



UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE DIREITO
GABRIEL MARTINS ARAÚJO

FUNÇÃO EXTRAFISCAL DO TRIBUTO PARA PROTEÇÃO DA SAÚDE

Juiz de Fora
2017

GABRIEL MARTINS ARAÚJO

FUNÇÃO EXTRAFISCAL DO TRIBUTO PARA PROTEÇÃO DA SAÚDE

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração Direito Tributário, sob orientação da Professora Doutora Elizabete Rosa de Mello.

Juiz de Fora

2017

FOLHA DE APROVAÇÃO**GABRIEL MARTINS ARAÚJO****A FUNÇÃO EXTRAFISCAL DO TRIBUTO PARA PROTEÇÃO DA SAÚDE**

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração Direito Tributário submetida à Banca Examinadora composta pelos membros:

Orientador: Prof^ª. Dr^ª. Elizabete Rosa de Mello
Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF

Prof^ª. Dr^ª. Waleska Marcy Rosa
Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF

Prof. Me. Renato Chaves Ferreira
Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF

PARECER DA BANCA

() APROVADO

() REPROVADO

Juiz de Fora, 26 de junho de 2017.

RESUMO

O presente trabalho se propõe a analisar a aplicabilidade da função extrafiscal dos tributos para conferir proteção ao direito fundamental à saúde. O Estado, para alcançar esse objetivo, utiliza-se da função extrafiscal dos tributos, fornecendo incentivos ou criando obstáculos para a prática de determinadas condutas. Com o objetivo de demonstrar como ocorre a atuação estatal, será, inicialmente, abordado o direito fundamental à saúde, conforme exposto no texto constitucional. Logo após, serão apresentados aspectos conceituais e introdutórios sobre os tributos, com ênfase na função extrafiscal. Por fim, far-se-á uma análise crítica sobre os impostos que comumente são utilizados para, direta ou indiretamente, produzirem efeitos sobre a saúde. Observou-se que a extrafiscalidade dos tributos proporciona proteção ao direito à saúde, porém destaca-se a necessidade de compatibilizá-la também com a função fiscal, para que não acarrete a renúncia de receita e, conseqüente, precarização dos serviços públicos de saúde. A metodologia adotada será bibliográfica e crítico dialética. O marco teórico que norteará esta monografia será o pós-positivismo, que confere força normativa às disposições constitucionais.

Palavras-chave: Saúde. Direitos Fundamentais. Tributos. Função extrafiscal. Impostos.

ABSTRACT

This work proposes to analyse the applicability of the extrafiscal function of taxes to provide protection to the fundamental right to health. The State, to achieve this objective, is used by the extrafiscal function of the taxes, providing incentives or creating obstacles to the practice of certain ducts. With the aim of demonstrating how State actuation occurs, it will initially be addressed to the fundamental right to health is addressed, as stated in the constitutional text. Shortly thereafter, conceptual and introductory aspects will be presented on taxes, with emphasis on the extrafiscal function. Ultimately, it will be a critical analysis of taxes that are commonly used for, directly or indirectly, to produce health effects. It was noted that the extrafiscal function of taxes provides protection to the right to health, but it is highlighted the need to compatible it with the fiscal function, so that it does no pay waiver of revenue and hence precariousness of public health services. The methodology adopted will be bibliographical and dialectical critic. The theoretical milestone that will guide this monograph will be the positivism, which confers normative force on constitutional provisions.

Keywords: Health, Fundamental rights. Taxes. Extrafiscal function. Taxes.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Variação das áreas de Unidades de Conservação no Paraná.....	30
Figura 2 – Variação das áreas de Unidades de Conservação em São Paulo	30
Figura 3 – Variação das áreas de Unidades de Conservação no Mato Grosso do Sul	31
Figura 4 – Pessoas com algum tipo de plano de saúde – médico ou odontológico.....	34
Figura 5 – Tributos pagos pela indústria fumageira	38
Figura 5 – Os setores mais vulneráveis à carga fiscal	39
Figura 7 – Preço do cigarro x renda per capita.....	40

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	08
2 DIREITO FUNDAMENTAL À SAÚDE.....	10
2.1 O conceito de saúde.....	10
2.2 Os Direitos Fundamentais	11
2.2.1 As dimensões dos Direitos Fundamentais	11
2.3 O direito à saúde enquanto Direito Fundamental.....	13
3 O TRIBUTO.....	15
3.1 O conceito de tributo	15
3.2 O tributo e a receita pública.....	16
3.3 Evolução constitucional do tributo	17
3.4 Espécies tributárias	18
3.5 Funções dos tributos	19
3.5.1 A função extrafiscal do tributo	20
3.6 O poder de tributar.....	23
4 A EXTRAFISCALIDADE COMO INSTRUMENTO DE PROTEÇÃO DA SAÚDE	26
4.1 A tributação na preservação do meio ambiente natural.....	27
4.2 A tributação e a promoção do adequado aproveitamento do solo.....	31
4.3 As deduções com saúde no imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.....	33
4.4 A imunidade tributária das entidades de assistência social	36
4.5 A tributação sobre o fumo	37
4.6 Incentivos para a prática desportiva e paradesportiva.....	41
5 CONCLUSÃO.....	43
6 REFERÊNCIAS	44

1 INTRODUÇÃO

O poder de tributar, concretizado pelo Estado no exercício da sua soberania, caracteriza-se como importante instrumento destinado ao atendimento dos interesses da sociedade. Nesse sentido, os tributos constituem a principal fonte de receita estatal, possibilitando economicamente a prestação de serviços e políticas públicas. Por outro lado, sob o viés da extrafiscalidade, possibilita também a interferência estatal nos comportamentos dos agentes sociais.

A extrafiscalidade, portanto, permite a ingerência do Estado no setor econômico e no âmbito da vida privada dos indivíduos. Com essa finalidade, os tributos não são essencialmente arrecadatórios, vez que são utilizados, principalmente, para fornecer estímulos ou desestímulos ao contribuinte, para que adote ou abandone determinada conduta, concretizando outros valores e objetivos constitucionalmente relevantes.

Assim, diante da necessidade de conferir proteção e efetivação aos direitos fundamentais, e em especial ao direito fundamental à saúde, busca-se diversos instrumentos jurídicos capazes de auxiliar na consecução desse objetivo. Dessa forma, pretende-se verificar se o Estado também utiliza da função extrafiscal dos tributos, de maneira efetiva, para interferir no comportamento dos indivíduos, conduzindo à proteção e efetivação do direito fundamental à saúde. Nesses termos, buscou-se descrever e analisar criticamente as espécies tributárias, com finalidade extrafiscal, utilizadas para a proteção da saúde.

Optou-se por adotar, como marco teórico, o pós-positivismo jurídico, em razão da valorização e da força normativa conferida aos princípios e disposições consagradas na Constituição Federal (BRASIL, 1988), bem como da posição de centralidade dos direitos fundamentais nesse contexto.

Esse trabalho de conclusão de curso estrutura-se em três capítulos: o primeiro capítulo é dedicado à exposição de aspectos introdutórios sobre a saúde, permitindo compreender seu conceito, abrangência e identificação como um direito fundamental a ser tutelado. Já no segundo capítulo, aborda-se o tributo, apresentando noções essenciais sobre o tema, com enfoque na função extrafiscal, destacando a sua utilização como instrumento estatal para proteção dos direitos fundamentais. Por fim, o terceiro capítulo, integrando as informações apresentadas nos capítulos anteriores, é dedicado à análise de algumas espécies tributárias, com função extrafiscal, comumente utilizadas no âmbito de proteção da saúde.

A metodologia adotada nesta monografia será bibliográfica e crítico dialética, na medida em que não se aterá apenas a reprodução legislativa, doutrinária e jurisprudencial e, sim, uma análise crítica da possibilidade de adotar a função extrafiscal do tributo para a proteção da saúde.

