

HACK. Érico. As finalidades do tributo: como ele pode ser utilizado como instrumento de arrecadação e busca dos objetivos do Estado. *ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET*. Curitiba. Ano III, nº 7, p. 135-153, jan/jun. 2012, ISSN 2175-7119.

AS FINALIDADES DO TRIBUTO: COMO ELE PODE SER UTILIZADO COMO INSTRUMENTO DE ARRECADAÇÃO E BUSCA DOS OBJETIVOS DO ESTADO

Érico Hack¹

Resumo:

O artigo trata das finalidades imediatas do tributo, que são as formas como o instituto se materializa para buscar a finalidade do Estado. Encontram-se, então, duas grandes finalidades do tributo: a fiscal e a extrafiscal. Na finalidade fiscal clássica, o estado busca arrecadar recursos necessários para a sua manutenção. A cobrança em si não visa alcançar qualquer finalidade, o que se quer é identificar a capacidade contributiva dos membros da sociedade e retirar parte dela para o financiamento dos objetivos do Estado. Junto com a finalidade fiscal clássica, modernamente ganhou importância a finalidade fiscal com destinação específica, em que o tributo serve para arrecadação, mas o valor coletado vai para uma despesa estatal específica. Além da finalidade fiscal, tem-se a finalidade extrafiscal, em que o Estado utiliza o tributo como ferramenta de indução a um comportamento desejado pelo Estado. Desta forma, o tributo serve para estimular ou desestimular condutas através do aumento ou redução do tributo sobre aquilo que se pretende induzir. O trabalho pretende demonstrar o uso do tributo como instrumento do Estado para regulação da sociedade e para a busca da solidariedade.

Palavras-Chave: Tributo, Finalidade do tributo, Finalidade Fiscal, Finalidade Extrafiscal, Estado solidário

Abstract

The article is about the immediate finalities of the taxation. These are the fiscal finality, when the taxation is aimed to collect as much taxes as the economic capacity of the society allows. In the fiscal finality, is found two ways to it happen: one way when the tax goes to the general budget of the state and the other way when the money from the tax is meant to be used on some state finality already chosen. Beside the fiscal finality, the state can use the taxation on an extrafiscal finality, when the tax is used as an instrument to obtain some result desired by the state. In this case the tax do not want to collect money, but it desire an effect the State chose as an objective that can be achieved with the raise or reduction of some tax.

Keywords: Taxation, Tax finality, Fiscal finality, Extrafiscal finality

¹ Doutor e Mestre em Direito pela PUC-PR. Professor das Faculdades OPET e Faculdade Metropolitana de Curitiba – FAMEC (Sistema FIEP). Conselheiro do Conselho Temático de Assuntos Tributários da FIEP – Federação das Indústrias do Estado do Paraná. Advogado e Consultor em Curitiba – PR.

HACK, Érico. As finalidades do tributo: como ele pode ser utilizado como instrumento de arrecadação e busca dos objetivos do Estado. *ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET*. Curitiba. Ano III, nº 7, p. 135-153, jan/jun. 2012, ISSN 2175-7119.

Introdução

O tributo modernamente não é mais só visto como um instrumento de arrecadação de receitas para a manutenção do Estado. Com a evolução deste, evoluiu o tributo, que ganhou novos significados.

No Estado liberal, o tributo se limitava a financiar as atividades estatais. Não se pedia do Estado uma atuação em atividades que não fossem o mero exercício do poder de polícia. E para isto bastava ao Estado a arrecadação de recursos suficientes para financiar esta atividade.

Com a evolução do Estado liberal para o Estado social e solidário, as atividades estatais passam a ser muito mais numerosas e complexas que no panorama liberal de antes. Aumentam os serviços públicos a serem providos pelo Estado, e junto aumentam as despesas públicas a ele ligadas. O Estado passa a ter que aumentar sua arrecadação e, em alguns casos, arrecadar valores diretamente para determinadas atividades, tal como ocorre hoje com a previdência social.

Além do aumento de serviços públicos, é atribuída ao Estado a tarefa de regular e fomentar a atividade econômica. O Estado, que no início apenas mantinha a ordem, agora passa a ter que regulamentar e fomentar a atividade privada, antes livre.

Esta exposição demonstra que o tributo não pode ser visto como mero instrumento de arrecadação de valores. Seu papel passa por hipóteses em que financiará despesas específicas e, ainda, situações em que será instrumento de regulamentação e fomento do Estado.

Neste artigo pretende-se expor as finalidades imediatas do tributo, demonstrando quais as formas de utilização que o instituto pode ter. O texto é em parte extraído da tese de doutorado do Autor², sendo complementado por elementos que sejam necessários para a compreensão do artigo no contexto atual.

² HACK, Érico. A FINALIDADE DO TRIBUTO: VALIDADE, CONSEQUÊNCIAS E CONTROLE. Curitiba: PUC-PR, 2009. Tese de Doutorado.

HACK, Érico. As finalidades do tributo: como ele pode ser utilizado como instrumento de arrecadação e busca dos objetivos do Estado. *ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET*. Curitiba. Ano III, nº 7, p. 135-153, jan/jun. 2012, ISSN 2175-7119.

