



**Fundação Educacional do Município de Assis
Instituto Municipal de Ensino Superior de Assis
Campus "José Santilli Sobrinho"**

GREICIANE DE OLIVEIRA LIMA

**O PAPEL E O MECANISMO DO ESTADO NA EXTRAFISCALIDADE
DOS TRIBUTOS**

**Assis/SP
2021**



Fundação Educacional do Município de Assis
Instituto Municipal de Ensino Superior de Assis
Campus "José Santilli Sobrinho"

GREICIANE DE OLIVEIRA LIMA

**O PAPEL E O MECANISMO DO ESTADO NA EXTRAFISCALIDADE
DOS TRIBUTOS**

Projeto de pesquisa apresentado ao curso de Direito do Instituto Municipal de Ensino Superior de Assis – IMESA e a Fundação Educacional do Município de Assis – FEMA, como requisito parcial à obtenção do Certificado de Conclusão.

Orientando(a): Greiciane de Oliveira Lima

Orientador(a): Ms. Fernando Antônio Soares de Sá Júnior

**Assis/SP
2021**

FICHA CATALOGRÁFICA

L732p LIMA, Greiciane de Oliveira
O papel e o mecanismo do Estado na extrafiscalidade dos tributos / Greiciane de Oliveira Lima. – Assis, 2021.

32p.

Trabalho de conclusão do curso (Direito). – Fundação Educacional do Município de Assis-FEMA

Orientador: Ms. Fernando Antônio Soares de Sá Júnior

1.Sistema tributário 2.Política-tributos 3.Normas-tributos

CDD 341.39

O PAPEL E O MECANISMO DO ESTADO NA EXTRAFISCALIDADE DOS TRIBUTOS

GREICIANE DE OLIVEIRA LIMA

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Instituto Municipal de Ensino Superior de Assis, como requisito do Curso de Graduação, avaliado pela seguinte comissão examinadora:

Orientador: Ms. Fernando Antônio Soares de Sá Júnior

Examinador: Professor Leonardo de Gênova

**Assis/SP
2021**

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho:

A Deus.

Aos meus pais e toda família.

Ao meu esposo e ao meu primogênito.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a todos os amigos, os quais não poderia numerar sob risco de cometer injustiça, por toda ajuda e apoio dispensado ao longo destes anos e desta missão. Agradeço a toda equipe do Instituto Municipal de Ensino Superior de Assis – IMESA e a Fundação Educacional do Município de Assis – FEMA, desde os Colaboradores até o Corpo Docente, Direção e Coordenação dos cursos. Por cada palavra de apoio, por um simples sorriso e pelo “bom dia!”.

Agradeço ao meu orientador pelos ensinamentos e exemplo de profissionalismo.

RESUMO

O trabalho de pesquisa apresenta de forma sucinta a implantação do Sistema Tributário Brasileiro analisando a doutrina e ordenamento jurídico. Dentre as análises consta o papel do Estado frente ao desenvolvimento de políticas públicas e tributárias que possam contribuir com o desenvolvimento social do contribuinte e de toda a sociedade. Por fim se apresenta normas tributárias extrafiscais e a intervenção do Estado com a finalidade extrafiscal como mecanismo de promover o desenvolvimento ou coibir conduta do contribuinte.

Palavras-chave: sistema tributário, política tributária, normas tributárias extrafiscais.

ABSTRACT

The research work succinctly presents the implementation of the Brazilian Tax System, analyzing the doctrine and legal system. Among the analyzes there is the role of the State in the development of public and tax policies that can contribute to the social development of the taxpayer and of society as a whole. Finally, extrafiscal tax rules and State intervention for extrafiscal purposes are presented as a mechanism to promote the development or curb the conduct of the taxpayer.

Keywords: tax system, tax policy, extrafiscal tax rules.

SUMÁRIO

Introdução	10
I- CAPÍTULO: Sistema tributário Brasileiro: Linhas mestras que conduzem a política tributária	12
1.1 Do Tributo.....	12
1.2 Do Sistema Tributário Brasileiro e Código Tributário Nacional	13
1.2.1 Do Sistema Tributário Brasileiro	15
II- CAPÍTULO: Políticas Públicas tributárias no Brasil: o papel do Estado	18
2.1 Limites constitucionais	18
2.1.2 Limites Constitucionais ao poder de tributar	19
2.2 Competências tributárias	22
2.3 Previsões de destinação dos tributos	23
III- CAPÍTULO: Normas tributárias extrafiscais: a intervenção do Estado com a finalidade extrafiscal	26
3.1. O papel do Estado na finalidade extrafiscal	26
3.2 A norma extrafiscal na Constituição Federal de 1988	28
Considerações finais	30
Referências	31

1. Introdução

O Brasil é um país de dimensões continentais. Na mesma proporção são as preocupações com o desenvolvimento social do país.

Assim como existe a variação climatológica dos extremos Norte e Sul do país, na mesma proporção as realidades sociais e econômicas se distanciam.

O Sistema Tributário Nacional além de arrecadar tributos para a manutenção do Estado tem o dever de respeitar os limites constitucionais ao poder de tributar, bem como apresentar políticas públicas e tributárias efetivas e que garantam o princípio constitucional da isonomia.

O presente trabalho pretende de forma singela apresentar um breve histórico da implantação do Sistema tributário no Brasil por meio das linhas mestras que conduziram também a constituição federal de 1988. Objetiva também apresentar o papel do Estado no desenvolvimento de políticas públicas e tributárias que garantam justiça e desenvolvimento social, assim como apresentar medidas extrafiscais que favoreçam o equilíbrio entre Estado e o desenvolvimento social do contribuinte, bem como de toda a sociedade brasileira.

Uma das principais preocupações a cerca das questões do Sistema Tributário Brasileiro consiste sem dúvida na alta carga tributária e na forma com que os tributos são cobrados dos contribuintes. Diferentemente de outros Sistemas Tributários, no Brasil, as fontes de receita do Estado provem da tributação sobre o consumo o que não ocorre de forma isonômica, visto que acaba por tributar parcela significativa da renda dos contribuintes menos abastados.