2 O DIREITO FUNDAMENTAL À SAÚDE

A Constituição Federal (BRASIL, 1988) consagrou o direito à saúde como um verdadeiro direito fundamental. No presente capítulo dedicar-se-á à análise do direito à saúde no Brasil, compreendendo seu objeto de proteção, bem como os aspectos decorrentes da sua identificação como um direito fundamental.

2.1 O conceito de saúde

A Organização Mundial da Saúde (OMS), na carta de princípios divulgada em 07 de abril 1948, definiu a saúde como “[...] um estado de completo bem-estar físico, mental e social, e não consiste apenas na ausência de doença ou de enfermidade”.

Na construção desse conceito, a OMS conjugou fatores físicos, psicológicos e sociais. Sobre a complexidade desse conceito, Fernando Borges Mânica (2010, p. 13) assim dispõe: “Há, pois, um amplo espaço que vai desde a doença até o estado de saúde, o qual varia conforme o padrão genético e comportamental, aliado à condição econômica, social, ambiental e tecnológica em que determinada pessoa se encontra inserida”. Em sentido semelhante, Ricardo Augusto Dias Silva:

Não é demasiado lembrar que a saúde tem como fatores determinantes e condicionantes a alimentação, a moradia, o saneamento básico, o meio ambiente, o trabalho, a renda, a educação, o transporte, o lazer e o acesso a bens e serviços essenciais, de acordo com o estabelecido no art. 3º da Lei nº 8080/90 e que a ausência de saneamento básico, o lixo urbano, a poluição sonora e atmosférica, as doenças ocupacionais nos ambientes de trabalho e outros tantos assuntos correlatos propõe uma reflexão sobre a saúde (SILVA, 2010, p. 77).

Em razão dessa amplitude, o referido conceito sofreu críticas, principalmente por apontar um padrão de saúde inatingível e por, supostamente, legitimar interferências abusivas do Estado na vida privada, sob o pretexto de promoção da saúde (SCLIAR, 2007). Todavia, é melhor compreendê-lo como uma meta, ou seja, uma representação de estado a ser alcançado (LUNARDI, 1999).

Portanto, para fins desta monografia, adotar-se-á o conceito apresentado pela OMS, considerando a saúde em uma concepção mais ampla, com base em suas relações com diversos outros fatores, como, por exemplo, o meio ambiente, as relações sociais e os fatores físicos e psíquicos do indivíduo.

2.2 Os Direitos Fundamentais

A expressão “direitos fundamentais”, no sentido atual, surgiu por volta de 1770 na França em meio ao movimento que originou a Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão. Segundo José Afonso da Silva (2012, p.58), a expressão “direitos fundamentais”, “[...] é reservada para designar, no nível do direito positivo, aquelas prerrogativas e instituições que ele concretiza em garantias de uma convivência digna, livre e igual de todas as pessoas.” Em sentido semelhante, Ingo Wolfgang Sarlet, com base na interpretação do atual texto constitucional, define que os direitos fundamentais são:

[...] todas as posições jurídicas concernentes às pessoas (naturais ou jurídicas, consideradas na perspectiva individual ou transindividual) que, do ponto de vista do direito constitucional positivo, foram, expressa ou implicitamente, integradas à constituição e retiradas da esfera de disponibilidade dos poderes constituídos, bem como todas as posições jurídicas que, por seu conteúdo e significado, possam lhe ser equiparadas, tendo, ou não, assento na constituição formal (SARLET; MARINONI; MITIDIERO, 2014, p. 283).

Atualmente, os direitos fundamentais assumem posição de destaque no ordenamento jurídico. Paulo Gustavo Gonet Branco ressalta a sua importância na relação entre Estado e indivíduo:

Os direitos fundamentais assumem posição de definitivo realce na sociedade quando se inverte a tradicional relação entre Estado e indivíduo e se reconhece que o indivíduo tem, primeiro, direito, e, depois, deveres perante o Estado, e que os direitos que o Estado tem em relação ao indivíduo se ordenam ao objetivo de melhor cuidar das necessidades dos cidadãos (MENDES; BRANCO, 2013, p. 136).

Portanto, destaca-se o sentido e a relevância dos direitos fundamentais no ordenamento jurídico brasileiro e no atual contexto social, bem como a importância de protegê-los e efetivá-los, de maneira a garantir a satisfação dos interesses da sociedade.

2.2.1 As dimensões dos Direitos Fundamentais

Considerando o aspecto histórico do surgimento dos direitos fundamentais, é possível identificá-los e dividi-los em dimensões. Essa divisão é apenas utilizada para indicar os

diferentes momentos de surgimento dos direitos, de maneira que se deve observar a existência de um processo acumulativo de direitos ao longo da história.

Os primeiros direitos a serem positivados nas Constituições são originários das Revoluções Americana (1776) e Francesa (1879) (MENDES; BRANCO, 2013, p. 137). Produtos do pensamento liberal-burguês, são denominados de direitos de primeira dimensão. Abrangem os direitos civis e políticos: os direitos à vida, à liberdade e à propriedade. Impõem ao Estado um dever de abstenção, de não intervenção no plano individual, daí serem conhecidos como direitos de liberdade (BONAVIDES, 2012, p. 582).

Os direitos de segunda dimensão resultaram da passagem do Estado liberal para o Estado Social. A expansão das indústrias, o crescimento demográfico e os diversos problemas sociais comuns à época impuseram, ao Estado, a necessidade de adotar condutas positivas em busca da justiça social (MENDES; BRANCO, 2013, p. 137). Assim, são direitos de segunda geração: os direitos sociais, culturais e econômicos (BONAVIDES, 2012, p. 582). Objetivam garantir “[...] prestações sociais por parte do Estado, tais como prestações de assistência social, saúde, educação, trabalho etc. [...]”. (SARLET; MARINONI; MITIDIERO, 2014, p. 275).

A terceira dimensão dos direitos fundamentais destina-se, ao contrário das anteriores, “[...] à proteção de grupos humanos (povo, nação), caracterizando-se, conseqüentemente, como direitos de titularidade transindividual (coletiva ou difusa) [...]” (SARLET; MARINONI; MITIDIERO, 2014, p. 276). São exemplos de direitos de terceira dimensão: o direito à paz, ao meio ambiente, ao desenvolvimento, de propriedade sobre o patrimônio comum da humanidade e à comunicação (BONAVIDES, 2012, p. 588).

A quarta dimensão de direitos fundamentais, sustentada por Paulo Bonavides, é composta pelos seguintes direitos: direito à democracia, à informação e ao pluralismo (SARLET; MARINONI; MITIDIERO, 2014, p. 276).

Por fim, também é defensável a existência de uma quinta dimensão de direitos fundamentais, composta pelo direito à paz, que, agora, ganha novo status (FERNANDES, 2013, p. 317). Busca-se, dessa maneira, “[...] assegurar ao direito à paz um lugar de destaque e superar um tratamento incompleto e teoricamente lacunoso [...]”, (SARLET; MARINONI; MITIDIERO, 2014, p. 278).

Nesse sentido, o direito à saúde comumente é classificado como um direito de segunda dimensão, pois, em geral, demanda o oferecimento de prestações positivas pelo Estado. Todavia, poderá assumir diferentes contornos à luz do caso concreto: caso objetive a garantia tratamentos na área de saúde, por exemplo, será classificado como direito de segunda

dimensão; será, no entanto, de terceira dimensão, caso proporcione o rompimento das barreiras nacionais, de maneira que um Estado mais rico preste auxílio a outro Estado mais pobre nos assuntos relacionados à saúde; ainda poderá ser um direito de quarta dimensão, caso seja relacionado com a democracia, permitindo a gestão conjunta entre Estado e sociedade civil do Sistema Único de Saúde (SILVA, 2010, p. 47).

