

## Extrafiscalidade e ações afirmativas – Diálogos entre teoria constitucional tributária e finanças públicas

Extra fiscalty and affirmative action - Dialogue between theory and tax constitutional government finances

Ana Paula de Oliveira Gomes<sup>1</sup>

### Resumo

Pode a tributação ser compreendida como “instrumento” de inclusão social do terceiro milênio? Eis a questão orientadora do presente estudo. Acredita-se que extrafiscalidade, se utilizada adequadamente, contribui para efetivação dos direitos fundamentais. Investigar-se-á o assunto a partir das relações existentes entre a teoria geral das finanças públicas e o direito tributário. Conclui-se que a utilização das ações afirmativas fiscais representa uma forma de resposta à problemática que envolve a concretização dos direitos fundamentais. Trata-se de estudo eminentemente bibliográfico e relacional. Justifica-se a pesquisa pela atualidade e transdisciplinaridade do assunto.

**Palavras-chave:** equidade tributária; inclusão social; tributos regulatórios.

---

1 (\*) Professora, Esp., do Centro de Ciências da Gestão da Universidade de Fortaleza (Unifor), mestranda em Direito Constitucional pela mesma instituição de ensino superior, advogada, servidora pública cearense concursada, Bela. em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Ceará (UFC), cum laude. E mail: anapaulace@uol.com.br

## Abstract

Can the tax be understood as a “tool” of social inclusion of the third millennium? That is the guiding question of this study. It is believed that extra-fiscality, if properly used, contributes to enforcement of fundamental rights. The matter will be investigated from the relationship between the general theory of public finance and tax law. We conclude that the use of affirmative tax actions represent a form of response to the problem involving the realization of fundamental rights. It is eminently bibliographic and relational study. It’s justified by current research and cross disciplinary nature of the subject.

**Keywords:** tax equity; social inclusion; regulatory taxes.

## Introdução

A pesquisa acadêmica almeja aprofundar, de modo sistemático e impessoal, o estudo de determinado assunto mediante a confrontação de dados e informações considerados relevantes. No caso em pauta, serão analisadas as relações entre extrafiscalidade e ações afirmativas. Assim sendo, eis a hipótese científica a ser testada: acredita-se que a extrafiscalidade, se utilizada adequadamente, contribui para efetivação dos direitos fundamentais.

O trabalho será dividido em três itens: o primeiro abordará as “razões” do tema, adotando como “ponto de partida” o ideal aristotélico de justiça, por embasar diretamente a equidade fiscal na perspectiva da teoria clássica das finanças públicas.

O segundo item realizará uma digressão sobre aspectos elementares dos direitos fundamentais, bem como abordará a questão das ações afirmativas fiscais como instrumento de inclusão social.

A terceira e última parte da pesquisa versará sobre a problemática da extrafiscalidade como instrumento de concretização dos direitos fundamentais. Quais formas de tributação “jogariam economicamente” nesse sentido?

A metodologia utilizada será do tipo bibliográfico-relacional, visto que serão realizadas consultas a doutrinas, artigos científicos, normas jurídicas, sítios institucionais e outras fontes ou materiais disponíveis. Como se trata de assunto atual e desafiador, almeja-se que provoque o bom debate e incentive a continuidade de pesquisas numa perspectiva transdisciplinar.

## 1 A gênese da equidade fiscal

A compreensão dos “vetores” conceituais do objeto de estudo da presente pesquisa remonta a visão Aristotélica de justiça: observância às leis (justiça geral) e ao ideal de igualdade (justiça particular). Nessa perspectiva, ocorrer injustiça quando um ser decide tomar do outro além do que lhe é devido. Eis a essência do princípio da equidade. Em clássico trabalho, Filellini discorre (1994):

A origem e aceitação desse princípio, nas sociedades democráticas, não é difícil de entender. Fluem da ideia da igualdade dos indivíduos perante a lei e da conseqüente necessidade de prevenção contra procedimentos arbitrários do poder público em relação a indivíduos particulares.

