muito se reconhece que o sistema tributário tem de levar em consideração a moralidade política ou justiça. Todo aquele que defende um sistema tributário que seja simplesmente “o melhor para o crescimento econômico” ou “o mais eficiente” tem de fornecer não somente uma explicação de por que o sistema de sua predileção tem essas virtudes, mas também um argumento de moralidade política que justifique a busca do crescimento ou da eficiência sem que se levem em conta outros valores sociais.<sup>22</sup>

Embora seja indiscutível a necessidade de se reduzir a complexidade no campo tributário – especialmente no que tange à gama infindável de deveres instrumentais – isso não significa que se defenda um modelo tributário, voltado, exclusivamente, à simplificação, desconsiderando o princípio da capacidade contributiva e as possibilidades de utilização da extrafiscalidade. Como lembra Albano Santos:

Um sistema fiscal constitui uma realidade complexa, isto é, irreduzível a um único elemento, desde logo porque só uma pluralidade de impostos é capaz de corresponder adequadamente a uma base econômica multifacetada onde coexistem as formas mais desencontradas de matéria tributável. Do mesmo modo, também a diversidade de objetivos que, geralmente, se colocam ao sistema tributário, sobretudo com o desenvolvimento do moderno intervencionismo – alguns deles, aliás, contraditórios entre si –, exige a conveniente combinação de diferentes impostos, por forma a que, visando a um leque de bases de incidência suficientemente largo, possam, para além de gerar indispensável receita, produzir efeitos distintos no plano social e econômico.<sup>23</sup>

Ratifica-se, então, a impraticabilidade e a própria inconstitucionalidade da hipótese da existência de um imposto único, seja qual for sua base de incidência, mesmo porque, se é muito difícil corrigir as imperfeições existentes em cada tributo, certamente seria impossível conviver com a soma de todas elas, concentradas no denominado “imposto único”. Sobretudo, seria inviável conviver com o insanável vício da injustiça fiscal, decorrente da afronta direta ao princípio da capacidade contributiva.

Outrossim, se reprova que, em nome da simplificação, rejeite-se a extrafiscalidade e, com isso, sejam negadas as concretas possibilidades de que, através da tributação, se possa dar uma eficácia social maior aos direitos fundamentais sociais, econômicos e culturais. Se um sistema tributário de reduzida complexidade é entendido como incompatível com o mecanismo da extrafiscalidade, por que optar

---

<sup>22</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. Trad.: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 16.

<sup>23</sup> SANTOS, J. Albano. *Teoria fiscal*. Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa – Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003. p. 371.

pela simplificação em detrimento e com o sacrifício da realização dos direitos fundamentais?

Além disso, a realidade multifacetada que ora se apresenta, forjada a partir de uma crescente complexidade das relações sociais e econômicas, torna a simplificação do sistema tributário um objetivo muito próximo da utopia. Não obstante, conforme já sustentado na parte inicial deste trabalho, o combate à evasão fiscal está intimamente ligado a um eficaz combate à burocracia, o que passa, também, pela diminuição e simplificação da indecifrável teia de obrigações acessórias.

Enfim, o que se sustenta na questão da complexidade é que ela é inerente à realidade socioeconômica atual, razão pela qual um modelo tributário que tenha por objetivo se aproximar da justiça fiscal necessariamente será um modelo identificado como complexo. Não contraditoriamente a isso, existe um espaço bastante expressivo de simplificação do sistema, sem a necessidade de sacrificar objetivos mais significativos, como a realização indireta de direitos fundamentais.

Assim, superando as objeções que tradicionalmente são levantadas, constata-se que a extrafiscalidade tem um importante papel a desempenhar em um cenário que vise à densificação do princípio sobre o qual se funda o Estado Democrático de Direito brasileiro.

Com isso, retoma-se o ponto de partida desse tópico, pois a mencionada introdução do “interesse humano” na tributação tem o condão de privilegiar a concretização dos direitos fundamentais e, por conseguinte, de maximizar a eficácia do princípio da dignidade da pessoa humana.

Uma vez pensada a tributação a partir do interesse humano, não parece difícil encontrar os meios com os quais se poderá garantir que, indiretamente, seu formato privilegie os direitos fundamentais. É certo também que não se pode mergulhar no fosso da ingenuidade, mediante a adoção da crença de que a tributação tenha condições de realizar todos os direitos sociais, econômicos e culturais constitucionalmente previstos. De um lado, a generosa quantidade destes inviabiliza a concretização efetiva de todos e, de outro lado, as possibilidades da extrafiscalidade em defesa do interesse humano estão submetidas a evidentes limitações.