Percebe-se o caráter histórico dos direitos fundamentais, pois a identificação de determinado direito como um direito fundamental varia de acordo com o lugar e época. Compreende-se, portanto, como se deu a construção dos direitos fundamentais ao longo da história, resultado das alterações sociais, econômicas, políticas e jurídicas, que conduzem a um processo de densificação de direito.

2.3 O direito à saúde enquanto Direito Fundamental

A Constituição Federal (BRASIL, 1988) prevê no Capítulo II do Título II os direitos sociais. Estabelece, no art. 6º, que “são direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição”. Gilmar Ferreira Mendes (2013, p. 622) salienta que: “A Constituição de 1988 é a primeira Carta brasileira a consagrar o direito fundamental à saúde”.

A Carta Magna (BRASIL, 1988) regulamentou o direito à saúde nos artigos 196 a 200, prevendo que é dever do Estado garanti-lo a todos, por meio de políticas sociais e econômicas. Estabeleceu também que, para atendimento desse objetivo, a atividade estatal, integrada em um sistema único, deverá observar os seguintes princípios: “[...] universalidade e igualdade de acesso, integralidade de atendimento, descentralização administrativa, complementaridade da prestação privada e participação da comunidade” (MÂNICA, 2010, p. 15). Possibilitou também a prestação de serviços de saúde por entidades privadas.

Dessa forma, é possível compreender o direito à saúde, segundo Ricardo Augusto Dias da Silva (2010, p. 76-77), “[...] como o conjunto de normas jurídicas reguladoras da atividade do Poder Públicas destinadas a proteção, promoção e recuperação da saúde e a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e asseguradores desse direito”.

Ademais, no plano infraconstitucional, a Lei nº. 8.080 (BRASIL, 1990), conhecida como Lei Orgânica da Saúde, dispõe: “Art. 2º. A saúde é um direito fundamental do ser humano, devendo o Estado prover as condições indispensáveis ao seu pleno exercício”. Portanto, considera-se o direito à saúde como um autêntico direito fundamental, de maneira

que “[...] tanto o direito à prevenção de doenças quanto o direito à proteção e recuperação da saúde configuram posições jus-fundamentais qualificadas como direitos subjetivos passíveis de tutela jurisdicional”, (MÂNICA, 2010, p. 105).

Ingo Wolfgang Sarlet e Mariana Filchitner Figueiredo (2008, *on-line*) dispõem que, além de um direito fundamental, o direito à saúde é um dever fundamental:

[...] a saúde também é um direito fundamental no sistema constitucional brasileiro (artigos 6º e 196 e ss. da CF), comungando da já referida dupla fundamentalidade formal e material que justamente qualifica os direitos fundamentais como tais. Todavia, ainda que aqui se esteja a privilegiar uma abordagem pautada pela ótica dos direitos fundamentais, convém não olvidar que a saúde também constitui um dever fundamental..

O direito à saúde, assim como os direitos sociais em geral, possuiu duas dimensões: uma dimensão positiva, que permite exigir do Estado prestações positiva para realização desse direito, e uma dimensão negativa, quando cria um dever de abstenção, no sentido de privar a prática de atos que atentam contra a saúde.

Torna-se necessário buscar instrumentos capazes de promover a proteção e efetivação do direito à saúde, tornando-o capaz de promover efeitos no mundo dos fatos, para que as normas constitucionais não sejam transformadas em meras disposições vazias. Por esse motivo, destaca-se a importância dos tributos, considerados não apenas em relação à função fiscal, apta a fornecer recursos para oferecimento de prestações positivas, mas também a função extrafiscal, conforme será abordado nesta monografia.

3 O TRIBUTO

Após a identificação do direito à saúde como um direito fundamental, torna-se necessário compreender a possibilidade da utilização do tributo como instrumento de proteção e efetivação desse direito. Assim, neste Capítulo, abordar-se-á o conceito, as espécies e as funções dos tributos, destacando, mais especificamente, a função extrafiscal, bem como a compatibilização entre o poder de tributar e os direitos fundamentais. Pretende-se apontar elementos que serão essenciais para compreensão da possibilidade de utilização da função extrafiscal dos tributos para proteção da saúde.

3.1 Conceito de tributo

O tributo é definido legalmente pelo Código Tributário Nacional, Lei nº. 5.172 (BRASIL, 1966), no art. 3º, *in verbis*: “Art. 3º. 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”.

Esse dispositivo fornece uma série de características dos tributos, porém Ricardo Lobo Torres (2010, p. 374) destaca também outras características, extraídas da Constituição Federal (BRASIL, 1988), para realizar a exata distinção entre os tributos e demais categorias de ingressos públicos: é um dever fundamental; é limitado pelos direitos fundamentais; é regido pelos princípios da capacidade contributiva ou do custo-benefício; tem a finalidade de custear as despesas públicas do Estado; e origina-se do poder específico de legislar. Diante disso, o referido doutrinador assim define:

Tributo é o dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade do grupo e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado, é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição (TORRES, 2010, p. 375).

Assim, a definição apresentada por Ricardo Lobo Torres parece mais acertada, vez que reúne as características advindas da definição legal e, ao mesmo tempo, agrega outros

elementos individualizadores, tornando possível a compreensão sobre a exata delimitação desse instituto jurídico.

3.2 O tributo e a receita pública

Entende-se que a construção de um Estado tem por objetivo a satisfação das necessidades públicas, necessárias para concretização de seus objetivos fundamentais, que seriam impossíveis, ao indivíduo, realizar individualmente (RIANI, 2014, p. 13). Nesse sentido, para exercer suas funções e concretizar seus objetivos, dentre eles a promoção dos direitos fundamentais, o Estado necessita de receitas. Mais especificamente sobre relação entre direitos fundamentais e objetivos do Estado, Ricardo Augusto Dias da Silva aduz que:

[...] é razoável concluir-se que a Constituição Federal elegeu a promoção dos Direitos Fundamentais como um dos seus objetivos fundamentais, estabelecendo as políticas públicas como instrumentos para esses objetivos, com recursos definidos no orçamento ao qual as escolhas encontram-se vinculadas em razão dos limites estabelecidos para o dispêndio de recursos públicos (SILVA, 2010, p. 147).

Portanto, para a promoção dos direitos fundamentais e concretização dos outros objetivos, o Estado necessita essencialmente de receitas. As receitas públicas podem ser definidas como a entrada, no patrimônio do Estado, de dinheiro e bens (OLIVEIRA, 2011, p. 128). Entre as diversas fontes de receitas públicas, uma das principais é o tributo. Sobre o tema, Regis Fernandes de Oliveira sustenta que:

[...] existem receitas que são entradas decorrentes de relação de direito privado ou do que rotulamos de direito público disponível e receitas que ingressam por força da ação constritiva do Estado. Dentro da competência que lhe é fixada pela Constituição da República, o Estado pode e deve agir para receber seus tributos (OLIVEIRA, 2011, p. 148).

O tributo, assim, constitui espécie de receita derivada, pois é obtida através imposição do Estado sobre o patrimônio dos particulares. Em relação as receitas derivadas, Cláudio Carneiro (2012, p. 49) explica que: “[...] a receita derivada é aquela arrecadada compulsoriamente, derivando dos particulares. Nesse caso, em face do caráter coercitivo da imposição, o Estado atua através de seu poder de império [...]”. Acrescenta-se que os tributos também incidem sobre o patrimônio público, quando cobrados de outros entes da federação, com exceção da cobrança dos impostos, em razão da imunidade recíproca, consagrada no art. 150, inciso VI, alínea *a* da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Percebe-se, dessa maneira, que os tributos funcionam, principalmente, como instrumento para arrecadação de recursos. Esta é a principal função do tributo, denominada fiscal ou arrecadatória, porém não é a única, conforme será abordado a seguir.

