

WALTER BARBOSA CORRÊA

# Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade

\*

DEP. DE DIREITO  
ECONÔMICO E FINANCEIRO

SÃO PAULO  
1964

**AOS PROFESSORES:**

*Dr. José Barbosa Corrêa, meu pai,  
que em vida foi exemplo de invulgar  
cultura e amor aos estudos.*

*Dr. Fernando Rudge Leite, meu  
mestre de todos os dias, modelo insigne  
de jurista.*

## EXTRAFISCALIDADE — CONCEITO E DEFINIÇÃO

**SUMÁRIO:** 64 — Introdução. 65 — Os estudos a respeito da extrafiscalidade não têm sido aprofundados. 66 — Duas grandes correntes da doutrina, no trato da extrafiscalidade. 67 — Neutralismo do imposto. 68 — O pensamento da Escola Clássica — Neutralismo. 69 — Moderna tendência — extrafiscalidade. 70 — Divisão na corrente moderna. 71 — Opinião de GIANNINI. 72 — Opinião de MORSELLI. 73 — Opinião de TROTABAS e BERLARI. 74 — Segundo grupo da corrente moderna — Interesse no estudo da extrafiscalidade. 75 — Adoção da tese na doutrina estrangeira e nacional. 76 — Inexistência de definição de extrafiscalidade. 77 — A extrafiscalidade não tem existência concreta. 78 — Natureza jurídica do fenómeno extrafiscal. 79 — Extrafiscalidade e a "causa" ou "ratio legis". 80 — A "causa" segundo GIANNINI. 81 — A extrafiscalidade é um fim objetivado pela lei financeira. 82 — Elementos da extrafiscalidade. 83 — Estimulo ao comportamento. 84 — Efeito de notícia. 85 — Aplicação do efeito de notícia. 86 — Propósito de agravar o efeito de notícia. 87 — Grau de excitação do efeito de notícia. 88 — Os deveres estabelecidos pela obrigação tributária não constituem extrafiscalidade. 89 — Premeditação do estímulo. 90 — Os Estados atribuem-se presentemente a missão do Estado fautor. 91 — A extrafiscalidade não tem por fundamento a arrecadação de recursos. 92 — Coexistência do finalismo fiscal com o extrafiscal. 93 — Definição da extrafiscalidade. 94 — Elementos contidos na definição. 95 — Limites à aplicação da extrafiscalidade. 96 — Barreiras da Constituição. 97 — Capacidade económica. 98 — Diferença de nível da capacidade-contributiva no tributo com fim fiscal e extrafiscal.

64 — Deixamos já consignado que o Estado, ao se integrar, passa a atender às necessidades coletivas, servindo-se dentre outros, do meio coativo para arrecadar valores destinados a suprir as atividades próprias de seus fins.

Mostramos, ainda, que dos meios de que se serve o Estado para arrecadar aqueles valores através de coação, destacam-se os tributos, classificados, geralmente, pela doutrina, em três categorias: imposto, taxa e contribuição de melhoria.

A seguir, dissemos que essas categorias de tributo não são criadas somente com o fim de obter recursos, mas, algumas, vêzes, com o objetivo oposto àquele, isto é, visando à intervenção no comportamento das pessoas.

Por fim expurgamos da noção dêsse diferente escopo dos tributos a parafiscalidade e o poder de policia. A parafiscalidade porque constitui o mesmo fenómeno dos fins financeiros dos tributos, só que assim denominada para o caso especial da contribuição, parafiscal; o poder de policia, em virtude de sua atuação no âmbito das proibições e restrições, diferente, portanto, da extrafiscalidade que age como recomendação.

Creemos estar, assim, aparelhados de elementos para definir o conceito e definir a extrafiscalidade.

65 — Preliminarmente, convém assinalar que os estudos a respeito da extrafiscalidade não procuraram maiores profundeidades, como não se importaram sequer em defini-la. Isto, aliás, é fácil de entender, pois, embora o fenómeno seja antigo, só há pouco tempo vem sendo aplicado intensa e conscientemente pelos Estados. Ademais, apenas nos últimos lustros é que o assunto interessou aos especialistas em Ciência das Finanças e Direito Financeiro (83).

66 — Pode-se dizer que a doutrina no trato da extrafiscalidade, está dividida em duas correntes fundamentais: a primeira que prevaleceu até cerca da guerra de 1939 e a segunda que vigora atualmente. Este marco cronológico, é bem de ver, vale mais sobre o prisma didático, porque, antecedendo à 2.<sup>a</sup> guerra mundial, alguns estudiosos já cuidaram da questão do fim intervencionista dos impostos, entre eles, WAGNER, SELIGMAN, PUGLIESI, e outros.

67 — Na primeira corrente, com a ressalva já apontada, estão incluídos todos os autores da ciência financeira que escreveram até as primeiras décadas do século XX.

(83) Cf. DUVERGER, ob. cit., pág. 7.

Em razão do liberalismo econômico, a intervenção do Estado nas atividades individuais significava abuso repudiado pela maioria dos tratadistas. Isso justifica a orientação científica dos autores desse período, segundo a qual o tributo colimaria apenas arrecadar valores.

Modelo dessa corrente, lembrado principalmente pela larga influência entre nós, figura GASTON JÈZE, em cuja obra se encontra cristalizado o pensamento financeiro do grupo a que vimos nos referindo (84).

JÈZE e todos os juristas pertencentes a essa corrente viam no tributo tão só meio de arrecadar dinheiro para cobrir as despesas públicas.

Os impostos, para a doutrina da Escola Clássica, a par do intuito fiscal, nenhuma função mais possuíam. "O imposto deve ser exclusivamente fornecedor do Tesouro", dizia RENÉ STOURM (85). "Um tributo que não tenha objetivo exclusivamente fiscal não constitui um imposto, mas exercício intencional do poder de tributação", argumentava DAVID WELLS (86). Daí, falar-se daqueles autores como filiados ao "neutralismo" do imposto.

Hoje parece estranho e mesmo incompreensível que os juristas daquele citado período relutassem em se convencer da existência de um fenômeno para nós tão evidente. Eram, como já foi exposto, os arraigados e imperativos princípios do liberalismo, então vigorantes, que justificavam a conclusão daqueles autores, contrária à extrafiscalidade.

Aliás, DUVERGER (87) ensina que no fundo as finanças clássicas, além dos princípios do máximo rendimento e máxima igualdade, possuíam um terceiro princípio: o da neutralidade. Porém, diz esse autor francês, os clássicos não formularam esse terceiro princípio, porque lhes parecia inútil fazê-lo. Parcialmente evidente que o imposto devia ser neutro, isto é, não devia

(84) A exposição mais destacável das teorias financeiras clássicas se encontra na obra de GASTON JÈZE, espírito profundo e original que foi o verdadeiro criador da ciência financeira em França cf. DUVERGER, *ob. cit.*, págs. 11 e 20).

(85) *Systèmes Généraux d'Impôt*, pág. 35.

(86) Citado por SELIGMAN, *Essais sur l'impôt*, pág. 28.

(87) *Ob. cit.*, pág. 97.

des numa outra direção, que era superfluo dizê-lo. Somente quando as finanças modernas definiram o princípio do intervencionismo, os financistas tradicionais se preocuparam em precisar o princípio da neutralidade.

168 — Para ilustrar a tendência da doutrina financeira ministrada sob as influências do Liberalismo, recordaremos o comentário feito por JÈZE, ao fato referido por MAC CULLOCH em que, segundo o modo de entender deste último, se proviriam os efeitos da criação de impostos como aguilhão a incitar a engenhosidade dos contribuintes para aperfeiçoar os aparelhamentos de produção.