O presente trabalho está dividido em três capítulos, sendo: 1º Sistema tributário Brasileiro: Linhas mestras que conduzem a política tributária; 2º Políticas Públicas tributárias no Brasil: o papel do Estado; e, 3º Normas tributárias extrafiscais: a intervenção do Estado com a finalidade extrafiscal. Percorrendo estes capítulos, o leitor terá a oportunidade de contemplar o surgimento do Sistema Tributário Brasileiro até o apogeu da Constituição Federal de 1988, que assegurou muitos direitos aos contribuintes, bem como um “sistema limitador ao poder de tributar”, entre o sujeito ativo e sujeito passivo da relação jurídica em questão.

A metodologia utilizada para a elaboração deste trabalho consistiu na análise de doutrinas relacionadas ao tema, e também na análise do ordenamento jurídico. Dentre as obras utilizadas e cuidadosamente selecionadas, destacam-se

doutrinadores como: Alionar Baleeiro; Ives Gandra da Silva Martins; Hugo de Brito Machado e Humberto Ávila, bem como outros pesquisadores da matéria em análise. Estes autores retratam o quanto inúmeros estudiosos buscam uma forma de programar no Brasil uma política tributária que atenda aos anseios e necessidades da população e não somente utilize do tributo para benefício do sujeito ativo.

É sabido o quanto nos últimos anos o tema de Direito Tributário é dissecado, entretanto, não se obteve de forma significativa um avanço no campo das reformas legislativas quanto à matéria.

Ante o exposto, espera-se contribuir com material de pesquisa doutrinária para consultas futuras, bem como fomentar demais pesquisas a área estudada.

I- CAPÍTULO: Sistema tributário Brasileiro: Linhas mestras que conduzem a política tributária.

1.1 Do Tributo

Ante a menção do termo “tributo”, de imediato se remete às antigas civilizações e, está presente tanto nos livros de tradição moral e social, quanto nos doutrinadores do Direito.

É comum aos contribuintes, sujeitos passivos da relação jurídica tributária a expressão “ *Daí a César o que é de César*”, isto posto devido a tradição cristã onde os fariseus questionam a Cristo se era lícito o pagamento de impostos, conforme previsto no livro de Mateus 22, 15-22 vejamos:

“Então os fariseus foram reunir-se para apanhá-lo por alguma palavra. E lhe enviaram os seus discípulos, juntamente com os herodianos, para lhe dizerem: “Mestre, sabemos que és verdadeiro e que, de fato, ensinas o de Deus. Não dás preferência a ninguém, pois não considera um homem pelas aparências. Dize-nos, pois, que te parece: é lícito pagar imposto a César ou não?” Jesus, porém, percebendo a sua malícia, disse: “ “Hipócritas! Porque me pondeis à prova? Mostrai-me a moeda do imposto”. Apresentaram-lhe um denário. Disse ele: “De quem é esta imagem e a inscrição?” Responderam: “De César”. Então lhes disse: “ Dai, pois o que é de César a César, e o que é de Deus, a Deus. Ao ouvirem isso, ficaram surpresos e, deixando-o, foram-se embora. (JERUSALÉM, 2013).

Logo, os doutrinadores do Direito seguem afirmando que já é muito antigo e fiel à existência do tributo. Na projeção de um Poder político, lá está sua existência inseparável.

“O tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação. Inúmeros testemunhos, desde a Antiguidade até hoje, excluem qualquer dúvida”. (BALEIRO, 2003 p.1).

Cabe destacar que embora seja longínquo as questões tributárias e de impostos, de acordo com o jurista Dr. Ives Gandra Martins somente com a Emenda Constitucional n.º 18 de 1965 é que efetivamente o Direito Tributário ganhou consistência, embora com pontualidades preocupantes, conforme apresenta-se a seguir:

“O Direito Tributário Brasileiro principiou a ganhar consistência sistêmica a partir da Emenda Constitucional nº 18/65. Anteriormente, apesar de já se ter desenvolvido, com razoável densidade, a técnica impositiva no concernente

a alguns tributos, o certo é que faltava arcabouço capaz de harmonizar as diversas tendências, aspirações e necessidades dos diversos entes com competência para tributar. Os conflitos se sucediam, as formas tributárias eram utilizadas com imperfeições notórias, as garantias se diluíam em casuísmos surgidos da melancólica vocação da Federação brasileira em transformar os governantes em criadores de despesas úteis e inúteis a serem –apenas após sua projeção - cobertas pelas receitas fiscais. Nesta linha de raciocínio, os abusos e ilegalidades geravam choques contínuos, com soluções penosas, quando não se consagrava o arbítrio e a impunidade, pelas poucas forças dos contribuintes em enfrentar os Erários, levando suas divergências às barras dos tribunais. Os pagadores de tributos, sem fôlego ou recursos para as grandes discussões judiciais recolhiam o injusto, incentivando ainda mais o espocar de ilegalidades por parte dos governos, visto que poucos eram os que discutiam. Por outro lado, a própria lentidão da justiça dificultava aos poderes impositivos a cobrança judicial dos tributos legais em atraso ou sonegados, criando-se área de permanente e generalizada insatisfação. A tudo se acrescia o fato de que, à falta de um sistema constitucional tributário, os problemas se multiplicavam para contínuo desassossego entre fiscais e contribuintes, abrindo-se campo fértil aos ajustes entre eles, à margem do interesse nacional e de uma máquina fiscalizadora ainda não modernizada.” (MARTINS 2000,p.2).

Isto posto, é a luz do Código Tributário Nacional (CTN), que a definição de tributo é utilizada até o presente momento. Nos artigos 3º, 4º e 5º da Lei n. 5.172 de 25 de Outubro de 1966 se apresenta de forma clara a definição:

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

Art.4. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualifica-las:

- I- A denominação e demais características formais adotadas pela lei;
- II- A destinação legal do produto da sua arrecadação.

Art. 5. Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

As questões Constitucionais ao que tange a matéria deste tópico tratar-se-á em próximo momento com a finalidade de melhor textualização o objeto deste trabalho.