Por isso, há de se pensar, num primeiro momento, na introdução do interesse humano via extrafiscalidade, adotando-se, como critério de escolha, a materialização dos direitos sociais, econômicos e culturais que estejam mais intimamente ligados ao princípio da dignidade da pessoa humana. Pode-se dizer, com todo risco que qualquer escolha desse tipo represente, que saúde, educação, trabalho, moradia e assistência social ocupam um espaço de privilegiada importância em um rol dessa natureza.

A partir disso, questiona-se: como pode a tributação servir de instrumento de concretização desses direitos, via extrafiscalidade? Dificilmente, a resposta a essa questão poderá ser esgotada, uma vez em que, no momento em que o paradigma do interesse humano torna-se o norte do sistema tributário, surgem variadas possibilidades de efetivá-lo.

Este trabalho, por isso mesmo, apontará algumas sugestões reputadas como úteis para o intento que se entendeu correto perseguir, sem ter a inadequada pretensão de apresentar todas as alternativas. Inicialmente, tal intento será buscado, de

uma forma genérica para, depois, mais especificamente, examinarem-se as hipóteses de extrafiscalidade mais aptas à densificação do princípio da dignidade da pessoa humana.

Antes disso, cabe lembrar que nem todos os direitos fundamentais têm idêntica densidade normativa, isto é, nem todos, por decorrência, dão ensejo a um direito subjetivo de ação, com vistas a garanti-lo. No entanto, isso não significa que o Estado não tenha o dever de desenvolver políticas públicas que possam propiciar a máxima eficácia de todos os direitos fundamentais. Tais políticas, por óbvio, englobam o sistema tributário.

Do exposto, mostra-se inaceitável e incompreensível que um dos direitos fundamentais que ocupam espaço de privilegiada importância no rol daqueles íntimos da dignidade humana seja tão vilipendiado pela tributação. Trata-se do direito fundamental ao trabalho. Não há discussão razoável que possa negar a importância do trabalho para uma existência digna, pois, salvo exceções, ninguém prefere viver de esmolas – mesmo que travestidas de programas estatais – se puder optar por prover seu sustento através do trabalho.

Sendo assim, como aceitar que a alta carga tributária seja um dos principais óbices ao acesso ao emprego formal neste país? Como admitir que ela cumpra, assim, uma função diametralmente oposta à eficácia do direito ao trabalho?

Nesse contexto, o papel da extrafiscalidade parece ser bastante simples e, talvez, nem possa ser identificado como uma típica política extrafiscal. Impõe-se, sobremaneira, a necessidade de reduzir a carga tributária incidente sobre o trabalho, especialmente em relação àqueles setores da economia que ainda se caracterizam pela utilização intensiva de mão-de-obra. Para sofisticar essa fórmula e privilegiar a dignidade, essa redução poderia estar condicionada a uma gradativa melhora nas condições de trabalho, em relação àquelas atividades insalubres e penosas, por exemplo.

Sabe-se, no entanto, que o grande entrave ao exposto diz respeito à necessidade de viabilizar a deficitária Previdência Social, tradicionalmente financiada com a arrecadação de contribuições incidentes sobre os salários. Primeiramente, há de se pensar, porém, em outras fórmulas viáveis de combate ao crescente déficit previdenciário, passando-se pela real identificação da fonte de tal déficit. Em segundo lugar, devem-se encontrar fontes alternativas de custeio da previdência social, mesmo porque não se pode olvidar que a tributação deveria alcançar e atingir manifestações de riqueza (capacidade contributiva), o que não pode ser entendida como presente quando ocorre o pagamento ou quando alguém recebe salários, sobretudo aqueles pagos à maioria dos brasileiros.

Existem, enfim, outras inequívocas e expressivas manifestações de capacidade econômica, as quais poderiam ser adequadamente alcançadas pela tributação, com vistas ao custeio da previdência social, possibilitando-se, assim, uma redução expressiva da carga fiscal sobre o trabalho. Isso superaria, em parte, a lógica de que deve prevalecer o interesse econômico, dando-se espaço para que o interesse humano seja o horizonte tributário.

Quanto ao direito à saúde, poderia haver a redução, ou a total desoneração da carga fiscal incidente sobre medicamentos essenciais ou sobre alimentos e produtos



que sejam recomendáveis à manutenção de condições adequadas de saúde. Da mesma forma, poder-se-ia tributar, mais significativamente, alimentos ou produtos que causam reconhecidas avarias à boa saúde da população.