O acontecimento narrado por MAC CULLOCH, e referido por JÈZE (88), teria ocorrido na Escócia, nas últimas décadas do século XVIII. Aquela época era cobrado um imposto de cada o álcool destilado, na base do valor da produção. Como ocorressem fraudes, substituiu-se em 1786 o imposto por um direito de licença anual, proporcional à capacidade de produção dos alambiques, tomando o fisco por base a produção dos alambiques. Dois destiladores de Leith modificaram a forma dos alambiques obtendo maior produção. Nasceu, então, uma luta constante entre o governo e os destiladores. O governo elevava a alíquota da licença e os destiladores, por seu lado, conseguiam alíquota a produção. A alíquota primitiva de 3 libras por galão, num crescendo, chegou a 54 libras. Nessa altura, a Câmara dos Comuns nomeou uma comissão de inquérito, a qual acreditou (que a única maneira de resolver o assunto seria a de fixar a licença, tomando por base o período gasto com a destilação (8 milímetros conforme a comissão). Adotado esse critério, os destiladores estabeleceram nova fórmula de trabalho, conseguindo reduzir o prazo da operação. Em consequência dessa luta toda, a destilação no fim do século XVIII era realizada em tempo 2.880 vezes menor que em 1786.

Esse fato, verdadeiramente expressivo, foi por JÈZE considerado apenas curioso, tendo objetado em seu livro que aqui é exemplo não fora de imposto estimulando o espírito de invenção dos destiladores, mas sim o propósito de escapar do tributo.

(88) *Cours*, pág. 126.

Como JÈZE, a maioria dos autores dedicados aos assuntos financeiros, filiados ao Liberalismo, não se curvaram em aceitar outro efeito ao imposto, senão o de obter renda para cobrir as despesas públicas. As finanças, para eles, giravam sempre em torno das despesas.

A teoria defendida por essa corrente doutrinária, no entanto, no que concerne à extrafiscalidade, encontra-se hoje superada, muito embora MORSELLI diga que

“Embora, algo debilitada, ainda resiste na ciência financeira aquela orientação — reafirmada certa ocasião por SAX — que a havia considerado enquadrada nos limites das pesquisas dos meios capazes de satisfazerem as necessidades públicas; onde seu estudo se esgotaria na valorização dos modos de dividir, principalmente, mediante o imposto, os ônus relativos à despesa. Em resumo: considerar o imposto unicamente como instrumento de receita para servir às despesas públicas (89).”

69 — A segunda corrente, de forma diferente da que acabamos de nos referir, abandonando os princípios do Liberalismo, admite como incontestável e indispensável a aplicação do fenómeno da extrafiscalidade.

Que o imposto possa ter escopo não fiscal, afirma BERLIRI (90), baseado em GIANNINI, é coisa que se pode dizer pacífica.

Hodieruamente, reconhece-se que o tributo não precisa atender a um objetivo meramente fiscal, mas, também, que se deve criá-lo com intuito extrafiscal.

A primeira transformação da concepção clássica de finanças públicas, diz DUVERGER (91), constitui em dissociar os meios dos fins: à medida que o intervencionismo ia substituindo o liberalismo, viu-se que as medidas financeiras eram para o Estado procedimentosmuito eficazes de intervenção, principalmente no campo económico e social, à margem de toda ideia de cobertura de gastos públicos.

(89) CORSO, 1959, trad. 5.ª ed. italiana de 1956, Edições Financieiras S/A.

(90) Princípi di Diritto Tributario, vol. I, pág. 15, nota 2, Milão, 1952.

(91) ob. cit., págs. 11/12.

70 — Todavia, se o atual panorama do pensamento jurídico tributário accita a extrafiscalidade, divergência há na apreciação do fenómeno, pois uns autores admitem efeitos regulatórios em determinados tributos, porém sustentam que isso não lhes afeta a natureza jurídica, por isso que faltaria motivo para estudo especial da extrafiscalidade (GIANNINI, MORSELLI, TROTTABAS, BERLIRI). Outros, ao contrário, perfilham a tese da importância e interesse jurídico do exame particularizado e sistemático dos tributos criados com fins regulatórios.

71 — Expressando a ideia do grupo favorável a um estudo unitário dos tributos, qualquer que seja o fim visado, manifesta-se GIANNINI (92) nos seguintes termos: “em alguns gravames advanciros o objetivo extrafiscal prevalece sobre o fim fiscal; e não obstante, conservam seu caráter originário de imposto a que sua regulamentação legal não tenha experimentado modificações essenciais por efeito de seu novo fim e continuam, por isso, imprimindo ao gravame protetor a mesma estrutura dos outros impostos.”

72 — MORSELLI, que esposa o raciocínio de GIANNINI (93), comenta: “Deve-se, ainda, acrescentar que os instrumentos fiscais executam suas diversas funções com as mesmas características, jurídicas e técnicas, exigidas quando se têm em vista fins próprios e originais. Nem, por outro lado, seus efeitos em campo económico diferem nos dois empregos diversos: isto é, principalmente, o do imposto, para o qual se pode dizer que difere somente no motivo que o estabeleceu.”

Mas, nem por isso, MORSELLI é contra a positividade de caráter financeiro extrafiscal, tanto que, ao examinar o pensamento de DEL VECCHIO, de que não existe uma finança fiscal e depois infinitas possibilidades de modificar a finança fiscal gências extrafiscais, comenta que, na própria opinião de DEL VECCHIO, não obstante, pareceu necessária ou útil esta forma de “erro lógico” na distinção dos fenómenos.

(92) ob. cit., pág. 64.

(93) CORSO, pág. 21, 1959, trad. port. da 5.ª ed. ital., Edições Financieira S/A.

73 — TROTABAS também aceita a diferença entre finanças fiscais e extrafiscais, mas sustenta que a querela entre a neutralidade e o intervencionismo “nada tem a ver com as finanças, como ciência; a decisão que se adote em um sentido ou noutro dependerá das convicções filosóficas. A ciência das finanças é necessariamente neutral, porque toda ciência tende exclusivamente ao conhecimento e não à realização de um apriorismo de qualquer natureza que fosse” (94).

No mesmo sentido preleciona BERLIRI (95): “In definitiva, se normalmente i tributi sono instituiti per assicurare un'eredità allo Stato, talvolta essi hanno finalità tutt'affatto diverse ed extrafiscale; eppure i rapporti giuridici che ne derivano sono assolutamente identici e sarebbe quindi quanto mai arbitrario, da un punto di vista giuridico, il voler separare gli uni dagli altri.”

74 — De outra parte, formando um segundo grupo da moderna concepção financeira, situam-se os juristas que não só põem em destaque o fenómeno extrafiscal, como também reputam importante o estudo especializado da extrafiscalidade.

Mesmo sem considerar a existência da distinção na natureza jurídica dos tributos fiscais e extrafiscais, apontam estes autores o particularismo derivado dos escopos diversos de um e outro tributo, e, em virtude da importância resultante da utilização dos segundos como instrumento de intervencionismo na economia, arguem a necessidade de criar-se um capítulo distinto dentro do estudo do Direito Financeiro e Ciência das Finanças, destinado à exposição da extrafiscalidade, tanto mais que “Las aplicaciones extrafiscales del impuesto no constituyen, por suerte o por desgracia, un fenómeno esporádico, ocasional, irrisultado, sino la expresion constante y consciente de los nuevos criterios que imperam en el manejo de la Hacienda pública” (96).

75 — A gradativa e entusiasmada adoção dessa tese vem, por sinal, dia a dia se avolumando, tanto na literatura alienígena (GUNTER SCHMOLDERS, LAFERRIÈRE ET WALINE, MAURICE DUVERGER, GIULIANI FONROUGE, MA-

(94) *Institutiones Financières*, 1956, pág. 48 e segs.

(95) *Principi di Diritto Tributario*, vol. I, n.º 3, pág. 15, Milão, 1952.

(96) F. SAINZ DE BUJANDA, *Hacienda y Derecho*, Madrid, 1955, pág. 97.

NUEL DE JUANO, HUGH DALTON e outros), como des-tacadamente no Brasil (BILAC PINTO, ALIOMAR BALEIRO, RUBENS GOMES DE SOUSA, ALBERTO DEODATO, THEOTONIO MONTEIRO DE BARROS FILHO, AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO, ALFREDO AUGUSTO BECKER, RUY DE SOUSA, MEIRELLES TEIXEIRA, entre outros), onde, não há negar, se observa verdadeira força centripeda a atrair os diversos autores para o campo favorável ao exame da extrafiscalidade como matéria de um capítulo distinto, tanto no Direito Financeiro quanto na Ciência das Finanças.