3.3 Evolução constitucional do tributo

Com o fito de entender o atual tratamento constitucional dispensado aos tributos, torna-se necessário abordar a evolução histórica dos tributos no Brasil.

Inicialmente, com o descobrimento do Brasil, foram aplicadas, no território, leis fiscais avindas de Portugal (MELLO, 2013, p. 1).

Posteriormente, durante o período de Brasil colônia, inexistia um sistema tributário, restando, no entanto, alguns tributos esparsos, como os dízimos, quintos e direitos de importação (CARNEIRO, 2012, p. 356). Esses tributos oneravam a colônia e destinavam-se, principalmente, a manter os cofres da coroa portuguesa abastecidos (MELLO, 2013, p. 2).

Com a promulgação da Constituição Imperial de 1824, a competência para a criação de impostos foi atribuída à Câmara dos Deputados (BARROS, 2012, p. 6). A repartição de rendas era atribuição do governo central, denegando competência tributária às províncias e aos Municípios (MELLO, 2013, p. 2).

Em 1889 ocorreu a Proclamação da República, e em 1891 houve a promulgação da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, consagrando o regime federativo. A competência para criar tributos foi repartida entre a União e os Estados. Todavia, essa era concorrente, o que ensejava a bitributação, ou seja, a invasão de competência tributária, vez que União e Estados podiam instituir tributos sobre o mesmo fato gerador (CARNEIRO, 2012, p. 357). Entretanto, os Municípios ainda não foram contemplados na repartição da renda tributária, que, nesse momento, dependiam dos Estados (MELLO, 2013, p. 5).

A Constituição de 1934, por sua vez, conferiu prestígio aos Municípios, que foram dotados de autonomia política, administrativa e financeira. Também lhes foram atribuídos competência para instituir seus próprios tributos, mantendo o processo de discriminação da competência tributária (MELLO, 2013, p. 8). Outro grande avanço, instituído pela Constituição de 1934, foi referente à vedação da bitributação (CARNEIRO, 2012, p. 357).

Em relação à Constituição de 1937 destaca-se, principalmente, a utilização da função extrafiscal dos tributos, objeto desta monografia, ao favorecer os produtos fabricados no país, por meio da limitação da alíquota do imposto de importação (MELLO, 2013, p. 10).

A Constituição de 1946 implementou o Sistema Tributário Nacional, que discriminou as competências das pessoas jurídicas de direito público, originando, posteriormente, o Código Tributário Nacional (MELLO, 2013, p. 13). Estabeleceu também as limitações constitucionais ao poder de tributar (CARNEIRO, 2012, p. 357).

Já a Constituição de 1967 merece crédito por repartir detalhadamente a competência tributária dos entes federativos, em capítulo único sobre o Sistema Tributário Nacional (MELLO, 2013, p. 15).

A atual Constituição Federal de 1988 manteve as espécies tributárias e princípios anteriores. Inovou na criação de novas espécies tributárias: os empréstimos compulsórios, a contribuição de iluminação pública e as contribuições parafiscais (MELLO, 2013, p. 16). Buscou também organizar um sistema tributário integrado (CARNEIRO, 2012, p. 358).

Com efeito, após essa breve abordagem histórica, torna-se compreensível a evolução e a densidade do atual Sistema Tributário Nacional, que conserva diversas espécies tributárias, sendo necessário melhor sistematizá-las, para que seja possível alcançar uma tributação mais justa e eficiente.

3.4 Espécies tributárias

Os artigos 5º do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) e 145 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), especificam três espécies de tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Além dessas, considerando os arts. 148, 149 e 149-A da Carta Magna, é possível identificar outras espécies tributárias, quais sejam: empréstimos compulsórios, contribuições especiais e contribuição de iluminação pública, respectivamente. Com base nos dispositivos legais supracitados, opta-se pela teoria Quadripartite, defendida pelo doutrinador Ricardo Lobo Torres (2005, p. 371). Portanto, considerando a teoria Quadripartite, são espécies tributárias:

a) Impostos: Trata-se, conforme art. 16 do CTN, de uma espécie tributária, exigida por pessoa jurídica de direito público, para fins de interesse geral, daqueles sujeitos que possuem capacidade contributiva, sem o oferecimento de contraprestação estatal específica (BALEIRO, 1999, p. 197).

b) Taxas: Nos termos do art. 77 do CTN, a taxa é uma espécie tributária vinculada. A vinculação pode ocorrer em razão da utilização efetiva ou potencial de um serviço público essencial específico e divisível ou do exercício do poder de polícia.

c) Contribuições: São tributos com destinação específica. Subdividem-se em: (I) Contribuição de melhoria: é o tributo contraprestacional cobrado pelo Estado, em decorrência da valorização de imóvel, ocasionada por uma obra pública; (II) Contribuições especiais ou parafiscais: são tributos destinados a custear determinadas “atividades estatais paralelas e específicas, em regra, realizadas por outra pessoa jurídica de direito público da administração indireta. Incluem as contribuições para a seguridade social, contribuições de intervenção no domínio econômico, contribuições de interesse de categorias profissionais” (MADEIRA, 2009, p. 44); e (III) Contribuição para iluminação pública: trata-se de um tributo, incluído pela Emenda Constitucional 39/2002, instituído pelos Municípios e pelo Distrito Federal, para o financiamento do serviço de iluminação pública.

d) Empréstimo compulsório: é uma espécie tributária vinculada, instituído pela União, destinada a custear as necessidades públicas e com a promessa de restituição. Somente poderá ser instituído, conforme art. 148, incisos I e II, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), “para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência” ou “no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional”.

Essa divisão possibilita a melhor compreensão acerca do estudo dos tributos, permitindo conhecer as semelhanças e distinções entre as espécies, bem como as possíveis aplicações de cada uma.

3.5 Funções dos tributos

O tributo, conforme abordado anteriormente, constitui fonte de receita derivada, utilizado, principalmente, para abastecimento dos cofres públicos. Essa função é denominada de arrecadatória ou fiscal. Em síntese, considera-se fiscal o tributo quando sua principal função é abastecer os cofres públicos (ROCHA, 2007, p. 58).

Todavia, a função fiscal não é a única dos tributos. Também poderão ser utilizados como instrumento estatal de intervenção no mercado e na sociedade, com o fito de incentivar ou inibir determinadas condutas e comportamentos, objetivando concretizar outros valores constitucionalmente previstos, e não simplesmente arrecadar recursos (COSTA, 2009, p. 48).

Ademais, também é possível destacar uma terceira função dos tributos: a função parafiscal. Nesse caso, há “[...] delegação, pela pessoa política, por meio de lei, de sua capacidade tributária ativa, vale dizer, das aptidões de arrecadar e fiscalizar a exigência de

tributo à outra pessoa, de direito público ou privado” (COSTA, 2009, p.49). Sobre o tema, Aliomar Baleeiro (1999) dispõe que esse termo designa tributos que ora são taxas, ora são impostos, devendo ser classificadas diante do caso concreto. Em sentido contrário, Ricardo Lobo Torres (2010, p. 186) aduz que “A parafiscalidade, portanto, não se confunde com a fiscalidade, nem as prestações parafiscais se identificam com os tributos, eis que constituiria autêntica *contradictio in terminis* falar em tributos paratributarios ou em fiscalidade parafiscal [...] (TORRES, 2010, p.186)”.

Assim, constata-se que os tributos podem ser utilizados, considerando as suas funções, em diferentes momentos e com objetivos diversos. Todavia, independente da finalidade, deve-se buscar sempre a sua compatibilização com interesse público e as disposições constitucionais.