1. Finalidades imediatas do tributo

As finalidades do tributo são denominadas fiscal e extrafiscal. Aqui, verificam-se quais as finalidades específicas de um determinado tributo, ou seja, qual o seu objetivo particular. Existem, portanto, tributos fiscais e extrafiscais, e esta constatação aponta para a existência de uma função para cada tributo. Trata-se, portanto, do estudo daquilo que se quer de cada tributo existente.

Note-se que todos os tributos possuem efeitos fiscais e extrafiscais, pois o tributo sempre arrecada valores ao Erário (fiscal) ao mesmo tempo em que sua mera aplicação sempre trará alguma consequência diversa da arrecadação (extrafiscal). Como coloca Becker: *“Na construção de cada tributo não mais será ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambas coexistirão, agora de um modo consciente e desejado; apenas haverá maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo.”*³. Logo, ao se mencionar aqui tributos fiscais ou extrafiscais, está-se tratando sempre de tributos em que prevalece a finalidade fiscal ou extrafiscal. Nunca se esquece que restarão efeitos da outra finalidade.

2. Finalidade fiscal clássica: recursos arrecadados sem destinação específica

Para a manutenção da estrutura do Estado, precisa ele de recursos financeiros. O exercício dos três poderes requer pessoal, obras, materiais de consumo e outros tipos de suporte que demandam custeio.

O tributo para os Estados modernos é a principal fonte de receitas. Através dele retiram-se da coletividade, dos privados, os valores necessários à manutenção do Estado.

³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 536, item 154.

HACK, Érico. As finalidades do tributo: como ele pode ser utilizado como instrumento de arrecadação e busca dos objetivos do Estado. *ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET*. Curitiba. Ano III, nº 7, p. 135-153, jan/jun. 2012, ISSN 2175-7119.

Esta necessidade do Estado é atendida pela finalidade imediata do tributo chamada de fiscal. Ela tem como função obter dos particulares os recursos necessários para a manutenção do Estado e para a realização das atividades que lhe são próprias. Na definição de Paulo de Barros Carvalho:

Fala-se, assim, em fiscalidade sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses – sociais, políticos ou econômicos – interfiram no direcionamento da atividade impositiva.⁴

Ao se falar, portanto, em finalidade fiscal, sempre se entende o tributo na função de financiamento do Estado. Esta finalidade se divide em duas espécies, caracterizadas pela destinação dos recursos arrecadados.

Chamou-se aqui de clássica a finalidade fiscal que arrecada valores sem destinação específica⁵. Entende-se assim por que o tributo fundamentalmente é um instrumento de arrecadação de recursos para as despesas gerais do Estado. Nesta hipótese, o valor arrecadado segue para o caixa-geral do Estado, podendo ser utilizado em qualquer despesa que o orçamento indicar.

Paul Hugon, ao analisar o tema do objetivo dos impostos, aponta que *“Todos os autores concordam em que – em teoria – o fim essencial do imposto é financeiro: deve prover o necessário às despesas do poder público.”*⁶. Ou seja, ao se mencionar a questão do imposto, ou mesmo do tributo, inicia-se pela sua finalidade clássica, que é a arrecadação de recursos ao Erário sem destinação específica. Na sua gênese, o tributo prestava-se

⁴ Curso de Direito Tributário. 11ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 161.

⁵ Casalta Nabais denomina de Fiscal o Estado que é financiado predominantemente por impostos sem destinação específica e que são unilaterais, assim entendidos por que constituem-se apenas em um meio de transferência de propriedade do particular para o Estado com base na sua capacidade contributiva. Este se opõe ao Estado Tributário, que seria financiado por tributos bilaterais, ou seja, em que o contribuinte paga como contraprestação a um serviço específico a ele prestado, geralmente materializado nas taxas. O finalismo fiscal clássico aqui tratado coaduna-se com a ideia de Estado Fiscal de Casalta Nabais. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. pp. 191 e 199.

⁶ HUGON, Paul. *O Imposto*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Financeiras, 1951. p. 20.

HACK, Érico. As finalidades do tributo: como ele pode ser utilizado como instrumento de arrecadação e busca dos objetivos do Estado. *ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET*. Curitiba. Ano III, nº 7, p. 135-153, jan/jun. 2012, ISSN 2175-7119.

praticamente apenas a esta função. Em momento mais recente surgiram questões como a da extrafiscalidade, como coloca o mesmo autor:

De fato, se por um lado a finalidade financeira do imposto se conserva preponderante, vemos, por outro que o imposto é utilizado cada vez mais para fins econômicos e sociais. A evolução neste sentido é relativamente recente. Dum modo geral, podemos dizer que o objetivo fiscal era mais ou menos o único buscado até o fim do sec. XIX. Sem dúvida, houve exceções ao objetivo fiscal do imposto muito antes desta época: os impostos suntuários, por exemplo, e sobretudo os direitos alfandegários já obedeciam a preocupações econômicas e sociais. Mas, principalmente depois do começo do nosso século é que estas preocupações vêm se juntar, cada vez com mais frequência, à primitiva finalidade fiscal do imposto.⁷

Aqui se divide a finalidade fiscal clássica daquela com destinação específica, que será vista adiante.

2.1. Finalidade fiscal com destinação específica

Pelo critério utilizado neste trabalho, tem-se os tributos inicialmente divididos em dois grandes grupos: tributos fiscais e extrafiscais. Os tributos fiscais são todos aqueles que têm a função de arrecadação de valores para o financiamento do Estado. E os extrafiscais são aqueles que têm uma finalidade diferente desta.

