

Artigo

## A extrafiscalidade e a função social dos tributos

Extrafiscality and the social function of taxes

Rodrigo de Oliveira Gomes<sup>1</sup>

<sup>1</sup>Advogado Cível e Administrativo. Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte. E-mail: gomesrodrigo91@gmail.com.

Submetido em: 28/06/2024, revisado em: 29/06/2024 e aceito para publicação em: 01/07/2024.

**Resumo:** A propriedade, em viés histórico, constitui a unidade básica de produção de riquezas, a qual, naturalmente, é objeto da atividade tributária do Estado. Nessa ótica, a exação fiscal sobre o domínio privado, em sua acepção moderna, não se limita a mera função arrecadatória de recursos, mas revela-se um instrumento de intervenção estatal nas esferas econômica e social, ao passo que sua maior ou menor incidência, alinhada a objetivos de cunho político e socioeconômico, influencia o comportamento dos contribuintes no mercado e na sociedade. À arrecadação de tributos é inerente, portanto, uma função que extrapola o aspecto arrecadatório, a qual a doutrina constitucional e tributarista denomina extrafiscalidade. Destarte, por meio de análise bibliográfica e normativa, o presente trabalho possui o escopo de abordar as nuances da atividade fiscal do Estado, à luz dos princípios constitucionais e tributários que dão azo ao fenômeno da extrafiscalidade, e assim, ao cumprimento da função social dos tributos na satisfação dos interesses coletivos.

**Palavras-chave:** Função social da propriedade; Tributação; Extrafiscalidade.

**Abstract:** Property, historically speaking, is the basic unit of wealth production, which is naturally the object of state taxation. From this point of view, the tax levied on the private domain, in its modern sense, is not limited to merely collecting resources, but is an instrument of state intervention in the economic and social spheres, while its greater or lesser incidence, aligned with political and socio-economic objectives, influences the behavior of taxpayers in the market and in society. The collection of taxes is therefore inherent to a function that goes beyond the collection aspect, which constitutional and tax doctrine calls extrafiscality. Thus, by means of a bibliographical and normative analysis, this work aims to address the nuances of the state's fiscal activity, in the light of the constitutional and tax principles that give rise to the phenomenon of extrafiscality, and thus to the fulfillment of the social function of taxes in the satisfaction of collective interests.

**Key words:** Social function of property; Taxation; Extrafiscality.

## 1 INTRODUÇÃO

A propriedade, instituto de longa existência e distinta importância na evolução histórica da sociedade ocidental, pode ser interpretada por múltiplas facetas. Sua abordagem jurídica e socioeconômica é uma das formas de apurar a tendência de uma sociedade num determinado momento de sua evolução. Outrossim, dada sua relevância, pode ser afirmada uma das pedras de toque dos regimes políticos e modo de produção.

Não obstante, à luz da evolução das civilizações, inegável a tendência a maior valoração desse instituto sob a sua ótica econômica, vista como a unidade básica de produção de riquezas, independentemente de sua titularidade, privada ou estatal, sendo lamentavelmente tardio o início de sua abordagem social no âmbito do capitalismo moderno.

Inserido nessa ótica, o Estado, por meio de sua

atividade tributária, desenvolve através da arrecadação um expediente que não se limita a mera obtenção de recursos, abordando sua aplicação através do poder-dever do Estado como instrumento de intervenção no domínio econômico e no meio social. Assim, a maior ou menor incidência da carga tributária se mostra como um fator de indução de comportamento dos contribuintes, estimulando ou desestimulando certas atividades, configurando o chamado aspecto extrafiscal dos tributos.

Com efeito, a atividade extrafiscal, praticada num determinado contexto e revestida de uma finalidade específica, finda por cumprir uma função notadamente social, visto que induz a propriedade – e, portanto, o proprietário contribuinte – a um padrão de conduta voltado ao alinhamento com um objetivo de cunho social, revelando-se intervenção estatal de grande relevância, tanto em seu aspecto micro como macrorregional.

Destarte, presente trabalho possui o escopo de abordar as nuances de tal atividade praticada pelo Estado, bem como analisar brevemente os princípios constitucionais e institutos do direito tributário que dão a tal fenômeno jurídico as feições que importam o cumprimento da função social dos tributos na satisfação dos interesses coletivos.