3.5.1 – A função extrafiscal dos tributos

Cumpra esclarecer, mais detalhadamente, sobre a função extrafiscal dos tributos. Normalmente, abordada principalmente a função fiscal. Todavia, a extrafiscalidade possui papel relevante, funcionando como mecanismo de intervenção na economia e na sociedade. Lise Viera da Costa Tupiassu também ressalva essa situação:

Tradicionalmente, nota-se uma suposta prevalência da busca de neutralidade na tributação, de modo que as imposições tributárias desempenhem um papel de financiadoras da atividade estatal, provendo-a dos recursos necessários ao cumprimento de seus deveres, tendo a finalidade exclusiva de abastecer os cofres públicos. Esta é a função meramente arrecadatória ou fiscal do tributo, tida, alias, como sua função primordial. Isso não significa, contudo, que seja a única (TUPIASSU, 2006, p. 118).

Além da função fiscal, os tributos podem desempenhar função extrafiscal, caracterizando-se como mecanismo de intervenção estatal. Sobre o tema, Robinson Sakiyama Barreirinhas sustenta que:

[...] não raro o tributo é utilizado como um instrumento de intervenção estatal no mercado, e não com a função arrecadatória. É o caso dos tributos aduaneiros, cuja função primordial é regular a disponibilidade e os preços dos bens no mercado interno, facilitando ou onerando suas exportações ou importações. Trata-se da função extrafiscal dos tributos (BARREIRINHAS, 2006, p. 22).

Aliomar Baleeiro, em sentido semelhante, entende que:

Quando os tributos são empregados como instrumento de intervenção ou regulação pública, a função fiscal propriamente dita, ou “puramente fiscal”, é sobrepujada pelas funções “extrafiscais”. A sua técnica é, então, adaptada ao desenvolvimento de determinada política ou diretriz (BALEEIRO, 1999, p. 560).

A extrafiscalidade, portanto, poderá ser operada de maneira positiva, estimulando as condutas desejadas pelo Estado; ou negativa, quando desestimula outras condutas indesejadas (GRECO, 2001). Essa mudança no comportamento dos contribuintes é obtida pela alteração de parâmetros observados pelos agentes econômicos, de maneira a induzir um “cálculo estratégico” sobre qual comportamento será adotado, tratando-se de uma forma de persuasão racional (SCHUARTZ, 2001). De fato, por intermédio da extrafiscalidade, o contribuinte poderá, por exemplo, “[...] optar por um agravamento da carga tributária, ou alteração da conduta socialmente indesejada” (TUPIASSU, 2006, p. 122).

Ademais, observa-se que a própria Carta Magna (BRASIL, 1988) prevê a utilização de tributos com a finalidade extrafiscal. Cita-se, como exemplos: as contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE), destinadas a estimular políticas e efeitos econômicos; a previsão para que o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) e territorial rural (ITR) sejam utilizados para garantir o cumprimento da função social da propriedade urbana e rural, respectivamente; a possibilidade de concessão de benefícios fiscais para incentivo ao desenvolvimento de determinadas regiões (PAULSEN, 2008).

Essa diferenciação na função dos tributos deverá ser utilizada, conforme determina o texto constitucional (PAULSEN, 2008, p. 22). Nesse sentido, Sophia Nóbrega Câmara Lima aduz:

Não há uma liberdade plena para a criação de funcionalidades que não estejam previstas na Constituição. A compreensão de que a função extrafiscal está delineada desde logo no texto constitucional é fundamental para afastar eventuais abusos, em que o Executivo, imaginando-se imune a quaisquer controles, estabelecesse tributos extrafiscais sob pretextos vários, mas que, em verdade, sejam de índole marcadamente arrecadatória, em evidente fraude à funcionalidade constitucionalmente prevista (LIMA, 2011).

Com a extrafiscalidade, tem-se a possibilidade de compatibilização dos tributos com a realidade contemporânea, objetivando alterações sociais em prol do bem comum (TUPIASSU, 2006). Dessa forma, Aliomar Baleeiro entende que:

Nos incentivos fiscais, na extrafiscalidade, a pessoa isenta ou favorecida demonstra aptidão maior para realizar objetivos da política econômica do país, ou mérito econômico (ou mérito científico, nas invenções, p. ex.); por isso, é premiada (BALEIRO, 1999, p. 234).

Sobre a utilização dos tributos com fins extrafiscais, O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou sobre a utilização do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e do imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR), abaixo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC.

DEFICIÊNCIA NA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. IPI. VEÍCULO UTILIZADO POR PROFISSIONAL TAXISTA. ISENÇÃO. ALIENAÇÃO EM PERÍODO INFERIOR AO ESTABELECIDO NA LEGISLAÇÃO. INCIDÊNCIA, RESSALVADA A HIPÓTESE EM QUE A TRANSFERÊNCIA DA PROPRIEDADE SE DÁ PARA O FIM DE INDENIZAÇÃO, PELA SEGURADORA, EM CASO DE SINISTRO QUE IMPLICA PERDA TOTAL DO BEM.

1. Não se conhece de Recurso Especial em relação a ofensa ao art.

535 do CPC quando a parte não aponta, de forma clara, o vício em que teria incorrido o acórdão impugnado. Aplicação, por analogia, da Súmula 284/STF.

2. Define o art. 6º da Lei 8.989/1995, em sua redação original, que perde o benefício da isenção do IPI o profissional motorista de táxi que o alienar, antes de três anos, a pessoas que não satisfaçam às condições e requisitos estabelecidos em legislação própria.

3. A suspensão do IPI, no ponto, tem finalidade extrafiscal, qual seja a de estimular os meios de transporte público - no caso, nas condições especificadas em lei, facilita-se a aquisição de veículo que é instrumento de trabalho do profissional taxista.

4. Cessa o benefício, contudo, se houver alienação antes do prazo definido na legislação tributária (originalmente, 3 anos; atualmente, 2 anos). O objetivo é coibir a celebração de negócio jurídico que, em caráter comercial ou meramente civil, atraia escopo lucrativo.

5. Na hipótese dos autos, contudo, a situação é diversa. A transferência da propriedade (no caso, sucata) decorreu do cumprimento de cláusula contratual, requisito para o recorrido receber a indenização devida pela companhia de seguro, após acidente em evento que implicou perda total do automóvel.

6. Nesse contexto, ausente a intenção de utilizar a legislação tributária para fins de enriquecimento indevido, deve ser rejeitada a pretensão recursal.

7. Recurso Especial não provido.

(REsp 1310565/PB, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/08/2012, DJe 03/09/2012) – grifo nosso.

TRIBUTÁRIO - AMBIENTAL - PROCESSO CIVIL - ITR - RESERVA LEGAL - PERCENTUAL MAIOR QUE O MÍNIMO LEGAL - ART. 16 DO CÓDIGO FLORESTAL - ATO VOLUNTÁRIO - DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - POSSIBILIDADE - PRESTAÇÃO JURISDICIONAL - SUFICIÊNCIA.

1. Não ocorre ofensa ao art. 535, II, do CPC, se o Tribunal de origem decide, fundamentadamente, as questões essenciais ao julgamento da lide.

2. O ITR possui função extrafiscal de proteção ao meio ambiente, razão pela qual a legislação pertinente prevê, no art. 10, II, a da Lei 9.393/96, a possibilidade de dedução da base de cálculo do imposto o percentual relativo à reserva legal, conceituada como a área localizada no interior de uma propriedade ou posse rural, excetuada a de preservação permanente, necessária ao uso sustentável dos recursos naturais, à conservação e reabilitação dos processos ecológicos, à conservação da biodiversidade e ao abrigo e proteção de fauna e flora nativas.