76 — Mas, se hoje, entre os recentes autores da matéria de finanças, predomina a idéia da importância de extrafiscalidade, impressiona a circunstância de que tal fenómeno financeiro ainda não mereceu uma definição. Estendem-se uns autores em considerações sobre os efeitos dos tributos extrafiscais; outros, sobre as formas de applicá-los; outros, ainda, nos modelos existentes no direito positivo, dando todos êles, é certo, uma idéia do que seja o fenómeno, sem, contudo, se importarem com a sua essência. Por esse motivo, vamos procurar, a seguir, apontar os elementos que compõem a extrafiscalidade.

77 — A extrafiscalidade não tem existência concreta.

A doutrina, a nosso ver, imprecisamente, tem-se voltado mais para o estudo do “tributo extrafiscal”, onde a extrafiscalidade aparece como elemento de um dado concreto.

Em geral, cuida-se da extrafiscalidade no capítulo referente aos fins econômicos do tributo. Embora essa colocação do problema não represente errônea, propicia uma análise incompleta do fenómeno.

Basta recordar que a extrafiscalidade se exterioriza também nas leis de isenção, para ressaltar a limitação do campo de estudo, quando circunscrito apenas ao exame dos “tributos extrafiscais”.

Daí proclamarmos a necessidade de investigar-se de início, a essência da extrafiscalidade, e, então, a seguir, proceder ao exame do fenómeno como elemento de uma lei positiva, apreciando-o em sua applicação e efeito.

por causa se deva entender que ao interpretar a lei é necessário indagar a razão que induziu o legislador a unir a obrigação tributária com uma determinada situação de fato, estar-se-ia em um caso distinto de fato, estar-se-ia em um caso distinto de fato, estar-se-ia em um caso distinta da razão que justifica a norma tributária a que se costuma chamar "ratio ou mens legis" (102).

81 — Assim, quer se opte pela identidade de "causa", com a natureza jurídica da extrafiscalidade, quer pela "ratio legis", com a extrafiscalidade, em suma e em termos singelos, constitui juridicamente, um fim objetivado pela lei financeira.

Note-se que aplicamos o artigo indefinido ao termo "fim", para destacar que a extrafiscalidade não é fim exclusivo da obrigação tributária, mas, apenas, um fim que objetiva certas leis financeiras.

82 — Três elementos despontam de maneira marcante no fim colimado pelo fenômeno da extrafiscalidade: a) estimular o comportamento das pessoas; b) provocar conscientemente êse estímulo; c) não visar, fundamentalmente, à arrecadação de bens.

83 — O primeiro desses elementos dá a tônica primordial da extrafiscalidade. Sua ausência, de plano, exclui o surgimento do fenômeno.

Quando, linhas atrás, confrontamos a extrafiscalidade com o poder de polícia, referimo-nos às maneiras diferentes de ambos agirem. Sustentamos, ali, que o poder de polícia age no comportamento das pessoas, de forma absoluta, enquanto a extrafiscalidade, de maneira relativa, entendendo-se por absoluta, a maneira "proibitiva", e como relativa a forma de recomendação.

A extrafiscalidade, realmente, só estimula (103) o compor-

(102) ob. cit., n.º 29, pág. 74.

(103) DUVERGER ao dar a noção de neutralismo diz que consiste em não exercer o imposto pressão sobre os indivíduos para incluí-los a certo senso, na extrafiscalidade em tal ou qual direção (pág. 97). A contrária também aceita esta idéia de estímulo. ABEA expressa: «Daí a idéia de utilizar-se o instrumental financeiro para provocação de inflação, evitar-se o desemprego, restituir-se a propriedade, proteger-se a indústria nacional, promover-se a nivelção das fortunas ou corrigir-se a iniquidade na distribuição da renda nacional, etc. (ob. cit., pág. 20).

78 — A natureza jurídica do fenômeno da extrafiscalidade pode ter sua definição situada conforme a corrente teórica a que se filie o autor.

Para aqueles que seguem a teoria da causa de EZIO VANONI (97), entre eles GILBERTO DE ULHOA CANTO (98), a extrafiscalidade, inelutavelmente, há de ser identificada com a "causa subjetiva", pois, segundo esse autor, a causa da obrigação tributária, subjetivamente considerada, é a finalidade prática da relação jurídica.

É bem de ver que VANONI, ao cuidar da "ratio legis" conceitua-a como "o fato de ser a expressão de uma vontade orientada para um fim particular" (99), o que leva a concluir a extrema relação admitida por ele entre "causa" e "ratio legis".

79 — Igualmente, a extrafiscalidade deve ser identificada com a "causa" ou "ratio legis" pelos autores que expressamente sustentam ser a causa a própria "ratio legis", teoria essa defendida por CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES em seu exaustivo trabalho "O Problema da Causa no Direito Tributário" (100).

Por sinal, falando-se de "causa", oportuna será recordar que o conceito de causa vem da filosofia aristotélica, quando era apresentada sob quatro aspectos: a causa como fator bastante a determinar o evento (razão eficiente), a causa material, a causa formal, e a causa final (razão bastante que justifica a gênese do fenômeno). Quando se fala em "causa" dos atos jurídicos em geral e da obrigação em especial, cuida-se da causa final e não da causa eficiente, esta última correspondente à noção de fonte. A confusão entre uma causa e outra, diz ULHOA CANTO (101), tem dado margem a equívocos no equacionamento do problema e contribuído para estabelecer divergências originadas da inadvertecia básica de se buscar a definição de causa como sendo a eficiente.

80 — Aliás, GIANNINI, situado entre os anti-causalistas, referindo-se à causa da obrigação tributária sustenta que, se

(97) ob. cit., n.º 25, pág. 132.

(98) Curso de Direito Financeiro, pág. 109.

(99) ob. cit., n.º 44, pág. 242.

(100) Publicado na Rev. de Direito Administrativo, vol. 45, pág. 1 e vol. 46, pág. 62.

(101) Curso de Direito Financeiro, pág. 101.

tamento das pessoas, acenando para esse fim com uma vantagem econômica em favor da pessoa sujeita à imposição.

Aliás, age a extrafiscalidade, sob o impulso do que SCHMOLDERS, seguindo C. PIGOU, denomina de "efeito de notícia" (104) e que corresponde, segundo aquele, a v.n.a das fases dos efeitos da tributação.

Conceituando o "efeito de notícia", assim se expressa o mencionado autor germânico: "na primeira fase, a de informação ou de percepção, o cidadão capta o fato de imposição, e de certo modo enfrenta-se espiritualmente com o imposto. Se o "estímulo" é suficiente para atravessar o umbral da consciência (umbral de reação), desencadeiam-se reações contrárias que modificam o comportamento do sujeito, isto é, os efeitos de notícia da imposição. O imposto atua sobre o contribuinte à maneira de pontoeiro que lhe assinala a conveniência de modificar seu comportamento, de modo que, ou bem não caia sobre ele a obrigação tributária, ou bem fique de antemão reduzida ao mínimo. Estes efeitos têm considerável importância do ponto de vista da fiscalidade, pois o fim do imposto se frustraria se o contribuinte lograr remover total ou parcialmente o efeito fiscal planejado" (105).

84 — Advirta-se que a despeito de SCHMOLDERS se referir à "considerável importância do ponto de vista da fiscalidade", não passou a ele despercebido que o legislador conhece perfeitamente os efeitos de notícias provocados pelas disposições fiscais e os utiliza algumas vezes com fins extrafiscais (106).

85 — É inegável que a mais importante preocupação do Estado, no campo financeiro, é a de arrecadar dinheiro. Por mais sensível que seja a tendência em utilizar o imposto com múltiplos fins, ressalta que o fim do imposto, em resumo, é essencialmente fiscal, ou seja, obter para o Estado os recursos necessários às suas despesas (107). Daí a importância, para a técnica da imposição, do perfeito conhecimento dos efeitos de notícia. Visando ao recolhimento de tributos, o Estado necessita

(104) ob. cit., § 17, pág. 122.