De acordo com Goyard-Fabre (2003), a democracia de hoje se relaciona imediatamente à experiência vivenciada por Atenas no que pertence à cidadania, soberania do povo, representação, sufrágio universal, regra da maioria e equidade social. Nesse contexto, depreende-se a ligação existente entre equidade fiscal (nesse momento, compreendida como justiça na tributação) e os conceitos aristotélicos de justiças distributiva e corretiva. Esta pressupõe equiparação entre dois sujeitos numa relação de coordenação. Aquela admite a intervenção de uma terceira pessoa para distribuir aos demais atores ônus e/ou bônus, o que deve ser feito de modo equânime (relação de subordinação). A tributação se insere na perspectiva da justiça distributiva.

A equidade está para a tributação, assim como a isonomia está para o fenômeno constitucional da modernidade, pelo que se extraem duas ideias basilares: equidade horizontal (pressupõe tratar os iguais de modo igual, o que equivale ao conceito de isonomia em sentido formal ou igualdade perante a lei); equidade vertical, cujo “ponto de partida” significa que os desiguais deverão ser tratados de forma desigual, respeitadas as desigualdades (isonomia material, igualdade na lei, ou igualdade por meio da lei).

Releve-se que o primado da equidade embasa a teoria da capacidade contributiva no sentido de que os contribuintes têm de arcar com cargas fiscais que impliquem igual sacrifício de bem-estar, o que, a princípio, implementa-se mediante utilização de uma alíquota marginal progressiva (em termos de tributação da variável renda).

Economicamente, entende-se por alíquota marginal o percentual que reflete o aumento da exação devido à elevação da base de incidência tributária. A compreensão da alíquota marginal evidencia se o sistema é, de fato, progressivo (ideal a ser perseguido), proporcional (neutro) ou regressivo (injusto por natureza). Do ponto de vista jurídico, destaca-se o pensamento de Becker (1998):

O princípio da igualdade confere o equilíbrio unificador à unidade atômica estatal porque cada indivíduo, situado no pólo negativo da relação constitucional do Estado, contribuirá para o feixe de deveres centrípetos (IR), na proporção de sua capacidade de agir para o Bem Comum (capacidade contributiva). Do outro lado, cada indivíduo, situado no pólo positivo da relação constitucional, receberá do feixe de direitos centrífugos (VIR) na proporção de sua necessidade de de Bem Coum (grifo original).

Por oportuno, correlacionando teoricamente igualdade com equidade, acresça-se outra teoria tributária extraída das finanças públicas: o princípio do benefício. Por esse prisma, o indivíduo há que ser tributado com base nos benefícios auferidos pelas ações governamentais. A exação que melhor expressaria essa “filosofia” seria a contribuição de melhoria: o cidadão contribui em função do benefício que perceber do setor público, tomando-se por parâmetro a confrontação entre a valorização imobiliária e o custo da obra pública. Todavia, o Poder Público, não raras vezes, alega ser difícil a operacionalização da contribuição de melhoria dada a subjetividade dos critérios utilizados para apuração da valorização imobiliária.

O certo é que tanto a aplicação do critério do benefício, como a efetivação da capacidade contributiva, devem ser fundadas nos primados da equidade e da igualdade, sob pena de a realidade “aplicar”, inexoravelmente, a teoria de Laffer: caso a tributação ultrapasse a alíquota ótima (obtida de modo empírico por tentativa e erro) o próprio governo “incentivará”: o recrudescimento da economia informal, a fuga de capitais, a redução dos investimentos, a elisão fiscal. Esta, por seu turno, desdobra-se em duas perspectivas: sonegação fiscal, o que constitui tipo penal; medidas de planejamento tributário, no sentido de o contribuinte aproveitar-se das “brechas da lei”, em razão da complexidade e das antinomias da legislação tributária.