1.2 Do Sistema Tributário Brasileiro e Código Tributário Nacional

O doutrinador Ávila, apresenta duas correntes quanto à interpretação do Direito Tributário no Brasil, sendo que a análise de sua tese retrata o direito comparado entre o Sistema Tributário Brasileiro e o Sistema Tributário Alemão, questões que não aprofundaremos neste trabalho sob risco de dispersar o tema central, faremos menção apenas a classificação das duas correntes.

Na literatura tributária brasileira entrecruzam-se fundamentalmente duas correntes. A primeira é aquela que interpreta o Direito Tributário sob o ponto de vista lógico e semântico, sem atribuir grande valor à sua realização concreta pela jurisprudência. Tema principal dessa análise é a aplicação dos conceitos fundamentais do Direito (norma jurídica, fonte do Direito, relação jurídica, sujeito de direito, sistema jurídico) no âmbito do Direito Tributário. Essa interpretação ganha em consistência, mas nem sempre possui grande significação prática. A outra corrente doutrinária examina a jurisprudência tributária, sem investigar, exaustiva e intensamente, as decisões dos Tribunais Superiores. (ÁVILA, 2012 p.57).

As constantes pesquisas a certa do tema Tributário ocorrem em busca da justiça, sendo que o esperado é que o contribuinte faça dentro de suas possibilidades a arrecadação e que o fruto desta , seja de fato, revertido para o bem social de toda a comunidade de forma isonômica.

Os tributos constituem-se como principal fonte de custeio das atividades do Estado, sejam estas relacionadas apenas à paz e segurança ou destinadas à promoção social e organização econômica. Diante de seu caráter impositivo e necessário, sempre se discutiu na doutrina a respeito da justiça em sua arrecadação e aplicação na sociedade, diante da diversidade de instrumentos e mecanismos possíveis que possam ser utilizados pelos Estados. A justiça pode ser examinada sob dois diferentes prismas, quais sejam a justiça tributária e a tributação justa, cujo critério norteador repousa sobre os diferentes atores investidos na condução dos instrumentos e mecanismos disponíveis no sistema tributário. Enquanto o primeiro direciona-se ao exame da realização da justiça pelo Poder Judiciário no caso concreto, o segundo encarrega-se de analisar a justiça em relação à aplicação das técnicas e mecanismos de arrecadação por parte do Poder Executivo.(Godoi, 2018 p.247).

Quanto à classificação dos sistemas tributários, utilizaremos o doutrinador Machado, vejamos:

Os sistemas tributários podem ser: (a) rígidos e flexíveis; (b) racionais ou históricos.

Rígidos são os sistemas nos quais o legislador ordinário de quase nenhuma opção dispõe, visto como a Constituição estabelece o disciplinamento completo, traçando todas as normas essenciais do sistema.

Flexíveis são aqueles sistemas nos quais o legislador ordinário goza de faculdades amplas, podendo inclusive alterar a própria discriminação das rendas.

Racionais são os sistemas elaborados à luz dos princípios ditados pela ciência das finanças e tendo em vista determinados objetivos políticos.

Históricos são aqueles resultantes da instituição de tributos sem prévio planejamento. Os tributos são instituídos de forma casuística, sem qualquer preocupação com o *todo*. A rigor, não devem ser considerados *sistemas*, posto que a este conceito não correspondem. (Machado, 2017 p. 276).

Considerando a classificação adotada por Machado, temos que o Sistema Tributário Brasileiro se classifica como *Rígido*.

Tendo relembado alguns conceitos primordiais, o tópico a seguir apresenta o Sistema Tributário Brasileiro propriamente dito.

1.2.1 Do Sistema Tributário Brasileiro

A respeito do Sistema Tributário Anterior, utilizaremos uma síntese apresentada pelo jurista e tributarista Dr. Ives Gandra Martins, para entender a dinâmica cronológica do Sistema tributário anterior, sendo que uma breve menção das problemáticas da época fora mencionado no tópico inicial deste trabalho com referência do mesmo doutrinador.

Desde a década de 50 que eram preparados, no país, estudos para a conformação de um estatuto nacional do direito tributário. Rubens Gomes de Sousa, de início, redigira anteprojeto de espectro abrangente, que foi gradativamente analisado por eminentes mestres, à época, tendo o IBDF, hoje ABDF, examinado artigo por artigo do esboço legislativo elaborado pelo saudoso mestre. Gilberto de Ulhôa Canto, Tito Rezende e Carlos Rocha Guimarães exerceram essa função revisora, com especial percuciência, a tal ponto que as anotações dos três juristas foram preservadas até o presente, continuando, em face da publicação editada pelo IBDF, a serem citadas.

O trabalho dos quatro eminentes tributaristas, que se louvaram também na experiência de Amílcar de Araújo Falcão, serviu de base para ofertar o perfil da Emenda nº 18/65, assim como da Lei 5.172/66, que constitui o atual CTN. Da Emenda nº 18/65 para o CTN houve acentuado processo de depuração do projeto original, já, a essa altura, com a colaboração de Gerson Augusto da Silva e Aliomar Baleeiro, este sendo o principal artífice de sua veiculação pelo Congresso Nacional. O projeto, que surgiu da intensa discussão e elaboração legislativa, em grande parte alterou o esboço de Rubens Gomes de Sousa, inclusive destruindo o capítulo das infrações tributárias, tão meticulosamente tratado por Rubens, reduzido a dois artigos no atual texto.

A linguagem, todavia, foi revisada, visto que a genialidade de Rubens levava-o, muitas vezes, a um discurso legislativo mais prolixo e menos técnico, na busca de esclarecimentos para o maior número possível de problemas que a realidade pudesse suscitar. O Código, portanto, escoimado de muitas das imperfeições de seu período de gestação, mantendo, todavia, outras, permaneceu até hoje, com poucas alterações no livro dedicado ao sistema, e nenhuma, naquele, ofertado às normas gerais. É, portanto, o Código elemento de estabilização do Direito Tributário, posto que serve de —colchão legislativo aparador entre a Constituição e a legislação ordinária. (Martins, 2018 p.1).

