

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE DIREITO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO - MESTRADO**

**DIENYFFER BRUM DE MORAES**

**TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL NO DIREITO BRASILEIRO: APLICAÇÕES  
EFETIVAS E PERSPECTIVAS DE OTIMIZAÇÃO**

**PORTO ALEGRE**

**2011**

**DIENYFFER BRUM DE MORAES**

**TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL NO DIREITO BRASILEIRO: APLICAÇÕES  
EFETIVAS E PERSPECTIVAS DE OTIMIZAÇÃO**

Dissertação apresentada como requisito final  
para obtenção do grau de Mestre em Direito  
no Programa de Pós-Graduação em Direito  
da Pontifícia Universidade Católica do Rio  
Grande do Sul – PUCRS.

**ORIENTADOR: PROF. DR. PAULO CALIENDO**

**PORTO ALEGRE**

**2011**

### Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

M827t Moraes, Dienyffer Brum de  
Tributação extrafiscal no direito brasileiro: aplicações efetivas e perspectivas de otimização / Dienyffer Brum de Moraes. – Porto Alegre, 2011.  
189 f.

Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUC/RS, 2011.  
Orientador: Prof. Dr. Paulo Caliendo

1. Direito tributário. 2. Tributação. 3. Extrafiscalidade. 4. Justiça Social. 5. Desenvolvimento Econômico. 6. Tributação Ambiental. 7. Política Fiscal. I. Título.

CDU 34:336.2

#### **Bibliotecária Responsável**

Magda De Conto  
CRB 10/1462

## RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo examinar a amplitude e os potenciais de utilização da extrafiscalidade no Direito Tributário Brasileiro. O aspecto financeiro do Estado Social e Democrático de Direito impõe uma perspectiva voltada ao financiamento dos direitos fundamentais e à busca do equilíbrio entre a justiça social e a liberdade econômica. A tributação é interpretada sob uma perspectiva abrangente, pois, para além de propiciar o financiamento básico do aparato estatal, funciona como instrumento intervenção nos domínios econômico e social, seja fornecendo os meios materiais para que o próprio Estado ou terceiros realizem políticas públicas, seja orientando diretamente as escolhas dos cidadãos em prol do bem comum. Dentre as funções que o tributo pode assumir nesse contexto, adquire relevo a extrafiscalidade, que visa efetivar, concreta e imediatamente, as finalidades estatais nos diversos setores da sociedade, a partir do pressuposto econômico fundamental de que as pessoas respondem a incentivos. O complexo mecanismo indutor em que se consubstancia a extrafiscalidade exige a adequada seleção de elementos potencialmente causadores de alteração comportamental, tornando a realidade econômica verdadeiro suporte para medidas tributárias. Trata-se, assim, de fenômeno intersistêmico, que deve ser visto como uma ponte entre a ordem econômica e a ordem social. Por outro lado, o uso extrafiscal dos tributos, ainda que legitimado pelo objetivo de realização de políticas públicas concretizadoras de direitos fundamentais não pode ser manipulado de forma a subverter os direitos fundamentais – ao invés de concretizá-los – ou extrapolar as balizas impostas pela própria ordem constitucional que a autoriza. Por isso, seus principais limites devem ser extraídos dos princípios constitucionais informadores das ordens tributária, econômica, política e social. Dentro dessas balizas, a função extrafiscal dos tributos é largamente aplicada no ordenamento jurídico nacional, visando, de um lado, à regulação e ao desenvolvimento econômico e, de outro, à redistribuição de renda e à justiça social. Há, porém, outras possibilidades de exploração da extrafiscalidade, notoriamente no que tange às questões ambientais e à construção de um modelo tributário mais justo e progressivo, tendente a otimizar as políticas públicas vigentes.

Palavras-chave: Tributação. Extrafiscalidade. Desenvolvimento econômico. Justiça Social. Tributação ambiental. Política fiscal.

