

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

GIOVANA DE AZEVEDO MIURA

**NORMAS TRIBUTÁRIAS EXTRAFISCAIS, FUNÇÃO E ANÁLISE  
PRINCIPIOLÓGICA**

SÃO PAULO  
2020

GIOVANA DE AZEVEDO MIURA

**NORMAS TRIBUTÁRIAS EXTRAFISCAIS, FUNÇÃO E ANÁLISE  
PRINCIPIOLÓGICA**

Trabalho de Graduação Interdisciplinar apresentado  
como requisito para obtenção do título de Bacharel  
no Curso de Direito da Universidade Presbiteriana  
Mackenzie.

Orientador: Ricardo Cunha Chimenti

SÃO PAULO  
2020

GIOVANA DE AZEVEDO MIURA

**Normas Tributárias Extrafiscais, Função e Análise  
Principiológica**

Trabalho de Graduação Interdisciplinar apresentado  
como requisito para obtenção do título de Bacharel  
no Curso de Direito da Universidade Presbiteriana  
Mackenzie.

Aprova(d)o(a) em:

**Banca Examinadora**

---

Ricardo Cunha Chimenti (Orientador)

---

Examinador(a):

---

Examinador(a):

*À minha família e amigos que me apoiaram e ajudaram ao longo dessa jornada.  
À minha mãe e avós por serem exemplos de mulheres fortes na minha vida, por mostrarem  
que posso alcançar tudo o que sonho.*

## AGRADECIMENTOS

Gostaria de agradecer primeiramente à minha família que me apoiou ao longo dessa jornada e me ajudou em tudo o que precisei, meu irmão, irmã, tios, tias, madrastra, primos e avós.

Agradecer à minha mãe e avós por me ensinarem a sempre valorizar o estudo, por me mostrarem o significado de força e coragem. São meus exemplos de vida.

Agradeço minha mãe por tudo o que passou, a mudança sozinha com duas crianças para me proporcionar a vida que tenho atualmente, nada disso seria possível sem ela.

Agradecer ao meu pai e avôs por serem me ensinarem a perseverança e o otimismo, me mostrarem que mesmo nos piores momentos não devemos desistir. São meus exemplos de amor e carinho.

Agradecer aos meus amigos e amigas, por estarem ao meu lado em todos os momentos, me ensinarem que amor e irmandade não dependem apenas de sangue. Agradeço pela força e incentivo que sempre me deram e por todas os momentos que passamos juntos.

Por fim, agradecer ao meu orientador Ricardo Chimenti por todo o cuidado e paciência nesse ano, todas as sugestões e ajuda essencial para a realização desse trabalho.

## RESUMO

O presente trabalho trata das normas tributárias extrafiscais, que possuem como principal finalidade a intervenção no domínio econômico e no meio social, estimulando e desestimulando condutas por meio da tributação.

Para iniciar a análise estudaremos a história do tributo e seu conceito atual no ordenamento jurídico brasileiro. Posteriormente analisaremos as normas tributárias extrafiscais, como são utilizadas atualmente de acordo com sua finalidade, inclusive durante a pandemia, e diferenciaremos das outras normas tributárias.

Por fim será realizada uma análise principiológica dessas normas, buscando demonstrar como elas podem servir de cenário para compreender determinados princípios, além do tratamento diferenciado que tais normas possuem.

**Palavras-chaves:** tributos, normas, extrafiscalidade, princípios.

## **ABSTRACT**

The present paper talks about extra-fiscal tax rules, whose main purpose is to intervene in the economic domain and in social environments, stimulating and discouraging some conducts through taxation.

To begin the analysis we will study the history of taxes and its current meaning in the Brazilian legal system. Furthermore, we will analyze the extra-fiscal tax rules, as they are currently used according to its purpose and we will differentiate them from other tax rules.

Finally, it will be done an analysis based on the standards of these rules, seeking to demonstrate how they can serve as a scenario to understand certain principles, besides the atypical treatment that these standards have.

**Keywords:** taxes; rules; extra-fiscal; standards.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>9</b>
<b>1. FUNÇÃO HISTÓRICA DO TRIBUTO .....</b>	<b>11</b>
<b>2. TRIBUTO NA ATUALIDADE .....</b>	<b>16</b>
<b>3. A EXTRAFISCALIDADE DO TRIBUTO .....</b>	<b>23</b>
3.1. Funções fiscal e parafiscal.....	28
3.2. Os tributos extrafiscais e o Covid-19.....	31
<b>4. ANÁLISE PRINCIPOLÓGICA DA EXTRAFISCALIDADE.....</b>	<b>35</b>
4.1. Princípio da Legalidade .....	37
4.2. Princípio da Anterioridade .....	39
4.3. Princípio do não confisco.....	41
4.4. Princípio da Segurança Jurídica .....	42
4.5. Princípio da capacidade contributiva.....	44
4.6. Princípio da progressividade .....	45
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>49</b>
<b>BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>50</b>



## INTRODUÇÃO

Os tributos existem desde a antiguidade e, assim como se deu com a sociedade, passaram por muitas alterações, desde a forma em que eram recebidos pelo Estado até à sua finalidade. Inicialmente os tributos eram oferecidos de forma voluntária, posteriormente começaram a serem cobrados em diversas situações, como por exemplo na colheita, caráter divino dos governantes ou após a guerra. Na primeira prova de cobrança de tributos foi relatado cobranças extorsivas, inclusive com confisco de bens para o rei.

Além disso, a finalidade da tributação também se alterou. Inicialmente era forma de sustento dos líderes, posteriormente também da monarquia, com cobranças abusivas, o que foi causa de diversas revoltas populares, inclusive no Brasil, como por exemplo a Inconfidência Mineira.

Atualmente, a tributação tem como principal finalidade a arrecadação de recursos financeiros para os cofres públicos a fim de financiar as atividades do poder público com saúde, educação, segurança etc. Entretanto, além dessa finalidade primária do tributo – a função fiscal –, a tributação também pode possuir função extrafiscal e parafiscal.

No presente trabalho analisaremos principalmente a função extrafiscal das normas tributárias, sua finalidade, reflexos na sociedade e nos princípios tributários. Essas normas são principalmente formas de intervenção do Estado no domínio econômico e privado de acordo com os interesses prevaletentes da coletividade, por meio de uma tributação progressiva ou regressiva, ou da concessão de benefícios fiscais.

A tributação não é a única forma do Estado intervir no domínio econômico. A Constituição Federal em ser artigo 174 permitiu que o Estado, como agente normativo e regulador da atividade econômica, fiscalize, incentive e planeje, sendo outra forma de intervenção o combate aos cartéis.

Analisando apenas a tributação, mostraremos como essa função é constitucional e como sua finalidade é alcançar os objetivos da República Federativa do Brasil, propostos na Constituição Federal e observaremos como uma alteração de alíquota ou benefícios fiscais podem alterar condutas da sociedade. Essas condutas podem ser econômicas, ambientais e até de consumo da própria sociedade, como diminuição das vendas de cigarro. Além disso, analisaremos as medidas tomadas pelo Estado em épocas de pandemia e como esses tributos podem ser utilizados para auxiliar no combate de doenças.

Por fim, examinaremos essas normas com base em alguns princípios como legalidade, anterioridade e progressividade, observando como tais normas podem auxiliar na compreensão de alguns princípios ou serem exceções de outros.

## 1. FUNÇÃO HISTÓRICA DO TRIBUTO

O tributo, assim como o Direito, acompanhou a evolução do homem. No período neolítico, na pré-história, o homem começa a criar ferramentas de pedra e assim, começa o cultivo de terras, estoque de alimentos e criação de animais, formando as primeiras aldeias. Com as aldeias surgem as comunidades, as figuras de líderes e as primeiras instituições políticas do homem. O filósofo Thomas Hobbes acredita em uma transição do Estado de Natureza para o Estado Social, por meio de um contrato em que os indivíduos renunciam à sua liberdade, seu poder de agir e de se expressar em troca de segurança.

A teoria hobbesiana é apenas uma das inúmeras teorias existentes para explicar o surgimento do Estado e da sociedade. Entretanto, independentemente de como surgiu, estudos indicam que a primeira manifestação tributária ocorreu de forma voluntária.

De acordo com Edson Luís da Silva e Francelena Santos Arruda Pieda (2003):

(...) os membros do grupo, a princípio ofereciam presentes ou forneciam o sustento dos líderes em forma de retribuir ao líder os favores prestados, surgindo o conceito de tributo como aquilo que se entrega o chefe<sup>1</sup>.

Em diversos territórios do mundo foram encontradas provas de cobrança de tributo desde 2.350 a.C. De acordo com Sacha Calmon Navarro<sup>2</sup>, o texto mais antigo retratando a cobrança de um tributo é uma placa de 2.350 a.C, que relata impostos extorsivos, leis opressivas, com confisco de bens para o rei. A placa possui escrita cuneiforme e descreve reformas executadas pelo rei Urukagina na cidade-estado de Lagash, localizada na antiga Suméria, entre os rios Tigre e Eufrates. Além disso, foi encontrado também entre os egípcios um texto do segundo milênio a.C. que mostra como era árduo para um camponês pagar ao faraó os impostos sobre a colheita.

Após a manifestação voluntária outras contribuições começaram a ocorrer de forma compulsória, como a cobrança vinculada às religiões (como os dízimos, cobrados no século

---

<sup>1</sup> SILVA, Edson Luís da; PIEDADE, Francelena Santos Arruda. Um convite à cidadania. Porto Velho: 2003, Editora Leonora. p. 29-30.

<sup>2</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária. São Paulo: Dialética, 2003. p. 26-43.

XIII a.C. sobre frutos, carnes, óleo e mel<sup>3</sup>), ao caráter divino dos governantes, e até em guerras quando os vencidos eram forçados a entregar bens aos vencedores.

Na Grécia antiga havia o imposto de guerra conhecido como Eisphora e impostos indiretos de consumo, aduana e similares<sup>4</sup>, além disso, em Atenas a tributação direta era repudiada e sua cobrança apenas era admitida para estrangeiros, que pagavam o imposto direto, *per capita*, chamado de “metoikon”<sup>5</sup>.

Em Roma a tributação direta sobre os cidadãos era secundária, sendo tributado principalmente os povos vencidos nas guerras. Em casos de necessidade havia uma cobrança de impostos diretos chamados “tributum” e considerados meros empréstimos de guerra<sup>6</sup>.

Já na Idade Média, com início do feudalismo e fim do Império Romano a cobrança de tributos ocorria de forma eventual para necessidades específicas. Na época não existia uma regularidade de atividades públicas e nem distinção do interesse público e pessoal do monarca ou senhor feudal<sup>7</sup>.

Em relação ao sistema feudal, Fernando Sainz de Bujanda<sup>8</sup> classifica as imposições tributárias em dois grupos, as de caráter privado que resultam do direito de propriedade (principalmente da terra) tanto da monarquia como da nobreza e as de caráter público, resultantes da autoridade política exercida pelo rei e pelos nobres enquanto senhores feudais.

Nessa época, o cristianismo era potente e os senhores feudais, convencidos pela Igreja, começaram a participar das guerras santas, conhecidas como Cruzadas com o objetivo de reconquistar a Palestina, lugar sagrado para os cristãos. Sobre essa época Sacha Calmon Navarro<sup>9</sup> dispôs:

Na Inglaterra, nessa época, Ricardo Coração de Leão deixou seu povo sendo governado por um parente chamado João Sem Terra, para comandar seus exércitos nas cruzadas. Enquanto Ricardo viajava em guerra, João Sem Terra aproveitou para formar seu próprio exército e com isso cobrava duas vezes mais tributos. Uma parte do dinheiro ia para sustentar as cruzadas e outra, para sustentar o novo exército de João Sem Terra, que pretendia não

<sup>3</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo Direito tributário. 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 41.