Na mesma vertente segue o doutrinador Hugo de Brito Machado ao trazer a baila em sua obra os pontos que determinaram efetivamente a implantação do Sistema Tributário Nacional.

[...]No Brasil só se pode afirmar a existência, no plano constitucional, de um sistema tributário, tomada a palavra “sistema” em sentido moderno, a partir da Emenda Constitucional 18/65.

Na vigência da Constituição anterior, o sistema tributário brasileiro colocava os Estados –membros e os Municípios em plano de considerável inferioridade, sendo mesmo razoável afirmar-se que a Emenda 18 aboliu, por via indireta, a própria Federação. (Machado, 2017, p.275).

Sendo então por meio da Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966, que “Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios”, o marco para o Direito Tributário Brasileiro e que obteve parte significativa de seu texto de lei absorvido pela Constituição Federal de 1988. O que será apresentado nos próximos capítulos.

Cabe destacar e fazer menção aos artigos 1º e 2º da respectiva lei:

Art. 1º Esta Lei regula, com fundamento na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no artigo 5º, inciso XV, alínea b, da Constituição Federal as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar.

Art. 2º O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais. (BRASIL, 1966).

Ao que tange a legislação complementar, a citação abaixo apresenta de forma clara o que produziu a Emenda Constitucional nº1/69:

De rigor, apenas neste século examinou-se, em maior profundidade, o conteúdo das normas de estabilização, sendo a lei complementar típica norma dessa natureza, na medida em que nem produz, nem interpreta, nem executa, nem sanciona comportamentos ou leis, mas apenas explicita princípios harmonizadores do direito, permitindo que a legislação ordinária seja conformada no perfil explicitado. Esta é a razão pela qual, no sistema anterior, o art. 18, § 1º, da EC nº 1/69 apenas se referiu a tais funções, tendo o seguinte discurso: —Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar. As três funções consagradas permitiram a explicitação constitucional em nível de estabilização sistêmica, motivo pelo qual houve por bem o Supremo Tribunal aceitar tal conformação, afastando escola que via na dicção

legislativa duas e não três funções. Dessas eliminava a de estabelecer normas gerais, de longe a mais relevante. (Martins, 2000 p.08).

Apresentado de forma sucinta a origem do sistema tributário nacional e as linhas mestras que conduziram a atual política tributária brasileira, seguimos para a previsão legal considerando a Constituição Federal vigente de 1988.

II- CAPÍTULO: Políticas Públicas tributárias no Brasil: o papel do Estado

2.1 Limites constitucionais

Embora outras correntes doutrinárias tenham apresentado uma análise do ordenamento jurídico diferentemente do que aprendemos no primeiro ano do Curso de Direito, considerando a Teoria de Hans Kelsen - da normal hipotética – Pirâmide de Kelsen, de modo particular veremos a submissão do Direito Tributário à Constituição Federal.

Pode-se desde logo perceber que as normas constitucionais sobrepõem-se às normas em geral existentes no universo do ordenamento jurídico do Estado. [...] Desta forma, a Constituição de um Estado é sua lei maior, ou como se diz mais popularmente, “lei das leis”, no sentido de que todas as demais, ainda que dela complementares, e, sobretudo as ordinárias, a ela se subordinam, sob pena de serem feridas de morte pelo vírus da inconstitucionalidade. (FILOMENO, 2015, p. 305 e 306).

Da mesma forma, o ilustre doutrinador Aliomar de Andrade Baleeiro apresentou em uma de suas obras a importância da rigidez da Constituição para manutenção das garantias dos direitos fundamentais dos contribuintes.

Nos países de Constituição rígida e de controle jurídico das leis e atos administrativos, os princípios que a Ciência das Finanças apurou em sua compósita formação política, moral, econômica ou técnica são integrados em regras estáveis e eficazes, funcionam como limitações ao poder de tributar (BALEEIRO, 2003, p.3).

A preocupação quanto aos limites constitucionais é justificada visto que, para que o Estado desenvolva qualquer política pública ou política tributária, depende indiscutivelmente da arrecadação do contribuinte para fazê-lo:

Em tal contexto, uma das questões centrais para o desenvolvimento de qualquer ação governamental diz respeito ao seu financiamento, o que, nos estados modernos de regime capitalista, implica a existência de um sistema de tributação capaz de transferir recursos financeiros dos indivíduos que compõem a sociedade para o tesouro estatal. Talvez por esta razão o tema da tributação tenha se inserido na análise de políticas públicas apenas indiretamente, não como política objeto de estudo, mas como variável capaz de explicar outras políticas. (Menezes, 2017 p.01).

Observando a citação à cima, feita por Daniel Telles de Menezes, Mestre em políticas públicas pela Universidade Federal do ABC e na ocasião do artigo, Procurador da Fazenda Nacional em Santo André/SP, pode-se refletir que, além das

despesas que ordinariamente o Estado possui e que precisará manter com o fruto das arrecadações, ainda faz-se necessário e indispensável que promova o desenvolvimento social e a isonomia dentro das políticas públicas existentes ou então que possam vir a existir.

O Estado necessita do tributo para manter seu quadro de servidores, seus imóveis e até mesmo o subsídio de seus governantes. De modo especial, os tributos revertem-se em políticas públicas eficientes para atender a população em saúde, educação, segurança pública, entre outras necessidades. Todavia, a tributação não pode comprometer o patrimônio do contribuinte. Sendo princípio constitucional os limites que os entes federativos têm ao tributar.

2.1.2 Limites Constitucionais ao poder de tributar.

Ao que tange a soberania e suas limitações, Filomeno (2015) em seu livro Manual de teoria geral do Estado e ciência política descreve:

Nessa acepção, era efetivamente “poder absoluto e perpétuo de uma república”, ou então “poder incontestável e incontestável que o Estado tem de, no seu território, e sobre uma população, criar, executar e aplicar ordenamento jurídico, visando ao bem comum” [...] E, com efeito, embora tenha a conotação de poder incontestável e incontestável, deve a soberania sofrer limitações exatamente nos âmbitos políticos, jurídicos e social. (FILOMENO, 2015, p. 181 e p.182).