Dentre os tributos fiscais, observa-se a existência de tributos que têm a função de financiar especificamente uma despesa do Estado, geralmente ligada a uma atividade estatal específica. Estes tributos são justificados pela finalidade que motivou a sua instituição, sendo decorrência disto a consequência que o valor arrecadado deve ser destinado apenas para a finalidade que o justificou. O fiscalismo clássico refere-se aos tributos que se destinam a prover o caixa-geral do Estado de recursos. Aqui se estudam os tributos que têm uma função de financiamento estatal, mas o valor arrecadado é destinado a uma despesa específica, não se misturando com os recursos para o financiamento geral do Estado⁸.

⁷ HUGON, Paul. O Imposto. p. 21.

⁸ Esta situação pode também ser conhecida pelo nome de parafiscalidade. Este termo não foi utilizado aqui porque se nota que a doutrina não está em consenso quanto ao seu significado. Para Paulo de Barros Carvalho

HACK, Érico. As finalidades do tributo: como ele pode ser utilizado como instrumento de arrecadação e busca dos objetivos do Estado. *ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET*. Curitiba. Ano III, nº 7, p. 135-153, jan/jun. 2012, ISSN 2175-7119.

Se os tributos de finalismo fiscal clássico coadunam-se com a ideia de Estado Fiscal de Casalta Nabais⁹, estes tributos fiscais de destinação específica não se relacionam com a ideia de Estado Tributário do mesmo autor. Neste Estado, a obtenção de receitas se daria com taxas, com caráter bilateral, ou seja, tributos que o contribuinte paga em contraprestação a um serviço obtido por ele. Em outro escrito, Casalta Nabais aponta que o Estado Fiscal teve duas modalidades na sua evolução: o Estado Fiscal Liberal e o Estado Fiscal Social¹⁰. O primeiro destinava-se a arrecadar o valor necessário para o sustento do Estado mínimo do liberalismo. O segundo tem a função de arrecadar o valor necessário ao Estado social. A tributação atual, tanto do fiscalismo clássico quanto neste de destinação específica, encontra-se no Estado Fiscal Social, que justifica a criação de tributos que financiem especificamente determinadas atividades do Estado, além da justificativa de financiamento do Estado Social.

Nos tributos ora em análise, não há esta relação de bilateralidade, mas apenas há uma destinação específica de sua arrecadação. O contribuinte destes tributos não precisa, necessariamente, estar vinculado ao objeto atendido pela cobrança. A única caracterização destes tributos é o fato de que

(Curso de Direito Tributário, p. 164), parafiscalidade ocorre quando o ente competente para a instituição do tributo aponta como sujeito ativo pessoa diversa dele próprio. A receita arrecadada seria destinada a este sujeito ativo. Rubens Gomes de Souza utiliza o termo parafiscalidade como sinônimo de extrafiscalidade (Compêndio de Legislação Tributária, p. 174). Já Buys de Barros mescla ambos os conceitos, além de afirmar que as receitas arrecadadas excluem-se do orçamento estatal (Um Ensaio sobre a Parafiscalidade, pp. 52 e 53). No mesmo sentido vai Sylvio Santos Faria (Aspectos da Parafiscalidade, p. 51). O fato é que o termo traz imprecisão que torna complicado o seu uso, além de que normalmente a parafiscalidade é entendida como um instituto diretamente ligado à extrafiscalidade. Aqui o instituto estudado é considerado como integrante da tributação fiscal, de maneira que o uso do termo parafiscalidade seria contraditório com as conclusões esposadas neste trabalho. Em conclusão, conforme o entendimento de Ylves J. de Miranda Guimarães, a parafiscalidade no direito brasileiro não apresenta características que permitam classificá-la como um instituto diverso dos já existentes: “No nosso sistema tributário as características genéticas das contribuições parafiscais, quer no tocante ao orçamento, quer no que se refere a sua destinação, quer no pertinente ao órgão que as arrecada, são totalmente despediendas.” Ou “Ainda que se analise casuisticamente as contribuições vigentes entre nós, o que pode dar lugar a se verificar em alguns casos afronta à Constituição, é inconfutável que a expressão “parafiscalidade”, nada mais significa no nosso Direito Tributário, sendo inútil e vazia de conteúdo pragmático.” Em A Situação Atual da Parafiscalidade no Direito Tributário. São Paulo: Bushatsky, 1977. pp. 152 e 153

⁹ O Dever Fundamental... pp. 191 e 199.

¹⁰ Conforme A Face Oculta dos Direitos Fundamentais: os Deveres e os Custos dos Direitos. p. 170.

HACK, Érico. As finalidades do tributo: como ele pode ser utilizado como instrumento de arrecadação e busca dos objetivos do Estado. *ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET*. Curitiba. Ano III, nº 7, p. 135-153, jan/jun. 2012, ISSN 2175-7119.

sua arrecadação é destinada ao financiamento de uma finalidade determinada, em oposição ao fiscalismo clássico, em que os recursos arrecadados não têm destinação específica.