(105) ob. cit., § 17, pág. 21.

(106) ob. cit., § 20, págs. 150 e 152.

(107) LAFERRIERE ET WALINE, ob. cit., pág. 225.

tributo de rentabilidade praticamente inócua, pois existe uma relação inversamente proporcional entre os efeitos de notícia e o produto arrecadado pela imposição.

86 — Ora, enquanto na imposição se procura evitar, mediante o abrandamento dos efeitos de notícia, um desvio do comportamento das pessoas, no tributo extrafiscal há o propósito de agravar o aludido efeito, a fim de que ele represente um estímulo realmente provocador de uma alteração de comportamento.

Veremos, mais adiante, que uma das formas utilizadas para ressaltar o efeito de notícia é o de fixar alíquota elevada para o imposto extrafiscal.

87 — O grau de excitação do efeito de notícia sobre o contribuinte é diverso, em se tratando de tributo ou isenção.

O contribuinte, diante do tributo, raciocina, ponderando apenas o aspecto da diminuição que seu patrimônio sofrerá com o pagamento do encargo fiscal, enquanto que, na isenção, o que ele conjectura é o inverso, ou seja, uma situação em que não ocorrerá tal subtração e sim uma vantagem.

Ora, a natureza egoísta dos indivíduos os leva a repelir com violência qualquer invasão de seu patrimônio. Isso não ocorre quando lhes acenam com uma vantagem que possa, inclusive, representar um acréscimo aos seus bens. Para o indivíduo comum, o tributo representa uma extorsão, enquanto a isenção significa ou a estabilidade ou uma não diminuição do patrimônio.

Inquestionavelmente, o ser humano fica mais alerta quando percebe a eventualidade da retirada de algo de seus bens, do que quando essa ameaça não existe. Ademais, a cobrança de tributo, entre os contribuintes comuns, não perdeu a configuração de ato injusto do Estado. É a isenção, ao contrário, representa-lhes um direito reconhecido pelo Estado. Por isso as reações diferentes: violenta, contra aquilo que lhes parece uma injustiça; de certa indiferença, quando lhes concede uma vantagem.

88 — Ressalte-se que a intromissão da extrafiscalidade no comportamento das pessoas é meramente de estímulo.



As leis financeiras que estabelecem apenas um dever, não caracterizam o fenómeno extrafiscal. Com o fim de tornar mais seguras, mais fáceis e mais expeditas as liquidações e a cobrança de tributo, expõe GIANNINI (108), o legislador impõe, não só ao contribuinte, como também a outras pessoas, múltiplos deveres, uns positivos — como a declaração dos elementos dos quais vincula a obrigação de satisfazer o imposto, a participação de atos e o cumprimento de formalidades especiais — e outros negativos, como a proibição de expedir cópias de documentos em que não tenha sido satisfeito o correspondente imposto.

Ora, várias obrigações acessórias implicam numa condição de procedimento individual. Todavia, a ingerência delas no comportamento situa-se no campo da determinação, diferente, portanto, do da recomendação.

89 — O outro elemento que integra o conceito de extrafiscalidade é o de *premeditadamente* estimular comportamento.

Não basta ocorrer o estímulo provocado pela lei financeira para se estar em presença da extrafiscalidade. O estímulo a modificar o comportamento, como advertiu SCHMOLDERS, pode erigir-se com a imposição, em consequência do efeito de notícia. Mas, neste caso, a alteração de comportamento do eventual contribuinte é fruto de consequência que o poder tributante não conseguiu evitar e que não lhe era desejável.

Na extrafiscalidade, de maneira diferente, há o consciente almejo de provocar uma ação ou omissão do indivíduo, ambas consideradas de interesse coletivo, por motivos sociais, políticos, etc.

90 — Essa intencional intromissão na forma de agir dos particulares, explica FONROUGE (109), preocupou e motivou diferenças entre os financistas nos últimos tempos, com a oposição entre *neutralfismo* e *interveccionismo*, ou, em outras palavras, se as finanças devem propor-se exclusivamente a obter recursos (lim-fiscal) ou se, além disso, lhes cabe perseguir fins de natureza económica e social (fins extrafiscaes).

(108) ob. cit., n.º 28, pág. 68.

(109) ob. cit., n.º 8, pág. 16.

Fácil é advertir, acrescenta FONROUGE, que o assunto tem sua origem na missão que se atribua ao Estado. Se este deve ser um mero espectador dos problemas que se referem à matéria económica e social, a atividade financeira necessariamente adotará carácter *passivo* e *estático*. Em caso contrário, a atividade financeira adotará uma forma *ativa* e *dinâmica*.

Presentemente, a quase totalidade dos Estados civilizados atribuem-se a missão do estado fautor, com os novos conceitos dos fins económico-sociais dos tributos, dos gastos públicos e dos orçamentos, interferindo mais e mais na vida dos cidadãos.

91 — Por fim, não ter por fundamento a arrecadação de recursos pecuniários, constitui o derradeiro elemento da extrafiscalidade.

Nem sempre se pode divisar na mira da lei financeira o alvo expresso e absoluto de não coletar bens.

Nas leis de isenção e imunidade, o desinteresse pela renda é óbvio, pois assim elas expressamente declaram.

Tal não acontece, todavia, nos tributos extrafiscaes, pois aqui o escopo de não obter renda, além de estar encoberto, vem sempre acompanhado de um fim fiscal, por mínimo que este seja (110).

Isto quer dizer que não há tributos extrafiscaes em que a extrafiscalidade seja integral (111).

Existirá sempre quem não aceite o dirigismo pretendido pelo ente público, mesmo porque a extrafiscalidade age apenas como estímulo e sem carácter proibitivo, sendo de sua essência admitir desvio ao comportamento projetado. Logo, como não se pod:

(110) Por finalidades extrafiscaes, dos tributos afirma GOMES DE SOUSA (ob. cit., pág. 37) entende-se o seu emprego não para conseguir resultados (que seria a sua finalidade normal), mas para provocar outros efeitos económicos como redistribuição de riqueza nacional, fomento ou ao contrário, combate a certos tipos de atividades ou de investimentos, o proteccionismo aduaneiro, etc.

(111) DUVERGER com o exemplo dos direitos aduaneiros observa que na medida em que o direito aduaneiro impeça ou reduza a entrada de mercadoria no território nacional, suprime ou diminui os recursos que o Estado pode esperar de um imposto sobre essa mercadoria. O dilema é o seguinte: se a mercadoria entra, o objetivo fiscal é alcançado, porém não o é o proteccionista; se não entra é alcançado este, mas não aquêle (ob. cit., pág. 14).

afastar da idéia de qualquer imposto extrafiscal, que se verha a realizar a hipótese de incidência e o surgimento do fenómeno da tributação, a ilação deve ser a de que inexiste tributo com escopo exclusivamente extrafiscal.

Por isso, não estamos de acôrdo com GRIZIC TTI, quando éste, aludindo aos casos de tributos mistos (fiscaes e extrafiscaes), afirma: "En los caso limites, las finanzas extrafiscales no traen ninguna recaudación (ejemplo de la aduana proctetora, que siendo muy elevada impiede las importaciones y, por tanto, no produce ingreso) (112).

92 — A coexistência do finalismo fiscal com o extrafiscal, aliás, tem sido apontada pela doutrina. Nesse sentido merecem transcritas as palavras de A. A. BECKER (113):

"Toda a reforma social é efetuada mediante duas tarefas fundamentais: destruição da antiga ordem econômica e reconstrução da nova.

O homem elevado à dignidade de artifice de um novo mundo, encontra-se ante esta alternativa: ou a rebelião da força bruta, ou a revolução humanista cristã.

Para a primeira, utilizará o instrumento do comunismo Soviético e nesta hipótese a tarefa da destruição precederá à da reconstrução.

Para a segunda, utilizará o instrumental de todo o Direito Positivo, radicalmente renovado, e nesta hipótese a tarefa da destruição, (da ordem econômica social vigente) será simultânea com a da reconstrução.