<sup>4</sup> ABRAHAM, Marcus. Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 55.

<sup>5</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 43.

<sup>6</sup> Ibidem. p. 45.

<sup>7</sup> ABRAHAM. Curso de direito tributário brasileiro. Op. cit. p. 55.

<sup>8</sup> BUJANDA, Fernando Sainz de. *Hacienda y derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1962. v. 1. p. 211-212

<sup>9</sup> COÊLHO. Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária. Op. cit. p. 26-43.

devolver o trono a Ricardo. Os nobres revoltaram-se contra essa cobrança abusiva e em 15 de junho de 1215, João foi obrigado a assinar a MAGNA CARTA, um tratado de direitos, mas principalmente de deveres, do rei para com os seus súditos. Portanto, esse foi um documento de grande importância histórica, por ser a primeira limitação legal ao poder dos reis de instituir tributos.

Com o fim das Cruzadas houve o enfraquecimento dos senhores feudais e a migração para as cidades. Surgindo assim a estrutura do Estado Moderno<sup>10</sup>, com o início da centralização do poder, a autoridade do rei se sobrepondo aos demais estamentos sociais e a ascensão econômica da burguesia e do Mercantilismo. Nessa época surgiram os reinos, que foram crescendo e se unindo, dando origem aos Estados Nacionais<sup>11</sup>.

O rei fortalecido pela criação dos Estados Nacionais cobrava altos tributos de seus súditos, reunindo fortunas em moedas de ouro e prata que permitia financiar as grandes expedições marítimas<sup>12</sup>. Com a descoberta e exploração das colônias houve o financiamento da Revolução Industrial, proporcionando a ascensão da burguesia como classe social rica e influente. Além disso, com a exploração os reis acumularam poder e se fortaleceram, surgindo assim o Estado absolutista.

O Estado absoluto estruturava-se em castas<sup>13</sup>. As classes dominantes, a nobreza e o clero, não pagavam impostos. Os pesados impostos eram pagos pelos comerciantes (burgueses) e trabalhadores (camponeses e artesãos).

A ampliação da tributação, feita de forma arbitrária pelos reis, sem qualquer possibilidade de manifestação do povo acerca de tais exigências, bem como sem garantias legais para os contribuintes resultaram na Revolução Francesa.

Com a Revolução Francesa, inicia-se a Idade Contemporânea. A Revolução tem como lema a Liberdade, Igualdade e Fraternidade e a partir dela surge o primeiro documento que define claramente os direitos fundamentais e inalienáveis da pessoa humana<sup>14</sup>, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão.

Tal Declaração, de 1789, anuncia que a tributação deve ocorrer entre os cidadãos e mensurados de acordo com suas possibilidades, podendo eles avaliarem a necessidade da

---

<sup>10</sup> ABRAHAM. Curso de direito tributário brasileiro. Op. cit. p. 55.

<sup>11</sup> COELHO. Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária. Op. cit. p. 26-43.

<sup>12</sup> Idem.

<sup>13</sup> Idem.

<sup>14</sup> Idem.

contribuição e, através de seus representantes, consentir, A partir desse momento houve uma conciliação entre a tributação e os direitos individuais<sup>15</sup>.

O tributo no Brasil, assim como no resto do mundo, também passou por alterações ao longo da história. O Brasil, após o descobrimento em 1500, permaneceu como colônia Portuguesa. Nessa época a Coroa Portuguesa considerava o pau-brasil um monopólio real e permitia a sua extração em troca de fortificação da costa, colonização e pagamento do quinto do pau-brasil (quinta parte do produto da venda da madeira). Sobre essa época Marcus Abraham revela:

Os custos do financiamento das expedições colonizadoras e, posteriormente, de proteção da costa brasileira contra os saqueadores, tornaram-se, ao longo do tempo, um elevado encargo para o erário português. Implementou-se aqui, em decorrência, um conjunto de tributos e normas impositivas que tinham como finalidade principal cobrir os gastos da coroa portuguesa e, se possível, ainda proporcionar-lhe lucros.

Logo, não havia um sistema tributário organizado; mesmo porque não havia condições econômico-administrativas para gerir e manter tal estrutura, já que as atividades econômicas do Brasil-Colônia se concentravam nos setores agrícola, extrativo e de mineração. Portanto, os tributos impostos pela metrópole abrangiam, dentre outros: a vintena sobre o pau-brasil, especiarias e pescado; os direitos de portagem nos rios; as quintas (20%) de ouro, prata e pedras preciosas; e os dízimos (10%) das colheitas e do comércio com o exterior<sup>16</sup>.

Em 1534 a costa brasileira foi dividida em lotes de terras e concedida a particulares mediante comprometimento de diversos deveres para com a coroa portuguesa entre eles o pagamento de alguns tributos, pagos in natura e enviados para Portugal, que implementou o sistema de capitanias hereditárias.

A partir de 1548 surge o Governo-Geral, criado por ordem do rei português D. João III com o objetivo de centralizar a administração da Colônia. Neste período o tributo ainda era cobrado in natura<sup>17</sup>, pelos rendeiros que possuíam poderes em demasia, inclusive para prender qualquer contribuinte remisso, o que resultou em abusos nas cobranças tributárias, normalmente de forma violenta e com total inobservância da capacidade contributiva dos contribuintes.

---

<sup>15</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. – 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 24.

<sup>16</sup> ABRAHAM, Marcus. Curso de direito tributário brasileiro. Op. cit. p. 55-56.

<sup>17</sup> COÊLHO. Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária. Op. cit. p.26-43.

Em 1807, a família real portuguesa fugiu para o Brasil, quando as tropas de Napoleão invadiram Portugal, transformando o Brasil em sede da monarquia portuguesa. Nesse período muitos impostos foram criados, como os expostos por Marcus Abraham<sup>18</sup>:

A partir da transferência da Família Real para o Brasil, a abertura dos portos provocou a instituição do imposto sobre importações, a criação do imposto do selo e a regulamentação do imposto predial, com a alíquota de 10% sobre o valor locativo denominado de decima urbana. Além destes, havia ainda a contribuição de polícia; a pensão para a capela imperial; o imposto de sisa, onerando em 10% toda compra e venda de imóveis; a meia sisa dos escravos, tributando em 5% toda venda de escravos; e a decima sobre legados e heranças. Surgem, ainda, na época do Governo-Geral, outros tributos, como a finta para custear as obras; a derrama (imposto derramado sobre todos), que incidia na proporção de 20% sobre o ouro; a barcagem, que incidia sobre a passagem nos rios; e a redízima, que era a dízima sobre a dízima já cobrada<sup>19</sup>

Assim como ocorreu no resto do mundo, a tributação foi causa de revolta no Brasil. Podemos citar a Inconfidência Mineira (1789) e Revolução Farroupilha (1835-1845)<sup>20</sup>. A primeira ocorreu em face da alta tributação às atividades econômicas da colônia brasileira, principalmente na taxa obrigatória de 100 arrobas de ouro anuais na região, a Derrama. Já a segunda foi contra, especialmente, os tributos cobrados da Província de São Pedro, sobre seus principais itens, os animais, couro, charque e trigo.

Conforme a sociedade reivindicava direitos, o sistema passou por alterações e novos tributos foram criados, porém de acordo com Sacha Calmon Navarro<sup>21</sup> “somente após a decretação do Ato Adicional de 12 de agosto de 1834 que foram traçados os limites e os fundamentos do Direito Tributário Nacional”.

Em 1889, com a Proclamação da República no Brasil, o sistema tributário passa a estar definido na Constituição Federal de 1891<sup>22</sup>, contendo inclusive as repartições de competências. Com o passar do tempo e com novas constituições o sistema tributário se aperfeiçoou até tornar-se o sistema atual.

---

<sup>18</sup> ABRAHAM. Curso de direito tributário brasileiro. Op. cit. p. 56.

<sup>19</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes. Curso de direito financeiro. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 190.

<sup>20</sup> CALIENDO, Paulo. Curso de direito tributário. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

<sup>21</sup> COELHO. Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária. Op. cit. p. 42.

<sup>22</sup> ABRAHAM. Curso de direito tributário brasileiro. Op. cit. p. 56.

## 2. TRIBUTO NA ATUALIDADE

A Constituição Federal é dividida em Títulos, Capítulos e Seções e trata do direito tributário no Título “Da Tributação e do Orçamento” e no capítulo “Do Sistema Tributário Nacional”, nos artigos de 145 a 162.

O texto constitucional ao tratar dos princípios gerais, competências tributárias, limitações ao poder de tributar e repartição de receitas tributárias permitiu que o tributo fosse conceituado<sup>23</sup>. Na Constituição se verifica a fundamentação jurídica para a criação de tributos. Dessa forma, conclui-se que o tributo é uma prestação pecuniária e compulsória, que pode ser exigida de forma privativa, comum ou residual pelos entes políticos ou outras pessoas jurídicas de direito público, podendo ser cobrado tanto de pessoa física, quanto jurídica.

O autor Leandro Paulsen<sup>24</sup> conclui que a prestação é pecuniária e compulsória pelos seguintes motivos:

Em todas as normas ali existentes, verifica-se que estamos cuidando de obrigações em dinheiro, tanto que há diversas referências à base de cálculo e à alíquota, bem como à distribuição de receitas e reserva de percentuais do seu produto para aplicação em tais ou quais áreas.

(...)

O caráter compulsório do tributo, aliás, resta evidente na medida em que a Constituição coloca a lei, que a todos obriga, como fonte da obrigação tributária. De fato, o art. 150, I, da Constituição Federal exige que a instituição e a majoração dos tributos sejam estabelecidas por lei, o que revela a sua natureza compulsória de obrigação ex lege, marcada pela generalidade e cogência, independente da concorrência da vontade do sujeito passivo quanto à constituição da relação jurídica.

É justamente porque não decorre da vontade do contribuinte, mas apenas da lei, que a capacidade tributária passiva independe da capacidade civil da pessoa física e de estar, a pessoa jurídica, regularmente constituída, nos termos do art. 126 do CTN. Também fundada na premissa de que o tributo é obrigação decorrente da lei, e não da vontade das partes, temos a norma do art. 123 do CTN, no sentido de que as convenções particulares sobre responsabilidade tributária são inoponíveis à Fazenda Pública.

Entretanto, a Carta Magna determinou em seu artigo 146, III, a <sup>25</sup> que “cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente

<sup>23</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. – 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 52.

<sup>24</sup> Ibidem. p. 52-53.

<sup>25</sup> Constituição Federal. Artigo 146.



sobre definição de tributos e de suas espécies”.

Cumprе ressaltar que o Código Tributário Nacional, Lei nº 5.127 de 25 de outubro de 1966, nasce como Lei Ordinária, porém é recepcionada pela Constituição Federal de 1988 com o status de Lei Complementar, conforme se observa através da redação do artigo 34, § 5º, do Ato das Disposições Transitórias:

Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

§ 5º – Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos § 3º e § 4º.

Portanto, o Código Tributário com seu status de “Lei Complementar” atribuído pelo dispositivo supramencionado, no exercício de sua competência atribuída pelo artigo 146, III, alínea a, da CF/88, conceitua explicitamente o que é tributo em seu artigo 3º.

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.<sup>26</sup>

Esse conceito deve ser estudado separando e analisando cada um de seus quesitos: prestação pecuniária, compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

O tributo é prestação pecuniária uma vez que é uma obrigação de prestar dinheiro ao Estado, que pode ser em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir. O ordenamento jurídico brasileiro proíbe o pagamento de *forme in natura*, ou *in labore*<sup>27</sup>, isto é, pagamento mediante a prestação de serviços perante o Poder Público.