3. É possível aumentar o limite mínimo de reserva legal imposto pela legislação, por ato voluntário, após confirmação da destinação da área ao fim ambiental por órgão estadual competente e atendidos os demais requisitos legais.

4. Recurso especial não provido.

(REsp 1158999/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/08/2010, DJe 17/08/2010) – grifo nosso.

Dessa forma, percebe-se a possibilidade de utilização dos tributos, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, como instrumento de estímulo ou desestímulo de comportamentos, objetivando o atendimento de diversos fins de interesse público, com observância das disposições constitucionais.

3.6 – O Poder de tributar

O poder de tributar é definido como “[...] o poder de exigir dos membros da coletividade recursos financeiros para a manutenção do bem comum” (MESSA, 2010, p. 73). Trata-se de um reflexo da soberania, que permite ao Estado governar os indivíduos que estejam em seu território. Ana Flávia Messa (2010, p. 73) explica que “[...] o poder de exigir tributos decorre da posição do Estado de supremacia sobre todas as pessoas e bens do território nacional”. Eduardo Sabbag (2011, p.55-56) acrescenta que esse poder é “[...] lastreado no consentimento dos cidadãos, destinatários da invasão patrimonial, tendente à percepção do tributo”.

Entretanto, cumpre destacar que a relação estabelecida entre o Fisco e o contribuinte, ao contrário do que o termo possa indicar, não é uma relação de poder, mas sim uma relação jurídica, assentada, conforme exposto, na soberania estatal.

Percebe-se que o poder de tributar permite que o Estado exija dos contribuintes o pagamento dos tributos, para possibilitar, economicamente, o exercício das atividades estatais. Torna-se claro a finalidade instrumental do poder de tributar que, segundo Ana Flávia Messa (2010, p. 75) é “[...] uma atividade que o Estado realiza para poder cumprir seus objetivos governamentais voltados para a satisfação dos interesses da coletividade”. Ricardo Lobo Torres (2005, p. 5) assim explica o caráter instrumental da atividade: “Obter recursos e

realizar gastos não é um fim em si mesmo. O Estado não tem objetivo de enriquecer ou de aumentar o seu patrimônio. Arrecada para atingir certos objetivos de índole política, econômica ou administrativa”.

A Constituição Federal (BRASIL, 1988) garante o poder de tributar, mas também estabelece limites para o seu exercício, o que permite concluir que esse poder não é absoluto. Assim, o Estado deve observar as seguintes limitações que são impostas a esse exercício, denominadas de limitações ao poder de tributar: as normas de competência, os princípios tributários e as imunidades. Eduardo Sabbag sustenta que o poder de tributar:

Limita-se por regramentos que vêm refrear o exercício arbitrário da tributação, amoldando-o de acordo com a carga valorativa ínsita ao texto constitucional. De modo reflexo, a Constituição Federal define o modus operandi do exercício desse poder, que deverá se dar de forma justa e equilibrada, sem provocar danos à liberdade e à propriedade dos contribuintes (SABBAG, 2010, p. 57-58).

As normas de competência definem quais os entes federativos possuem aptidão para instituir determinados tributos. Segundo Hugo de Brito Machado (2006, p. 55), “Pela atribuição de competência divide-se o próprio poder de instituir e cobrar tributos. Entregam-se à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios parcelas do próprio poder de tributar”.

Os princípios tributários “[...] apontam como deve ser exercida a competência tributária” (COSTA, 2009, p. 52). Hugo de Brito Machado (2006, p. 60) destaca, em razão da importância, os seguintes princípios no âmbito tributário: legalidade, anterioridade, igualdade, competência, capacidade contributiva, vedação do confisco e liberdade de tráfego. Atualmente, observa-se uma intensa valorização dos princípios, em razão do pós-positivismo. Nesse sentido, os “[...] princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes” (ALEXY, p. 90), de maneira que caberá ao intérprete buscar “[...] nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte”. (MACHADO, 2006, p. 56).

Por fim, as imunidades são descritas como “[...] o obstáculo decorrente da regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação”. (MACHADO, 2006, p. 56).

Além dos limites formais acima expostos, Lise Vieira da Costa Tupiassu sustenta que, no exercício poder de tributar, o Estado também deve observar a finalidade da tributação, destacando sua relação com os direitos fundamentais:

Na práxis da atualidade observa-se que o poder de tributar reveste-se da possibilidade de legislar em matéria tributária conforme as competências constitucionalmente conferidas, as quais devem ser obviamente exercida em consonância com os valores retores do ordenamento jurídico, integrando-se sistematicamente aos princípios constitucionais. Assim, considerando que os valores inafastáveis do ordenamento jurídico são exatamente os direitos fundamentais, deve o poder de tributar com eles se compatibilizar (TUPIASSU, 2006, p. 101).

Em sentido semelhante, Leandro Paulsen: (2008, p. 20):

[...] Aliás, resta clara a concepção da tributação como instrumento da sociedade quando são elencados os direitos fundamentais e sociais e estruturado o Estado para que mantenha instituições capazes de proclamar, promover e assegurar tais direitos.

Regina Helena Costa (2009, p. 6) também observa que “[...] os direitos fundamentais dão suporte à atividade tributante do Estado, ao mesmo tempo em que configuram limites intransponíveis a essa mesma atividade”.

Observa-se, portanto, que o poder de tributar não é absoluto, sofrendo com limitações formais, previstas no próprio texto constitucional, e materiais que exigem sua compatibilização com os direitos fundamentais, inclusive com o direito à saúde. Torna-se possível, portanto, compreender que, na escolha por instrumentos de proteção ao direito à saúde, o tributo, utilizado tanto na função fiscal quanto na função extrafiscal, é de grande importância.

4 A EXTRAFISCALIDADE COMO INSTRUMENTO DE PROTEÇÃO DA SAÚDE

O direito à saúde, reconhecido pelo ordenamento jurídico como um direito fundamental, deve ser concretizado no mundo dos fatos, de maneira a também garantir condições para a efetividade de diversos outros direitos.

A Constituição Federal (BRASIL, 1988) conferiu ao poder público, no art. 196, o dever de promover a defesa da saúde, assegurando a todos o acesso a esse direito.

Com esse objetivo, o Estado, mediante políticas econômicas e sociais, promove ações destinadas à efetivação do direito à saúde. Por essa razão, necessita de recursos, obtidos, principalmente, mediante a instituição dos tributos. Nesse caso, o dever estatal é custeado, ainda que indiretamente, pelo contribuinte.

Por outro lado, os tributos também podem ser utilizados para estimular condutas desejadas à proteção da saúde, bem como desestimular aquelas contrárias a esse bem jurídico. Quando prestam a essa finalidade, os tributos exercem a função extrafiscal.

Portanto, neste Capítulo, serão apresentadas as formas que algumas espécies de impostos, notadamente mais relevantes, são utilizados com finalidade extrafiscal, para proteção e efetivação do direito à saúde.

Apresentar-se-á, neste item, especificamente, de que maneira a incidência ou não incidência do imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR), o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS) e o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IRPQN) são utilizados para estimular condutas de proteção da saúde. Também será demonstrado como a incidência do imposto sobre a propriedade territorial urbana (IPTU), o imposto sobre produtos industrializados (IPI) e ICMS são utilizados para desestimular condutas nocivas à saúde.

Dessa forma, pretende-se demonstrar a compatibilização do poder de tributar, exercido pelo Estado, com os direitos fundamentais, em especial com o direito à saúde, entendendo-o como uma ferramenta apta para consecução do bem comum.