Além disso, em relação ao imposto de renda das pessoas físicas, devem-se admitir como dedutíveis as despesas com medicamentos ou quaisquer produtos que sejam necessários, especialmente porque a não-dedutibilidade implica, concomitantemente, afronta ao princípio da capacidade contributiva.

De qualquer sorte, relativamente ao direito fundamental à saúde, as hipóteses de utilização da extrafiscalidade são múltiplas, não sendo possível, por decorrência, referi-las todas neste trabalho.

Como ocorre com os outros direitos fundamentais, a forma como a tributação poderá servir de instrumento e os casos contemplados pelo tratamento diferenciado deverão ser objeto de uma escolha substancialmente democrática.<sup>24</sup> Ou seja, essa escolha passa pelo efetivo exercício da cidadania fiscal, no viés correspondente à tomada da decisão acerca da carga tributária, até porque, parafraseando Casalta Nabais, a definição da carga tributária – onerações e desonerações – é tão importante que não pode ficar, exclusivamente, sob a responsabilidade de técnicos e políticos.

Quanto ao direito fundamental à educação e à cultura, existe uma gama de benefícios e incentivos fiscais a serem concedidos a setores da economia que investem na formação técnica ou cultural de pessoas, sejam seus trabalhadores vinculados ao não. Há vários tributos no sistema que podem servir para tanto, especialmente o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro, permitindo-se que as despesas suportadas em vista de tais investimentos sejam consideradas na apuração do lucro tributável, ou sejam deduzidas dos próprios tributos a pagar.

Nesse ponto, contudo, demanda-se o máximo zelo e critério, pois, em nome da cultura, muitos recursos oriundos de incentivos fiscais foram empregados inadequadamente em pretensas obras culturais de, no mínimo, duvidosa validade. Basta, pois, lembrar a gama significativa de recursos que foram carreados para determinadas produções cinematográficas, festivais e eventos, os quais pouco se justificam sob o aspecto cultural, ou atingem, exclusivamente, uma parcela da população que não necessita de tais recursos, sem levar em consideração, a deficitária, quando não inexistente, fiscalização do efetivo emprego dos recursos.

No campo da proteção ambiental, a extrafiscalidade encontra um terreno bastante fértil a sua aplicabilidade, uma vez que poderão ser concedidos benefícios e incentivos fiscais, relativamente àquelas situações, atividades ou produtos ambien-

---

<sup>24</sup> Relativamente a essa questão, como lembra Bolzan de Moraes, faz sentido a advertência de François Ost: “E voltamos assim [...] ao essencial: à prática renovada e aprofundada da democracia. O ‘meio justo’ não derivará nunca da planificação de especialistas, por mais bem intencionados que sejam e qualquer que seja o nível, mesmo mundial, das suas intervenções. É do debate democrático, agora interpelado pela urgência de desafios inéditos, que deverão proceder as decisões susceptíveis de inflectir a nossa forma de habitar a Terra [...] Resta, portanto, inventar práticas concertadas, públicas, privadas ou associativas, para dar corpo a um outro modelo de desenvolvimento. MORAIS, José Luis Bolzan de. *Novos direitos e tributação: perspectivas necessárias para uma eco-tributação*. Anotações preliminares. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 620.

talmente corretos e, ao contrário, poderá haver uma oneração quando as referidas estiverem na contramão do direito fundamental ao ambiente ecologicamente equilibrado (art. 225 da CF/88).

Enfim, neste estudo, a intenção não é esgotar os exemplos de possibilidades de se utilizar a extrafiscalidade para realizar direitos fundamentais, mas sim analisar os seus requisitos e as condições, traçando-se os contornos dentro dos quais poderão ser delineadas inúmeras alternativas de efetivação.

### **Síntese conclusiva**

Os contornos conceituais do denominado bem comum não podem ser aleatoriamente definidos, pois essa idéia está constitucionalmente prevista e, desse modo, vincula e compromete todos os Poderes, e em todas as esferas. Num plano pragmático, a realização do bem comum passa pela concretização dos objetivos e princípios constitucionalmente postos, especialmente mediante a realização dos direitos fundamentais.

Com a extrafiscalidade, embora ingressem recursos aos cofres públicos, o Estado utiliza-se da tributação para estimular ou desestimular comportamentos, visando atingir os fins e objetivos constitucionalmente positivados. O que torna uma imposição extrafiscal é o predomínio de outro interesse, que não a obtenção de receitas públicas derivadas, devendo-se reconhecer, no entanto, que, em maior ou menor grau, todo tributo corresponde a uma intervenção do Estado na economia, mesmo que o objetivo seja puramente arrecadatário.