O pagamento atualmente pode ocorrer através de bens imóveis, a partir da Lei

---

<sup>26</sup> Código Tributário Nacional.

<sup>27</sup> CARNEIRO, Claudio. Curso de Direito Tributário e Financeiro. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 245.

Complementar nº 104/2001, que incluiu inciso XI no artigo 156 do CTN para autorizar a dação em pagamento para extinção de crédito tributário. Entretanto a dação em pagamento apenas é admitida como forma de extinção do crédito tributário se houver lei específica autorizando, manifesto interesse do fisco no bem e que o bem oferecido seja imóvel. Sobre a dação em pagamento, Alexandre Mazza<sup>28</sup> observou que o oferecimento de bem em dação gera apenas expectativa de direito ao contribuinte e não direito adquirido à extinção do crédito tributário, uma vez que a aceitação de bem imóvel é um ato discricionário do poder público.

O caráter compulsório do tributo, assim como já exposto acima pelas palavras de Leandro Paulsen é uma obrigação não decorrente de contrato, não há voluntariedade ou facultatividade em relação ao seu cumprimento, o pagamento é obrigatório, sem levar em conta a autonomia de vontade de cada cidadão, isso porque o Direito Tributário é ramo pertencente ao direito público, no qual há supremacia do interesse público em relação ao interesse particular<sup>29</sup>.

Esse caráter é derivado do artigo 5º, II, da Constituição Federal que determina que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, se não for por meio de lei<sup>30</sup>”. Nestes termos, entende-se que a prestação pecuniária é um comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro, não cogitando ser prestações voluntárias.

Além disso, o tributo não pode constituir sanção por ato ilícito, isto é, ele se constitui tendo como fato gerador um fato lícito e previsto em lei, diferente da multa que embora prevista em lei em favor do Estado, decorre de um fato ilícito.

Esse aspecto deve ser analisado juntamente com o princípio “*pecunia non olet*” que determina que é irrelevante se o fato gerador do tributo decorre de fontes lícitas ou ilícitas, essas circunstâncias são estranhas à hipótese de incidência do tributo. Isto é, as riquezas auferidas com as atividades ilícitas podem ser tributadas, desde que os seus fatos geradores, subsequentes a essa atividade, sejam lícitos. Por exemplo, um imposto não pode ser instituído tendo como fato gerador o tráfico de entorpecentes, porém pode-se tributar a renda dela decorrente. Nesse sentido Leandro Paulsen<sup>31</sup> discorre:

---

<sup>28</sup> MAZZA, Alexandre. Manual de direito tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

<sup>29</sup> SABBAG, Eduardo. Direito tributário essencial. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2020. p. 100.

<sup>30</sup> Constituição Federal.

<sup>31</sup> PAULSEN. Curso de direito tributário completo. Op. cit. p. 54.

O tributo não é sanção de ato ilícito e, portanto, não poderá o legislador colocar o ilícito, abstratamente, como gerador da obrigação tributária ou dimensionar o montante devido tendo como critério a ilicitude (e.g., definir alíquota maior para o IR relativamente à renda advinda do jogo do bicho). Mas costuma-se dizer que a ilicitude subjacente é irrelevante. Assim é que, adquirida renda por algum contribuinte, submete-se ao imposto de renda e, promovida a circulação de mercadorias, sujeita-se ao imposto sobre a circulação de mercadorias, sem que haja nenhuma obrigação dos órgãos de fiscalização de investigar se a origem da renda é lícita ou se a empresa detinha os direitos e registros para a comercialização dos produtos que constituem objeto do seu negócio.

Essa ilicitude subjacente é irrelevante pois não é razoável tratar desigualmente pessoas que produziram riquezas de mesmo montante, e que estariam, portanto, em situações iguais, analisando de acordo com os princípios da isonomia e da razoabilidade. Nesse sentido o Código Tributário Nacional em seu artigo 118 preceitua que a definição de fato gerador é interpretada desconsiderando a validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Ademais, o tributo é instituído por lei pois a constituição em seu artigo 150, I determinou que é vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Baseado nesse artigo tem-se o princípio da legalidade tributária que exige que todos os aspectos da hipótese de incidência estejam definidos em lei, de acordo com Alexandre Mazza<sup>32</sup>:

O princípio da legalidade tributária exige que todos os aspectos da hipótese de incidência tributária (aspectos pessoal, material, territorial, temporal e quantitativo) estejam definidos em lei. Somente após a definição legal desses cinco aspectos considera-se instituído o tributo.

Note-se que as chamadas obrigações tributárias acessórias, ou deveres instrumentais, podem decorrer da “legislação tributária” (art. 113, § 2º, CTN), mas a obrigação tributária principal surge somente da lei.

Finalmente, o tributo é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada pois apenas pessoas jurídicas de direito público podem integrar o polo ativo da obrigação tributária, sendo realizada por agente público competente de forma obrigatória (sob pena de responsabilidade funcional) e sem juízos de oportunidade e de conveniência no lançamento fiscal. Nesse sentido tem-se o artigo 142 do Código Tributário Nacional:

---

<sup>32</sup> MAZZA. Manual de direito tributário. Op. cit. p. 135.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Além dessas características gerais e comuns de todos os tributos, há características específicas que diferencia cada espécie de tributo, como o aspecto vinculado das taxas, que a diferencia dos impostos.

A doutrina brasileira tem divergência sobre a quantidade de espécies tributárias, uma vez que a classificação depende de critérios adotados sobre a natureza e características dos tributos, as teorias vão desde bipartida até pentapartida.

O Geraldo Ataliba<sup>33</sup> defendia a teoria com o menor número de espécies tributárias, a teoria bipartida<sup>34</sup> que separava as espécies em apenas duas de acordo com o caráter vinculado. Há os tributos vinculados, pois são ligados a uma atuação estatal (as taxas e as contribuições de melhorias) e há os tributos não vinculados, que não possuem ligação com a atuação estatal (os impostos).

A teoria tripartida, de acordo com o Professor Paulo de Barros Carvalho<sup>35</sup> estabelece que independentemente da destinação de sua receita, os tributos são divididos em 3 espécies (impostos, taxas e Contribuições de melhorias), baseando-se principalmente no artigo 5<sup>a</sup> do Código Tributário Nacional que determina que os “tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”. Além disso, o Professor Paulo afirma que o empréstimo compulsório pode assumir quaisquer dessas configurações e as contribuições ou são impostos ou são taxas.

Já a teoria quadripartite, defendida por Marcus Abraham<sup>36</sup>, considera como tributo os impostos, taxas, contribuições e empréstimo compulsório, conforme dispõem os artigos 145 e 148 da Constituição Federal. O autor interpreta a expressão “contribuições de melhoria” como apenas uma espécie de contribuição, gênero que comportaria todas as demais, como por

<sup>33</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 5. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1997. p. 128.

<sup>34</sup> SABBAG, Eduardo. Direito tributário essencial. Op. cit. p. 123.

<sup>35</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. Op. cit. p. 27-45.

<sup>36</sup> ABRAHAM, Marcus. Curso de direito tributário brasileiro. Op. cit. p. 59.

exemplo as contribuições sociais e as de intervenção no domínio econômico.

Por fim, a teoria majoritária é a pentapartite, adotada pelo STF<sup>37</sup> no RE 138.284-8/CE (em 1º-7-1992), que considera como tributo os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e as contribuições especiais<sup>38</sup>. Essa teoria considera o artigo 5ª do Código Tributário nacional e o artigo 145 da Constituição Federal que dispõem que cabe aos entes federativos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) instituir: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Porém, além desses tributos elencados pelos artigos supracitado, incluem no o empréstimo compulsório e as contribuições especiais, respectivamente citadas nos artigos 148 e 149 e 149-A da Carta Magna:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

(...)

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Além dessas teorias que dividem os tributos em espécies tributárias, o tributo pode

---

<sup>37</sup> Com relação às espécies de tributos, pode-se afirmar que, segundo o art. 145, da CRFB c/c o art. 5º, do CTN, existem três espécies de tributos no Brasil, quais sejam: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Tal entendimento leva-nos à conclusão de que prevaleceria no Direito Tributário Brasileiro a Teoria Tripartida dos Tributos. Ocorre, todavia, que a doutrina e a jurisprudência entendem que, além das três espécies mencionadas, há que se considerar como “tributos” os empréstimos compulsórios e as contribuições parafiscais, totalizando cinco espécies tributárias, que corroboram a existência da teoria prevalecente, à qual nos filiamos, isto é, a Teoria Pentapartida dos Tributos (RREE 138.284-8 e 177.137, rel. Min. Carlos Velloso. Da mesma forma o RE 146.733 e a ADC -1/DF).

<sup>38</sup> CARNEIRO, Claudio. Curso de Direito Tributário e Financeiro. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 256.

ainda ser classificado quanto à sua função, competência, vinculação, impacto financeiro, objeto, tipos de incidência, cumulatividade, natureza econômica, seletividade e progressividade<sup>39</sup>.

Para o presente trabalho iremos utilizar a classificação quanto à função do tributo, tem-se como base a finalidade e o divide em tributos fiscais, extrafiscais e parafiscais. Essa classificação é importante pois através dela podemos identificar as exceções à legalidade e à anterioridade tributária, bem como outras características, como a progressividade<sup>40</sup>.

---

<sup>39</sup> MAZZA, Alexandre Manual de direito tributário. Op. cit. p. 186.

<sup>40</sup> CARNEIRO, Claudio. Curso de Direito Tributário e Financeiro. Op. cit. p. 252.

### 3. A EXTRAFISCALIDADE DO TRIBUTO

O tributo pode possuir três funções: a função fiscal, parafiscal e extrafiscal. As duas primeiras serão tratadas no tópico 3.1, nessa parte do capítulo trataremos da função extrafiscal, que não é a função primária do tributo, porém é extremamente relevante ao direito tributário.

Inicialmente, cumpre ressaltar que a rigor não existem tributos que ostentem apenas uma das funções, o tributo pode ao mesmo tempo exercer a função fiscal e extrafiscal, Nesse sentido Gabriel Ollero observa, “a função fiscal e extrafiscal do tributo constituem – nessa perspectiva – dois fenômenos incindíveis que se apresentam como as duas faces de uma mesma realidade”. Ademais, essa função não é exercida apenas pelos tributos em si, mas também por normas tributárias que, mesmo não instituindo propriamente tributos, são capazes de exercer funções diversas da arrecadação. Por isso trataremos como normas tributárias extrafiscal e tributos preponderantemente extrafiscal ou fiscal.<sup>41</sup>

As normas tributárias extrafiscais são utilizadas pelo Estado para intervir na vida privada e na economia. <sup>42</sup>Além da tributação, há outras formas de intervenção no domínio econômica feitas pelo Estado e previstas na própria Constituição Federal em seu artigo 174:

Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

Nesses casos o Estado produz normas, regula preços, controla o abastecimento, reprimindo o abuso do poder econômico, ou seja, disciplinando e preservando a ordem econômica. Um exemplo disso é o combate aos Cartéis, em que grandes empresas se unem para eliminar a concorrência e aumentar arbitrariamente seus lucros.

No tocante aos tributos preponderantemente extrafiscais, sua existência ocorre desde a antiguidade, de acordo com Machado<sup>43</sup>:

---

<sup>41</sup> BOMFIM, Diego Marcel Costa. Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle. 2014. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. p. 26.

<sup>42</sup> CARNEIRO. Curso de Direito Tributário e Financeiro. Op. cit. p. 252.

<sup>43</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 98.

Registros existem da utilização do tributo, desde a Antiguidade, com a finalidade de interferir nas atividades econômicas; mas os autores em geral apontam o uso do tributo com essa finalidade como um produto do moderno intervencionismo estatal. A esta função intervencionista do tributo dá-se o nome de função extrafiscal.