Dada por vencida a primeira etapa da pesquisa, o item seguinte investigará a relação entre direitos fundamentais e tributação.

## 2 O “diálogo” entre direitos fundamentais e tributação

Na perspectiva clássica, os direitos fundamentais representam direitos públicos (oponíveis contra o Estado), subjetivos (titulares: pessoas físicas ou jurídicas) contidos em dispositivos constitucionais. Visam limitar o exercício do poder estatal em face das liberdades individuais. Seu caráter é supremo, constituem cláusula pétrea (núcleo essencial da Constituição) e representam uma construção jurídica do constitucionalismo revolucionário do século XVIII. Segundo Felipe Faria de Oliveira (2010):

Em 1979, Karel Vasak propôs, no Instituto Internacional de Direitos do Homem em Estrasburgo, uma forma classificatória para a evolução dos direitos fundamentais dividida em três gerações que, normalmente, não apenas acompanham, mas caracterizam, no Direito, [...] três paradigmas [...].

A primeira dimensão de direitos fundamentais decorre das revoluções burguesas dos séculos XVII e XVIII e valoriza o ideal da liberdade.<sup>2</sup> A segunda, com fulcro na igualdade, possui raízes nos movimentos sociais democratas; especialmente, na Revolução Russa. A terceira reflete as experiências do pós II Guerra Mundial, guardando suporte na teoria da fraternidade.

Numa perspectiva contemporânea, os direitos fundamentais consubstanciam normas constitucionais de natureza preponderantemente principiológica, que visam à tutela da dignidade da pessoa humana, legitimando a atuação estatal e dos particulares. Agora, qual a relação entre direitos fundamentais e tributação? Ainda citando Oliveira (2010):

[...] a efetivação dos direitos constitucionais, em especial os direitos fundamentais na esfera do Direito Tributário, abarca um plexo muito mais amplo do que meras garantias a fim de beneficiar os contribuintes de um ‘vil autoritário’ Estado. Também o Fisco – ou melhor, a sociedade nele incorporada – passa a ter garantidos alguns direitos que visam assegurar uma arrecadação que irá auxiliar na concretização dos ideais sociais (e também liberais!) presentes na gama de direitos fundamentais.

Com fulcro na teoria elementar da hermenêutica aplicada a direitos fundamentais, as técnicas interpretativas devem garanti-los, e não diminuí-

-los. Sua efetividade constitui ponto de referência sistêmico à compreensão dos distintos institutos jurídicos da pós-modernidade, entre eles as imunidades tributárias, que criam uma vedação constitucional ao poder de tributar, ou seja, instituem área de incompetência direcionada às pessoas jurídicas de direito público. Em outras palavras: “bloqueiam” o poder de legislar dos entes políticos no tocante à instituição de exações.

De acordo com Paes (2012): “Por essa característica de as normas imunizantes garantirem os direitos fundamentais sociais elencados no art. 6º da CF, é que elas são elevadas à categoria de cláusulas pétreas”. As imunidades tributárias, pois, refletem hipótese de não incidência e estão a serviço dos direitos fundamentais e arantem que a tributação não venha a minimizar o exercício dos direitos constitucionalmente estabelecidos. A título de ilustração, citem-se os exemplos das imunidades das instituições de educação e assistência social – EBAS (art. 150, VI, c, da Lei Maior brasileira em vigor). Para Regis Fernandes de Oliveira (2010):

Só se pode compreender o direito positivo de um povo, quando se atenta para o fato de que o direito não é um mero conjunto de normas conectado estaticamente. Não é um conjunto inexpressivo e arbitrário de normas. Ao contrário, plasma-se num todo uniforme e sistemático que vai informar a vida de determinada comunidade. Só tem sentido se há o destino de disciplinar a vida em sociedade e permitir que a liberdade e a vida mantenham sua expressão máxima.