Estas ideias contrariam, em parte, o entendimento de Marco Aurélio Greco, que entende que as contribuições pressupõem a participação do contribuinte em um grupo determinado pelo interesse na finalidade que se pretenda atingir com o tributo (como no caso de contribuição previdenciária cobrada dos futuros beneficiários da previdência)¹¹. Entende-se que a ideia do grupo é aplicável em casos de contribuições dirigidas especificamente a alguns setores. Todavia, no sistema tributário brasileiro, as contribuições sociais dirigem-se a toda a sociedade, de maneira que é inútil definir um grupo, já que todos são contribuintes. Isso também se verifica nas contribuições de intervenção no domínio econômico, em que se cobra o tributo sobre determinados fatos e o valor arrecadado não precisa atender interesses dos contribuintes. Na opinião ora defendida, entende-se que as contribuições são justificadas por uma finalidade e o valor arrecadado deve ser a ela destinado, todavia o conceito de grupo não é fundamental. O grupo pode ser útil quando se define os contribuintes do tributo, mas nada impede que a contribuição seja destinada a toda coletividade, desde que haja a finalidade justificadora e o valor arrecadado seja destinado a ela.

Também se contraria aqui o entendimento de Geraldo Ataliba sobre o assunto, para quem os tributos vinculados se subdividem de acordo com a referibilidade da atuação estatal que motivou a cobrança para com o contribuinte¹². Assim, taxas seriam tributos de referibilidade direta, em que o contribuinte estava diretamente ligado ao fato gerador do tributo, enquanto que as contribuições seriam tributos de referibilidade indireta, em que este vínculo do contribuinte não seria direto com a atuação pública como nas taxas. Nas taxas o contribuinte, diretamente, dava uma despesa extra para o

¹¹ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000. pp. 204 e 205.

¹² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª edição. São Paulo: Malheiros, 1999. pp. 161 e ss

HACK, Érico. As finalidades do tributo: como ele pode ser utilizado como instrumento de arrecadação e busca dos objetivos do Estado. *ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET*. Curitiba. Ano III, nº 7, p. 135-153, jan/jun. 2012, ISSN 2175-7119.

Estado, enquanto que nas contribuições, esta despesa seria indireta (por exemplo, contribuição previdenciária seria justificada porque o empregador indiretamente dá despesa para a seguridade social). Estas ideias parecem inviáveis, já que no caso em análise pode ocorrer de não haver qualquer referibilidade nas contribuições, seja direta ou indireta (por exemplo, COFINS cobrada de sociedade que só administra bens e não tem empregados, a referibilidade entre a cobrança e a previdência é nenhuma). Da mesma maneira que pode ocorrer uma referibilidade direta entre a contribuição e o seu objeto, pois nada obsta que uma contribuição adote um fato gerador próprio de taxa.

O fato de estes tributos terem a destinação dos recursos definida não os torna tributos extrafiscais. O que caracteriza a extrafiscalidade é o fato de a finalidade do tributo ser diversa da arrecadação de recursos. O efeito pretendido na extrafiscalidade não é arrecadar nem financiar atividade pública, mas obter um efeito social ou político através da aplicação da lei tributária.

Neste grupo, encontram-se as contribuições em geral, sejam elas sociais, interventivas ou corporativas¹³. Também aqui se encontram os empréstimos compulsórios, que por regra constitucional têm sua arrecadação destinada à finalidade que os justificou (art. 148, parágrafo único).

3. Finalidade extrafiscal

A conceituação inicial da finalidade extrafiscal é simples, uma vez que toda finalidade do tributo que não for fiscal, será extrafiscal: *“O tributo se caracteriza como extrafiscal no instante em que se manifestem, com a sua*

¹³ Sobre as contribuições interventivas, vide HACK, Érico. *CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico: Destinação do Produto Arrecadado e Finalidade como Requisitos de Validade*. Curitiba: Juruá, 2008.

HACK, Érico. As finalidades do tributo: como ele pode ser utilizado como instrumento de arrecadação e busca dos objetivos do Estado. *ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET*. Curitiba. Ano III, nº 7, p. 135-153, jan/jun. 2012, ISSN 2175-7119.

cobrança, outros interesses que não sejam os de simples arrecadação de recursos financeiros.”¹⁴.

Ocorre que a conceituação acima vista presta-se apenas a definir de início o que se trata. Realmente, todo tributo que não seja de finalidade fiscal será necessariamente extrafiscal. Todavia, em que hipóteses se justificaria a instituição de um tributo que não tivesse como finalidade a arrecadação de recursos aos cofres públicos?

Como já visto acima, é próprio do tributo o efeito de transferência de valores dos particulares ao Estado. Logo, a finalidade mais natural seria a fiscal, ou seja, para a arrecadação de valores necessários ao Estado usa-se o instituto jurídico que tem precisamente este efeito.

A finalidade extrafiscal, então, é identificada sempre quando o tributo não tenha como objetivo único a arrecadação de valores ao Estado¹⁵. Desta constatação, surge uma série de usos para o tributo, tornando-o uma ferramenta de intervenção do Estado no âmbito dos particulares¹⁶. Sua incidência (ou sua não incidência) objetiva interferir nas situações e pessoas com ela relacionadas, estimulando ou desestimulando condutas.

No Estado liberal, os tributos tinham como finalidade apenas a fiscal. Neste período, pregava-se a neutralidade das finanças públicas, ou seja, retirava-se dos particulares apenas o estritamente necessário para a

¹⁴ FANUCCHI, Fábio. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 3ª edição. São Paulo: Resenha Tributária; Brasília: INL, 1975. p. 56 e ainda “...tributação extrafiscal é conceito que decorre da tributação fiscal, levando a que entendamos a extrafiscalidade como atividade financeira que o Estado desenvolve sem o fim precípua de obter recursos para seu erário, mas sim com vistas a ordenar a economia e as relações sociais...”. FALCÃO, Raimundo Bezerra. Tributação e Mudança Social. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 324.