Esses tributos possuem funções diversas que a mera arrecadação, eles são utilizados como instrumento de intervenção do Estado no domínio econômico e privado de acordo com os interesses prevaletentes da coletividade, por meio de uma tributação progressiva ou regressiva, ou da concessão de benefícios fiscais<sup>44</sup>

Ao utilizar esses tributos como instrumento de intervenção, o Estado não poderá tornar as condutas proibidas ou obrigatórias. O Estado pode estimular que a realização de condutas obrigatórias seja cumprida, entretanto os tributos não poderão ser eles mesmos as razões para que dada conduta seja obrigatória. Um exemplo dessas sanções premiaias como forma de estimular condutas obrigatórias são os estímulos ambientais e um exemplo no ordenamento jurídico é a criação de estímulos para que presidiários apresentem bom comportamentos, essa conduta já é obrigatório, porém estimulada pelo ordenamento<sup>45</sup>.

De acordo com Marcus Abraham<sup>46</sup> os tributos preponderantemente extrafiscais podem ser utilizados pelo Estado para proteger a indústria ou o mercado interno, redistribuir riquezas, desencorajar o consumo de supérfluos e produtos nocivos à saúde, facilitar o desenvolvimento regional, combater a inflação bem como estimular a utilização da propriedade no âmbito de sua função social.

Em relação à saúde a tributação pode impedir condutas comissivas e omissivas, por meio de taxas de fiscalização sanitária em distribuidores de alimentos e supermercados, taxas de inspeção de saúde para farmácias e drogarias. Além disso, esses tributos podem ser utilizados para estimular ou desestimular condutas da população, são exemplos a alta tributação das bebidas alcoólicas, alimentos de baixo valor nutricional, refrigerantes e o cigarro<sup>47</sup>.

O cigarro já foi um símbolo de status, uma mercadoria que era vendida sem mostrar os

---

<sup>44</sup> BALLEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11 ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

<sup>45</sup> BOMFIM. Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle. Op. cit. p. 66.

<sup>46</sup> ABRAHAM. Curso de direito tributário brasileiro. Op. cit. 61.

<sup>47</sup> PAULSEN. Curso de direito tributário completo. Op. cit. p. 40.



riscos que causava a saúde. Atualmente o tabaco é responsável por matar quase 6 milhões de pessoas todos os anos e é considerado pela Organização Mundial da Saúde uma epidemia global. Como uma forma de induzir ao abandono ao hábito de fumar, prevenir que ex-fumantes voltem a fumar, evitar a entrada de novos fumantes, e reduzir o consumo dos fumantes o Estado fez com que o preço dos cigarros aumentasse por meio de uma alta tributação.

Segundo o Instituto Nacional de Câncer José Alencar Gomes da Silva, o aumento da carga tributária sobre os produtos de tabaco “aumenta o preço real de venda ao consumidor, o que leva a uma diminuição do consumo e da prevalência e, por conseguinte, da redução das taxas de mortalidade e morbidade”<sup>48</sup> (2014).

A função redistributiva, redistribuição de riqueza, faz parte da função social do tributo, pode ser constatada no princípio da capacidade contributiva presente na Constituição Federal e tem como objetivo que os contribuintes com uma maior riqueza possam contribuir mais ao erário e assim o Estado aplicará tais recursos em políticas públicas<sup>49</sup>.

A função social do tributo está ligada aos objetivos da República Federativa do Brasil, presentes no artigo 3º da Constituição, tais como garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades regionais e sociais. Por função social do tributo entende-se que o Estado, a partir da tributação tem como propósito alcançar esses objetivos.

Já a função regulatória, proteção da indústria ou mercado interno, está presente em impostos do ordenamento jurídico que possuem como função primordial a regulação do mercado, como o Imposto sobre Importação (II) e Imposto sobre Exportação (IE).

Ao analisar o Imposto sobre importação é possível perceber que ele protege a indústria nacional, servindo como mecanismo de controle de importação. Por meio dele o Governo Federal pode impedir a entrada de certos produtos estrangeiros com o custo muito inferior aos produtos nacionais, além de diminuir a tributação do imposto para permitir a entrada de produtos essenciais por preços acessíveis. Já o imposto de exportação pode evitar que os produtores nacionais enviem ao exterior produtos necessário para o mercado interno, causando escassez no Brasil.

Ademais, as normas tributárias extrafiscais podem ser utilizadas como indutores diretos de benefícios ambientais, à saúde e ao desenvolvimento.

---

<sup>48</sup> Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/70336/a-tributacao-do-cigarro>. Acesso em: 03/09/2020

<sup>49</sup> PAULSEN. Curso de direito tributário completo. Op. cit. p. 259.

No que diz respeito ao aspecto ambiental a tributação pode ser utilizada como instrumento para orientar o comportamento dos contribuintes à proteção do meio ambiente, em troca de benefícios tributários. Podemos usar como exemplo o Decreto Federal n.º 755/1993 que estimula a produção de álcool e contribui para a diminuição da poluição do ar das cidades estabelecendo diferentes alíquotas do imposto sobre produtos industrializados – IPI para veículos movidos à gasolina e a álcool.

Cumpramos ressaltar, que o artigo 170, VI, da CF, determina que a ordem econômica, para assegurar a todos uma vida digna terá de observar como fundamento a “defesa do meio ambiente”, sendo, para tanto, permitido o “tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação”. Porém, as normas tributárias não podem ser utilizadas como instrumento de punição de ilícitos, apenas instituídas para desestimular a prática de atividade que, mesmo considerada poluidora e indesejada, é tomada como lícita pelo ordenamento.<sup>50</sup>

Já no tocante ao desenvolvimento, por meio das normas extrafiscais o Estado pode incentivar o desenvolvimento de determinadas regiões ou atividades, gerar mais recursos financeiros, empregos, atrair novos empreendimentos. Um exemplo é a Zona Franca de Manaus, que possui um regime tributário favorecido, em que a destinação de mercadorias para a Zona Franca de Manaus equivale à exportação de produto brasileiro para o estrangeiro, segundo interpretação do Decreto-lei n.º 288/67.<sup>51</sup>

Nos termos do artigo 3º, III, da Constituição Federal, a redução das desigualdades entre as diferentes regiões do país é um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, assim o artigo 151, da CF permite que a União estabeleça tratamento tributário não uniforme quando se trata de conceder incentivos fiscais que tenham por objetivo reduzir as desigualdades regionais.

Entretanto não se pode extrair da autorização constitucional um fundamento absoluto de validação desses incentivos fiscais, para que possa manter-se no ordenamento jurídico, deve-se levar em conta o principalmente o princípio da proporcionalidade e outros princípios constitucionais como da livre concorrência.

A função extrafiscal, de intervenção no domínio econômico é constitucional, uma vez que o artigo 174 da Carta Magna determina que o Estado na forma da lei, como agente

---

<sup>50</sup> BOMFIM. Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle. Op. cit. p. 94.

<sup>51</sup> CALIENDO. Curso de direito tributário. Op. cit. p. 377.

normativo e regulador da atividade econômica deve exercer as funções de fiscalização e incentivo, bem como de planejamento, sendo esta última apenas indicativa para o setor privado. Entretanto, a doutrina divergi sobre a possibilidade de o Estado intervir no domínio econômico para desestimular determinada atividade econômica.

O autor Marco Aurélio Greco<sup>52</sup> acredita na impossibilidade de intervenção do Estado para desestimular atividades econômicas, tendo em vista o artigo 174 da CF tratar apenas das atividades de fiscalização e incentivo. Em sentido contrário, Luís Eduardo Schoueri<sup>53</sup> defende a possibilidade de intervenção do Estado para desestimular determinadas atividades econômicas, citando, como exemplo, a expressa previsão constitucional acerca da possibilidade de utilização do IPTU para fins de desestímulo da manutenção de imóveis subutilizados.

Além do art. 174, Leandro Paulsen<sup>54</sup> lista razões pelas quais a função extrafiscal dos tributos é constitucional, legítima e autorizada:

- (...) • nas exceções às anterioridades de exercício e/ou nonagesimal mínima e nas atenuações à legalidade relativamente a impostos capazes de atuar como reguladores da produção de bens (IPI), do comércio internacional (II e IE) e da demanda monetária (IOF), atribuindo-se ao Executivo prerrogativas para a ágil alteração da legislação respectiva;
- na previsão de que os impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) e territorial rural (ITR) sejam utilizados de modo a induzir o cumprimento da função social da propriedade (arts. 170, III, e 182, § 4º, II);
  - na previsão de benefícios fiscais de incentivo regional (art. 151, I);
  - na determinação de estímulo ao cooperativismo (arts. 146, III, c, e 174, § 2º);
  - na determinação de tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte (art. 146, III, d).

Os princípios mencionados no primeiro tópico, legalidade e anterioridades, possuem como finalidade limitar o poder de tributar dos entes públicos e garantir que os contribuintes conheçam as alterações tributárias e se preparem para o evento compulsório da tributação antes de sua vigência<sup>55</sup>. A Constituição, em seu art. 150, § 1º, determina as exceções ao princípio da anterioridade, enquanto no artigo 153, § 1º, determina as exceções à legalidade,

<sup>52</sup> GRECO, Marco Aurelio. Contribuição de intervenção no domínio econômico: parâmetros para sua criação. *In*: \_\_\_\_\_. (coord.). Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins. São Paulo: Dialética, 2001, p. 11-31.

<sup>53</sup> SCHOUERI. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. *Op. cit.* p. 52-54.

<sup>54</sup> PAULSEN. Curso de direito tributário completo. p. 40.

<sup>55</sup> SABBAG. Direito tributário essencial. *Op. cit.* p. 34.

que em sua maioria são os tributos com função preponderantemente extrafiscal, como estudaremos a seguir.

Em relação aos impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) e territorial rural (ITR) há previsão constitucional para que sejam utilizados de modo a induzir o cumprimento da função social da propriedade, podendo ser feito com alíquotas progressivas, conforme estudaremos a seguir.

Nos casos de previsão de benefícios fiscais de incentivo regional foi exemplificado acima a Zona Franca de Manaus, criada com para desenvolver economicamente a região, promovendo a melhor integração produtiva e social dessa região ao país.

Por fim, a Constituição previu, nos artigos 179 e 146, III, d, um estímulo ao cooperativismo e tratamento diferenciados às microempresas e empresas de pequeno porte como forma de estimular a economia e auxiliar novos e pequenos negócios. Esse estímulo foi positivado por meio da Lei Complementar nº 123, de 2006, conhecida como o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte.

Por tratar-se de um Estatuto Geral<sup>56</sup>, a Lei além de disciplinar matéria de natureza tributária, também normatiza situações relevantes para as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, como a possibilidade de apuração e recolhimento dos impostos e contribuições mediante um regime único de arrecadação, conhecido como Simples Nacional, disposto no artigo 1º, inciso I, da Lei Complementar nº 123, de 2006.

Além dessas autorizações mencionadas há outros fundamentos que podem ser utilizados como sustentação para as normas extrafiscais no texto constitucional, como por exemplo a soberania nacional.

Cumpramos ressaltar, que apesar de permitido a intervenção do Estado sobre o domínio econômico o texto constitucional determina limites, de modo objetivo que seja preservado a livre-iniciativa, a liberdade de escolha dos administrados não seja afetada a tal ponto que se tenha a instituição de uma economia dirigida, planejada e moldada pelo poder público.

### **3.1. Funções fiscal e parafiscal**

---

<sup>56</sup> Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/simples-nacional-a-tributacao-da-microempresas-e-empresas-de-pequeno-porte/>. Acesso em: 05/10/2020

Além da função extrafiscal estudada acima, o tributo pode possuir finalidade meramente arrecadatória, sem qualquer prestação recíproca por parte do Estado, sendo essa a função fiscal do tributo, a mera captação de recursos financeiros para os cofres públicos<sup>57</sup>.