O fato de a Constituição prever algumas hipóteses de extrafiscalidade não significa que a tributação não possa servir de instrumento de intervenção do Estado, com vistas a obter outros fins também constitucionalmente postos, embora não-reservados expressamente à tributação como meio de realização.

De um lado, a extrafiscalidade propicia exonerações mediante a concessão de isenções ou benefícios fiscais, com vistas a concretizar direitos fundamentais, assegurar e estimular o desenvolvimento socioeconômico de determinada região, ou incentivar determinada atividade que seja de interesse da coletividade. Esses benefícios fiscais não podem desconsiderar totalmente o princípio da capacidade contributiva, pois isso significaria uma discriminação injustificada e uma inaceitável exclusão do principal dever de cidadania.

O dever fundamental de pagar tributos não pode ser, injustificadamente, dispensado, pois isso quebra os vínculos de solidariedade que pressupõem a cidadania, em sua contemporânea concepção, a qual passa pelo reconhecimento de que, além de direitos, têm-se deveres, entre os quais o de pagar tributos. Entre aqueles, destaca-se o direito de exigir que não haja a ilegítima fuga ao dever tributário.

A concessão de benefícios fiscais deve submeter-se aos mecanismos substancialmente democráticos de discussão e aprovação. Assim, os objetivos visados só serão legítimos se forem – de fato – constitucionalmente fundamentados. Portanto, só será sustentável a discriminação perpetrada pela extrafiscalidade, se esta tiver como objetivo uma meta que a própria Constituição dirigente determina seja atingida.

A extrafiscalidade adequadamente utilizada corresponde a uma forma de efetivar os princípios constitucionais e os direitos fundamentais. Por isso, é possível alcançar a máxima densidade normativa do princípio da dignidade da pessoa humana. Mediante ela, mostra-se possível introduzir e considerar o “interesse humano” na tributação.

A simples instituição de uma contribuição, cujo produto da arrecadação seja destinado para um fim social, não significa que, de fato, tal fim seja alcançado através das políticas públicas para as quais os recursos foram carreados. Além disso, deve-se reconhecer que a carga tributária brasileira não suporta a majoração ou instituição de novas contribuições, pretensamente destinadas a servir de fonte de custeio para o cumprimento das promessas constitucionais.

Nessa perspectiva, a extrafiscalidade ganha força e notoriedade, pois se apresenta como um meio indireto de atuação estatal, apto a colaborar no intento da máxima eficácia aos direitos fundamentais econômicos, sociais, culturais e de solidariedade. Isto é, defende-se que o sistema tributário seja moldado, levando-se fortemente em consideração o interesse humano, para que, com isso, a tributação passe a existir em função do ser humano, e não vice-versa.

Num primeiro momento, cabe pensar a introdução do interesse humano via extrafiscalidade, adotando-se, como critério de escolha, a materialização dos direitos sociais, econômicos e culturais que estejam mais intimamente ligados ao princípio da dignidade da pessoa humana. Pode-se tranquilamente dizer que saúde, educação, trabalho, moradia, assistência social e ambiente ocupam um espaço de privilegiada importância em um rol dessa natureza.

## Referências bibliográficas

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996 por Mizabel Abreu Machado Derzi, 1997.

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

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito Tributário: teoria geral do tributo*. Trad.: Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole; Madrid: Marcial Pons, 2007.

MITA, Enrico de. *Principi de Diritto Tributario*. Milano: Giuffré, 1999.

MOLINA, Pedro Manuel Herrera. *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998.

\_\_\_\_\_. *Derecho Tributário Ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2000.

MORAIS, José Luis Bolzan de. Novos direitos e tributação: perspectivas necessárias para uma eco-tributação. Anotações Preliminares. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

MOSCHETTI, Franscesco. *La capacità contributiva*. Padova: CEDAM, 1993.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade: os impostos e a justiça*. Trad.: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004.

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

SANTOS, J. Albano. *Teoria fiscal*. Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa – Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 3. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

SEABRA DE GODOI, Marciano. *Justiça, igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

SERRANO, Carmelo Lozano; QUERALT, Juan Martín; OLLERO, Gabriel Casado; LÓPEZ, José Manuel Tejerizo. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 13. ed. Madrid: Tecnos, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.