Abordar-se-á, nesse sentido, a análise intervenção do estado no domínio econômico sob uma breve perspectiva histórica, desde os primeiros modelos capitalistas até o cenário hodierno; ato contínuo, expõe-se a extrafiscalidade como fenômeno jurídico-tributário, suas nuances e conformação na ordem constitucional; enfim, discurrir-se-á sobre o referido fenômeno como forma de efetivação da função social dos tributos na sociedade.

Por fim, no que concerne a metodologia empregada no desenvolvimento deste ensaio, utilizou o autor método qualitativo de análise, por meio de abordagem bibliográfica, normativa e análise de diversos precedentes judiciais, bem como jurisprudências dos tribunais, com o fim precípuo de demonstrar a realidade prática e a tese defendida.

## 2 ASPECTOS HISTÓRICOS DA INTERVENÇÃO DO ESTADO NO DOMÍNIO ECONÔMICO

No decorrer da história moderna, o papel desempenhado pela intervenção do Estado no domínio econômico sofreu diversas variações. Desde o modelo mercantilista, típico dos Estados absolutistas – em que as esferas política e econômica encontravam-se conjugadas – até os dias atuais, as noções de administração pública e desenvolvimento econômico em muito se alteraram, e, no mesmo passo, a própria sociedade.

Com o declínio do poder dos monarcas e o enfraquecimento da política mercantilista, ascenderam os ideais liberais burgueses, que, ao total inverso do modelo anteriormente praticado, propuseram a total separação entre Estado e economia. Apregoavam o mínimo de ingerência estatal na liberdade dos indivíduos e na atividade econômica, sendo o papel designado ao Estado, neste sentido, o de garantidor das liberdades dos entes privados, e, por conseguinte, dos agentes econômicos. Os tributos, neste sentido, existiam em sua função clássica, qual seja, a de arrecadar recursos para a Administração Pública.

Leciona Luís Eduardo Schoueri (2005, p. 69) que, até o início do século XX, predominava a ideologia que determinava ao Estado uma posição restrita, de mera vigilância do mercado econômico, o qual deveria se organizar por “leis naturais”, entendimento este que, por conseguinte, permeava a política tributária estatal.

Inobstante, a partir da Revolução Industrial, o aparecimento das gigantescas empresas fabris e formação de grandes aglomerados urbanos representaram mudanças profundas na vida social e política dos países, acarretando alterações acentuadas nas relações sociais, o que exigiu que o Estado, paulatinamente, intervisse cada vez mais na vida econômica e social para compor os conflitos de interesses de grupos e de indivíduos. Como consequência, o modelo capitalista, praticado sob a égide da filosofia liberalista, acometido por sucessivas depressões econômicas,

desequilíbrios internacionais, acirramento das desigualdades sociais e conflitos bélicos mundiais, entrou em profunda crise, demandando a concepção de um novo modelo que assegurasse a resolução das máculas econômicas e sociais geradas pelo não intervencionismo até então praticado.

É a partir de tal contexto que surge a defesa do Estado interventor, em que o Poder Público seria o regulador das políticas econômicas a serem desenvolvidas na sociedade, de modo a superar a crise vivenciada, àquela época, pelo capitalismo. Essa nova ótica, invariavelmente, desagua nas políticas tributárias do Estado, que, revestidas do viés intervencionista, tem suas feições transmutadas. Sobre tal metamorfose, preconiza Werther Botelho Spagnol (2002, p. 17) que a experiência histórica do liberalismo econômico provocou a imperatividade da intervenção do Estado no domínio econômico.

Nesse ínterim, assumindo um novo papel intervencionista, o Estado buscou viabilizar as políticas voltadas à reconstrução da economia devastada pelas guerras e crises enfrentadas pelo modelo liberal, fazendo da tributação um dos instrumentos voltados a melhoria das condições socioeconômicas da população e da sociedade de modo geral.

## 3 A EXTRAFISCALIDADE

Consoante aduz Veyzon Campos (MUNIZ, 2014, p.249), a extrafiscalidade pode ser descrita como a função ordenatória, interventiva ou redistributiva da imposição tributária, que visa a promoção efetiva de direitos fundamentais e políticas públicas de modo a impactar no comportamento do contribuinte.