Ou seja, sua função é financiar atividades do poder público, como a segurança pública, educação, saúde, construção de estradas, a existência de um Poder Judiciário, entre outras coisas. Essa função do tributo é condição fundamental para a garantia e efetivação tanto dos direitos individuais como dos sociais<sup>58</sup>. Eles são um meio que garante o custeio das atividades essenciais do Estado. Nesse sentido Marcus Abraham elucida<sup>59</sup>:

Atender às necessidades públicas significa prover a sociedade de uma série de bens e serviços públicos, que vão desde os anseios humanos mais básicos, como habitação, nutrição, lazer, educação, segurança, saúde, transporte, previdência, assistência social e justiça, até aquelas outras necessidades de ordem coletiva, como a proteção ao meio ambiente e ao patrimônio cultural. Para realizar suas atividades e atender às demandas da sociedade, o Estado necessita de recursos. Já houve uma época em que se usava a força para obter os meios necessários para satisfazer à demanda estatal de dinheiro e bens. Conquistas, confiscos, cobranças extorsivas e até mesmo escravidão foram impostos por Estados autoritários aos seus súditos e aos povos que a eles eram subjugados pelo poder da força e do domínio. Contudo, atualmente, a obtenção de recursos deve se enquadrar nos princípios do Estado de Direito. Assim, o Estado obtém os meios necessários para cumprir suas funções por meio da exploração dos seus bens e rendas ou o faz por meio da arrecadação de recursos financeiros derivados do patrimônio da população, seja pela tributação, pela aplicação de multas, pela obtenção de empréstimos, ou mesmo pela fabricação de dinheiro.

O tributo é fundamental uma vez que no Brasil tem-se a liberdade de iniciativa como regra na ordem econômica. Ao Estado só é permitido o exercício direto da atividade econômica quando necessário aos imperativos da segurança nacional, ou em face de relevante interesse coletivo (Constituição Federal, artigo 173), portanto, sem os tributos, ele não conseguiria obter os recursos financeiros necessários para manter a máquina estatal<sup>60</sup>. Sem a tributação o Estado não poderia realizar os seus fins sociais<sup>61</sup>, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica.

Nesse sentido, Alexandre Mazza afirma que atualmente vivemos no modelo do

---

<sup>57</sup> ABRAHAM. Curso de direito tributário brasileiro. Op. cit. p. 61.

<sup>58</sup> PAULSEN. Curso de direito tributário completo. Op. cit. p. 28.

<sup>59</sup> ABRAHAM. Curso de direito tributário brasileiro. Op. cit. p. 27.

<sup>60</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 5ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1992. p. 3-5.

<sup>61</sup> Ibidem. p. 56.

“Estado Social Fiscal” que possui como característica fundamental o financiamento principalmente por meio de tributos, isto é, os particulares são a fonte de riqueza originária<sup>62</sup>”.

Além dessas funções, os tributos ainda podem possuir função parafiscal. A principal finalidade desses tributos é “prover receita para determinados entes autônomos que executam serviços públicos essenciais, paralelamente ao Estado, mas de forma descentralizada<sup>63</sup>”. Ou seja, os tributos serão arrecadados por outras entidades e não pelos Entes Federativos.

Não se pode esquecer que o artigo 7º do Código Tributário Nacional determinou que a competência tributária é indelegável, porém é possível atribuir a outra pessoa jurídica a função de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária. Portanto, conclui-se que a competência legislativa é indelegável, porém a capacidade administrativa para sua arrecadação, isto é capacidade ativa, pode ser delegada por meio de lei.<sup>64</sup>

Nesse sentido, a competência tributária pressupõe a capacidade ativa. Em caso de omissão do legislador sobre a responsabilidade de arrecadação, pressupõe-se que se referiu a ai próprio, a pessoa jurídica de direito público competente para legislar. Tendo como exemplo o Imposto sobre produtos industrializados, sabe-se que a competência tributária é da União, portanto se não houver determinação de delegação de arrecadação, será a União o ente responsável pela cobrança do tributo.

Porém, em alguns casos isso não ocorre, podendo ocorrer duas hipóteses, explicadas por Paulo de Barros Carvalho<sup>65</sup>:

Em algumas oportunidades, porém, verificamos que a lei instituidora do gravame indica sujeito ativo diferente daquele que detém a respectiva competência, o que nos conduz à conclusão de que uma é a pessoa competente, outra a pessoa credenciada a postular o cumprimento da prestação. Ora, sempre que isso se der, apontando a lei um sujeito ativo diverso do portador da competência impositiva, estará o estudioso habilitado a reconhecer duas situações juridicamente distintas: a) o sujeito ativo, que não é titular da competência, recebe atribuições de arrecadar e fiscalizar o tributo executando as normas legais correspondentes (CTN , art. 7º), com as garantias e privilégios processuais que competem à pessoa que legislou (CTN , art. 7º, § 1º), mas não fica com o produto arrecadado, isto é, transfere

---

<sup>62</sup> MAZZA. Manual de direito tributário. Op. cit. p. 57.

<sup>63</sup> CARNEIRO. Curso de Direito Tributário e Financeiro. p. 253.

<sup>64</sup> MAZZA. Manual de direito tributário. Op. cit. p. 74.

<sup>65</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 218-219.

os recursos ao ente político; ou b) o sujeito ativo indicado recebe as mesmas atribuições do item a, acrescidas da disponibilidade sobre os valores arrecadados, para que os aplique no desempenho de suas atividades específicas. N esta última hipótese, temos consubstanciado o fenômeno jurídico da parafiscalidade.

Esses tributos possuem como sujeito ativo a entidade federativa competente para instituir o tributo e que delegou a arrecadação. Já o sujeito passivo é aquele a quem é legalmente atribuída a capacidade de cobrar tributos, isto é, o beneficiário da delegação, recebendo o nome de entidade parafiscal. De acordo com o artigo 7º do CTN as entidades devem ser pessoas jurídicas de direito privado, porém a jurisprudência e a doutrina são unânimes em admitir a parafiscalidade em favor de pessoas de direito privado, tanto as pertencentes da iniciativa privada, que exerçam atividades não lucrativas e de interesse social, quanto aquelas da Administração indireta (empresas públicas e sociedades de economia mista).<sup>66</sup>

Portanto os tributos parafiscais são aqueles arrecadados por meio da parafiscalidade. Eles podem ser divididos naqueles que são intrinsecamente parafiscais, como as anuidades profissionais pagas aos Conselhos de Classe e as contribuições sindicais, ou são tributos que se revelam ocasionalmente parafiscais como algumas taxas de fiscalização e o Imposto territorial rural, na hipótese do art. 153, § 4º, III, da CF.<sup>67</sup>

### **3.2. Os tributos extrafiscais e o Covid-19**

O Covid-19 é uma doença causada pelo Coronavírus, uma grande família de vírus comuns em muitas espécies diferentes de animais, em dezembro de 2019, houve a transmissão de um novo Coronavírus (SARS-CoV-2), o qual foi identificado em Wuhan na China e causou a COVID-19<sup>68</sup>, sendo em seguida disseminada, transmitida de pessoa a pessoa e que rapidamente se alastrou para outros países de região e do mundo, o que levou a Organização Mundial da Saúde (“OMS”) a decretar estado de Pandemia em 11 de março de 2020.

O Governo Federal, assim como os outros países, adotou uma série de medidas de contenção com o objetivo de evitar a disseminação da doença no país. Inicialmente, por meio

---

<sup>66</sup> MAZZA. Manual de direito tributário. Op. cit. p. 78-79.

<sup>67</sup> Ibidem. p. 80.

<sup>68</sup> Disponível em: <https://coronavirus.saude.gov.br/sobre-a-doenca>. Acesso em: 10/10/2020

da Portaria no 188 de 03 de fevereiro de 2020 do Ministério da Saúde o Governo Federal declarou Emergência em Saúde Pública de Importância Nacional.

Posteriormente, em 06 de fevereiro de 2020 foi editada a Lei nº 13.979/20, a qual estipulou medidas para enfrentamento da emergência de saúde, dentre as quais as determinações de isolamento de pessoas doentes ou contaminadas e quarentena de pessoas com suspeita de contaminação.

Em seguida, em março de 2020 foi publicada a Portaria Interministerial no 5/20 do Ministério da Saúde, Justiça e Saúde Pública, que estabeleceu a compulsoriedade de observância das medidas de enfrentamento do Coronavírus.

E, diante da escalada sem precedentes da disseminação do Coronavírus no Brasil e diante do risco iminente do colapso do sistema de saúde brasileiro, em 20/03/2020 foi publicado decreto de Estado de Calamidade Pública em âmbito federal com efeitos até 31 de dezembro de 2020 (Decreto Legislativo no 06/20).

Essas são algumas das medidas tomadas com o objetivo de conter a doença, entretanto uma série de outras medidas foram tomadas para auxiliar no combate ao Covid-19 e diminuir os danos econômicos causados tanto por uma pandemia, quanto pelo distanciamento social e isolamento.

É inegável que uma pandemia e isolamento criaram necessidades específicas, como por exemplo uma maior quantidade de medicamentos e instrumentos médicos. Além disso, impactaram diretamente a economia, por exemplo, as empresas, comércio e o turismo tiveram suas atividades suspensas ou diminuídas, tendo assim que demitir ou suspender contratos de trabalho, diminuindo as rendas familiares e conseqüentemente o consumo, afetando novamente as empresas.

Em relação ao combate à doença, a União adotou medidas como a redução a zero por cento a alíquota do Imposto de Importação de bens e medicamentos necessários para o combate do vírus, por meio da Resolução de 17 de março de 2020 que afetou agulhas, determinados medicamentos, álcool etílico, gel antisséptico, entre outros.

Além disso, houve também a redução a zero as alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados sobre produtos como máscaras de proteção e escudos faciais, desinfetantes, aparelhos respiratórios de reanimação e outros aparelhos de terapia respiratória.

Em relação aos danos econômicos causados pela pandemia, a União por meio do



Decreto nº 10.305, de 1º de abril de 2020, reduziu para zero a alíquota do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF) para algumas operações financeiras como empréstimos, descontos e financiamento contratadas no período de 3 de abril de 2020 a 3 de julho de 2020, com o objetivo de tornar menos custoso à população as linhas emergenciais de crédito.

Esse período foi estendido por meio do Decreto nº 10.414, de 2 de julho de 2020, para as operações de crédito contratadas até 2 de outubro de 2020.

Essas alterações puderam ocorrer sem a necessidade de lei e entrar em vigor rapidamente devido ao caráter extrafiscal desses impostos, que possuem determinadas características, como não estarem sujeitos aos princípios da anterioridade e legalidade. O art. 150, § 1º, determina quais os tributos excluídos desses princípios, que são em sua maioria, aqueles tipicamente de finalidade extrafiscal. Essa excepcionalidade ocorre, pois, o objetivo desses impostos não é a arrecadação de tributos e sim atender a demandas e objetos extrafiscais expressos sob as mais diferentes formas: social, política, econômica.<sup>69</sup>

Esses tributos, assim como outros extrafiscais, podem ter suas alíquotas e outras características modificados de forma mais simples e rápida, podem ter sua alíquota alterada por meio de decreto e não deve esperar 90 dias ou o próximo exercício financeiro para a legislação entrar em vigor e ocorrer de fato as alterações.

Além dessas providencias, algumas medidas como a Portaria nº 7.821, de 18 de março de 2020 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, foram tomadas para evitar a aglomeração, suspendendo por 90 dias o prazo de apresentação de alguns documentos como manifestação de inconformidade e certidão negativa, assim como suspendendo por 90 dias os prazos para impugnação e recurso. Além disso, determinou-se que o atendimento a contribuintes e advogados fosse realizado preferencialmente de forma telepresencial, por telefone, endereço eletrônico (e-mail) ou canais de videoconferência disponíveis na Internet. O atendimento presencial nas unidades da PGFN somente deveria ocorrer quando estritamente necessário e após prévio agendamento.