Pode-se admitir o direito tributário como importante instrumento de inclusão social. Nesse sentido, inserem-se as ações afirmativas fiscais, que visam a efetivar a isonomia em sentido substancial (equidade material). A ideia remonta o século XX a partir da busca do equilíbrio das relações no Estado Democrático de Direito e através de mecanismos temporários para tentar satisfazer os direitos de grupos hipossuficientes historicamente. Para Sarlet e Figueiredo (2010):

[...] tem-se como certo que a garantia efetiva de uma existência digna abrange mais do que a garantia da mera sobrevivência física, situando-se, portanto, além do limite da pobreza absoluta. Sustenta-se, nesta perspectiva, que se uma vida sem alternativas não corresponde às exigências da dignidade humana, a vida humana não pode ser reduzida à mera existência.

Voltando à imunidade das EBAS, outro argumento defensor do tratamento diferenciado é que tais entidades “combatem o bom combate” em relação à promoção da inclusão social de grupos vulneráveis, carentes de inserção no sistema capitalista de produção, isto é, de mudanças sociais que efetivem os direitos fundamentais.

A preocupação no tocante à compatibilização do poder de instituir exações, por parte do Estado, com a temática dos direitos fundamentais, mostra-se também como uma das características da modernidade reflexiva. O exercício da política fiscal (tributação e gastos) há, pois, que se harmonizar com o custo da efetivação dos direitos fundamentais e com o ideal de *accountability* (transparência, dever de prestar contas) tanto em nível vertical (controle dos representantes pelos representados), como horizontal (controle pelos pares).

Eis a legitimação das ações públicas discricionárias. Explicando melhor: há que se promover uma aplicação consciente, inteligente e responsável dos escassos recursos públicos, levando-se sempre em pauta a juridicidade dos dispêndios governamentais (além de legais, devem ser morais). O fundamento normativo do argumento reside, no mínimo, no art. 11 da LC 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Assim sendo, a atividade financeira estatal responsável há que focalizar a implementação de ações afirmativas (discriminações positivas), para que, efetivamente, ocorra a inserção de grupos socialmente vulneráveis. Sua positivação decorre de comandos constitucionais, bem como de tratados internacionais de que o Brasil seja signatário (art. 5º, §§ 2º e 3º), a exemplo da Convenção Internacional sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência. O próximo item discorrerá sobre a problemática da extrafiscalidade como mecanismo de ação afirmativa no sentido da realização dos direitos fundamentais. Que formas de exação seriam mais adequadas para “jogar economicamente” nesse sentido?

### **3 Extrafiscalidade e concretização dos direitos fundamentais**

Passa-se agora a investigar o fenômeno da extrafiscalidade, compreendida inicialmente como forma de intervenção estatal nos mercados para os

fins de estabilização macroeconômica. Tem-se uma tributação regulatória, de acordo com Becker (1998):

A principal finalidade de muitos tributos (que continuarão a surgir em volume e variedade sempre maiores pela progressiva transfiguração dos tributos de finalismo clássico ou tradicional) não era a de um instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada. Na construção de cada tributo não mais será ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão, agora de um modo consciente e desejado; apenas haverá maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo (grifo original).

Depreende-se, do pensamento de Becker, que todo tributo interfere na economia, quer na perspectiva consideravelmente (mas não apenas) arrecadatória (fiscal), quer no intuito preponderantemente (porém, não exclusivamente) regulatório. Nessa linha de raciocínio, registre-se o pensamento de Torres (2011):

A extrafiscalidade, como forma de intervenção estatal na economia, apresenta uma dupla configuração: de um lado, a extrafiscalidade se deixa absorver pela fiscalidade, constituindo a dimensão finalista do tributo; de outro, permanece como categoria autônoma de ingressos públicos, a gerar prestações não-tributárias.