Nesta segunda hipótese, um dos principais agentes revolucionários será o Direito Tributário rejuvenescido, que pelo pacto de seus tributos destruirá a antiga ordem social e, simultaneamente, financiará a reconstrução, esta última disciplinada pelos demais ramos do Direito Positivo.

Neste ponto germinal da metamorfose jurídica dos tributos, a transfiguração que ocorre é, em síntese, a seguinte: na construção jurídica de todos e de cada tributo, nunca mais estará

(112) Principios, pág. 5

(113) ob. cit., n.º 159, pág. 544 e segs.

ausente o fim 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".

93 — Tomados, pois, os elementos e pressupostos antes enunciados, definimos a extrafiscalidade nos seguintes termos:

Extrafiscalidade é o fenómeno manifestado em algumas leis relativas à entrada derivada, que lhes confere características de consciente estímulo ao comportamento das pessoas e de não ter por fundamento precípua arrecadar recursos pecuniários a ente público.

94 — Dessa definição podemos destacar os seguintes característicos e elementos da extrafiscalidade:

a) é fenómeno que se encontra em algumas leis que tratam da atividade financeira do Estado e, em especial, das que cuidam de entradas derivadas;

b) esse fenómeno objetiva estimular o comportamento das pessoas;

c) a provocação do estímulo faz parte da essência da norma legal, sendo mesmo tal provocação desejada e premeditada por ela;

d) embora seja integrante de lei que regula entrada derivada, não visa a lei extrafiscal, fundamentalmente, à arrecadação de bens.

95 — Será oportuno assinalar, agora que já vimos com por menores os elementos definidores da extrafiscalidade, que a aplicação desse fenómeno financeiro não é livre, mas está circunscrita por certos limites.

Todos os direitos têm seus limites, não havendo direito ilimitado, ensina PONTES DE MIRANDA (114). Quais os limites, então, do emprego, pelo Estado, da extrafiscalidade?

(114) Tratado, tomo II, § 188, pág. 307.

90 — Quer se trate de elaboração do estabelecimento de meio financeiro com fim fiscal, quer com fim extrafiscal, o ente público vê-se sempre jungido às normas ditadas pela Constituição e pela lei.

No direito nacional, várias barreiras são opostas pela Carta Magna, destacando-se a da *legalidade* e a da *anualidade* do imbuíte (art. 141, § 34), a da *capacidade contributiva* do imbuíte (art. 202), além da *discriminação de rendas* (arts. 15, 16, 19, 20, 21 e 29), os *direitos e garantias individuais* (art. 141) e a *ordem econômica e social* (arts. 145 e segs.).

Merece, porém, destaque, no estudo especial da extrafiscalidade, o artigo 202 da Constituição (combinado com os artigos 15, § 1.º, 19, n.º IV e § 1.º), que alude à capacidade contributiva, nestes termos: "Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte."

97 — Por capacidade econômica do indivíduo entende-se a idoneidade do cidadão para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total de serviços públicos (119).

98 — Mas, tão só afirmar que no direito nacional a capacidade contributiva limita a tributação, não basta. É necessário ser fixada a capacidade de tributo com fim extrafiscal perante a capacidade contributiva do indivíduo em nível cívico. Em virtude do próprio conceito de Estado instaurado em nosso país, é impossível deixar de reconhecer que o fim extrafiscal da lei financeira produz uma diferença para mais na graduação da capacidade econômica. De acordo com o ensinamento de PONTES DE MIRANDA, "A constituição de 1946 respira, como a de 1934 e a de 1937, o ar de nova concepção do Estado, posterior à primeira guerra mundial, do Estado não abstinente em matéria econômica, do Estado recente, que, ou nas zonas de influência econômica, do Estado recente, que, ou nas zonas de influência social-democrática ou nas zonas de influência marxista, ou nas zonas de influência, que ainda as há, fascistas ou

(119) Cf. ALIOMAR BALEIRO, ob. cit., vol. I, n.º 267, pág. 408.

é mister distinguir, de início, em resposta a essa pergunta, que o estudo dos limites da aplicação dos meios financeiros comporta vários aspectos: o jurídico, o econômico, o sociológico.

No aspecto jurídico busca-se fixar os limites do direito conferido ao legislador para estabelecer obrigação tributária.

Quanto ao aspecto econômico, o elemento procurado é o "límite fiscal", ou seja, o limite inferior ao máximo de sacrifício permitido ao esgotamento das fontes de imposição (115). O "límite" pode ser averiguado tanto com relação ao indivíduo, considerado de forma isolada, quanto ao conjunto dos cidadãos que formam a coletividade (116).

Os ingressos e os gastos públicos, são uma parte do produto nacional e, por conseguinte, limitados em última instância pela quantidade deste: não se pode distribuir mais do que há. Este limite absoluto é só teórico; o limite econômico acessível, sem que a imposição influa a longo prazo desfavorável na rentabilidade do sistema tributário, está abaixo daquele na economia do mercado (117).

Por derradeiro, no terceiro aspecto, o sociológico, perquire-se o limite permissível ao emprego dos meios financeiros no agrado humano, tendo em conta a "moral fiscal" de seus componentes (118).

Dêses três aspectos interessa-nos apenas o primeiro — já que o econômico e o sociológico integram a técnica da imposição, ora, portanto, dos objetivos deste ensaio.

(115) Cf. SCHMOLDERS, ob. cit., pág. 91.

(116) ALIOMAR BALEIRO distingue a capacidade contributiva em: a) a do indivíduo em potencial; b) a do indivíduo em relação à coletividade. Esta distinção os financeiras da língua inglesa denominam de «Ability to pay» ou «faculty» (referindo-se à capacidade contributiva do indivíduo em potencial) e de «Taxable Capacity» (a capacidade do indivíduo em relação à coletividade). (ob. cit., n.º 267, pág. 408).

(117) Cf. SCHMOLDERS, ob. cit., pág. 92.

(118) Sob este aspecto os povos latinos geralmente são citados como resistentes à tributação. Os autores de origem não latina, para ilustrar essa circunstância, costumam mostrar a idéia originária dos vocábulos aplicados para o imposto, onde, entre os latinos, têm sentido de exigência forçada (imposto, imposta, impôt, impuesto), enquanto entre os povos não latinos, significa dever (tax duty), obrigação e contribuição (Algabe, Steuer), fornecimento ao tesouro (Skat).

nacional-socialistas, recebe como dever precipuo, o de intervir com fito de interesse coletivo, ou de interesse humano, ou do interesse nacional e popular, na economia e na organização da vida material e cultural dos povos" (120).

Nunca será possível, entretanto, ultrapassar, sem a pecha da, inconstitucionalidade, o umbral do conceito da capacidade econômica do contribuinte.

---

(120) Comentários à Contribuição de 1946, 3.ª ed., tomo I, 1960, pág. 344.

renda para o tesouro; da extrafiscalidade e da tributação, se o objetivo não fôr principalmente o de arrecadar bens e sim, intervir no comportamento das pessoas.

100 — A prática mostra ser difícil determinar com minuciosa certeza quando se trata de um ou outro fenómeno, isto é, quando se está ou não diante de uma lei ou tributo extrafiscal, porque muitas vezes os fins procurados se mesclam numa mesma figura.

101 — O problema da classificação da extrafiscalidade excede em dificuldade, pois, liminarmente, não é fácil afastar a "zona cinzenta" que separa a extrafiscalidade da tributação, bem como aclarar os casos que se poderiam denominar de "zona mista", onde tanto a extrafiscalidade como a tributação coexistem de forma marcante. Nesta última hipótese citem-se, por exemplo, os tributos chamados por K. BRAUER (121) de "tributos de efeito" os quais "até certo ponto, sem considerar a quantia de ingresso, servem à consecução de um determinado objetivo económico social ou qualquer outro extrafiscal". Esses impostos, na conformidade da opinião de SCHMOLDERS, concorrem sempre, ainda que em graus diferentes, ao fim fiscal e extrafiscal, porém em regra geral o rendimento fiscal é o principal e a produção do efeito, secundário.