## **ABSTRACT**

The financial aspect of the social and democratic state of law imposes a perspective focused on the financing of fundamental rights and the quest for balance between social justice and economic freedom. Taxation is interpreted from a broad perspective, because, besides providing the basic funding of the state apparatus, it functions as an intervention instrument in the economic and social spheres, providing the material resources for the state itself or third parties to implement public policy, and also guiding directly the choices of citizens in the interest of the common good. Among the functions that tax can take in this context, extrafiscality acquires prominence, seeking to accomplish, practical and immediately, state purposes in the various sectors of society, from the fundamental economic assumption that people respond to incentives. The complex inducing mechanism in which consists extrafiscality requires proper selection of elements potentially disruptive behavioral change, making the economic reality a real support for taxation measures. It is, therefore, an intersystem phenomenon, which should be seen as a bridge between the economic and the social orders. On the other hand, extrafiscal use of taxes, yet legitimized by the goal of achieving public policies in furtherance of fundamental rights cannot be manipulated in order to subvert the fundamental rights - instead of achieving them - or extrapolate the beacons imposed by the own constitutional order that authorizes it. Therefore, its main limits should be extracted from the constitutional principles which inform tax, economic, political and social orders. Within these beacons, extrafiscal function of taxes is widely applied in the national legal order, in order to promote, on one hand, regulation and economic development, and, on the other side, redistribution of income and social justice. However, there are other possibilities for the exploitation of extrafiscality, notoriously regarding environmental issues and the construction of a tax system more fair and progressive, designed to optimize the current public policies.

Keywords: Taxation. Extrafiscality. Economic Development. Social Justice. Environmental tax. Fiscal policy.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	10
<b>1 O DEVER CONSTITUCIONAL DE PAGAR TRIBUTOS</b> .....	14
1.1 O PODER DE TRIBUTAR .....	15
1.2 DA FUNDAMENTALIDADE DO DEVER DE PAGAR TRIBUTOS .....	24
1.3 JUSTIÇA FISCAL .....	32
<b>1.3.1 Princípio da capacidade contributiva</b> .....	35
<b>1.3.2 Princípio da livre concorrência</b> .....	40
1.4 FUNÇÕES DOS TRIBUTOS NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO .....	48
<b>1.4.1 Fiscalidade</b> .....	48
<b>1.4.2 Extrafiscalidade</b> .....	50
<b>1.4.3 Parafiscalidade</b> .....	55
<b>2 FUNDAMENTOS DA EXTRAFISCALIDADE</b> .....	59
2.1 FUNDAMENTOS ECONÔMICOS .....	60
<b>2.1.1 Taxas pigouvianas</b> .....	66
<b>2.1.2 Teorema de Coase</b> .....	70
2.2 FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS .....	74
2.3 LIMITES À EXTRAFISCALIDADE .....	78
<b>2.3.1 Limites formais</b> .....	83
<b>2.3.2 Limites materiais</b> .....	89
<b>3 O FENÔMENO EXTRAFISCAL NO DIREITO TRIBUTÁRIO</b> .....	94
3.1 APLICAÇÕES ATUAIS DA EXTRAFISCALIDADE .....	95
<b>3.1.1 Tributação e regulação do comércio exterior</b> .....	95
<b>3.1.2 Tributação e regulação da política industrial</b> .....	100
<b>3.1.3 Tributação e regulação do consumo</b> .....	110
<b>3.1.4 Tributação e regulação da política macroeconômica</b> .....	114
<b>3.1.5 Tributação e regulação da propriedade imóvel</b> .....	118

<b>3.1.6 Imunidades tributárias e justiça social</b> .....	124
<b>3.2 REFLEXÕES SOBRE OUTRAS POTENCIALIDADES DA EXTRAFISCALIDADE</b> .....	129
<b>3.2.1 Sustentabilidade ambiental</b> .....	130
<b>3.2.2 Redução de desigualdades sociais via restrição à regressividade tributária</b> .....	148
<b>CONCLUSÃO</b> .....	161
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	169

## INTRODUÇÃO

A tributação não constitui um fim em si mesma; é, antes, um meio de realização das atividades-fim do Estado. Não pode ser vista nem como um mero poder para o Estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, mas como contribuição indispensável a uma sociedade organizada.