O certo é que as arrecadações derivadas (impositivas) sempre interferem nas decisões econômicas dos atores sociais. Relevante, então, compreender as distintas formas de interferência, ou seja, as funções econômicas estatais. A função alocativa, imediatamente relacionada à política fiscal do governo, requer autorização legislativa mediante aprovação de orçamentos periódicos para efetivação do provimento de bens e serviços públicos, interferindo diretamente na oferta do setor privado. A função distributiva enfatiza a questão da justiça social via implementação de programas redistributivos de renda e riqueza entre camadas sociais, a exemplo das atividades relacionadas à assistência social e ao seguro-desemprego. Intenciona a implementação dos direitos fundamentais sociais. A função estabilizadora se utiliza das variáveis econômicas para regular o mercado, tais como moeda, crédito,

taxa de juros, nível de emprego, controle da inflação, equilíbrio das contas externas, política cambial.

Nesse contexto, a tributação extrafiscal se mostra imprescindível à obtenção do equilíbrio econômico social defendido por Becker (1998). A ideia básica é verificar os aspectos qualitativos das ações públicas em face da confrontação com a realidade econômico-social. A extrafiscalidade “aborta” a ideia da neutralidade tributária do liberalismo econômico clássico, de que as exações não poderiam interferir na alocação de recursos na economia.

De acordo com o pensamento keynesiano (compatível com o de Becker), as intervenções, se estratégicas, viabilizam o processo de redistribuição de renda e riqueza entre os estratos sociais, além de possuírem o poder estabilizar a economia, evitando que esta seja “vítima de suas próprias crises”. A azienda pública neutra, pois, não favorece a justiça social (isonomia material).

O sistema tributário progressivo (paga mais, em termos relativos, os mais favorecidos) – o que pode ser reforçado pela extrafiscalidade – mais se aproxima da equidade tributária e do que se espera do Estado social e democrático brasileiro. Nesse diapasão, inserem-se as discriminações positivas tributárias: representam uma intervenção estatal que, por indução, viabilizam a dinâmica das ações afirmativas fiscais. Se constitui ponto pacífico, na literatura jurídica contemporânea, que a propriedade possui uma função social, pode-se concluir que os institutos tributários também guardam uma função social. Que espécies tributárias “jogariam economicamente” nesse sentido?

A título não exaustivo, serão evidenciados alguns fenômenos histórico-legislativos que demonstram claramente aplicação da “função social” da tributação regulatória. Inicialmente, esclareça-se que, desde a década de 1990, há registros de marcos normativos no sentido da promoção da inclusão social mediante tratamentos fiscais diferenciados. Cite-se o art. 72, IV, da Lei 8.383, de 30.dez.1991:

Art. 72. Ficam isentas do IOF as operações de financiamento para a aquisição de automóveis de passageiros de fabricação nacional de até 127 HP de potência bruta (SAE), quando adquiridos por: [...]

IV - pessoas portadoras de deficiência física, atestada pelo Departamento de Trânsito do Estado onde residirem em caráter

permanente, cujo laudo de perícia médica especifique;  
a) o tipo de defeito físico e a total incapacidade do requerente para dirigir automóveis convencionais;  
b) a habilitação do requerente para dirigir veículo com adaptações especiais, descritas no referido laudo; [...]

Nesse exato sentido, em meados da década de 1990, foi autorizada a isenção do imposto sobre produtos industrializados (IPI) para pessoas deficientes – art. 1º, IV, da Lei 8.989/1995:

Art. 1o Ficam isentos do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI os automóveis de passageiros de fabricação nacional, equipados com motor de cilindrada não superior a dois mil centímetros cúbicos, de no mínimo quatro portas inclusive a de acesso ao bagageiro, movidos a combustíveis de origem renovável ou sistema reversível de combustão, quando adquiridos por: [...]

IV – pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas, diretamente ou por intermédio de seu representante legal; (Redação dada pela Lei nº 10.690, de 16.6.2003) [...]