102 — Além disso, o verdadeiro intuito finalístico da lei financeira pode estar encoberto por falsa aparência, parecendo em alguns casos, num exame perfunctório, que o objetivo seja extrafiscal, quando na realidade é fiscal, e vice versa. A. LAMPE, citado por SCHMOLDERS (122), já alertou: "Sucede com frequência que os fins extrafiscaes se ocultam sob medidas aparentemente fiscaes. Muitas das leis sobre imposto de consumo preconizam directa e indirectamente certas eventualidades da produção, sobre a que fazem recair impostos repercutiveis, para, por uma parte, garantir o fim ordinário de obter ingressos fiscaes, e por outra, facilitar para dita produção a transferencia do imposto ao preço do produto."

(121) Cf. SCHMOLDERS, ob. cit., págs. 55/60.  
(122) ob. cit., § 9, pág. 58.

## CLASSIFICAÇÃO DA EXTRAFISCALIDADE

SUMÁRIO: 99 — Do poder impositivo tributário decorre o fenómeno da tributação ou simultaneamente este e o da extrafiscalidade. 100 — Praticamente é difícil determinar quando se trata de um ou de outro fenómeno. 101 — Dificuldade na classificação da extrafiscalidade. 102 — Com frequência succede que os fins extrafiscaes se occultam sob medidas aparentemente fiscaes. 103 — Várias classificações levam em consideração exclusivamente os propósitos do fenómeno. 104 — Classificação de GRIZIOTTI. 105 — Classificação de LAFERRIÈRE. 106 — Classificação de RUY DE SOUSA. 107 — Classificação de PAUL HUGON. 108 — Exemplos de BALEEIRO. 109 — As classificações representam simples agrupamento dos propósitos extrafiscaes. 110 — Recomendação de SELIGMAN e MONTEIRO DE BARROS. 111 — Surgimento da obrigação tributária. 112 — Imunidade e isenção. 113 — A imunidade e a isenção, por si só, não exteriorizam o fenómeno extrafiscal. 114 — Tributos que não oferecem vantagem económica ao Estado. 115 — A extrafiscalidade nas imunidades estabelecidas pelo Estatuto Magno Nacional. 116 — Leis de isenção com fim extrafiscal. 117 — Redução do débito tributário. 118 — Leis financeiras criadas não para obter rendas, mas para estimular uma acção ou omissão. 119 — Similitude entre o tributo extrafiscal e a isenção. 120 — Empréstimo compulsório com fim extrafiscal. 121 — Quadro de uma classificação da extrafiscalidade. 122 — Critério da classificação. 123 — A manifestação expressa do intento de não arrecadar bens pecuniários — Extrafiscalidade explícita. 124 — O elemento fiscal encobrindo o extrafiscal — Extrafiscalidade implícita. 125 — Intensidade do fenómeno — Total ou Parcial. 126 — Importancia da presença do fenómeno na extrafiscalidade implícita — preponderante, média e não preponderante.

99 — Quando o legislador aplica o poder impositivo tributário, ocorre o fenómeno da tributação ou simultaneamente este e o da extrafiscalidade; da tributação, se fôr escopo apenas obter

Aliás, ao apreciarmos o poder de polícia (n.º 59), tivemos oportunidade de apontar o exemplo, no direito pátrio, dos impostos de consumo que oneram as bebidas alcoólicas e o fumo, e de sustentar que o fim fiscal é que compõe a essência daqueles cri- butos, embora, à primeira impressão, possa representar hipótese de extrafiscalidade.

103 — Acrescente-se, por fim, à dificuldade de uma classificação, a circunstância de vários autores — caso tenham alme- jado estabelecer classificação — haverem elaborado a empresa, levando em consideração exclusivamente os propósitos do fe- nômeno.

104 — Assim é que GRIZIOTTI (123), analisando o qua- dro dos recursos públicos, incluiu, entre os recursos derivados, os tributos extrafiscais e a respeito destes afirma: "Constituyen los instrumentos de las finanzas para los fines de la política eco- nómica y social (las llamadas finanzas extrafiscales) con *pro- pósitos protectores* (como los derechos aduaneros), o *redistri- buitvos de la riqueza* (como los impuestos fuertemente progresi- vos sobre los más ricos) o *restricivos* (impuestos sobre los superalcohólicos), o *incentivos* (al ahorro, gravando tan sólo la renta ahorrada; a la inversión en las zonas poco desarrolladas, con la exención del impuesto a los réditos para las utilidades reinvertidas en el sur de Italia; a la procreación de hijos, con el impuesto sobre los solteros).

105 — JULIEN LAFERRIÈRE (124), dizendo que, se o fim fiscal é a razão de ser normal e essencial, o imposto pode também ser empregado em outros fins, entre eles o *moralizador* (visando a desencorajar certas atividades ou consumo vistos desfavoravelmente: imposto suntuário, imposto sobre o álcool, sobre as casas de jôgo), o *demográfico* (favorecendo a nativi- dade pelas vantagens concedidas às famílias numerosas: sobre- taxa sobre os rendimentos para os celibatários), o *econômico* (imposto de pedágio).

106 — RUY DE SOUSA (125) preferiu esboçar uma clas- sificação, indicando os meios mais frequentes de intervenção de

(123) ob. cit., pág. 33.

(124) ob. cit., pág. 224.

(125) A Intervenção do Estado Através do Imposto, Impr. Oficial, Belo Ho- rizonte, 1949.

Estado, por via do imposto, da forma seguinte: a) *protecionista* (direitos alfandegários); b) *éticos*; (imposto sobre bebidas e jogos); c) *urbanísticos* (imposto gravando os terrenos não edifi- cados); d) *encorajadores* (isenções visando a estimular ativida- des econômicas, beneficentes e de fins urbanísticos).

107 — Com relação à influência sobre a atividade econômica, PAUL HUGON (126) distingue as hipóteses seguintes: a) na produção por meio de imposto alto protege-se o desenvolvimento de outras produções; b) na *repartição da riqueza* (por meio do imposto de sucessão compensam-se as desigualdades, tornan- do mais equitativa a distribuição das riquezas); na *circulação da moeda* (estabilização monetária com aplicação de imposto alfandegário); d) no *equilíbrio econômico* (baseando-se na Teo- ria de Keynes).

108 — Embora revelando o propósito de exclusivamente oferecer exemplos ilustrativos da vasta casuística da intervenção do Estado por meio de impostos extrafiscais, BALEIRO (127), inequivocamente, faz um delimitamento de classificação. Segundo esse autor, a intervenção objetivaria: a) proteger a produção nacional pelas tarifas aduaneiras; b) combater o luxo e a dissi- pação pelos impostos suntuários; c) amparar a saúde pública e a higiene alimentar com impostos sobre produtos inferiores que concorrem com outros de maior valor nutritivo; d) frag- mentar os latifúndios e punir o ausentismo com impostos sobre a área desocupada ou sobre heranças recebidas por pessoas sobre- dentes fora da jurisdição do governo que exerce o poder resi- butar; e) incentivar a política demográfica contra o poder de tri- sianismo através de isenções às famílias prolíferas e majoração sobre solteiros e casais sem filhos; f) incentivar, por isenções, as indústrias novas; g) estimular a construção e o aproveitamento de áreas urbanas, por meio de tributação drástica sobre os terrenos baldios ou ocupados por prédios velhos, mesquinhos ou em ruínas; h) restabelecer a propensão ao consumo; i) pre- servir a moralidade através de fortes impostos de consumo so- bre objetos de jogos de azar; j) incentivar a política monetária nacional tributando proibitivamente os bilhetes de bancos; l)

(126) ob. cit., pág. 21/22.

(127) ob. cit., n.º 179, pág. 257.

incentivar a política de nivelamento das fortunas e rendas; m) incentivar a política fiscal para manutenção do equilíbrio econômico.

109 — Vê-se, portanto, que na doutrina não existe classificação propriamente dita, mas simples agrupamento dos propósitos extrafiscais. A nosso ver, por sinal, o critério de procurar nos propósitos extrafiscais os fundamentos da classificação, será sempre impreciso, uma vez que, em razão do desenvolvimento da extrafiscalidade e da capacidade idealizadora do homem, novas fórmulas de intervencionismo fiscal aparecerão, indubitavelmente, tornando instável o critério.