Sob o mesmo tema, discorre Eros Roberto Grau (2006, p.231) que a tributação é uma forma positiva ou negativa de indução: a forma como é realizada pode moldar essa realidade, inibindo, indicando ou estabelecendo comportamentos e reações dessa mesma sociedade com vistas ao atendimento das políticas públicas constitucionalmente estabelecidas.

Com a Constituição da República de 1988, o Estado brasileiro definitivamente consolidou-se como Estado Democrático de Direito, ao proclamar um extenso rol de direitos e deveres fundamentais e meios (garantias) para sua efetivação. Partindo de tal premissa, a Carta Magna adotou a extrafiscalidade como um recurso normal do procedimento tributário, sobretudo no que diz respeito à implementação de políticas públicas, ao permitir a exacerbação do ônus fiscal ou de suavizá-lo, em função dos objetivos pretendidos, mormente o atendimento dos direitos fundamentais e metas de cunho socioeconômico.

Observam-se alguns exemplos de extrafiscalidade previstos na Constituição: a) o tratamento diferenciado ao ato cooperativo (art. 146, III); b) o tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte (art. 146, III, “d” e parágrafo único, acrescidos pela EC 42/2003, e c) redução do impacto do IPI sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte deste imposto, que é uma forma de desonerar a produção (art. 153, §3º, IV).

Ao almejar esse fim ativista, a arrecadação tributária surge como meio pelo qual o Estado, ente

soberano, faz jus às despesas decorrentes da sua atuação na sociedade. Assim, os tributos, uma das principais formas de intervenção estatal na vida dos cidadãos, passaram a exercer a importantíssima função de instrumentalização da economia. A extrafiscalidade, abordada a partir de tal perspectiva, surge como uma forma de tributação moderna, consistente em se utilizar o tributo como instrumento de intervenção na economia, para estimular ou desestimular atividades, visando disciplinar e influenciar comportamentos dos contribuintes em prol de fins específicos inerentes ao interesse público.

Assevera-se ainda que a extrafiscalidade atende a princípios constitucionais inerentes a atividade tributária do Estado, verdadeiras balizas à aplicação de tal instrumento. São eles, precipuamente, o princípio da capacidade contributiva, que afere a potencialidade de contribuição do contribuinte; o princípio da progressividade, que visa a possibilidade de variações de alíquotas motivado fundadas em um ou mais critérios objetivos, vislumbrando, na maioria das vezes, um critério extrafiscal; e o princípio da seletividade, que preleciona a utilização das alíquotas dos impostos de forma seletiva, ou seja, em função de uma necessidade ou essencialidade do produto, mercadoria ou serviço.

#### **4 O ASPECTO EXTRAFISCAL DOS TRIBUTOS COMO INSTRUMENTO DE CUMPRIMENTO DA FUNÇÃO SOCIAL**

A noção de tributo preconiza o financiamento do maquinário público, para que, por meio de seu funcionamento regular, promova melhorias à sociedade. É possível aduzir, assim, que o tributo possui, por si próprio, uma função social. O poder de tributar se presta a atender às preocupações grupais, por consequência, o mesmo se dá com relação ao tributo. A função social do tributo confunde-se, portanto, com a própria função do Estado.

Neste sentido, a ideia de tributação extrafiscal está intrinsecamente voltada para a noção de mudança de comportamento do contribuinte. Tal prática, aliada a uma determinada meta governamental, pode ser voltada à promoção do bem comum, dentro dos limites estabelecidos na Constituição ou por leis. Esse mecanismo é capaz de melhorias a toda a sociedade.

Ainda que o tributo tenha a função de instrumentalizar a economia, cumpre ressaltar que a tributação, em lato sensu, nem sempre apresenta uma instrumentalidade econômica, vez que sua natureza não se esgota aí, sendo também fortemente admitido e utilizado como instrumento social. Assim é que, para alcançar essa cidadania plena tão almejada pelo Estado Contemporâneo Tributário, faz-se imprescindível que o tributo seja tido como mecanismo de inclusão social.