Por oportuno, algumas ações governamentais merecem considerações no tocante à implementação de ações afirmativas por intermédio da tributação. A Lei 11.096/2005, instituiu o “Programa Universidade para Todos” (PROUNI), sob a gestão do Ministério da Educação, destinado à concessão de bolsas de estudo integrais e/ou parciais para estudantes de cursos de graduação e sequenciais de formação específica, em instituições privadas de ensino superior, com ou sem fins lucrativos. De acordo com o mencionado diploma legal:

Art. 8o A instituição que aderir ao Prouni ficará isenta dos seguintes impostos e contribuições no período de vigência do termo de adesão: (Vide Lei nº 11.128, de 2005)

I - Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas;

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, instituída pela Lei no 7.689, de 15 de dezembro de 1988;

III - Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social, instituída pela Lei Complementar no 70, de 30 de dezembro de 1991; e

IV - Contribuição para o Programa de Integração Social, insti-

tuída pela Lei Complementar no 7, de 7 de setembro de 1970.  
§ 1o A isenção de que trata o caput deste artigo recairá sobre o lucro nas hipóteses dos incisos I e II do caput deste artigo, e sobre a receita auferida, nas hipóteses dos incisos III e IV do caput deste artigo, decorrentes da realização de atividades de ensino superior, proveniente de cursos de graduação ou cursos sequenciais de formação específica.

§ 2o A Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda disciplinará o disposto neste artigo no prazo de 30 (trinta) dias.

§ 3o A isenção de que trata este artigo será calculada na proporção da ocupação efetiva das bolsas devidas. (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

O ponto positivo da Lei 11.096/2005 foi incentivar o comprometimento dos diversos atores sociais com o ideal da inclusão social pela educação (em que pesem as críticas no sentido de a lei beneficiar o interesse imediato do capital por favorecer indistintamente entidades com ou sem fins lucrativos). De toda sorte, a norma parece coadunar-se com o prescrito pela Declaração Universal dos Direitos Humanos (1948):

A presente Declaração Universal dos Direitos Humanos como o ideal comum a ser atingido por todos os povos e todas as nações, com o objetivo de que cada indivíduo e cada órgão da sociedade, tendo sempre em mente esta Declaração, se esforce, através do ensino e da educação, por promover o respeito a esses direitos e liberdades, e, pela adoção de medidas progressivas de caráter nacional e internacional, por assegurar o seu reconhecimento e a sua observância universais e efetivos, tanto entre os povos dos próprios Estados-Membros, quanto entre os povos dos territórios sob sua jurisdição.

De acordo com Finley (1988): “Meu raciocínio pretende demonstrar [...] que há maior fonte de esperança em uma volta ao conceito clássico de governo como um esforço constante no sentido da educação do povo”. Numa perspectiva transdisciplinar, ressalta Oliveira (2010):

Antes de qualquer coisa, imperioso que se democratize a sociedade, propiciando todos os acessos aos bens da vida. Depois, que se consiga alimentar a população. Apenas com educação e um povo alimentado é que se pode pensar no restante. Não apenas um povo alfabetizado, mas preparado para o exercício da cidadania. [...]

Acresça-se, por oportuno, a temática relativa à educação na perspectiva do Pacto Internacional sobre Direitos Econômicos, Sociais e Culturais (PIDESC) – tratado internacional de que o Brasil é signatário:

Os Estados Partes no presente Pacto reconhecem o direito de toda a pessoa à educação. Concordam que a educação deve visar ao pleno desenvolvimento da personalidade humana e do sentido da sua dignidade e reforçar o respeito pelos direitos do homem e das liberdades fundamentais. [...]