4.1 A tributação na preservação do meio ambiente natural

Destacar-se-á, nesta monografia, a utilização de dois tributos com finalidades ambientais: o ITR, de competência da União, e o ICMS, de competência dos Estados e do Distrito Federal. Esses impostos contribuem, como será demonstrado adiante, para a preservação ambiental e, por conseguinte, para a proteção da saúde. Todavia, antes, serão realizadas algumas considerações sobre a relação entre o meio ambiente natural e a saúde.

O meio ambiente natural é fator condicionante da saúde, posto que sua degradação compromete o bem-estar, a qualidade de vida e a sobrevivência humana, o que justifica a tutela jurídica conferida (SILVA, 2004, p. 28). Sobre essa relação, José Afonso da Silva sustenta que:

A qualidade do meio ambiente transforma-se, assim, num bem ou patrimônio, cuja preservação, recuperação ou revitalização se tornaram um imperativo do Poder Público, para assegurar uma boa qualidade de vida, que implica boas condições de trabalho, lazer, educação, saúde, segurança – enfim, boas condições de bem-estar do Homem e de seu desenvolvimento (SILVA, 2004, p. 24).

A Constituição Federal (BRASIL, 1988), dispensando um Capítulo inteiro ao meio ambiente natural, dispõe: “Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, pondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.” Cabe, portanto, também ao Poder Público servir-se dos instrumentos jurídicos existentes, como o ITR e o ICMS, para cumprimento desse dever.

O ITR, previsto no art. 153, inciso VI da Constituição Federal (BRASIL, 1988), incide sobre a propriedade imobiliária rural. Possui função predominantemente extrafiscal, permitindo à União dispor sobre a política agrária (MACHADO, 2006). Tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse do imóvel localizado fora da área urbana, nos termos do art. 29 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

A preservação ambiental é estimulada, com influência do ITR, através da isenção sobre determinadas áreas da propriedade, objetivando o aumento de áreas florestais de preservação. A Lei nº. 8.171 (BRASIL, 1991), no art. 104, dispõe que:

Art. 104. São isentas de tributação e do pagamento do Imposto Territorial Rural as áreas dos imóveis rurais consideradas de preservação permanente e

de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 1965, com a nova redação dada pela Lei nº 7.803, de 1989.

Parágrafo único. A isenção do Imposto Territorial Rural (ITR) estende-se às áreas da propriedade rural de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declarados por ato do órgão competente federal ou estadual e que ampliam as restrições de uso previstas no caput deste artigo.

Em relação às Áreas de Reserva Legal é necessário, para fins de isenção do ITR, a averbação da referida área na matrícula do imóvel, o que não é exigido nos casos de Áreas de Preservação Permanente. Nesse sentido, o STJ assim decidiu:

PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO E AMBIENTAL. ITR. ISENÇÃO. RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO. IMPRESCINDIBILIDADE. NECESSIDADE DE INTERPRETAÇÃO EXTRAFISCAL DA RENÚNCIA DE RECEITA. PRECEDENTES. 1. A questão em debate foi prequestionada, ainda que implicitamente, possibilitando, portanto o conhecimento do recurso especial interposto pela União. 2. A Primeira Seção firmou entendimento no sentido de que, em se tratando da "área de reserva legal", é imprescindível a averbação da referida área na matrícula do imóvel para o gozo do benefício da isenção vinculado ao ITR. EREsp 1027051/SC, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, julgado em 28/08/2013, DJe 21/10/2013. 3. No mesmo sentido: REsp 1.027.051/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Rel. p/ Acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 07/04/2011, DJe 17/05/2011; AgRg no REsp 1310871/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 4.9.2012, DJe 14.9.2012; REsp 1125632/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 20.8.2009, DJe 31.8.2009. 4. As áreas de preservação permanente não sofrem a obrigatoriedade do mencionada registro. Agravo regimental parcialmente provido.

(STJ - AgRg no REsp: 1407688 PB 2013/0331598-2, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 17/12/2013, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 03/02/2014) – grifo nosso.

Essa previsão foi ratificada pela Lei nº. 9.393 (BRASIL, 1996) que, no art. 10, inciso II alíneas *d* e *e*, estabelece que também não serão computadas para fins de tributação, as áreas “sob o regime de servidão ambiental” e “cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração”.

A respeito dos dispositivos apresentados, observa-se que a isenção do ITR recai sobre áreas de preservação permanente, de reserva legal, de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, sob o regime de servidão ambiental e cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração.

A isenção concedida permite a modulação do comportamento dos sujeitos para o atingimento de finalidade sociais, econômicas e as demais de interesse público (COSTA, 2009). O Legislador infraconstitucional, na situação exposta, optou por desonerar o

contribuinte, estimulando a atuação preventiva sobre o meio ambiente natural. Iniciativas como essa merecem destaque, pois o contribuinte obtém um benefício econômico, advindo da isenção tributária, e, em contrapartida, proporciona a preservação ambiental, concorrendo com o interesse de toda a sociedade.

Além da isenção do ITR, o ICMS, previsto no art. 155, inciso II da Carta Magna (BRASIL, 1988), também é utilizado para estimular a preservação ambiental. Incide, conforme o próprio texto constitucional, sobre as “operações de circulação de mercadorias”, bem como sobre “prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”. É responsável por compor a maior parte da receita tributária dos Estados e do Distrito Federal (COSTA, 2009). Constitui também fonte de receita dos Municípios, vez que o art. 158, IV da Constituição Federal (BRASIL, 1988), prevê a possibilidade de repasse de 25% do produto arrecadado com o ICMS aos Municípios. Sobre esse valor, a lei estadual determinará como ocorrerá o repasse de até um quarto.

Alguns Estados, com base nessa previsão constitucional, implementaram o ICMS ecológico, de caráter essencialmente extrafiscal, estabelecendo a preservação ambiental como critério para a redistribuição da receita. A extrafiscalidade, nesse caso, ocorre através da repartição de receitas, com objetivo de estimular condutas de preservação ambiental. Lise Vieira da Costa Tupiassu entende que se trata do:

[...] início de uma clara e simples forma de compatibilizar a sistemática financeira com a preservação ambiental, fornecendo incentivos para que os municípios mantenham as áreas de conservação ambiental sem sofrerem demasiadamente as perdas decorrentes do limitado desenvolvimento econômico (TUPIASSU, 2006, p. 194).

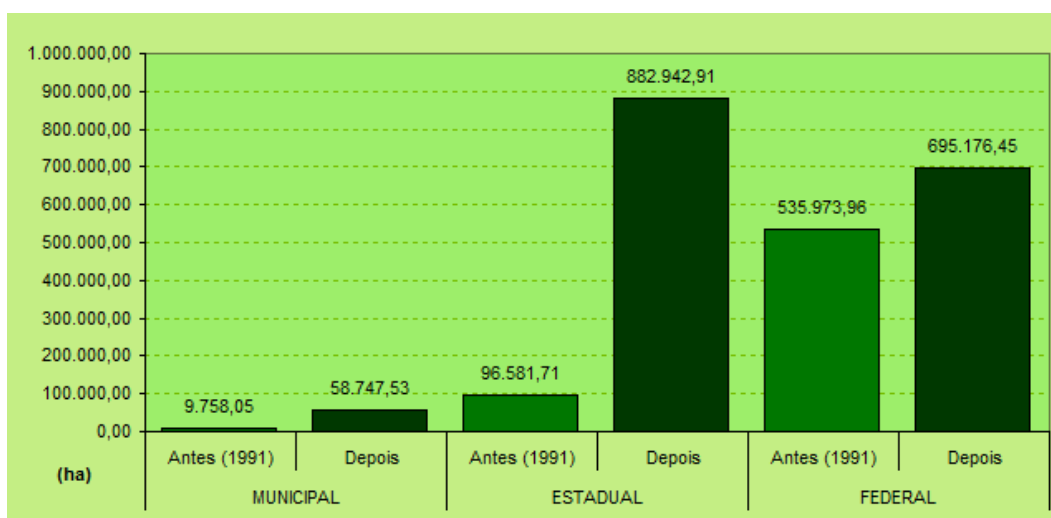
O Estado do Paraná foi o primeiro a valer-se do ICMS ecológico, regulamentado pela Lei Complementar Estadual N. 59 (PARANÁ, 1991), conforme o art. 1º, confere a repartição de 5% do produto arrecado com o ICMS aos municípios que possuam em seus territórios unidades de conservação ambiental ou que sofram influência direta delas ou aqueles que ainda possuam mananciais de abastecimento público. Atualmente, dezesseis Estados possuem legislações dispendo sobre o ICMS ecológico: Acre, Amapá, Rondônia, Tocantins, Ceará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, São Paulo, Rio de Janeiro, Paraná e Rio Grande do Sul.