Sendo a Constituição Federal o ápice do ordenamento jurídico, temos que ela norteará toda sociedade que esteja a sua sombra, bem como as leis que dela derivarem ou que venham aplicar o que dela emana.

Assim, é conteúdo próprio da Constituição aquilo que diga respeito à forma de Estado, à de governo, aos órgãos do poder e à declaração dos direitos individuais. Tudo o mais – embora possa estar *escrito* na Constituição – é lei constitucional. Significa: o constituinte não precisaria tratar daquela matéria porque não é emanação necessária da *decisão política fundamental*. (Temer, 2017, p.20).

A Constituição Federal de 1988 favoreceu o desenvolvimento de questões tributárias que ainda restavam obscuras, embora alguns doutrinadores apresentem que ainda não fora esta, a situação ideal. Vejamos:

Com a Constituição Federal de 1988 a situação dos Estados e Municípios restou um pouco melhorada, sobretudo no que diz respeito à distribuição do produto de arrecadação dos impostos federais. Mesmo assim, o Governo Federal conseguiu do Congresso Nacional a aprovação de lei que diminuiu

a alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas e criou uma “contribuição social”, inicialmente com alíquota de oito por cento, depois elevada para dez por cento, o que prejudicou sensivelmente as diversas unidades federativas, posto que restou reduzida a arrecadação do imposto de renda, do qual participam, enquanto a União Federal arrecada exclusivamente para si a malsinada “contribuição”. (Machado, 2017 p.275).

Visto que a Constituição, dentro do ordenamento jurídico, tange os princípios e ocupa o cume do mesmo, é indispensável sua citação. A Constituição Federal de 1988, no capítulo I do Sistema Tributário Nacional; seção II **das Limitações ao Poder de tributar** apresenta no art. 150 a seguinte redação:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I- exigir ou aumentar tributo **sem lei que o estabeleça**;

II- instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

[...]

VI - instituir impostos sobre: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 75, de 15.10.2013)

No artigo 150 da CF, em “**grifo nosso**”, poderemos observar no “inciso I” o princípio da legalidade limitando o sujeito ativo de cobrar tributos sem lei anterior que o defina e estabeleça. Da mesma forma o “inciso II” visa promover o princípio da isonomia tributária entre os contribuintes. O princípio da anterioridade tributária está presente no “inciso III”, bem como a anterioridade nonagesimal.

Um destaque importante se dá ao inciso IV, visto que ele impede que o Estado com o objetivo de cobrar tributos se aposses de maneira indevida de bens dos contribuintes. Sem dúvida trata-se da garantia de um direito fundamental.

Podemos considerar que no inciso VI, alíneas “b”, “c” e “d” ao limitar que o ente públicos cobre impostos nas hipóteses apresentadas; temos a valorização do Estado a **liberdade religiosa**, a presença da democracia e representatividade das entidades, bem como o fomento da leitura, formação intelectual e cultural do cidadão. Nota-se uma preocupação do legislador em assegurar o desenvolvimento social da comunidade quando normatizou a conduta do sujeito ativo.

Por conseguinte, o Código Tributário Nacional de 25 de Outubro de 1966 que normatiza os princípios tributários anteriormente a elaboração da Constituição Cidadã, teve parte de seu conteúdo recepcionado pela Constituição de 1988 com as devidas adaptações para a época, vejamos:

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65;
II - cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda;
III - estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais;
IV - cobrar imposto sobre:
a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;
b) templos de qualquer culto;
c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (Redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 2001)
d) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.
§ 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, asseguratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.
§ 2º O disposto na alínea a do inciso IV aplica-se, exclusivamente, aos serviços próprios das pessoas jurídicas de direito público a que se refere este artigo, e inerentes aos seus objetivos.

Desta forma, percebe-se que o legislador foi construindo o Sistema tributário brasileiro, até chegarmos a atual conjuntura.

E tendo exposto, que a limitação ao poder de tributar está intrinsecamente ligado à competência tributária, o próximo tópico abordará esta temática.

2.2 Competência tributária

Faz-se necessário a menção da competência tributária por estar intimamente ligada aos limites constitucionais ao poder de tributar e não obstante para que o fruto da arrecadação mediante o fato gerador, quando da previsão legal, ser destinado à política pública ou tributária anteriormente prevista.

Segundo Führer e Führer (1998, p.35) “a competência tributária envolve não só o poder de fiscalizar e cobrar tributos, mas também o de legislar a respeito”. Não tem competência tributária o ente público desprovido de poder legislativo. Ainda segundo os mesmos autores e mesma obra “a competência tributária, em estrito sentido legal, pertence exclusivamente à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios”.

Utilizando-se da Constituição Federal de 1988 em seus artigos 153, 155 e 156 ter-se-á os impostos de cada ente tributante, conferindo-lhes competência para legislar privativamente.

No art. 153 é apresentada a competência privativa da União.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
I- importação de produtos estrangeiros;
II- exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
III- renda e proventos de qualquer natureza;
IV- produtos industrializados;
V- operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativos a títulos ou valores mobiliários;
VI- propriedade territorial rural;
VII- grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Sendo que, cabe destacar que a previsão de tributar grandes fortunas, conforme previsão legal do inciso VII até o presente momento não foi efetivamente normatizada e aplicada. A matéria causa divisão de opiniões entre os estudiosos, mas não é objeto de análise do presente trabalho, razão pela qual não aprofundaremos o tema.

O que compete aos estados e Distrito Federal é textualizado no Art. 155 da CF:

Art.155. Compete aos estados e Distrito Federal instituir impostos sobre:
I- transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

II- operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
III- propriedade de veículos automotores.