A reflexão subjacente a tal perspectiva, que deve nortear o modelo de Estado Democrático de Direito, ganha relevo na realidade nacional contemporânea. Ao tempo em que se multiplicam críticas ao sistema tributário e à ineficiência da Administração na prestação de serviços públicos, exige-se, de outro lado, firmeza na condução das políticas econômica e fiscal e imunidade aos efeitos nocivos de sucessivas crises econômicas internacionais.

Não há dúvidas de que, no cenário atual, o tributo não é instrumento a ser utilizado de forma aleatória. Seus fundamentos de legitimidade são a busca de valores constitucionais, a concretização de direitos fundamentais e a implementação de políticas públicas tendentes ao bem comum.

Não é por outra razão que, quanto maior a carga tributária, maior é a exigência do cidadão de retorno de sua contribuição em bens públicos e justiça. Tal reciprocidade, aliás, é a base do sistema de cooperação social que se instala em sociedades democráticas organizadas.

Nesse contexto, dentre as funções que desempenham os tributos no Estado Democrático de Direito, a extrafiscalidade é a que melhor pode ser explorada em prol da garantia de direitos fundamentais e da concretização dos demais objetivos constitucionais. Através dela, a imposição tributária busca objetivos alheios à mera arrecadação, sendo intencionalmente moldada para orientar os cidadãos a agir, direta e imediatamente, em favor da realização de determinado bem público. A

realidade econômica, base sobre a qual recai a tributação, passa a constituir suporte para medidas extrafiscais dirigidas ao alcance de objetivos sociais.

Dessa forma, a extrafiscalidade propicia a integração dos subsistemas constitucionais na modulação da política tributária, constituindo-se, assim, em fenômeno intersistêmico de extrema relevância e de alta complexidade, já que sua exploração não dispensa intensa análise dos efeitos econômicos, políticos e sociais decorrentes.

Diversos tributos instituídos no sistema jurídico brasileiro apresentam algum viés extrafiscal e buscam estimular ou inibir comportamentos tidos por positivos ou negativos pelo Estado, respectivamente, de acordo com os princípios e objetivos fundamentais.

Tal contexto impõe verificar se a manipulação da carga e das hipóteses de incidência tributária para fins diversos da arrecadação está sendo adequadamente formulada dentro dos limites constitucionais, e se tem, efetivamente, contribuído para o estímulo ou inibição de comportamentos, otimizando a implementação de políticas públicas.

Mais do que isso, é imprescindível analisar se há outros segmentos em que a exploração do mecanismo pode reverter em prol da sociedade, pois a maximização do bem-estar, em todas as searas, é objetivo permanente do Estado Democrático de Direito.

Transparece, pois, a relevância econômica, social e jurídica de se identificar a amplitude do fenômeno extrafiscal, a partir da análise das possibilidades de aplicação e limites definidos pela ordem constitucional, problemática com a qual se ocupa esta pesquisa.

Para tal desiderato, o presente trabalho contextualiza, inicialmente, o papel da tributação nas sociedades democráticas contemporâneas, a partir de uma evolução do significado do poder de tributar nos modelos de Estado liberal, de bem-estar social e democrático de direito. Posiciona, a seguir, o dever de pagar tributos como dever fundamental, balizado pelo ideal de justiça fiscal e integrado por funções aptas a atingir os objetivos constitucionais: a fiscalidade, a parafiscalidade e a extrafiscalidade.