Pensar a cidadania, hoje, significa compreender que os diversos sujeitos têm o direito de participar dos desafios com “paridade de armas”. A educação se insere como instrumento. É difícil compreender uma, independentemente da outra. Ambas convergem à busca do ideal de justiça ou, pelo menos, à redução das tensões sociais. Para Bauman (2007):

[...] vivir, trabajar y tratar de comprender sin certeza, y quizá sin esperanza, de que jamás habremos de alcanzar el final del camino que inspira nuestros esfuerzos. Puesto que nunca es posible saber si estamos en el sendero recto, recorrerlo pacientemente es lo más aconsejable. Es muy posible que, tarde o temprano, abandonemos el sendero al igual que antes muchos otros, y nos encaminemos por otras vías urgidos por nuestros nuevos intereses; pero nada nos garantiza que el nuevo camino pueda ser de ningún modo ‘mejor’ o ‘más final’ que el anterior. ‘Cada nueva generación debe reescribir la historia a su manera’ [...]

Numa tradução e leitura livres: viver, trabalhar e compreender sem a certeza e, talvez, sem a esperança de que (algum dia) haveremos de alcançar, ao final do caminho, o que inspira os nossos esforços, posto que não é (ou será) possível saber se estamos na trilha correta. Revisá-la, pacientemente, é o mais aconselhável. É muito possível que, cedo ou tarde, abandonemos o caminho e nos redirecionemos por outras vias, de acordo com nossos novos interesses. Contudo, nada nos garantirá que o novo caminho poderá ser melhor que o anterior. Cada nova geração deve reescrever a história a seu modo. Tentando sintetizar o pensamento de Bauman: o povo há que se assenhorar do seu destino, da sua história. Nesse processo, a educação representa uma “peça-chave”.

Mudando a perspectiva de análise, em 2009, o Decreto federal 6.872 regulamentou o plano nacional de igualdade racial (PLANAPIR), outro importante instrumento de ação afirmativa com interface tributária. Um eixo de trabalho aprovado foi referente à propositura do sistema de incentivos fiscais às entidades empresárias promotoras da igualdade racial.

Em termos de posicionamento do Supremo Tribunal Federal (STF), este já se manifestou favoravelmente às ações afirmativas fiscais como formas de efetivação do princípio da igualdade (STF, ADIn 1276/SP):

[...] Ao instituir incentivos fiscais a empresas que contratam empregados com mais de quarenta anos, a Assembléia Legislativa Paulista usou o caráter extrafiscal que pode ser conferido aos tributos, para estimular conduta por parte do contribuinte, sem violar os princípios da igualdade e da isonomia [...].

Para fechar o tema, destaquem-se as saudosas palavras de Rocha (1995): “a simples proclamação dos direitos pelas normas não tem o poder mágico de assegurar a concreta realização”. Leitura que se faz do excerto: os mandamentos do direito positivo, per si, não (re) produzem os ideais democráticos de igualdade e desenvolvimento (crescimento com justa distribuição do produto nacional). Finalmente, as ações afirmativas fiscais devem ser compreendidas como meio de aprimoramento das liberdades materiais.

## **Considerações Finais**

O presente trabalho objetivou analisar as relações entre extrafiscalidade e ações afirmativas, sendo utilizados os recursos da pesquisa bibliográfico-relacional. Com esse propósito, investigaram-se as “raízes” do tema a partir do ideal aristotélico de justiça; os aspectos elementares dos direitos fundamentais (no contexto das ações afirmativas fiscais); bem como a problemática da extrafiscalidade como instrumento de inclusão social.

Depreende-se que a equidade fiscal – estudada tanto pelas finanças públicas como pelo direito tributário – remonta Aristóteles com as ideias de justiça distributiva e corretiva. Independentemente da forma de operacionalização, qualquer exação há que se coadunar à teoria da equidade.

A exploração do referencial teórico adotado também demonstrou que as imunidades e as isenções tributárias, no contexto das ações afirmativas

fiscais, estão a serviço dos direitos fundamentais: garantem que a tributação não reduza (ou venha a reduzir) o exercício dos direitos constitucionalmente estabelecidos, o que corrobora a tese de que o direito tributário contempla relevantes “ferramentas” de inclusão social.