¹⁵ Conforme aponta Casalta Nabais: “A extrafiscalidade traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas.” Em O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Coimbra: Almedina, 1998. p. 629.

¹⁶ Como conclui Delfim M. Silveira: “A atividade extrafiscal do Estado, deste modo, nada mais é que a atividade do Estado influyendo sobre a conjuntura econômica.” Orçamento e Planificação. Porto Alegre: Sulina, 1960. p. 58.

HACK. Érico. As finalidades do tributo: como ele pode ser utilizado como instrumento de arrecadação e busca dos objetivos do Estado. *ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET*. Curitiba. Ano III, nº 7, p. 135-153, jan/jun. 2012, ISSN 2175-7119.

manutenção do Estado e suas atividades mais essenciais. Neste sentido, os tributos apenas arrecadavam tais valores, não se admitindo que eles, de alguma forma, interferissem na conjuntura econômica, até porque o próprio Estado assim não agia, mesmo que por outros meios¹⁷.

Com a evolução do Estado, abandona-se a concepção unicamente liberal, passando a uma elaboração social. Disso decorre um caráter mais intervencionista na economia. As finanças neutras dão lugar às finanças funcionais, que objetivam uma maior regulação. Estas finanças são ditas funcionais porque se pretende, com a sua utilização, a obtenção de efeitos determinados. Delfim M. Silveira aponta que as finanças funcionais têm objetivos diferentes de acordo com o nível de desenvolvimento dos Estados. Naqueles mais desenvolvidos, têm a função de regular a conjuntura econômica, de maneira que ela seja mantida (evitar inflação, deflação etc.). Já nos Estados subdesenvolvidos, têm a função de criar condições para a conjuntura econômica, estimulando a criação de infraestrutura e o desenvolvimento econômico¹⁸.

A tributação extrafiscal atua no sentido de estimular ou desestimular condutas dos sujeitos passivos da relação jurídica tributária através da maior ou menor incidência do tributo sobre o objeto da intervenção. Por exemplo, o tributo maior que o normal para o cigarro justificar-se-ia pelo fato de que tributo incidindo mais pesadamente sobre esse produto torna seu preço maior e, portanto, desestimularia o seu consumo. Este é um resultado de política de saúde pública, buscado através do tributo.

Eros Roberto Grau classifica as formas de intervenção do Estado no domínio econômico. Na hipótese da tributação extrafiscal, de acordo com a referida classificação, trata-se de uma intervenção sobre o domínio econômico na modalidade de indução. Ou seja, o Estado atua com o uso de suas

¹⁷ Conforme SILVEIRA, Delfim M. Orçamento e Planificação. Porto Alegre: Sulina, 1960. pp. 53 e 54.

¹⁸ Orçamento e Planificação. pp. 56 e 57.

HACK, Érico. As finalidades do tributo: como ele pode ser utilizado como instrumento de arrecadação e busca dos objetivos do Estado. *ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET*. Curitiba. Ano III, nº 7, p. 135-153, jan/jun. 2012, ISSN 2175-7119.

prerrogativas naturais (intervenção *sobre* o domínio econômico) e induz o comportamento dos particulares¹⁹. Ruy Barbosa Nogueira aponta que o Estado tem o poder de regular (poder de polícia) e um dos meios deste poder é o tributo²⁰.

A indução pode consistir em um convite para que o particular pratique a conduta desejada pelo Estado. Tal convite traduz-se em benefícios que tornem mais econômica a conduta preferida, e mais onerosas as demais condutas, como ensina Luís Eduardo Schoueri: “*O Caráter normativo do objeto assim identificado fica esclarecido quando se considera que por meio das normas tributárias indutoras, o legislador vincula a determinado comportamento um conseqüente, que poderá consistir em vantagem (estímulo) ou agravamento de natureza tributária.*”²¹. Não há obrigatoriedade de adoção da conduta preferida pela lei, mas apenas se concedem vantagens ou desvantagem na incidência tributária quando ela é praticada: “*Sendo a norma tributária indutora um desincentivo, então deve ela conformar-se à exigência de que seja oferecida ao contribuinte a possibilidade de deixar de adotar o comportamento agravado.*”²².

A indução pode também se manifestar pela colocação de um obstáculo à prática de uma conduta indesejável, através da majoração do tributo incidente sobre ela. Tal obstáculo não é intransponível, de maneira que é permitida ao particular a prática de dita conduta, mas é vantajoso que dela se abstenha, já que será mais onerosa.

¹⁹ GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 8ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2003. P. 126. Além da intervenção sobre o domínio econômico por indução, o autor identifica a modalidade por direção, quando o Estado emite normas de observância obrigatória, dirigindo a economia com sua intervenção. Ainda, o autor aponta para a intervenção no domínio econômico, que seria a hipótese de o Estado intervir como participante da atividade econômica. Esta modalidade se subdividiria em absorção e participação. Na primeira, seria a instituição de um monopólio da atividade. Na segunda, seria a hipótese de o Estado participar da atividade econômica em concorrência e em pé de igualdade aos particulares.

²⁰ Ruy Barbosa Nogueira. *Curso de Direito Tributário*. p. 182.