Posteriormente, examinam-se os fundamentos de legitimação da extrafiscalidade. Sob a perspectiva econômica, são analisadas as interações entre a tributação e a economia a partir da teoria das taxas pigouvianas e do Teorema de

Coase. Do ponto de vista jurídico, investiga-se o papel do Estado Democrático de Direito e como a organização constitucional dá suporte à utilização de medidas extrafiscais. A partir dessas premissas, apresentam-se alguns limites à utilização da função extrafiscal, fundados nos princípios constitucionais que permeiam os diversos subsistemas passíveis de afetação.

Analisa-se, ainda, os contornos atuais do fenômeno extrafiscal no ordenamento jurídico nacional. São detalhadas as medidas usualmente empregadas em relação ao comércio exterior, como forma de proteção do mercado interno e incentivo às exportações. Do mesmo modo, abordam-se as medidas de política industrial e de fomento do desenvolvimento, assim como as ações de intervenção no domínio econômico através da tributação como forma de correção ou ajuste de comportamentos. Também são referidas as medidas extrafiscais atinentes à propriedade imóvel, calcadas, sobretudo, no princípio da função social da propriedade, e aquelas expressas através das imunidades tributárias.

Finalmente, sustenta-se a possibilidade de aproveitamento da extrafiscalidade para outros objetivos. A busca de um meio ambiente equilibrado e a construção de um sistema tributário mais justo e igualitário estão dentre as metas passíveis de alcance por meio da tributação.

A investigação empreendida é de natureza exploratória, uma vez que visa aproximar-se do instituto e buscar potenciais esclarecimentos às controvérsias hoje emergentes, considerando que respostas definitivas são incompatíveis com a concepção aberta hoje predominante na ciência.

No que tange à abordagem, adota-se o método dedutivo, que permite o encadeamento do raciocínio a partir da análise geral do sistema jurídico e dos valores que o inspiram para a compreensão da extrafiscalidade em seus diversos aspectos.

Os métodos de procedimento histórico-comparativo e funcionalista são aplicados, respectivamente, para a compreensão da evolução do instituto e para a avaliação da correção de seu aproveitamento no âmbito da política tributária nacional.

Quanto à técnica de interpretação jurídica, adota-se, em especial, a interpretação sistemática, de forma a verificar a integração do fenômeno extrafiscal no ordenamento jurídico e a conformidade de suas aplicações concretas com os

princípios constitucionais e objetivos fundamentais que devem pautar a atuação estatal.

Dessa forma, a pesquisa visa, de um lado, contribuir para a compreensão da função extrafiscal que assume a tributação no Estado Democrático de Direito e da capacidade de integração e promoção dos objetivos constitucionais a partir do mecanismo fiscal; de outro, atentar para a necessidade de cautela e adequação na exploração da extrafiscalidade, que deve ser realizada de forma consciente e a partir de estudos intersistêmicos, capazes de mensurar os efeitos positivos e negativos gerados por qualquer medida nesse sentido.

## CONCLUSÃO

A complexidade das relações sociais e econômicas que se estabelecem na contemporaneidade, marcada por novas perspectivas de integração regional e pelo crescimento das demandas coletivas, põe em relevo a necessidade de o Estado dispor de mecanismos eficientes de ajuste e alinhamento da realidade aos objetivos fundamentais da sociedade.

A tributação, especialmente através da extrafiscalidade, constitui-se em instrumento fundamental nesse contexto, diante da facilidade com que transita entre os diversos subsistemas constitucionais e da vinculação que estabelece entre Estado e sociedade.

De fato, o Estado não constitui um fim em si mesmo, existindo para propiciar aos cidadãos as condições necessárias à fruição de direitos fundamentais, em ambiente de paz e prosperidade. A tributação dá sustentação financeira ao Estado, para que atue em conformidade com o interesse geral de concretização da justiça pública sobre a qual se assenta a sociedade.