Enquanto que o artigo 156 determina a competência municipal:

Art.156. Compete aos municípios instituir impostos sobre:

I- propriedade predial e territorial urbana;

II- transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III- serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Desta forma é elucidado que nenhum ente tributante pode adentrar a esfera tributante do outro, respeitando-se a constitucionalidade. Mas embora ocorra a divisão quanto a instituição e competência para cobrar os impostos entre os entes públicos, a menor parcela da arrecadação fica de posse dos municípios. Na maior parte dos municípios, o fruto das arrecadações dos impostos municipais não é suficiente para cobrir as despesas dos Municípios, sendo que estes já comprometem em média 50% das receitas com o pagamento das folhas dos servidores e, precisam cumprir os limites constitucionais estabelecidos para saúde e educação. Tem-se um cenário contábil que não “fecha”, ficando os detentores de mandatos constantemente em busca de repasses de recursos por parte dos Governos Estadual e Federal, o que pode entre outras coisas, ocasionar corrupção e “moedas de troca” *“política”*.

2.3 Previsão de destinação dos tributos

Para atender as políticas públicas existe o mecanismo de controle mínimo de destinação das arrecadações. Da aplicação de recursos em ações e serviços públicos de saúde a Lei Complementar 141/ 2012 apresenta:

Dos Recursos Mínimos

Art. 5º A União aplicará, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde, o montante correspondente ao valor empenhado no exercício financeiro anterior, apurado nos termos desta Lei Complementar, acrescido de, no mínimo, o percentual correspondente à variação nominal do Produto Interno Bruto (PIB) ocorrida no ano anterior ao da lei orçamentária anual.
[...]

§ 2º Em caso de variação negativa do PIB, o valor de que trata o caput não poderá ser reduzido, em termos nominais, de um exercício financeiro para o outro.

[...]

Art. 6º Os Estados e o Distrito Federal aplicarão, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde, no mínimo, 12%

(doze por cento) da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 155 e dos recursos de que tratam o art. 157, a alínea "a" do

inciso I e o inciso II do caput do art. 159, todos da Constituição Federal, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios.

Parágrafo único. (VETADO).

Art. 7º Os Municípios e o Distrito Federal aplicarão anualmente em ações e serviços públicos de saúde, no mínimo, 15% (quinze por cento) da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam o art. 158 e a alínea "b" do inciso I do caput e o § 3º do art. 159, todos da Constituição Federal.

Parágrafo único. (VETADO).

Art. 8º O Distrito Federal aplicará, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde, no mínimo, 12% (doze por cento) do produto da arrecadação direta dos impostos que não possam ser segregados em base estadual e em base municipal.

Ao que se refere à destinação das arrecadações para área da educação a Constituição Federal de 1998 apresenta:

Art. 212-A. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios destinarão parte dos recursos a que se refere o caput do art. 212 desta Constituição à manutenção e ao desenvolvimento do ensino na educação básica e à remuneração condigna de seus profissionais, respeitadas as seguintes disposições: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 108, de 2020)

Regulamento

I - a distribuição dos recursos e de responsabilidades entre o Distrito Federal, os Estados e seus Municípios é assegurada mediante a instituição, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, de um Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb), de natureza contábil; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 108, de 2020)

II - os fundos referidos no inciso I do caput deste artigo serão constituídos por 20% (vinte por cento) dos recursos a que se referem os incisos I, II e III do caput do art. 155, o inciso II do caput do art. 157, os incisos II, III e IV do caput do art. 158 e as alíneas "a" e "b" do inciso I e o inciso II do caput do art. 159 desta Constituição; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 108, de 2020)

III - os recursos referidos no inciso II do caput deste artigo serão distribuídos entre cada Estado e seus Municípios, proporcionalmente ao número de alunos das diversas etapas e modalidades da educação básica presencial matriculados nas respectivas redes, nos âmbitos de atuação prioritária, conforme estabelecido nos §§ 2º e 3º do art. 211 desta Constituição, observadas as ponderações referidas na alínea "a" do inciso X do caput e no § 2º deste artigo; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 108, de 2020)

IV - a União complementarará os recursos dos fundos a que se refere o inciso II do caput deste artigo; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 108, de 2020)

Cabe destacar que tramita PEC (Proposta de Emenda a Constituição) para alterar a obrigatoriedade de investimento de 25% na área da educação, para que não seja mais exigido. Trata-se de matéria polêmica e que não é objeto de análise deste trabalho.

Desta forma é possível perceber que o legislador preocupou-se por manter o mínimo de destinação das arrecadações tributárias para manutenção de políticas públicas e tributárias, não significando que efetivamente isto esteja ocorrendo a contento.

III- CAPÍTULO: Normas tributárias extrafiscais: a intervenção do Estado com a finalidade extrafiscal.

3.1. O papel do Estado na finalidade extrafiscal

Quando o Estado tem por finalidade mais do que simplesmente arrecadar para manutenção das despesas previstas, surge o instituto da extra fiscalidade. Vejamos o conceito na doutrina:

“No Estado Democrático de Direito, que obedece o regime constitucional, que valoriza a livre iniciativa e o direito de propriedade, que adota o capitalismo como sistema econômico, **cujas regras impedem, ou limitam severamente a atividade econômica estatal, seja como proprietário dos meios de produção, seja como agente econômico**, é axiomático adotar-se a tributação como forma de obtenção de recursos para financiar a concretização dos fins estatais.” (GOUVÊA, 2006, p. 40)

Em **“grifo nosso”** o fato do Estado estar “limitado ou impedido de exercer atividade econômica, seja como proprietário dos meios de produção ou como agente econômico”, mostra que é inquestionável a utilização da tributação para financiar a concretização dos fins estatais. Não somente para tal, é importante destacar que também a extrafiscalidade se justificada quando o Estado pretende atender determinada ação social ou quando tem o objetivo de normatizar um comportamento do contribuinte. Vejamos:

Atualmente a maioria dos Estados utiliza-se do Direito Tributário para alcançar a finalidade fiscal bem como a finalidade extrafiscal, para garantir o equilíbrio econômico, tutelar o meio ambiente, reduzir as desigualdades sociais, entre outros objetivos sociais e econômicos, impondo à tributação o desempenho de um papel que vai além da mera arrecadação de receita pública. Esse papel do Estado demonstra sua atuação direta com vistas às realidades social e econômica. Pode-se então afirmar que além do sistema tributário sujeitar-se aos limites constitucionais e legais ao poder de tributar, ultrapassa as fronteiras dessas imposições, quando considera tais realidades por meio da extrafiscalidade.