110 — Tentaremos, sem embargo dos óbices apontados, seguir a recomendação de SELIGMAN<sup>(128)</sup>, aplicada na prática por MONTEIRO DE BARROS<sup>(129)</sup>, pela qual a elaboração de classificações é útil, porque permite conduzir a definições precisas e — se corretas — podem valer como condição essencial ao progresso científico.

Contudo, antes do cometimento, algumas breves considerações se fazem necessárias.

111 — Toda obrigação tributária surge sempre em decorrência da realização do fato gerador, previsto na lei fiscal.

O enquadramento de alguém (pessoa física ou jurídica de direito público ou privado) na hipótese do fato previsto na lei tributária, gera o vínculo jurídico denominado "incidência tributária".

Ocorre, porém, que em certas circunstâncias, por motivos especiais, a incidência tributária não se opera. Estão nesses casos a imunidade e a isenção.

112 — A imunidade, preleciona ULHOA CANTO, é o fato de haver impossibilidade de incidência em decorrência de uma proibição imanente, porque constitucional, impossibilidade de um ente público dotado de poder impositivo de exercê-lo, em relação a certos fatos e pessoas.

(128) *ob. cit.*, vol. II, pág. 123.

(129) *ob. cit.*, n.º 35.

"É tipicamente uma limitação à competência tributária que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios recebem da Carta Magna, porque os setores a eles reservados recebem da competência impositiva já lhes são confiados na parilha certas pessoas ou fatos" (130).

Já por outro lado, na isenção, a incidência não surge porque, afirma RUY BARBOSA NOGUEIRA<sup>(131)</sup>, se verifica "dispensa do tributo devido, feita por disposição expressa de lei e por isso mesmo excepcional. A isenção é um favor fiscal que retira o objeto do campo da incidência."

113 — Desde logo nota-se que tanto na norma constitucional obstativa ao exercício do poder impositivo (criadora da imunidade), quanto na norma que dispensa o cumprimento da obrigação tributária (criadora da isenção), está evidente a obrigatoriedade de não arrecadar numerário para o Tesouro. Isto só, todavia, não basta para afirmar que em tais hipóteses se está em presença de norma extrafiscal. Para que assim se possa denominar a regra de imunidade e de isenção, é mister que o escopo seja de intervir conscientemente no comportamento das pessoas.

114 — Há ocasiões em que certos tributos, ou pelo pequeno valor, ou pelos ônus decorrentes de sua cobrança e fiscalização, não oferecem vantagem econômica ao Estado. Algumas vezes até, o dispendido com a arrecadação pode ser superior ao valor afinal cobrado, tornando-se, por isso desvantajoso para o contribuinte a manutenção de tal tributo. A técnica fiscal, baseada em motivos puramente econômicos, recomenda, nesses casos, o emprêgo da isenção. Exemplos de isenção criada com fundamento econômico são os do art. 8.º "n", do Livro XIV do Código de Impostos e Taxas (isenção de bicicletas acionadas a pedais ou a motor até 150 centímetros cúbicos de cilindradas quando feito por particular), e os baseados no art. 19, n.º II, da Constituição Federal (isentam o pequeno produtor na primeira venda). É indubitável em tais casos a ausência da extrafiscalidade.

(130) ULHOA CANTO, *Algumas Considerações sobre a Imunidade*, in *Rev. Dir. Adm.* 52/34.

(131) *Rev. Dir. Ad.* 63/382.

115 — Entre os casos de imunidade estabelecidos pelo Estatuto Magno Nacional, a extrafiscalidade participa, em nosso entender, apenas das regras contidas nos artigos 31, n.º V, "b" (confere imunidade aos templos, bens e serviços dos partidos políticos, às instituições de educação e assistência que apliquem renda, integralmente, no país, aos seus fins), no que tange às instituições de educação e assistência, e no artigo 29 (confere imunidade do imposto territorial rural sobre sítios de área não excedente a vinte hectares, quando os cultive, só ou com sua família, o proprietário — redação dada pela Emenda Constitucional n.º 5). Concedendo imunidade às instituições de educação e assistência, a Carta Magna, a par da proteção às mesmas, provoca estímulo à criação de tais empresas. Por outro lado, quanto ao imposto rural, parece-nos existir, ao lado da proteção ao pequeno agricultor, objetivo de incentivar a cultura de minifúndios. É forçoso reconhecer, entretanto, num como noutro caso, a presença tênue da extrafiscalidade.

116 — Nas leis de isenção (132), ao contrário do que ocorre com a imunidade, o fenômeno da extrafiscalidade despenda com maior freqüência, tanto que GIANNINI (133), tratando das isenções objetivas, comenta: "Porém a maior parte das isenções se estabelecem com o fim de subtrair a carga fiscal e, portanto, de facilitar o desenvolvimento de uma certa atividade econômica que em um determinado momento se julga conveniente favorecer em defesa do interesse geral".

Exemplos característicos são os das isenções municipais criadas com fim de estimular a instalação de indústrias, a produção de artesanatos, de manufaturas, etc. É, aliás, freqüente e bastante conhecida, tanto entre nós, como no estrangeiro, essa forma intervencionista de estímulo à economia e à produção. "Quando não se sonhava falar em Política Fiscal de Desenvolvimento", preleciona BALEIRO (134), "já os governos a praticavam largamente sob a forma de isenções a indústrias novas ou subsidiadas à exportação, garantia de juros e empréendimentos ferro-

(132) A Constituição do México, artigo 28, dispõe que não haverá monopólios de nenhuma classe nem isenções de imposto (Cf. FONROUGE, ob. cit., vol. I, n.º 155, pág. 283), o que exclui, naquele país, a aplicação da extrafiscalidade por meio de isenção.

(133) ob. cit., n.º 50, pág. 157.

(134) Cinco Aulas de Finanças e de Política Fiscal, pág. 93.

viários, etc. Na legislação brasileira, tanto federal, quanto estadual e municipal, há copiosa coleção de textos nesse sentido. Usinas de açúcar, por exemplo, gozaram de isenção de direitos alfandegários para máquinas, peças e pertences. O Dec.-lei n.º 300 de 1938, regulou e consolidou várias dessas isenções da legislação anterior."

117 — Cumpre lembrar que, vez por outra, a lei estabelece apenas redução do débito tributário (que se pode denominar de isenção parcial), limitando-se o órgão público a estabelecer vantagem ao contribuinte, consistente tão só na diminuição do valor do tributo a pagar. Nessas "isenções parciais", também surge a extrafiscalidade.

Compulse-se a legislação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE) e deparar-se-á com modelo típico de isenções e redução tributária contendo a extrafiscalidade.

Assim, a lei n.º 4.239, de 27 de julho de 1963, em seus artigos 13 a 23, cuida do que se considera "incentivos fiscais". O artigo 13 isenta de imposto de renda e de adicionais não restituintes, pelo prazo de 10 anos, os empréendimentos industriais e agrícolas que se instalarem na área de atuação da SUDENE, até o exercício de 1968, a contar da entrada em operação de cada empréendimento. O artigo 14 dispõe que pagará, com redução de 50%, o imposto de renda e adicionais não restituintes, até o exercício de 1973, os empréendimentos industriais e agrícolas que estiverem operando na área de atuação da SUDENE, à data da publicação da lei. O artigo 17 isenta de quaisquer impostos e taxas, o aumento de capital resultante de incorporação de reservas ou de reavaliação de ativo de empresas industriais e agrícolas, localizadas na área de atuação da SUDENE, desde que realizado até um ano após a publicação da lei. O artigo 18 autoriza às pessoas jurídicas (localizadas em qualquer parte do Território Nacional), descontarem do imposto de renda e adicionais não restituintes que devam pagar, as porcentagens de 75% do valor das obrigações que adquirirem, emitidas pela SUDENE, e de 50% de inversões compreendidas em projetos agrícolas ou industriais que a SUDENE, para os fins expressos na lei, declare de interesse para o desenvolvimento do Nordeste.