Tanto assim que, no Estado Liberal, a visão minimalista de Estado impunha uma tributação restrita e neutra, sem potencial de modificação social ou econômica. Já no Estado de Bem Estar Social, marcado pelo reconhecimento progressivo de direitos prestacionais, a tributação é alargada e ganha um viés intervencionista.

A falência desse sistema, porém, fortalece a transição para o Estado Democrático de Direito que, mais do que um novo modelo, consubstancia uma síntese das fases anteriores, agregando a construção das condições necessárias para suprir as lacunas existentes e resgatar as promessas da modernidade, como a igualdade, a justiça social e a garantia dos direitos humanos fundamentais. Nele, a tributação impõe uma perspectiva voltada para o financiamento dos direitos

fundamentais e para a concretização de políticas públicas adequadas à garantia de um mínimo existencial.

Por isso, o tributo não pode ser visto nem como um mero poder para o Estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, mas, antes, como contribuição indispensável a uma sociedade organizada. Constitui expressão imediata de valores e interesses comunitários, traduzida na participação dos membros da sociedade no suporte da sua existência e conservação. Tal relevância, ademais, é o que caracteriza o dever de pagar tributos como fundamental.

De outro lado, a fundamentalidade de um dever não significa que sua imposição esteja livre de restrições. No caso da cobrança tributária, a construção de seu espaço de legitimidade passa pela harmonização do esforço geral de solidariedade com a promoção dos valores juridicamente protegidos por determinada sociedade, ou, em outros termos, pela busca de justiça fiscal.

A adequada extração do significado da justiça fiscal, conforme o contexto político, econômico e jurídico, deve partir da concretização de princípios constitucionais. Dentre eles, destacam-se os princípios da capacidade contributiva e da livre concorrência, que sintetizam os objetivos de qualquer política tributária: equidade e eficiência.

O princípio da capacidade contributiva é medida da igualdade em matéria tributária, à medida que condiciona o dever de pagar tributos às possibilidades econômicas de cada um, preservando as liberdades básicas do indivíduo e os direitos que lhe são constitucionalmente assegurados. Através dele, é possível obter equidade na distribuição do encargo tributário e reverter as desigualdades existentes entre os contribuintes em prol do benefício geral.

Já o princípio da livre concorrência está vinculado à influência exercida pela tributação no equilíbrio geral do sistema e impede que as intervenções fiscais venham a ser instrumentos discriminatórios de proteção econômica ilegítima em favor de determinados agentes. A tributação deve ser eficiente, abstendo-se de toda interferência que prejudique o mecanismo competitivo do mercado, exceto quando este resultar em desequilíbrio da própria concorrência.

Para conciliar os diversos objetivos presentes no Estado Democrático de Direito e atingir o ideal de justiça fiscal, os tributos desempenham funções específicas, não excludentes entre si, conforme a finalidade a ser atingida em determinado contexto social.

A função fiscal envolve a arrecadação de receita para o custeio do aparato estatal, sem vinculação direta a contraprestações específicas ou interferências de outros interesses no direcionamento da atividade impositiva. A função parafiscal designa a tributação voltada para o custeio de atividades que, em princípio, não constituem funções próprias do Estado e são desenvolvidas através de entidades específicas, às quais se delega capacidade tributária ativa. A função extrafiscal, por sua vez, maneja os elementos jurídicos de configuração dos tributos visando atingir objetivos alheios ao da mera arrecadação, mas representativos do interesse público.

Esta última tem especial relevo, porque viabiliza a efetivação, concreta e imediata, das necessidades coletivas e dos objetivos traçados pela Constituição através da tributação, evidenciando as políticas públicas tendentes ao bem comum e integrando os cidadãos no seu processo de implantação. Os próprios efeitos da previsão normativa indutora sobre a realidade econômica direcionam o comportamento dos cidadãos em prol das finalidades estatais, revelando-se, nesse processo, o caráter intersistêmico da extrafiscalidade.