²¹ Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica. p. 40.

²² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras...* p. 104.

HACK. Érico. As finalidades do tributo: como ele pode ser utilizado como instrumento de arrecadação e busca dos objetivos do Estado. *ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET*. Curitiba. Ano III, nº 7, p. 135-153, jan/jun. 2012, ISSN 2175-7119.

Conclui-se, então, que a intervenção estatal através da tributação extrafiscal trata-se de um gravame ou benefício anormal que se concede com intenção de provocar algum efeito diferente da mera arrecadação de valores, como aponta Aliomar Baleeiro:

Quando pretende uma intervenção através de processos tributários, o Estado ora usa dos efeitos drásticos que uma imposição produz sobre os preços e o valor, conforme vimos a propósito dos fenômenos de repercussão, absorção e transformação, ora afasta esses efeitos através de imunidades e isenções, discriminando, para esse fim, as coisas, fatos ou atividades que deseja preservar e encorajar.²³

A extrafiscalidade acaba criando um gravame ou benefício anormal, que se não fosse a finalidade extrafiscal feriria a igualdade (e a capacidade contributiva). Ocorre que, para que a tributação extrafiscal seja efetiva, ou seja, cumpra com seu objetivo intervencionista, ela necessariamente precisa ser anormal a fim de induzir o comportamento pretendido pelo contribuinte. Por isso, o gravame que visa desestimular a conduta ou o benefício que pretenda estimulá-la serão exceções à incidência normal dos tributos. Tal conclusão decorre da lógica de que, se há incidência normal, não há qualquer convite ou obstáculo ao contribuinte, logo não há qualquer indução.

Aqui se entende que a incidência normal de um tributo é aquela obtida através dos critérios decorrentes da capacidade contributiva, preservando o mínimo existencial e refutando o confisco. Haveria, desta forma, um padrão de incidência do tributo em análise, de maneira que seu peso seria igual em diversas situações de sua aplicação. Os gravames ou benefícios anormais justificados pela extrafiscalidade seriam situações em que este padrão seria rompido, com uma incidência que não observa essa igualdade no impacto do tributo em diversas situações. A incidência, no caso da extrafiscalidade, teria que respeitar a capacidade contributiva quanto aos limites, mas seria mesurada de maneira que fosse possível se obter o efeito desejado com a aplicação do tributo. Se o que se quer é desestimular uma conduta via tributo, a incidência do mesmo deverá ser alta o suficiente para que influencie a

²³ Uma Introdução à Ciência das Finanças. 16ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. P. 190.

HACK. Érico. As finalidades do tributo: como ele pode ser utilizado como instrumento de arrecadação e busca dos objetivos do Estado. *ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET*. Curitiba. Ano III, nº 7, p. 135-153, jan/jun. 2012, ISSN 2175-7119.

conduta do contribuinte. De outra maneira, não haverá extrafiscalidade, pois se estará a tratar da incidência normal do tributo

Tudo isso serve para demonstrar que os benefícios ou gravames motivados pela extrafiscalidade só serão justificáveis na medida em que exista efetivamente uma justificativa para eles que possa ser adequadamente atendido pelo tributo. Sem este elemento, tornam-se anomalias a serem retiradas do sistema, pois ferem os critérios aplicáveis para a mera arrecadação de valores.

Assim atua a tributação extrafiscal: concedendo benefícios que aliviem a incidência tributária para comportamentos desejáveis ou aumentando a incidência tributária como obstáculo para a prática de condutas indesejáveis.

Pelo exposto, conclui-se que o tributo extrafiscal terá cumprido a sua função apenas pela sua existência. Isso ocorre porque já fez com que o contribuinte ponderasse entre as possíveis alternativas e fizesse sua escolha por outro comportamento influenciado pelo conhecimento do gravame maior que terá que enfrentar se optar pela alternativa indesejável. O mesmo ocorre quando o tributo extrafiscal for um benefício, que convidará o contribuinte ao comportamento desejado pelo simples fato de existir, influenciando o contribuinte no momento de decidir como agir.

Num cenário ideal de bom uso da tributação extrafiscal, a arrecadação seria elemento a ser desconsiderado na análise da efetividade do tributo. Ou seja, na hipótese de o tributo ser gravame que desestimula condutas, ele será bem sucedido quando não arrecadar nada:

Há impostos cuja finalidade não é render: é deixar de render, é nada arrecadar para o fisco. Quando se estabelece um imposto contra o luxo ou contra o álcool; quando se cria uma tarifa alta para certas mercadorias importadas; quando se diminui o imposto sobre as novas construções – não se tem em vista arrecadar, aumentar a receita. A finalidade é não se luxar, não se beber, não se importar, construir-se

HACK, Érico. As finalidades do tributo: como ele pode ser utilizado como instrumento de arrecadação e busca dos objetivos do Estado. *ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET*. Curitiba. Ano III, nº 7, p. 135-153, jan/jun. 2012, ISSN 2175-7119.

mais. Entre o dinheiro que devia entrar para o fisco e os efeitos do não rendimento, o Estado prefere a segunda hipótese.²⁴

O mesmo ocorre quando é concedido um benefício para a conduta desejada. Haverá arrecadação, mas será menor do que aquela normalmente desejada.