Noutra senda, é imprescindível que a administração tributária busque otimizar suas ações e tornar-se mais eficiente, reduzindo os custos operacionais de seus serviços de modo a proporcionar o tão necessário alívio da pressão tributária sobre os contribuintes. Em meios às discussões que se travam acerca da busca do crescimento socioeconômico sustentável do Estado, a extrafiscalidade dos mecanismos tributários apresenta-se

cada vez mais eficaz, sendo ela utilizada seja ao promover, além da inclusão social, a redução da carga tributária visando a incentivar povoamento de determinada região urbana, seja ao proporcionar um aumento do tributo sobre as atividades que prejudicam o ambiente social ou natural, visando minimizar o impacto causado.

Portanto, para o cumprimento da função social do tributo e sua efetivação, necessário se faz o concurso do Poder Público e dos indivíduos. Aos governantes cabe o papel de empregar os recursos da arrecadação no bem comum e não em benefício próprio, visto que é essa atitude que acarreta a rejeição do indivíduo à tributação e, por decorrência, a prática de condutas que visam burlar a legislação tributária, especialmente a sonegação. Aos contribuintes, é necessário que haja a conscientização da imprescindibilidade do pagamento dos tributos, visto que estes são, por essência, instrumentos de melhoria da sociedade como um todo.

#### **CONCLUSÃO**

A partir da análise realizada no presente trabalho, é possível concluir que os tributos, enquanto necessários instrumentos do Estado destinados a manutenção do maquinário público, exercem, por excelência, uma função social. Inobstante as peculiaridades de cada espécie tributária, pode-se aduzir que a finalidade dos mesmos é, senão, a promoção de melhorias à sociedade. Como já dito anteriormente, a função social do tributo confunde-se, portanto, com a própria função do Estado.

Para o Estado moderno, a partir da ascensão do Estado Democrático de Direito, surge a incumbência de, superando a noção clássica de mera atividade fiscal, torna-se mais evidente a responsabilidade de não apenas arrecadar verbas, mas de respeitar e garantir direitos, promovendo uma verdadeira realização das mesmas e assegurando que o ordenamento jurídico não seja constituído de normas vazias, destituídas de efetividade. Neste contexto, a legislação tributária contemporânea deve estar então adequada a esse novo contexto, cumprindo sua missão no sustento financeiro do Estado com a arrecadação, por meio de sua função fiscal, e também, oportuna e ativamente, sendo utilizada como mecanismo de implementação dos valores abarcados pelo texto constitucional.

Naturalmente, a extrafiscalidade não é o único, nem mesmo pode ser considerada como o principal recurso para a implementação desse Estado que, para sua construção, requer diversas outras medidas, seja no âmbito jurídico, político, social ou até mesmo individual. Inobstante, há de se reconhecer que sobre tal fenômeno jurídico sobressai o cumprimento de uma função social, ao passo que a sua aplicação dialoga mais diretamente com as necessidades dos contribuintes, recobrando da propriedade o cumprimento de sua função social.

Com efeito, há de se reconhecer a extrafiscalidade como importante instrumento para que os tributos possam colaborar na implementação desse Estado Democrático de Direito, ao estimular por meio da indução de condutas dos contribuintes a satisfação de importantes

valores eleitos pela sociedade como dignos de proteção e sedimentados como direitos na Constituição da República.

## REFERENCIAS

BERCOVICI, Gilberto. A Constituição de 1988 e a função social da propriedade. Clemerson Merlin; BARROSO, Luís Roberto (org.) coleção doutrinas essenciais, v6. São Paulo: **Revista dos tribunais**, 2012.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 1 de julho de 2024.

GRAU, Eros Roberto. A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (interpretação crítica). 21ª ed. Salvador: **Juspodivm**, 2024.

MÁRIO, Caio. A função social da propriedade. **Edições Imprensa Oficial do Ceará** – IOCE, Fortaleza, 1981.

MUNIZ, Veyzon Campos. Direito tributário para exame de ordem. Porto Alegre, 2014

SCHOUERI, Luis Eduardo. Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica. Rio de Janeiro: **Forense**, 2005.

SPAGNOL, Werther Botelho. As contribuições sociais no direito brasileiro. Rio de Janeiro: **Forense**, 2002

VENÂNCIO, Alberto Filho. A Intervenção do Estado no domínio econômico: O Direito público econômico no Brasil. 2ª Ed. Rio de Janeiro: **Fundação Getúlio Vargas**, 1968.