Do ponto de vista econômico, a função extrafiscal dos tributos é eficaz porque as pessoas, em geral, reagem a incentivos, e o Estado, no caso de falhas de mercado, pode explorá-los a fim de restabelecer o equilíbrio ótimo. As principais fontes de falhas no mercado que viabilizam intervenções tributárias são as externalidades, ocorrentes quando as ações dos indivíduos têm efeitos colaterais que não são devidamente levados em conta pelo mercado.

Duas abordagens são possíveis para solver o problema das externalidades. Pela teoria das Taxas Pigouvianas, a inserção de tributos ou subsídios sobre os investimentos pode compensar o prejuízo ou o benefício gerado a terceiros, provocando a internalização da externalidade. Já o Teorema de Coase, de concepção liberal, dá preferência à barganha, afirmando que, quando não há custos de transação, a negociação privada resulta na realocação eficiente de direitos pelo próprio mercado. Ambas as abordagens são pertinentes para a avaliação dos efeitos externos das atividades produtivas e demonstram a fundamentalidade de uma análise econômica de qualquer medida de regulação a ser adotada pelo Estado.

Do ponto de vista constitucional, a extrafiscalidade encontra legitimidade na integralidade dos valores fundamentais e das disposições prescritivas e programáticas, que exigem instrumentos aptos a promover sua concretização. A capacidade de interferência em todos os subsistemas reforça tal fundamento. Além

disso, a própria ordem econômica ampara a utilização de mecanismos extrafiscais, dado que regida por princípios tendentes à construção de um modelo de bem-estar.

Tal suporte, porém, é limitado pelos princípios constitucionais, que, além de fornecerem diretrizes aos subsistemas sociais e orientarem a elaboração e a aplicação das normas jurídicas, consubstanciam, no âmbito tributário, garantias ao contribuinte.

Sob o ponto de vista formal, os princípios da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade, ainda que, eventualmente, com atenuações, devem ser observados na elaboração e aplicação de medidas extrafiscais, por expressarem os ideais de segurança jurídica e proteção da confiança do contribuinte.

Sob o ponto de vista material, a extrafiscalidade está limitada por todo o complexo principiológico que informa os diversos subsistemas constitucionais. Destacam-se o princípio da igualdade e seus correlatos uniformidade de imposição e da capacidade contributiva. O princípio da vedação ao confisco, por sua vez, reconduz à proteção do direito da propriedade e dos princípios informadores da ordem econômica, especialmente ao da livre iniciativa e ao da livre concorrência. A necessidade de compatibilização entre os diversos subsistemas reforça, ainda, a necessidade de observância do princípio da proporcionalidade, apto a inibir e neutralizar abusos do poder público.

Eventuais conflitos entre os princípios – naturais pela complexidade das interações sociais – devem ser solvidos pela ponderação, em cada caso concreto.

No campo prático, a aplicação das medidas extrafiscais é recorrente. O comércio exterior é intensamente regulado por meio de tributos, cuja manipulação quantitativa – e de caráter imediato – pode tanto proteger a indústria nacional e o mercado interno, como estimular a exportação e o avanço tecnológico.

Já no âmbito da política industrial, a exploração da extrafiscalidade se dá, especialmente sob o aspecto negativo, já que o estímulo ao desenvolvimento produtivo depende da desoneração tributária. A concessão de incentivos fiscais, a sistemática de incidência não-cumulativa e a instituição de regimes especiais de tributação são exemplos de medidas usualmente adotadas, tanto em planos gerais de desenvolvimento, como em favor de segmentos considerados estratégicos ou naqueles em que se verifica desequilíbrio pontual. Neste último caso também são utilizadas, eventualmente, as contribuições de intervenção no domínio econômico,

que, embora impliquem incidência tributária positiva, têm o produto da arrecadação revertido em medidas de incentivo ao setor sujeito à interferência.