Além disso, nestas hipóteses a incidência do tributo gerará um custo para o Estado, que não reverterá em maior arrecadação, muito pelo contrário. É provável que o Estado gaste mais do que arrecada com tais tributos só para poder fiscalizá-los e ter a certeza de que estão sendo corretamente aplicados. Esta última assertiva, se analisada sob o ponto de vista da mera fiscalidade, seria absolutamente inviável, pois o próprio tributo, para ser aplicado, consumiria a receita arrecadada, logo nada sobraria aos cofres do Estado. Seria um tributo com o fim em si mesmo, e por isso não atenderia à finalidade de arrecadação de valores porque ditos valores não seriam arrecadados. Por estes motivos, quando diante de um tributo extrafiscal, a arrecadação torna-se um elemento secundário.

É de se lembrar que sempre haverá, em todo e qualquer tributo, algum efeito extrafiscal: “*Cada imposto lançado, majorado ou minorado, traz consequências sociais e econômicas.*”²⁵. Dito efeito, nos tributos fiscais podem não ser queridos ou mesmo previstos pela lei quando da sua instituição: “*A indução a certo comportamento pode não ter sido desejada pelo legislador ou sequer prevista por ele. É o que ocorre quando um determinado ente tributante institui impostos excessivos, o que leva empreendimentos novos a se dirigirem para o território de outros entes tributantes.*”²⁶. Muitas vezes é até impossível de prever o efeito extrafiscal, já que a norma tributária, quando concedida em abstrato, não consegue identificar totalmente em que situações irão incidir e que efeitos irão ter.

²⁴ DEODATO, Alberto. Manual de Ciência das Finanças. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 1957. P. 158.

²⁵ Silveira, Delfim M. Orçamento e Planificação. p. 62.

²⁶ COSTA, Alcides Jorge. Prefácio a SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. X.

HACK. Érico. As finalidades do tributo: como ele pode ser utilizado como instrumento de arrecadação e busca dos objetivos do Estado. *ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET*. Curitiba. Ano III, nº 7, p. 135-153, jan/jun. 2012, ISSN 2175-7119.

Admitir este efeito extrafiscal faz cair por terra a concepção de neutralidade. A mera arrecadação de recursos para a manutenção do Estado influencia a conjuntura econômica, causando efeitos extrafiscais. Ao admitir isso, passa-se a ponderar não só a eficiência do tributo na sua tarefa de arrecadar valores, mas também se questiona se não há um limite para sua incidência em função dos efeitos extrafiscais que dela decorrem.

Adianta-se que a ideia de neutralidade da tributação é abandonada em favor da admissão do fato de que o tributo, qualquer que seja a sua finalidade, gerará impactos na economia. O pensamento a ser desenvolvido é do cuidado com estes efeitos, descobrindo critérios e parâmetros para que eles não sejam excessivos e não prejudiquem o desenvolvimento econômico. Conforme Luís Eduardo Schoueri:

Neste sentido, há muito foi superado o mito da neutralidade da tributação: na medida que já não se admite a tributação indistinta (“per capita”), qualquer que seja a hipótese de incidência tributária, haverá a possibilidade de contribuintes verem-se motivados a enquadrarem-se, ou não, no modelo concebido pelo legislador. Os contribuintes não são indiferentes à tributação. O tributo, noutras palavras, será um fator que influenciará o comportamento dos agentes econômicos.
²⁷

Em conclusão, Becker aponta a necessidade da consideração de ambos os efeitos em todos os tributos:

Neste ponto germinal da metamorfose jurídica dos tributos, a transfiguração que ocorre é, em síntese, a seguinte: na construção jurídica de todo e cada tributo, nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos *coexistirão* sempre – agora de um modo *consciente e desejado* – na construção jurídica de cada tributo; apenas haverá maior ou menor *prevalência* neste ou naquele sentido, a fim de melhor estabelecer o *equilíbrio* econômico-social do orçamento *cíclico*.²⁸

²⁷ Em Tributação e Indução Econômica: Os Efeitos Econômicos de um Tributo como Critério para sua Constitucionalidade. Artigo publicado em FERRAZ, Roberto (coord.) Princípios e Limites da Tributação 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009. pp. 142 e 143. Também conforme Delfim M. Silveira, em texto mais antigo: “O imposto, como vimos, nunca é neutro. Sempre tem efeitos variados, no meio social e econômico. Assim, mesmo sem o querer, há uma repercussão extrafiscal, em qualquer atividade puramente fiscal.” Orçamento e Planificação. p. 66.

²⁸ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria... p. 545. Item 159.

HACK. Érico. As finalidades do tributo: como ele pode ser utilizado como instrumento de arrecadação e busca dos objetivos do Estado. *ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET*. Curitiba. Ano III, nº 7, p. 135-153, jan/jun. 2012, ISSN 2175-7119.

4. Tributo: Direção ou indução?

Conforme o exposto acima, verifica-se que o tributo é um instrumento de arrecadação, ou melhor, de transferência de riqueza dos particulares para o Estado com o objetivo de financiar as atividades deste. Também nota-se que o tributo é um instrumento de indução de condutas, com aumento ou redução do seu valor a fim de estimular ou desestimular condutas que sejam desejadas pelo Estado.

Aí surge a questão: é possível o tributo ser usado para dirigir a economia. Entende-se que não. Sua função quando se trata de regulação é meramente de indução ao comportamento. Ou seja, o Estado escolhe um comportamento que entende adequado e através do tributo “convida” o destinatário a prática deste comportamento. Nesta hipótese a conduta desejada pode tanto ser de fazer como de não fazer.