O Brasil nunca passou por uma realidade semelhante à atual para possuir um modelo de medidas a serem tomadas, porém sabe-se que tempos extraordinários exigem medidas extraordinárias, um exemplo disso é o que ocorreu na Revolução de 1932, também conhecida

---

<sup>69</sup> BERTI, Flávio de Azambuja. Impostos: Extrafiscalidade e Não-Confisco. 3ª Edição – Revista e Atualizada. Curitiba: Juriá Editora, 2009. p. 142.

como Guerra Paulista<sup>70</sup>.

Essa revolução ocorreu principalmente em São Paulo e tinha como objetivo derrubar o governo provisório de Getúlio Vargas e convocar uma Assembleia Nacional Constituinte. Na época, houve uma campanha para arrecadar fundos para equipar os combatentes por meio de doações. Muitas famílias participaram doando ouro e joias, algumas pessoas que não possui muitos recursos entregavam até suas alianças. Todos os que doaram algo, recebiam um certificado nominal com a frase “Doei ouro para o bem de São Paulo”.

A pandemia trouxe muitas mudanças e o direito tributário, assim como as outras áreas, deve se adequar e ser utilizada para combater as adversidades e ajudar a população. Principalmente quando se trata de tributos extrafiscais que tem como função a intervenção do Estado no domínio econômico e privado.

---

<sup>70</sup> Disponível em: <https://oregional.com.br/cidades/ouro-para-o-bem-de-sao-paulo/>. Acesso em: 11/10/2020

#### 4. ANÁLISE PRINCIPOLÓGICA DA EXTRAFISCALIDADE

Como estudado acima o tributo passou por uma longa evolução, sobre a evolução relativa aos valores cobrados, Marcus Abraham sintetiza<sup>71</sup>:

O tributo e o próprio direito tributário que conhecemos hoje são fruto de uma longa evolução, processo em que, inicialmente, o Estado não conhecia qualquer razoabilidade, justiça e limitação, atingindo seu ápice no absolutismo monárquico, já que, no período, o campo das imposições fiscais era exercido desregradadamente, na busca de recursos para confortos, luxos, ostentações, ou seja, para a realização de interesses de um Estado que era apenas um instrumento de realização de desejos dos próprios governantes. Após renhidas batalhas e revoluções que tiveram por pano de fundo motivações também tributárias, paulatinamente foi se alterando a relação entre Estado e povo contribuinte, com a conseqüente mudança dos sistemas de tributação.

O regime jurídico tributário atual limita a tributação, tendo inclusive a seção “Das Limitações ao Poder de Tributar” na Constituição Federal, com os artigos 150 até 152. As normas tributárias extrafiscais devem se submeter ao regime jurídico tributário, por atuarem direta ou indiretamente em torno de uma relação jurídica tributária, sob pena de a extrafiscalidade servir de argumento de sustentação para rupturas graves com os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes. Portanto, elas estão submetidas às importantes e extensas limitações ao poder de tributar, porém precisam ser interpretados de acordo com sua finalidade, mediante princípios jurídicos, passando por um processo de ponderação<sup>72</sup>.

Essas limitações surgem tanto como regras, quanto como princípios. Embora haja a diferenciação entre princípios e regras, vale mencionar que na literatura, as limitações constitucionais ao poder de tributar figuram como “princípios” ainda que apresentadas como regras, como o Princípio da Legalidade, Princípio da Anterioridade, Princípios do Não Confisco. Portanto, convencionou-se que a expressão, quando utilizada como nome próprio (letras maiúsculas), referir-se-á à limitação constitucional que com ela se designa, independentemente de se dar luz à sua feição de princípio ou de regra<sup>73</sup>.

Cumpra inicialmente diferenciar os princípios das regras. De acordo com Leandro

---

<sup>71</sup> ABRAHAM. Curso de direito tributário brasileiro. Op. cit. p. 54.

<sup>72</sup> BOMFIM, Diego Marcel Costa. Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle. Op. cit. p. 105-107.

<sup>73</sup> PAULSEN. Curso de direito tributário completo. Op. cit. p. 96.

Paulsen, as regras são prescrições que impõe determinada conduta, isto é, razões definitivas, elas determinam ou proíbem que se faça algo concreto, sendo observadas ou infringidas, por exemplo a norma que determina a competência federal para o imposto sobre a renda (artigo 153, III, da CF) e o dispositivo legal que estabelece o vencimento dos tributos no caso da legislação não fixar o tempo de pagamento em 30 dias contados da notificação do lançamento (artigo 160 do CTN). Além disso, em caso de conflito de regras a validade será decidida pelos critérios cronológicos (lei posterior revoga lei anterior) e de especialidade (norma especial prefere à norma geral).

Já os princípios, para o autor são prescrições de otimização, isto é, cabe ao legislador observa-los o máximo possível, eles identificam a conduta devida em cada caso concreto, conforme suas circunstâncias peculiares, por exemplo determinam que os impostos, sempre que possível, sejam pessoais e graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (artigo 145, § 1º, da CF) e vedam à instituição de tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente (artigo 150, II, da CF). Em caso de conflito de princípios deverá haver uma ponderação de acordo com a circunstância específica, prevalecendo na medida do necessário aquele que tenha mais peso nessa situação, há um trabalho para construir uma solução que contemple os diversos valores colidentes<sup>74</sup>.

As limitações à tributação estão presentes na Constituição de diversas formas como por princípios constitucionais, regras, imunidades, proibições a algumas discriminação ou favorecimento<sup>75</sup>. Porém para o estudo da extrafiscalidade serão analisadas somente alguns Princípios, quais sejam o Princípio da Legalidade, Princípio da Anterioridade, Princípio do Não Confisco, Princípio da Segurança Jurídica, Princípio da Capacidade Contributiva e Princípio da Progressividade.

Esses Princípios serão analisados para observar como a função extrafiscal, pode servir de cenário para compreender determinados tributos. Além disso, será analisada como os tributos preponderantemente extrafiscais são tratados de forma diversa dos outros, sendo, inclusive, exceções à alguns princípios.

Esse tratamento diferenciado ocorre em face da função reguladora de mercado, de intervenção no domínio econômico desses tributos com função preponderantemente extrafiscal.

---

<sup>74</sup> PAULSEN. Curso de direito tributário completo. Op. cit. p. 96.

<sup>75</sup> ABRAHAM. Curso de direito tributário brasileiro. Op. cit. p. 106.

Por possuir essa função esses tributos necessitam de flexibilidade para mudarem de acordo com as necessidades atuais do país de forma rápida, conforme a mudança do cenário econômico ou outras situações excepcionais, sem esperar o próximo exercício financeiro ou a aprovação de uma lei. Um exemplo dessa necessidade foi durante a pandemia, reduzir a 0 a alíquota de impostos como IPI, de uma série de produtos necessários para o combate à doença.

#### 4.1. Princípio da Legalidade

O Princípio da Legalidade tributária, deriva dos direitos e garantias fundamentais da Constituição Federal que determina em seu artigo 5º, II, da CF, que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

A legalidade tributária, no que lhe diz respeito, agrega à garantia geral da legalidade um conteúdo adicional, habilitando-a em matéria de instituição e de majoração de tributos. Ela está positivada no artigo 150, I, da Constituição Federal determinando que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte”, é vedado aos entes federativos “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Sobre a redação do artigo, Leandro Paulsen<sup>76</sup> discorre que o legislador fez referência expressa a “exigir” e “aumentar”, tendo o aspecto quantitativo do tributo definição em lei pela determinação de base de cálculo e alíquota, estabelecimento de valor fixo, estabelecimento de uma tabela ou qualquer forma suficiente que defina critérios para a apuração do montante devido. Portanto, a lei que deve estabelecer o *quantum debeatur* e somente ela pode aumentar, redefinir valor, modificar a base de cálculo e majorar a alíquota.

A legalidade não é um princípio que sofre colisões com outros princípios constitucionais, sofrendo ponderação, ela é uma regra objetiva que determina que os tributos só sejam instituídos pela própria lei<sup>77</sup>. Nesse sentido o STF entende que “a Legalidade Tributária é [...] verdadeiro direito fundamental dos contribuintes, que não admite flexibilização em hipóteses que não estejam constitucionalmente previstas<sup>78</sup>”.

---

<sup>76</sup> PAULSEN. Curso de direito tributário completo. Op. cit. p. 180.

<sup>77</sup> CALIENDO. Curso de direito tributário. Op. cit. p. 257-259.

<sup>78</sup> STF, RE 959.274 AgR, rel. p/ Acórdão Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 29/08/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-234 PUBLIC 13-10- 2017.

Portanto, o reconhecimento de funções extrafiscais em determinados tributos não é pretexto para flexibilizações ou mitigações da legalidade tributária, a legalidade é um pilar fundamental ao Estado de Direito, não podendo ser afastada, ainda que se levante algum objetivo extrafiscal. O próprio texto constitucional, em vista da propensão que alguns impostos têm para o exercício da função extrafiscal, permite que estes tenham suas alíquotas alteradas por ato do Poder Executivo, porém o dispositivo é apenas uma previsão de competência para que o Poder Executivo altere, dentre das condições e limites estabelecidos em lei, as alíquotas de determinados impostos<sup>79</sup>.

Essa previsão de competência esta positivada no artigo 153, § 1.º, da CF, que permite que o Imposto de Importação (II); Imposto de Exportação (IE); Imposto sobre os Produtos Industrializados (IPI); e Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros (IOF), tenham suas alíquotas majoradas, ou reduzidas, por ato do Poder Executivo:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

Nesse caso, o Poder Executivo pode alterar as alíquotas desse imposto, respeitando os parâmetros legais. A lei estabelece um teto para a alíquota, e é com base nesse parâmetro que o Executivo pode alterá-la, portanto, sem lei anterior que fixe os limites e condições a que faz referência o texto constitucional, não há possibilidade de alterações de alíquota dos impostos<sup>80</sup>. Para Eduardo Sabbag essa previsão apenas “mitiga” o princípio, sendo exemplos de “atenuações” ao princípio, e não de “exceções”<sup>81</sup>.

Nesse sentido, a Constituição Federal permite que o Poder Executivo altere as alíquotas dos tributos com natureza extrafiscal, de regulação de determinados setores

<sup>79</sup> BOMFIM. Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle. Op. cit. p. 118.

<sup>80</sup> MAZZA. Manual de direito tributário. Op. cit. p. 348.

<sup>81</sup> SABBAG. Direito tributário essencial. Op. cit. p. 33.

econômicos, por meio de decretos<sup>82</sup>, sendo desnecessário uma lei complementar para determinar estas normas gerais e que o decreto traga as motivações que justificam a alteração das alíquotas<sup>83</sup>.

Além disso, a EC n.º 33/2001 trouxe mais duas alterações. A primeira em relação à CIDE – Combustível que permite que o Poder Executivo Federal reduza e reestabeleça as alíquotas do tributo por meio de decreto presidencial. Dessa forma, não pode ultrapassar o patamar originário de alíquota, de acordo com o artigo 149, § 2.º, II, c/c artigo 177, §4.º, I, b, parte inicial, ambos da CF.