Durante muito tempo, a tributação foi vista apenas como um instrumento de receita do Estado. Apesar desta missão, ser por si só, relevante, na medida em que garante os recursos financeiros para que o Poder Público bem exerça suas funções, verifica-se que atualmente com a predominância do modelo do Estado Social, não se pode abrir mão do uso dos tributos como eficazes instrumentos de política e de atuação estatais, nas mais diversas áreas, sobretudo na social e na econômica.

As necessidades públicas devem ser atendidas diretamente pelo Estado. Esta sociedade, inserida no contexto econômico-social, deve ser relacionada também com o contexto internacional, cujos reflexos podem gerar encadeamentos diretos que repercutem nesta sociedade. Dentro dessas necessidades sociais, merece destacar os ditames da Constituição Federal de 1988, que dispõe em seu art. 1º, os principais fundamentos que

motivaram a sua criação, destacando-se a cidadania, a dignidade da pessoa humana e os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa. Verifica-se que os princípios inseridos nesse dispositivo devem fundamentar toda a produção de normas no ordenamento jurídico, uma vez que os fundamentos de todo o Estado Democrático de Direito, necessariamente, precisam ser respeitados por todas as normas do ordenamento jurídico. (Ribeiro, et al, 2012).

Entretanto, nos deparamos com um entrave quanto à consideração da extrafiscalidade com uma política tributária ou como uma política pública, como veremos no trecho da obra de Menezes.

Diz-se, nesta hipótese que o tributo tem função extrafiscal que consiste em tornar onerosos determinados comportamentos dos sujeitos a fim de desencorajar sua prática. Um exemplo emblemático é a tributação elevada da produção e consumo de cigarros, que atende ao objetivo de coibir o tabagismo, ou a tributação de câmbio e importações que visam preservar o equilíbrio da moeda e o mercado interno. Tais casos, em princípio, sustentam a perspectiva até aqui defendida de que a política tributária pode ter objetivos próprios, além do financiamento das demais, que justifique a sua elevação à condição de objeto de análise da ciência política, e mais agudamente no campo das políticas públicas, com especial interesse no que concerne aos fatores que podem explicar seu modo de desenvolvimento enquanto tal. Se o poder público pode lançar mão de uma política tributária para produzir bens como saúde pública, equilíbrio monetário ou desenvolvimento industrial, como nos exemplos acima, não parece haver óbice a que se analise a forma como estes problemas são identificados, e as soluções são propostas e implementadas a partir das categorias de análise típicas das *policies*.

Contudo, observando os exemplos de extrafiscalidade acima, identificamos o segundo entrave à inclusão da política tributária no conjunto de objetos possíveis da análise de políticas públicas. Trata-se, em certa medida, do nó conceitual identificado por Secchi no que diz respeito à abrangência necessária para a caracterização de uma ação estatal como política pública (Menezes, 2017 p.121).

A adoção de medidas extrafiscais, precisa ser analisada também em momentos em que a economia encontra-se fragilizada, a fim de garantir que o patrimônio do contribuinte não seja lesado.

Diante a crise econômica atual que assumiu dimensões globais, os sistemas contemporâneos estão a exigir medidas tributárias interventivas, fundamentando uma política fiscal de desoneração em tempos de crise. Tais medidas, embora em um primeiro momento, podem representar uma diminuição da receita pública, podem demonstrar também quando há a possibilidade de restabelecer o equilíbrio orçamentário em períodos posteriores, quando da recuperação econômica. No entanto, tais iniciativas devem ser tratadas à luz da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000), considerando a renúncia da receita. (Ribeiro, et al, 2012).

É conveniente a menção de Campos no conceito mais amplo da matéria ao mesmo tempo sucinto, vejamos:

“[...] a extrafiscalidade desenvolve-se não só por intermédio da imposição tributária como também por isenções, imunidades e incentivos que procuram estimular atividades de interesse público”. (CAMPOS, 2001, p. 62)

Ante o exposto, a extrafiscalidade é um mecanismo utilizado pelo Estado que vai além de onerar condutas para disciplinar o contribuinte, bem como fomentar a economia e atividades de interesse público, poderia ser também considerada uma “política pública” por conta dos benefícios que se pode obter por meio desta outra função tributária, conforme vimos nas citações acima. Todavia, a classificação da extrafiscalidade como política pública não está pacificada entre os doutrinadores.

3.2 A norma extrafiscal na Constituição Federal de 1988

Considerando o que foi tratado no tópico 3.1, apresentar-se-á alguns pontos em que a Constituição Federal apresenta norma extrafiscal.

No artigo 218, ocorre a extrafiscalidade com o objetivo de incentivo e fomento, nas questões tecnológicas:

Art. 218. O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa, a capacitação científica e tecnológica e a inovação. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 85, de 2015)

~~§ 1º A pesquisa científica básica receberá tratamento prioritário do Estado, tendo em vista o bem público e o progresso das ciências.~~

§ 1º A pesquisa científica básica e tecnológica receberá tratamento prioritário do Estado, tendo em vista o bem público e o progresso da ciência, tecnologia e inovação. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 85, de 2015)

§ 2º A pesquisa tecnológica voltar-se-á preponderantemente para a solução dos problemas brasileiros e para o desenvolvimento do sistema produtivo nacional e regional.

~~§ 3º O Estado apoiará a formação de recursos humanos nas áreas de ciência, pesquisa e tecnologia, e concederá aos que delas se ocupem meios e condições especiais de trabalho.~~

§ 3º O Estado apoiará a formação de recursos humanos nas áreas de ciência, pesquisa, tecnologia e inovação, inclusive por meio do apoio às atividades de extensão tecnológica, e concederá aos que delas se ocupem meios e condições especiais de trabalho. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 85, de 2015)

§ 4º A lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho.

§ 5º É facultado aos Estados e ao Distrito Federal vincular parcela de sua receita orçamentária a entidades públicas de fomento ao ensino e à pesquisa científica e tecnológica.