Assim sendo, o propósito maior de qualquer ação afirmativa fiscal deve passar pela efetivação da isonomia em sentido substancial (equidade material) mediante discriminações positivas para que, realmente, ocorra a inserção de grupos socialmente vulneráveis, o que deve representar medida temporária, sob pena de implicar o recrudescimento de uma cultura assistencialista/paternalista governamental.

Após o desenvolvimento de todo o processo metodológico que norteou o corrente estudo, a hipótese científica restou confirmada: de fato, a extrafiscalidade, se utilizada adequadamente, contribui para efetivação dos direitos fundamentais. Finalmente, almeja-se que a pesquisa seja “ponto de partida” para o desenvolvimento de novos trabalhos. Sugere-se, a título de incentivo, o aprofundamento do tema relativo ao equilíbrio econômico-social por possuir ligações com o estudo da tributação regulatória e das ações afirmativas fiscais. O Estado, cada indivíduo e o todo social devem empreender esforços para que seja atingido o ideal do bem comum. O resultado dessa ação conjunta implicará uma sinergia positiva tanto individualmente como para todo o grupo social.

## Referências

BAUMAN, Zygmunt. **La hermenéutica y las ciencias sociales**. Tradução: Víctor Magno Boyé. Buenos Aires: Nueva Visión, 2007.

BECKER, Alfredo Augusto, 1928-1986. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Lejus, 1998.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição República Federativa do Brasil**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 25. fev.2013.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar 101 de 4 de maio de 2000**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 27. fev.2013.

\_\_\_\_\_. **Decreto 6.949 de 25 de agosto de 2009**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/decreto/d6949.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6949.htm)>. Acesso em 28.fev.2013.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 6.872, de 4 de junho de 2009**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6872.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6872.htm)>. Acesso em 8.mar.2013.

\_\_\_\_\_. **Lei 11.096, de 13 de janeiro de 2005**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/lei/L11096.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/L11096.htm)>. Acesso em 9.mar.2013.

\_\_\_\_\_. **Lei 8.989 de 24 de fevereiro de 1995**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8383.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8383.htm)>. Acesso em 10.mar.2013.

\_\_\_\_\_. **Lei 8.383 de 30 de dezembro de 1991**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8383.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8383.htm)>. Acesso em 11.mar.2013.

FILELLINI, Alfredo. Economia do setor público. São Paulo: Atlas, 1994.

FINLEY, M. I. **Democracia antiga e moderna**. Tradução: Waldéa Barcellos. Rio de Janeiro: Graal, 1988.

GOYARD-FABRE, **Simone**. **Que é democracia?** São Paulo: Martins Fontes, 2003.

MAZZA, Willame Parente. IN PAES, José Eduardo Sabo org. **Terceiro setor e tributação**. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

OLIVEIRA, Felipe Faria de. **Direito tributário e direitos fundamentais**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2010.

OLIVEIRA, Regis Fernandes. **Curso de direito financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

ROCHA, José de Albuquerque. **Estudos sobre o Poder Judiciário**. São Paulo: Malheiros, 1995.

SARLET, Ingo Wolfgang; FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. **Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações.** In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (org.). **Direitos fundamentais orçamento e “reserva do possível”.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 13-50.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

< [http://portal.mj.gov.br/sedh/ct/legis\\_intern/ddh\\_bib\\_inter\\_universal.htm](http://portal.mj.gov.br/sedh/ct/legis_intern/ddh_bib_inter_universal.htm) > . Acesso em 12.mar.2013.

< <http://www.prr4.mpf.gov.br/pesquisaPauloLeivas/index.php?pagina=PI-DESC> > . Acesso em 23.mar.2013.

< <http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/773274/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-1276-sp-stf> > . Acesso em 28.mar.2013.