A segunda em relação ao ICMS – Combustível, que diz respeito à incidência unifásica do imposto, prevendo alíquotas estabelecidas nacionalmente por Convênios dos Executivos Estaduais, na esfera do Conselho de Política Fazendária (CONFAZ), ou seja, por ato do Poder Executivo estadual, de acordo com o artigo 155, § 4.º, IV, c, da CF:

#### **4.2. Princípio da Anterioridade**

O legislador com o intuito de dar segurança jurídica ao contribuinte, previu a regra da irretroatividade tributária determinando que as normas tributárias que instituem ou majorem tributos alcancem sempre fatos geradores já ocorridos, nos termos do artigo 150, III, “a” da Constituição Federal.

Além dessa regra, há previsão voltada à não tributação de alguns fatos futuros à data de publicação da lei tributária. Nesse sentido, além de impedir a irretroatividade a Constituição determinou uma suspensão de vigência<sup>84</sup> de normas tributárias que instituem ou aumentem tributos, permitindo que o contribuinte não seja surpreendido com exigência tributária inesperada. Essa suspensão de vigência são as anterioridades tributária, quais sejam a anterioridade do exercício financeiro e anterioridade nonagesimal.

Inicialmente, convém ressaltar que o Princípio da Anterioridade é um dos direitos fundamentais do contribuinte, conforme decisão do Supremo Tribunal Federal<sup>85</sup>:

---

<sup>82</sup> CALIENDO. Curso de direito tributário. Op. cit. p. 145.

<sup>83</sup> RE 225.602

<sup>84</sup> CARVALHO. Curso de direito tributário. Op. cit. p. 159.

<sup>85</sup> STF, ADI n. 939 7-DF (Medida Cautelar), rel. Min. Sydney Sanches, j. 15.09.1993, D.J.U. 17.12.93. Repertório IOB de Jurisprudência, ementa 1/7025, p. 28.067.

O princípio da anterioridade da lei tributária, além de constituir limitação ao poder impositivo do Estado, representa um dos direitos fundamentais mais importantes outorgados pela Carta da República ao universo dos contribuintes

(...).

Os princípios constitucionais tributários, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos outorgados, pelo ordenamento positivo, aos sujeitos passivos das obrigações fiscais. Desde que existam para impor limitações ao poder de tributar, esses postulados têm por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete, quaisquer que sejam os contribuintes, à imperatividade de suas restrições.

Anteriormente à 2003 existia apenas a anterioridade do exercício financeiro, nos termos do artigo 150, III, “b”, determinando que é vedado cobrar tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”, ou seja, a lei tributária deve ser publicada no exercício financeiro anterior àquele em que o tributo passará a ser cobrado.

Essa regra, porém, possui exceções, algumas delas vinculadas à função preponderantemente extrafiscal dos tributos. De acordo com o artigo 150, § 1º, da CF, o IOF, II, IPI, IE, IEG, as contribuições sociais de seguridade social e o empréstimo compulsório instituído para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, não precisam se sujeitar à anterioridade do exercício financeiro. Ademais, em face da EC nº 33/01, já vista acima, este rol foi ampliado, para alcançar o restabelecimento de alíquotas realizado pelo Poder Executivo na esfera da CIDE-Combustíveis e do ICMS-Combustíveis<sup>86</sup>.

Com a existência de apenas essa anterioridade o contribuinte ainda não possuía segurança o bastante de uma previsibilidade, uma vez que novas alterações instituídas nos últimos dias do ano poderiam ser cobradas no próximo 1º de janeiro. Desse modo já foi editada norma no dia 31 de dezembro à noite, com o tributo ser cobrado a partir de 1º de janeiro e tendo os exemplares do Diário Oficial sido entregues aos assinantes apenas no dia 2 de janeiro<sup>87</sup>.

Diante dessa falta de segurança, em 19 de dezembro de 2003, foi promulgada a

---

<sup>86</sup> BOMFIM, Diego Marcel Costa. Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle. Op. cit. p. 141.

<sup>87</sup> SCHOUERI. Direito tributário. Op. cit. p. 613.



Emenda Constitucional nº 42, que acrescentou a alínea “c” ao inciso III do artigo 150 da Constituição Federal, a anterioridade nonagesimal. Com esse acréscimo é vedado aos Entes Federativos, cobrar tributos antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observando ainda a anterioridade do exercício financeiro presente no artigo 150, III, “b”.

Com essa regra, para os tributos em geral, que não estão excepcionados às anterioridades, passou a vigorar a “regra da anterioridade mais benéfica para o contribuinte”<sup>88</sup>, nesse sentido, quando um tributo for instituído ou majorado, deve ser aplicada a regra que tornar mais distante a data da exigência, seja a espera dos 90 dias ou do próximo exercício financeiro.

Porém a anterioridade nonagesimal, da mesma forma que a anterioridade do exercício financeiro, possui exceção, algumas ligadas à função extrafiscal do tributo. Nesse sentido, de acordo com o art. 150, §1º, da CF, não precisam se sujeitar à anterioridade nonagesimal o II, IR, IOF, IE, IEG, os empréstimos compulsórios criados nas hipóteses de calamidade pública ou guerra externa, bem como a fixação das bases de cálculo do imposto sobre propriedade de veículos automotores e do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

Portanto, conclui-se que determinados impostos de caráter preponderantemente extrafiscal, não se submetem a qualquer prazo, podendo ser cobrados de imediato, em face de sua função reguladora, de intervenção do Estado na economia, quais sejam o II, IE e IOF. O IPI em caso de aumento deverá aguardar os 90 dias para sua cobrança.

#### **4.3. Princípio do não confisco**

O Princípio do não confisco expresso no artigo 150, IV, da CF, determina que é vedado utilizar o tributo com efeito de confisco, isto é, excessivamente oneroso, que seja sentido como penalidade, proibi a abusiva apropriação estatal do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, no todo ou em parte. No mesmo sentido o texto constitucional não permite a expropriação de bens sem a devida indenização, nos termos do artigo 5º, XXIV.

A dificuldade na interpretação desse dispositivo ocorre em face da ausência de

---

<sup>88</sup> MAZZA. Manual de direito tributário. Op. cit. p. 361 e 362.

parâmetros quantitativos, não existe um limite objetivo para determinar quando um tributo passa a ter conotação confiscatória<sup>89</sup>. O STF no julgamento do ADI-MC 2.010/DF delimitou o alcance do princípio. Da análise da decisão, Paulo Caliento<sup>90</sup> conclui:

O limite da abusividade encontra-se na apropriação indevida do patrimônio considerado mínimo existencial do contribuinte. É vedada a tributação que torne carga tributária insuportável ao ponto impedir o exercício do direito a uma existência digna, ao exercício da atividade profissional lícita ou da regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo); e a identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, resultante da incidência cumulativa. O cálculo deve levar em conta as múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal. O desafio se encontra na possibilidade de a aferição da carga fiscal total mensurar o efeito cumulativo da cobrança de diversos tributos, mesmo que estejam níveis federativos distintos (União, estados e municípios). Ainda não existem mecanismos seguros para determinar o nível de violação do princípio da vedação de confisco em decorrência da estrutura federativa do Estado brasileiro.

Além dessa decisão, pode-se analisar o princípio atrelado à função extrafiscal, que pode passar a ser encarada como regra que impede a utilização de tributos como instrumentos de direção de comportamentos. O texto constitucional não permitiu que os tributos sejam utilizados como instrumentos de regulação cogente do comportamento dos contribuintes. Aos tributos é permitido apenas estimular ou desestimular determinadas condutas, diferentemente de se apresentar como obstáculo ao desenvolvimento de qualquer atividade lícita<sup>91</sup>.

Portanto, a função extrafiscal do tributo permite a intervenção no domínio econômico, porém de forma limitada e sem prejudicar o desenvolvimento de atividade dos contribuintes.

#### **4.4. Princípio da Segurança Jurídica**

A Constituição Federal em seu preâmbulo institui um Estado democrático e que possui como um dos valores a segurança. O Estado de direito constitui uma referência de segurança, por si só uma vez que apresenta inúmeros dispositivos constitucionais que protegem,

<sup>89</sup> ABRAHAM. Curso de direito tributário brasileiro. Op. cit. p. 127.

<sup>90</sup> CALIENDO. Curso de direito tributário. Op. cit. p. 341.

<sup>91</sup> BOMFIM, Diego Marcel Costa. Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle. Op. cit. p. 146.

garantem, provem certeza e resguardam as pessoas do arbítrio. Já o princípio da segurança jurídica exige que o Direito seja calculável, confiável e compreensível, isto é, o indivíduo tem seus direitos conquistados no passado assegurados no presente e podendo calcular as consequências, de forma razoável que serão aplicadas no futuro relativamente aos atos que praticar no presente.<sup>92</sup>

Os conteúdos normativos do Princípio da segurança jurídica orientam a sua aplicação e se projetam na matéria tributária. A certeza do direito está presente na legalidade, irretroatividade e anterioridades, uma vez que diz respeito ao conhecimento do direito vigente e aplicável aos casos, de uma forma que o contribuinte possa orientar suas ações conforme efeitos jurídicos estabelecidos. Já proteção à confiança do contribuinte é observado no art. 146 do CTN que resguarda a confiança do mesmo em relação a mudanças nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa para fins de lançamento<sup>93</sup>. Além disso o princípio impõe ao Estado uma atuação pautada na boa-fé.

Esses conteúdos normativos do princípio trazem consequências à edição de normas tributárias extrafiscais. A necessidade de certeza do direito impede que essas normas sejam prescritas por meio de cláusulas gerais ou conceitos indeterminados, sob o pretexto de proporcionar agilidade na condução de políticas econômicas, as leis tributárias devem ser prescritas com determinação conceitual. Além disso, em face da proteção da confiança dos contribuintes é vedado que a declaração de inconstitucionalidade de normas tributárias extrafiscais instituídas em desacordo com o ordenamento jurídico causem prejuízos aos contribuintes. Por fim, pela imposição de atuação do Estado pautado em boa-fé as normas tributárias não podem ser utilizadas como forma de ludibriar os contribuintes, isto é, se o Estado estimular a prática de determinada conduta em contrapartida à concessão de alguma espécie de exoneração tributária, por meio de normas tributárias extrafiscais, não pode, posteriormente e depois de realizado o ato pelo contribuinte, simplesmente impedir a fruição da exoneração, inclusive por meio de sua revogação<sup>94</sup>.

Nesse sentido o CTN em seu artigo 178 do CTN determina que a isenção pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições. Portanto se o Estado cria algum tipo de isenção em face

---

<sup>92</sup> ÁVILA, Humberto. Constituição, liberdade e interpretação. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 76.

<sup>93</sup> PAULSEN. Curso de direito tributário completo. Op. cit. p. 108-110.

<sup>94</sup> BOMFIM, Diego Marcel Costa. Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle. Op. cit. p. 151-153.

das normas tributárias extrafiscais com condições específicas, posteriormente não poderá revogar antes de terminado o prazo.

#### **4.5. Princípio da capacidade contributiva**

O princípio da capacidade contributiva encontra-se positivado no artigo 145, § 1º, da CF, e determina que os impostos terão caráter pessoal e serão graduados, sempre que possível e segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Inicialmente cumpre ressaltar que o texto constitucional se refere a tributos, porém o princípio pode ser atrelar a outros tributos como taxas e contribuição para a seguridade social. Nesses termos o STF já decidiu pela aplicação dos princípios à taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários (Lei n.º 7.940/1989), consoante a Súmula 665<sup>95</sup>.

Esse princípio determina que o Estado deve exigir dos contribuintes na medida de sua capacidade econômica, isto é, os mais ricos contribuam progressivamente mais em relação aos mais pobres<sup>96</sup>.