Os exemplos dos incentivos fiscais da SUDENE, portanto, em que a extrafiscalidade tem presença marcante, abrangem três campos distintos: a) isenção temporária do imposto de renda aos empreendimentos que se instalarem na zona que se pretende desenvolver (Nordeste); b) as reduções temporárias de impostos de renda aos empreendimentos já existentes naquela região; c) as isenções de impostos e taxas nos aumentos de capital (com incorporação de reservas ou resultante de reavaliação de ativo) de empreendimentos localizados na região; d) o desconto de parte do imposto de renda devido por pessoas jurídicas, desde que aplicado dito desconto em inversões em empreendimentos agrícolas ou industriais situados na zona do Nordeste.

118 — Além das leis de isenção (leis desjuridicizantes, na terminologia de A. A. BECKER), outras leis, constitutivas da maior parte das leis financeiras, criam aos contribuintes, uma vez verificado o fato gerador nela discriminado, um ônus de valor econômico que o Estado visa a receber. Este, no entanto, mais uma vez repetimos, pode ser estabelecido, não para obter renda, mas para estimular ação ou omissão. É criado formalmente, na lei, um ônus, o qual se transforma em ônus material, se ocorrer a incidência, mas que o Estado, embora o criasse e se beneficie dele, em se verificando a incidência, não tinha objetivo de recebê-lo.

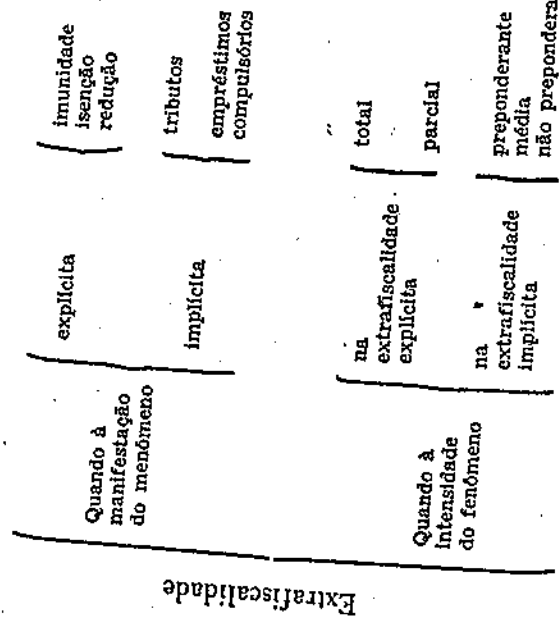
Exemplo disso encontramos na Lei estadual paulista 5.994, de 30/12/1960, conhecida como da Reforma Agrária, em cujo artigo 20 foi estabelecido que o imposto territorial rural (hoje de alçada dos municípios) seria devido em dobro quando o imóvel de mais de 1 hectare não tivesse pelo menos 70% de sua área aproveitados de acordo com as características da região e quando o imóvel fosse objeto de exploração agropecuária, sob a forma de arrendamento, em extensão superior a 50% de sua área total.

119 — Há, conseqüentemente, certa similitude entre o tributo estabelecido com o intuito extrafiscal e a isenção, quando considerados em seus objetivos, a par de suas diferentes formas de agir. A isenção expressamente manifesta o desejo de não obter renda do contribuinte, enquanto o tributo extrafiscal aparenta querer criar o ônus econômico ao contribuinte, quando em sua essência, implicitamente, o escopo é diverso.

120 — Paralelamente aos tributos extrafiscais, pela estreita identidade com estes, devem ser colocados os empréstimos compulsórios.

Ao contrário da doutrina clássica que via semelhança entre o crédito privado e o público, e, em consequência, negava o caráterístico de ingresso aos empréstimos públicos, os especialistas na matéria, em seus trabalhos mais recentes (135), sustentam que os empréstimos constituem fontes de recurso ao Estado. Esta moderna concepção leva a admitir a possibilidade da aplicação de empréstimos compulsórios com fins extrafiscais. Assim, por suas características muito semelhantes ao imposto, o empréstimo forçado, sem dúvida, pode constituir-se em instrumento de estímulo à ação ou omissão das pessoas.

121 — Feitas estas considerações, passamos a indicar a classificação da extrafiscalidade. Ela é apresentada inicialmente em forma esquemática no quadro abaixo. A seguir faremos sua análise:



122 — Como se depreende do esquema, elejemos como critério da classificação, dois elementos: a forma de manifestar-se o fenômeno e a intensidade dele.

(135) Veja-se DUVERGER E FONROUGE.

Muito embora procurado, não divisamos outro qualquer critério para a classificação da extrafiscalidade, que pudéssemos adotar dentro do estrito método científico.

Em diversos autores, como expusemos, encontraram-se enunciações, algumas delas com visio de classificação, era que se consideraram os alvos pretendidos pela lei. Insta, entretanto, afastar esse critério de tomar o objectivo económico como elemento de classificação, tanto pela circunstância da falta de carácter jurídico, quanto pela instabilidade do processo.

123 — Assim, inicialmente, distinguimos o fenómeno da extrafiscalidade, levando em conta a manifestação da lei financeira.

Quando a extrafiscalidade se insere em lei financeira que expressamente demonstre o intento de não arrecadar bens pecuniários, chamamo-la de *explícita*. Esse grupo abrange o fenómeno verificável nas leis de imunidade, isenção e redução. Os três elementos que caracterizam a extrafiscalidade (estímulo ao comportamento, consciência do estímulo e não visar à arrecadação de bens) se manifestam, nesses casos, e de modo mais evidente o relativo à não arrecadação de bens, que, por sinal, constituiu o elemento definidor da imunidade, isenção e redução.

124 — Por outro lado, quando a extrafiscalidade se encontra em tributo ou empréstimo compulsório, denominamo-la *implícita*. Aqui, o elemento fiscal, ou seja, a exação, encobre o extrafiscal. Como todos os tributos e os empréstimos forçados exprimem uma obrigação pecuniária para o caso de verificar-se o facto gerador previsto na norma, as leis que os criam, aparentemente, só têm aquêle objectivo. Contudo, há ocasiões em que, a par daquela mira, o tributo ou empréstimo relega para segundo plano a parte fiscal e passa a funcionar como instrumento de estímulo ao comportamento das pessoas. Então, a extrafiscalidade manifesta-se de maneira implícita, escondida sob o manto da fiscalidade.

125 — O outro aspecto que distingue a extrafiscalidade é o da intensidade do fenómeno.

A intensidade pode ser examinada na extrafiscalidade explícita e implícita.

Quantitativamente, a extrafiscalidade explícita será, conforme o caso, *total* ou *parcial*. Total, quando a imunidade, isenção ou redução visam só a servir de pressão ao comportamento. Exemplos frisantes desta espécie de extrafiscalidade são as aludidas isenções e reduções de legislação da SUDENE (v. n.º 118). É fácil entrever que a dispensa de tributos feita por disposição expressa da Lei 4.239/63 quer criar condições para o estímulo de inversões no Nordeste. Por outro lado, diz-se parcial quando, além de estimular ações ou omissões, exista na lei da imunidade, isenção ou redução, outros escopos, tais como o económico, o político, etc.

126 — Quanto à importância da presença do fenómeno na extrafiscalidade implícita, distinguimos três graus: *preponderante, média e não preponderante*.

Inexistindo extrafiscalidade integral nos tributos e nos empréstimos compulsórios extrafiscaes (v. n.º 92), a intensidade do fenómeno deve ser averiguada pela preponderância. É claro que colocada a questão no âmbito de graus, a classificação por nós adotada não almeja atingir precisão (pois os graus poderiam ser infinitos), mas convém ressaltar que a extrafiscalidade varia em intensidade, desde a ténue até a destacada participação no tributo e empréstimo compulsório extrafiscaes. Nestas figuras financeiras, portanto, haverá hipótese em que o fenómeno extrafiscal será o principal; noutras em que o fiscal sobrepujará o extrafiscal, e noutras, enfim, em que haverá equivalência de ambos.