§ 6º O Estado, na execução das atividades previstas no caput, estimulará a articulação entre entes, tanto públicos quanto privados, nas diversas esferas de governo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 85, de 2015)

§ 7º O Estado promoverá e incentivará a atuação no exterior das instituições públicas de ciência, tecnologia e inovação, com vistas à execução das atividades previstas no caput. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 85, de 2015). (BRASIL, 1988).

O mesmo ocorre no artigo 219 da CF de 1988:

Art. 219. O mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e sócio-econômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos de lei federal.

Parágrafo único. O Estado estimulará a formação e o fortalecimento da inovação nas empresas, bem como nos demais entes, públicos ou privados, a constituição e a manutenção de parques e polos tecnológicos e de demais ambientes promotores da inovação, a atuação dos inventores independentes e a criação, absorção, difusão e transferência de tecnologia. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 85, de 2015).

Art. 219-A. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão firmar instrumentos de cooperação com órgãos e entidades públicas e com entidades privadas, inclusive para o compartilhamento de recursos humanos especializados e capacidade instalada, para a execução de projetos de pesquisa, de desenvolvimento científico e tecnológico e de inovação, mediante contrapartida financeira ou não financeira assumida pelo ente beneficiário, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 85, de 2015). (Brasil, 1988).

Embora nos pareça algo novo o termo “extrafiscalidade tributária”, já estava previsto na Constituição de 1988, conforme foi apresentado sucintamente nas citações e textos de lei.

Fato é que o contribuinte além de necessitar, espera que o Estado utilize destes mecanismos que outrora fora pensado pelo legislador constituinte para melhoria e desenvolvimento social da comunidade.

Considerações Finais

Ao concluir este trabalho notamos que há tempos estudiosos visam organizar o Sistema Tributário Nacional, buscando a harmonia entre o Estado e os contribuintes. É sabido que o sujeito ativo depende indispensavelmente da contribuição do sujeito passivo para a manutenção de suas funções que por vezes são colocadas a serviço da sociedade.

A relação jurídica tributária está protegida pelos limites constitucionais ao poder de tributar e pelas competências tributárias. Mas não somente por estes artifícios, a extrafiscalidade que pode ser desconhecida pela maior parte das pessoas é também um mecanismo utilizado pelo legislador que poderá onerar ou incentivar uma conduta por parte do contribuinte. Além de o Estado ainda desempenhar papel extrafiscal na tributação, utiliza-se deste mecanismo para fomentar ou proteger a economia.

Fato é que os direitos e as garantias fundamentais do contribuinte precisam ser respeitados para que este não tenha seu patrimônio lesado. Da mesma forma, o fruto da arrecadação deverá retornar indiretamente para o sujeito passivo por meio de políticas públicas eficientes.

Durante o desenvolvimento do trabalho, percebeu-se que os conceitos e doutrinas estão mais próximos do Estado do que do contribuinte, isto ocorre pela complexidade da matéria tributária. Resta uma lacuna ante a exposição; a busca da harmonia entre a relação jurídica tributária de forma a assegurar o efetivo o desenvolvimento social do Brasil.

Além dos mecanismos que o legislador apresenta como limitadores ao poder de tributar, competência tributária e dos incentivos ao fomento de áreas de interesse público, todo o exposto parece deveras estar distante do cidadão e preso em discussões doutrinárias e bancos acadêmicos.

Ao se tratar de um Estado Social, as políticas públicas são indispensáveis para um desenvolvimento efetivo do país, entretanto parece não ocorrer um consenso para que ocorra uma política tributária que se utilize do mecanismo da extrafiscalidade para se tornar uma política pública.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, H. **Sistema constitucional tributário** — 5. ed. — São Paulo : Saraiva, 2012. 1. Direito constitucional tributário 2. Direito constitucional tributário . Brasil Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502157361/cfi/23!/4/2@100:0.00>. Acesso: 15/07/2021

BALEEIRO, A. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Florense, 2003.

BIBLIA. Português. Bíblia de Jerusalém. São Paulo: Paulus, 2002. 1ªed, 9ª reimpressão, 2013. 2169 p.

BRASIL, 1988 . **Constituição Federal** . Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 15/07/2021.

BRASIL, 2021 Código Tributário Nacional **LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172_compilado.htm. Acesso em: 15/07/2021

BRASIL, 2012. **LEI COMPLEMENTAR Nº 141 DE 13 DE JANEIRO DE 2012**. Disponível em: <https://legislacao.presidencia.gov.br/atos/?tipo=LCP&numero=141&ano=2012&ato=48dETS61kMVpWTA69>

CAMPOS, D. **Direito financeiro e orçamentário**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2001

FILOMENO, J. G. B, **Manual de teoria geral do Estado e ciência política**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015

GODOI, C. E. G. De; MLLO, E.R. **OS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS NORTE-AMERICANO E BRASILEIRO SOB A ÓTICA DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA E DA TRIBUTAÇÃO JUSTA** Revista Videre, Dourados, MS, v.10, n.19, jan./jun. 2018, p. 246-262

GOUVÊA, M. de F. **A extrafiscalidade no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 81 e seguintes.

MACHADO, H. B. **Curso de direito tributário**. 38.ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017. 560 p.

MARTINS, I. G. S. **O Sistema Tributário Brasileiro: História, perfil constitucional e proposta de reforma** , 2000. Revista Analisis Tributária, nº 150 Resumo: 1. Disponível em: http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/07/66_2f4_dcartigo_145.pdf. Acesso em: 25/10/2018.

MENEZES, D. T. de; **Política tributária como política pública. Análise do sistema tributário pela tipologia de Theodore Lowi**. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/ano-vii-numero-10-2017/10politica.pdf>. Acesso em 15/07/2021.

RIBEIRO, M. de F.; Castro, A. A. **POLÍTICAS PÚBLICAS TRIBUTÁRIAS, DESENVOLVIMENTO E CRISE ECONÔMICA**. Disponível: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=dc6a6489640ca02b>. Acesso em 15/07/2021

TEMER, M. **Elementos de direito constitucional**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. 239 p.