Não seria possível, através da norma tributária, obrigar o destinatário à prática da conduta. Para isso existem normas regulatórias administrativas, ou mesmo e norma penal que impõe uma sanção mais gravosa para o descumprimento. Neste caso, a conduta indesejada passa a violar a lei. O tributo, por seu próprio conceito do art. 3º do CTN não admite seu uso como sanção para prática de ato ilícito. Desta forma, a conduta induzida pelo tributo sempre será lícita. Ou seja, a prática da conduta indesejada, quando utiliza-se o tributo com função indutora, não é proibida. A única consequência é que a prática desta conduta não aproveitará da norma que induz ao comportamento mais desejado.

Verifica-se, portanto, que o tributo é uma ferramenta de indução ao comportamento desejado, não podendo ser utilizado como instrumento de direção. O Estado possui diversos instrumentos para regulação da economia, sendo o tributo apenas um deles. Cabe ao Estado, no momento de necessidade,

HACK, Érico. As finalidades do tributo: como ele pode ser utilizado como instrumento de arrecadação e busca dos objetivos do Estado. *ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET*. Curitiba. Ano III, nº 7, p. 135-153, jan/jun. 2012, ISSN 2175-7119.

escolher dentre os instrumentos à sua disposição qual o mais adequado para atingir os efeitos pretendidos.

Conclusão

1. O tributo, enquanto instituto jurídico, acompanha a evolução do Estado, transformando-se junto com este. Esta relação demonstra o caráter instrumental do tributo, que nada mais é que um instrumento do Estado a ser utilizado de acordo com os objetivos deste;

2. A finalidade fiscal representa o uso do tributo para a arrecadação de valores para o Estado e suas atividades. Divide-se entre a finalidade fiscal clássica, que arrecada valores para o caixa geral do Estado, e a finalidade fiscal com destinação específica, em que o tributo arrecada recursos que são diretamente destinados a uma atividade estatal determinada.

3. A finalidade extrafiscal do tributo torna este um instrumento do Estado para indução de condutas. Isto ocorre pelo aumento ou diminuição da tributação sobre o comportamento que se deseja induzir, estimulando ou desestimulando sua prática.

4. É impróprio falar em regulação da economia através do tributo, já que seu efeito limita-se a indução de comportamentos. É possível, todavia, falar do tributo como instrumento de busca do Estado solidário e para o fomento e manutenção de atividades que sejam desejadas pelo Estado.

Referências Bibliográficas

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª edição. São Paulo: Malheiros, 1999.

HACK, Érico. As finalidades do tributo: como ele pode ser utilizado como instrumento de arrecadação e busca dos objetivos do Estado. *ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET*. Curitiba. Ano III, nº 7, p. 135-153, jan/jun. 2012, ISSN 2175-7119.

BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças. 16ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BARROS, A. B. Buys de. Um Ensaio Sobre a Parafiscalidade. Rio de Janeiro: José Konfino, 1956.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1963.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 11ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

COSTA, Alcides Jorge. Prefácio a SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

DEODATO, Alberto. Manual de Ciência das Finanças. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 1957.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. Tributação e Mudança Social. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

FANUCCHI, Fábio. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 3ª edição. São Paulo: Resenha Tributária; Brasília: INL, 1975.

FARIA, Sylvio Santos. Aspectos da Parafiscalidade. Salvador: Progresso, 1955.

GRAU, Eros Roberto. A Ordem Econômica na Constituição de 1988. 8ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

GRECO, Marco Aurélio. Contribuições (uma figura “sui generis”). São Paulo: Dialética, 2000.

GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. Situação Atual da Parafiscalidade no Direito Tributário, A. São Paulo: Bushatsky, 1977

HACK, Érico. A FINALIDADE DO TRIBUTO: VALIDADE, CONSEQUÊNCIAS E CONTROLE. Curitiba: PUC-PR, 2009. Tese de Doutorado.

_____. CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico: Destinação do Produto Arrecadado e Finalidade como Requisitos de Validade. Curitiba: Juruá, 2008.

HUGON, Paul. O Imposto. 2ª edição. Rio de Janeiro: Financeiras, 1951.

HACK, Érico. As finalidades do tributo: como ele pode ser utilizado como instrumento de arrecadação e busca dos objetivos do Estado. *ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET*. Curitiba. Ano III, nº 7, p. 135-153, jan/jun. 2012, ISSN 2175-7119.

NABAIS, José Casalta. A Face Oculta dos Direitos Fundamentais: os Deveres e os Custos dos Direitos. Artigo publicado na Revista de Direito Público da Economia – RDPE. Belo Horizonte: Fórum, 2007. Ano 5, out/dez 2007.

_____. O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Coimbra: Almedina, 1998.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 15ª edição. São Paulo: Saraiva, 1999.

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

_____. Tributação e Indução Econômica: Os Efeitos Econômicos de um Tributo como Critério para sua Constitucionalidade. Artigo publicado em FERRAZ, Roberto (coord.) Princípios e Limites da Tributação 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

SILVEIRA, Delfim M. Orçamento e Planificação. Porto Alegre: Sulina, 1960.

SOUSA, Rubens Gomes de. Compêndio de Legislação Tributária. São Paulo: Resenha Tributária, 1975