O consumo é outro segmento em que se verifica larga utilização de mecanismos extrafiscais, como forma de mitigar as distorções potenciais da tributação sobre o consumo ou orientar opções mais conscientes e benéficas.

Além da previsão de não-cumulatividade, que evita a incidência múltipla da tributação, o princípio da seletividade viabiliza a graduação da carga tributária de forma progressivamente inversa à essencialidade do produto, de modo a prestigiar a garantia do mínimo existencial, obstando a oneração dos gêneros de primeira necessidade e, de outro norte, intensificando a tributação de produtos supérfluos, nocivos ou contrários aos interesses coletivos.

Do ponto de vista macroeconômico, a tributação extrafiscal constitui instrumento de auxílio à regulação das políticas monetária e cambial. A manipulação do imposto sobre operações financeiras visa compatibilizar variáveis como inflação, juros, produção e desemprego e permite equilibrar os montantes de renda consumida e renda poupada, de modo a evitar que o retorno financeiro de investimentos e aplicações seja atrativo a ponto de desestimular o empreendedorismo. Além disso, é mecanismo auxiliar de formação de reservas de divisas e a taxa de câmbio, de acordo com os objetivos econômicos vigentes.

No que tange à tributação sobre a propriedade imóvel, a extrafiscalidade está vinculada à ideia de função social, que exige que o bem seja posto a serviço do fim natural a que se destina, impondo ao proprietário comportamentos positivos, direcionados ao proveito social e à concretização de políticas redistributivas e de desenvolvimento urbano e rural. Nesse contexto, a tributação progressiva pelo IPTU e pelo ITR constitui um dos principais instrumentos de desestímulo à manutenção de propriedades subutilizadas ou improdutivas. Além disso, no âmbito urbano, a possibilidade variação da carga tributária em virtude da extensão, localização e destinação do imóvel, dentre outros critérios objetivos, permite otimizar a mobilidade urbana, o uso do solo, a preservação do meio ambiente e a recuperação do patrimônio histórico-cultural, além de estimular a regularização imobiliária e a inclusão econômica e social das populações mais carentes. No que respeita à propriedade rural, a imunidade sobre pequenas glebas rurais e as isenções previstas em lei buscam concretizar justiça social, ao estimular a fixação do homem no campo,

assegurar o mínimo necessário à existência e gerar potencial de desconcentração da renda.

Ainda se destaca o caráter extrafiscal inerente às imunidades tributárias, cuja previsão constitucional obsta o exercício da competência tributária do ente político, em prol da prosperidade do país e da qualidade de vida dos cidadãos, revelando valores privilegiados pelo Estado e pela sociedade. Essa reflexão fica evidente nas normas imunizantes de impostos e contribuições sociais que beneficiam as entidades de educação e assistência social sem fins lucrativos, em que os objetivos extrafiscais são propiciar o acesso a direitos fundamentais básicos de liberdade e estimular o desenvolvimento de atividades assistenciais, geradoras de externalidades positivas, de modo a alcançar efeitos redistributivos e um maior potencial de desenvolvimento social e de exercício da cidadania.

Além desses exemplos de aplicações da extrafiscalidade atualmente verificadas no ordenamento jurídico nacional, a função tem outras potencialidades que podem ser melhor exploradas em prol do bem público.

Dentre elas está a busca de sustentabilidade ambiental, que exige a compatibilização entre o desenvolvimento econômico e proteção dos bens ecológicos, de modo a assegurar o bem-estar das presentes e futuras gerações.

Nessa seara, a tributação extrafiscal tem se destacado por alcançar diversas perspectivas de tutela do ambiente. Além de promover a internalização do custo de danos já gerados, corrigindo externalidades negativas ambientais, em observância ao princípio do poluidor-pagador, também concretiza o princípio da prevenção, evitando a ocorrência de práticas nocivas e impulsionando a inovação dos métodos de produção e a busca de tecnologias ecologicamente adequadas.