Ele possui natureza fiscal, pretendendo distribuir os encargos proporcionalmente na sociedade, é medida pela potencialidade de pagar. Enquanto isso, a extrafiscalidade tributa com base em critérios extrafiscais como regulação de mercado, incentivo ou desincentivo de determinada conduta. Porém, esse princípio pode auxiliar os objetivos da extrafiscalidade, nesse sentido Paulo Caliento<sup>97</sup> afirma:

A extrafiscalidade amplia os interesses da tributação de tal modo a influenciar a estrutura da sociedade, enquanto o princípio da capacidade contributiva divide o esforço fiscal conforme a estrutura social vigente. Desse modo, a justiça fiscal somente pode ser combinada com a justiça social quando houver uma coordenação coerente entre a aplicação do princípio da capacidade contributiva e da extrafiscalidade, especialmente da distribuição de rendas e da diminuição das desigualdades sociais. O princípio da capacidade contributiva concretiza a justiça fiscal segundo uma situação existente, enquanto a tributação extrafiscal, que objetiva a redistribuição de renda, busca mudar a estrutura social e alcançar a sociedade como “deveria ser”.

---

<sup>95</sup> SABBAG. Direito tributário essencial. Op. cit. p. 49.

<sup>96</sup> PAULSEN. Curso de direito tributário completo. Op. cit. p. 99.

<sup>97</sup> CALIENDO. Curso de direito tributário. Op. cit. p. 323-324.

Nesse sentido, Luis Esduardo Schouer acredita que o princípio da capacidade contributiva deve buscar compatibilidade com as normas extrafiscais, além disso, esse princípio deverá atuar ao lado de outros, numa relação de integração<sup>98</sup>. Um exemplo dessa compatibilidade ocorre com a tributação em casos que tem como objetivo o desenvolvimento regional, sem esse objetivo e levando em consideração apenas a capacidade contributiva os contribuintes com idêntica capacidade econômica suportariam idêntico ônus tributário, porém levando em conta o desenvolvimento regional, é possível estabelecer incentivos para aqueles contribuintes que se disponham a investir em regiões mais carentes. Nesse caso, portanto, houve diferenciação constitucional dos contribuintes de forma diversa da capacidade contributiva<sup>99</sup>.

#### **4.6. Princípio da progressividade**

O Princípio da Progressividade determina um aumento da alíquota conforme, geralmente, o aumento da base de cálculo. Anteriormente a 2000 o STF entendeu que a progressividade somente seria aplicável ao imposto de caráter pessoal, portanto não seria aplicável aos impostos reais. Porém após a EC nº 29/2000 admitiu-se a progressividade também em razão do valor imóvel<sup>100</sup>.

Esse princípio deriva do Princípio da capacidade contributiva e determina o uso de alíquotas progressivas, de modo que os contribuintes suportem percentuais diferentes conforme suas revelações de capacidade contributiva. Portanto, faz com que contribuintes com maior riqueza estejam sujeitos a carga tributária progressivamente maior. Essa progressividade de alíquotas é, portanto, um instrumento para a efetivação do princípio da capacidade contributiva, porém deve ser usado respeitando outros princípios como o não confisco<sup>101</sup>.

Essa progressividade de alíquota está presente atualmente em alguns Impostos como o IPTU, ITR e IR. Em relação ao Imposto de renda a progressividade é admitida expressamente

---

<sup>98</sup> CALIENDO. Curso de direito tributário. Op. cit. p. 290-291.

<sup>99</sup> SCHOUERI. Direito tributário. Op. cit. p. 661.

<sup>100</sup> CARNEIRO. Curso de Direito Tributário e Financeiro. Op. cit. p. 447-478.

<sup>101</sup> PAULSEN. Curso de direito tributário completo. Op. cit. p. 219-221.

na Constituição, no artigo 153, § 2, que determina que o Imposto será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei. Portanto, cabe ao Legislador como se dará essa progressividade.

Nesse imposto a progressividade é usada como uma técnica para cumprimento do princípio da capacidade contributiva, com finalidade arrecadatória, portanto chama-se de progressividade fiscal. Enquanto isso, a progressividade extrafiscal tem como objetivo induzir, desincentivar ou incentivar determinada conduta, ou realizar determinado fim, sem objetivo fiscal, como ocorre com o ITR, uma vez que a progressividade é utilizada visando um objetivo alheio à tributação segundo a capacidade econômica<sup>102</sup>. Nesse sentido, Marcus Abraham<sup>103</sup> observa:

Além de realizar o princípio da capacidade contributiva, a progressividade pode possuir também outra função, de natureza extrafiscal ou regulatória, fundada no poder de polícia do Estado, instrumentalizando a intervenção indireta na sociedade, destinada a influir na conduta dos indivíduos e agentes econômicos. Neste caso, a função do agravamento progressivo de alíquotas poderia ser utilizada para reequilibrar a balança comercial, através dos impostos sobre o comércio exterior, desestimular a propriedade não produtiva, no caso do ITR, ou mesmo para assegurar o cumprimento de política habitacional, no caso do IPTU, respaldados pela função social da propriedade.

O ITR, imposto sobre propriedade territorial rural, tem sua progressividade expressa no texto constitucional em seu artigo 153, § 4º, I, redação dada pela Emenda nº 42/2003 determinando que ele será progressivo, com alíquotas fixadas para desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

Essa progressividade possui função essencialmente extrafiscal, por combater a continuidade de propriedades improdutivas, isto é, os latifúndios improdutivos. O intuito deste imposto é promover uma arrecadação razoável dos proprietários produtivos, sem deixar de onerar, progressivamente, aqueles que promovem o ausentismo na propriedade rural<sup>104</sup>. Além disso, ele não incide sobre pequenas glebas rurais, nos termos do artigo 153, § 4º, II, da CF.

De acordo com a Lei nº 9.393/96, as alíquotas serão de 0,03% a 20%, e será

---

<sup>102</sup> MAZZA. Manual de direito tributário. Op. cit. p. 377.

<sup>103</sup> ABRAHAM. Curso de direito tributário brasileiro. Op. cit. p. 123.

<sup>104</sup> SABBAG. Direito tributário essencial. Op. cit. p. 552.

estabelecida para com base na área total do imóvel rural e no respectivo grau de utilização. Quanto menor a porcentagem de utilização da terra por hectare, maior será a alíquota.

Enquanto isso, o IPTU, Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, pode possuir os dois tipos de progressividade, a extrafiscal, baseado no artigo 182, § 4º, da CF, e a fiscal, com base no art. 156, § 1º, I, da CF. A fiscal se dará em função do valor do imóvel, portanto com finalidade puramente arrecadatória, realizando a exigência de tributação graduada conforme a capacidade econômica do contribuinte<sup>105</sup>.

Já a progressividade extrafiscal do IPTU, também conhecida como progressividade no tempo, é aquela usada no descumprimento da função social da propriedade pelo Estado de forma intervencionista<sup>106</sup>, tem como objetivo dar à propriedade o adequado aproveitamento da propriedade<sup>107</sup>.

Cumprido ressaltar que a função social da propriedade é mencionada pela primeira vez no texto constitucional logo no artigo 5º, quando determina que “a propriedade atenderá a função social”. O atendimento à essa função é representado pelo uso adequado do imóvel em relação à política urbana do Município onde está localizado o terreno. Segundo o art. 182 da CF a política de desenvolvimento urbano tem como finalidade o desenvolvimento das funções sociais da cidade e a garantia do bem-estar dos habitantes, para isso é exigido o uso racional e coerente do solo urbano e conseqüentemente da propriedade.<sup>108</sup>

Nesse sentido, terá alíquotas progressivas os imóveis que descumprirem as condições e dos prazos previstos no plano diretor. Com base no artigo 182 da CF é possível exigir que o “proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado” promova seu “adequado aproveitamento”, sob “pena” do IPTU ser progressivo no tempo.<sup>109</sup>

Além disso, baseado nesse artigo que o Estatuto da Cidade, Lei nº 10.257/2001, pode determinar o modo de instauração do IPTU progressivo, que se dará com a majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos. O valor da alíquota não excederá a duas vezes o valor referente ao ano anterior e será fixado a cada ano no plano diretor, respeitada a alíquota máxima de quinze por cento. Caso a obrigação de utilizar, edificar ou parcelar não seja atendida em cinco anos, a cobrança pela alíquota máxima será mantida pelo Município,

---

<sup>105</sup> MAZZA. Manual de direito tributário. Op. cit. p. 382.

<sup>106</sup> CARNEIRO. Curso de Direito Tributário e Financeiro. Op. cit. p. 479.

<sup>107</sup> SABBAG. Direito tributário essencial. Op. cit. p. 445.

<sup>108</sup> BERTI, Flavio de Azambuja. Impostos, extrafiscalidade e não-confisco. Curitiba: Juruá, 2009. p. 133.

<sup>109</sup> SCHOUERI. Direito tributário. Op. cit. p. 752.

até que se cumpra a referida obrigação.



## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Atualmente para que o Estado cumpra de forma adequada os deveres determinados pela Constituição e pelas leis são necessários recursos financeiros que, como já observado, são provenientes principalmente dos tributos, sendo eles a fonte originária da riqueza do Estado.

Entretanto, além desse papel arrecadatório do tributo – sua função primordial –, há também a função extrafiscal, de intervenção no domínio econômico e na vida privada, com o intuito de garantir o bem comum, os objetivos e direitos dispostos na Constituição Federal.

No presente trabalho buscou-se mostrar como essa função está presente e autorizada na Constituição Federal, sendo aplicada a partir de benefícios fiscais, alteração de alíquotas, isenções, entre outros mecanismos. Constatou-se a efetividade desses instrumentos e como podem ser utilizados em épocas de crises, como durante a pandemia.

Além disso, constatou-se que essa função pode servir como cenário para compreender certos princípios, como o do não-confisco, por exemplo, e que pode ser a razão para certos tributos respeitarem ou não outros princípios como a anterioridade.

Enfim, pode-se concluir que a Constituição permitiu e impôs ao Estado o dever jurídico de atuar positivamente para atingir os objetivos da República Federativa do Brasil. No que diz respeito ao direito tributário, esta intervenção na economia para satisfação de valores constitucionais se denomina extrafiscalidade, e atinge todos os âmbitos sociais como saúde, economia, meio ambiente, entre outros. A extrafiscalidade é a forma que o Estado utiliza para induzir, incentivar ou inibir determinadas atividades e está sendo utilizado em prol da sociedade, como foi demonstrado ao longo do trabalho.

## BIBLIOGRAFIA

- ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.
- ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação**. São Paulo: Malheiros, 2019.
- BALLEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BERTI, Flavio de Azambuja. **Impostos, extrafiscalidade e não-confisco**. Curitiba: Juruá, 2009.
- BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos: Extrafiscalidade e Não-Confisco**. 3ª Edição – Revista e Atualizada. Curitiba: Juriá Editora, 2009.
- BOMFIM, Diego Marcel Costa. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. 2014. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.
- BUJANDA, Fernando Sainz de. **Hacienda y derecho**. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1962.
- CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. São Paulo: Dialética, 2003

GRECO, Marco Aurelio. **Contribuição de intervenção no domínio econômico: parâmetros para sua criação.** In: \_\_\_\_\_. (coord.). Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins. São Paulo: Dialética, 2001,

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 5ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1992.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Malheiros, 2009.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário.** 5. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

OLIVEIRA, Regis Fernandes. **Curso de direito financeiro.** 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** – 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial.** 7. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário.** 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SILVA, Edson Luís da; PIEDADE, Francelena Santos Arruda. **Um convite à cidadania.** Porto Velho: Editora Leonora, 2003.

## TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Giovana de Azevedo Miura, Aluna, regularmente matriculada, no Curso de Direito, na disciplina do TCC da 10ª etapa, matrícula nº 31613985, 10º Período, Turma R, tendo realizado o TCC com o título: Normas Tributárias Extrafiscais, Função E Análise Princiopiológica, sob a orientação do professor Ricardo Cunha Chimenti declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 10 de novembro de 2020.



Assinatura do discente