Há experiências internacionais bem-sucedidas nesse sentido, que envolvem desde a instituição de tributos diretamente vinculados a problemas ambientais até completas reformas tributárias verdes, além da implantação de um tributo ambiental de âmbito comunitário na União Europeia.

No Brasil, a utilização do mecanismo tributário para fins ambientais é ainda incipiente. Traços extrafiscais nesse sentido podem ser identificados na progressividade do IPTU e do ITR, na instituição da taxa de controle e fiscalização ambiental, na tributação diferenciada pelo IPVA conforme o combustível utilizado e na repartição de receitas do ICMS-ecológico, mas são pouco expressivos para promover uma efetiva alteração comportamental em prol do meio ambiente.

A exploração mais intensa da extrafiscalidade pode propiciar a efetiva introdução do interesse ecológico na tributação vigente, sem, no entanto, promover uma reforma generalizada no sistema. O realinhamento extrafiscal dos impostos já existentes, com maior aplicação do princípio da seletividade, instituição de sistemas de dedução de despesas relativas a metas de qualidade ambiental e favorecimento de serviços geradores de externalidades positivas, pode consubstanciar alternativa eficaz para o atingimento de propósitos ecológicos.

É possível, ainda, instituir taxas que tenham por base a fiscalização ou a prestação de serviços públicos obrigatórios relativos à utilização de recursos naturais, promover a cobrança de contribuição de melhoria com caráter ambiental e criar contribuições de intervenção no domínio econômico para desestimular atividades nocivas ou estimular práticas mediante a aplicação do produto da arrecadação no desenvolvimento de políticas de defesa ambiental em setores econômicos fragilizados.

A referência ambiental deve, assim, permear o sistema tributário, de modo que esse passe a exercer papel relevante na promoção de educação ecológica e, a partir daí, esteja apto a influenciar o processo de tomada de decisões pelos agentes econômicos, em favor da concretização do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Por fim, pode a extrafiscalidade ser aproveitada como mecanismo auxiliar de ajuste estrutural no modelo de tributação brasileiro, hoje em descompasso com a busca de desenvolvimento nacional e justiça social. A intensidade da carga tributária que recai sobre o consumo onera sobremaneira as classes sociais mais pobres, pela integral absorção da renda com a aquisição de bens e serviços, tornando o sistema tributário regressivo.

Nesse âmbito, é possível alcançar maior nível de redistribuição de renda e elevar o poder de compra das classes desfavorecidas, mediante a redução de alíquotas sobre produtos e serviços essenciais e a ampliação do espaço de aplicação obrigatória do princípio da seletividade.

Além disso, medidas como a intensificação do imposto de renda das pessoas físicas, a diversificação das bases impositivas, a regulação do imposto sobre grandes fortunas, a desoneração da folha de salários e de exações indiretas sobre o ciclo produtivo deslocam o foco do sistema tributário para a renda e o

patrimônio, propiciando um maior nível de redistribuição, sem, no entanto, implicar aumento no quantitativo total da carga.

Evitar as distorções provocadas pela regressividade implica realinhar a tributação, à luz da função extrafiscal, aos objetivos constitucionais tendentes à redução das desigualdades sociais e à justiça fiscal, o que é imperativo de um Estado Democrático de Direito.

No atual estágio de evolução social, a intensificação da exploração da extrafiscalidade é irreversível. A flexibilidade e a abrangência do mecanismo propiciam alcançar quase todas as searas passíveis de intervenção governamental. Tal amplitude, se, de um lado, vem em benefício da concretização de direitos fundamentais e da implementação de políticas públicas, de outro, exige extrema cautela na mensuração dos reflexos das medidas e da sua efetiva necessidade.

Deve o Estado, frente a qualquer desafio, buscar o meio mais adequado e menos oneroso para a consecução dos fins públicos. A disponibilidade de medidas extrafiscais não pode justificar a banalização do instituto, tampouco a inércia na busca de alternativas mais moderadas.