Em relação ao tratamento dispensado pelas legislações estaduais, observa-se que a maioria dos Estados adotam o percentual de 5%, e os Estados que adotam percentuais mais baixos, como São Paulo (0,5%) e Minas Gerais (1,1%), são justamente aqueles que possuem

maior arrecadação do ICMS, o que corresponde, ainda sim, à valores nominais elevados (LUKIC, 2017, p.183).

Conforme os gráficos abaixo, percebe-se a expansão de áreas ambientais protegidas no nos três primeiros Estados a utilizarem esse mecanismo, desde o momento de instituição do ICMS ecológico, ainda que essas variações não ocorreram exclusivamente em função dessa medida:

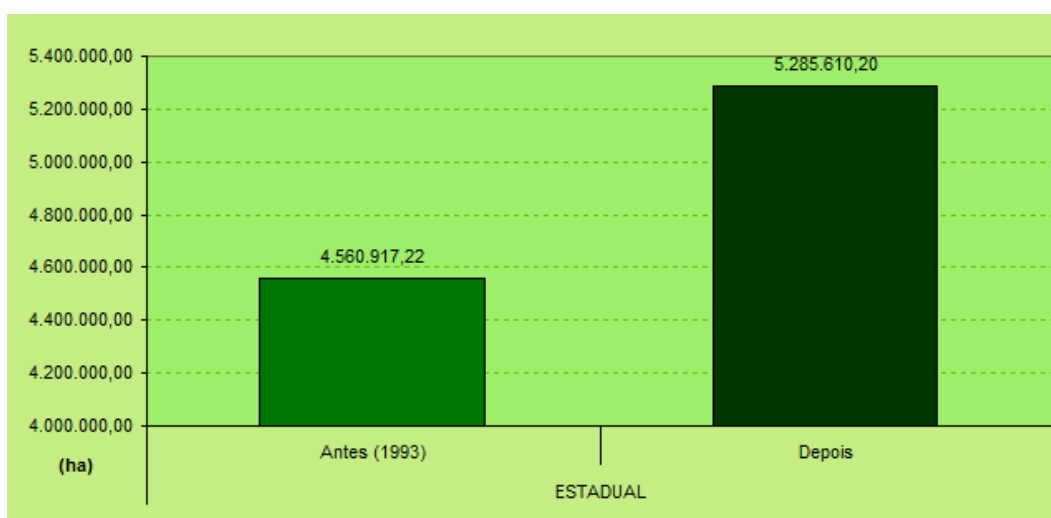
Figura 1 Variação das áreas de Unidades de Conservação no Paraná



Fonte:

http://www.icmsecologico.org.br/site/index.php?option=com_content&view=article&id=87&Itemid=73. Acesso em: 13 mai. 2017.

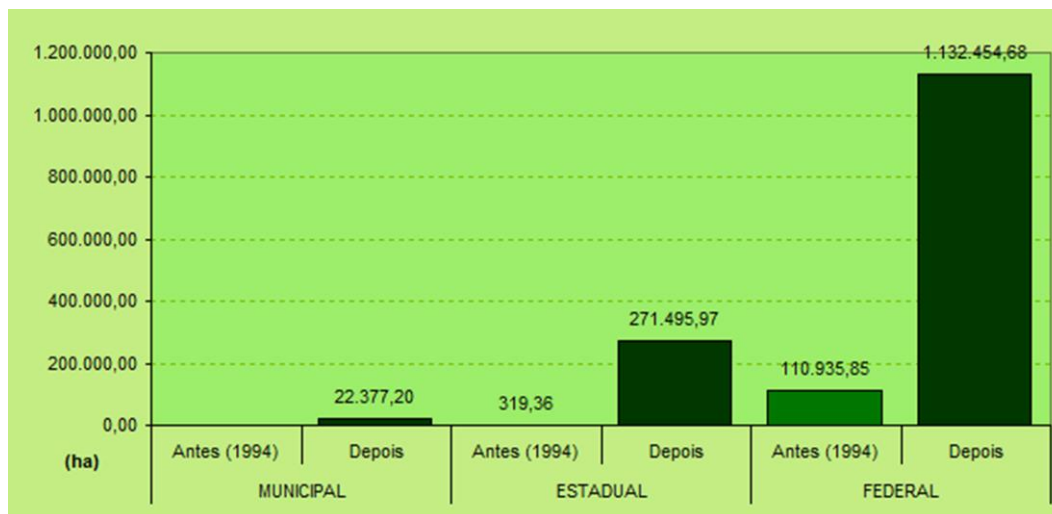
Figura 2 Variação das áreas de Unidades de Conservação em São Paulo



Fonte:

<http://www.icmsecologico.org.br/site/index.php?option=com_content&view=article&id=87&Itemid=73> Acesso em: 13 mai. 2017.

Figura 3 Variação das áreas de Unidades de Conservação no Mato Grosso do Sul



Fonte:

<http://www.icmsecologico.org.br/site/index.php?option=com_content&view=article&id=87&Itemid=73> Acesso em: 13 mai. 2017.

Assim, os Estados, ao estabelecerem a preservação ambiental como critério de repasse de receitas, incentivam os Municípios a adotarem condutas positivas de proteção ambiental, considerando os benefícios que serão aferidos pelo repasse.

Percebe-se que o Poder Público poderá valer-se da finalidade extrafiscal do ITR e do ICMS, bem como de outros instrumentos, para conferir proteção ao meio ambiente natural. Busca-se estimular o contribuinte a adotar determinadas condutas destinadas a preservação ambiental ou mesmo abandonar aquelas que atentam contra esse objetivo, proporcionando melhores condições ambientais para o desenvolvimento da saúde.

4.2 A tributação e a promoção do adequado aproveitamento do solo urbano

O IPTU também é percebido como mecanismo de proteção da saúde, já que permite assegurar aos indivíduos melhores condições de vida nas cidades, mediante o incentivo ao cumprimento da função social da propriedade.

Um dos grandes problemas enfrentados pela política urbana refere-se à disposição final de resíduos sólidos. O acúmulo de lixo em terrenos desocupados tem relação direta com

a proliferação de diversas doenças, como, por exemplo, a dengue, a febre amarela, a leptospirose e a hantavirose. Ocorre que “[...] como fator indireto, o lixo tem grande importância na transmissão de doenças através, por exemplo, de vetores que nele encontram alimento, abrigo e condições adequadas para proliferação” (RIBEIRO; ROOKE, 2010, p.19-20). Nesse sentido, Clayton Borges da Silva e Francis Liporone:

O lixo, como popularmente é conhecido o conjunto dos resíduos sólidos, pode apresentar diversos problemas relacionados ao seu mau acondicionamento ou disposição, entre eles questões relacionadas à saúde. Sua disposição inadequada contribui para o desenvolvimento de agentes patogênicos responsáveis pela proliferação de diversas doenças, constituindo-se, portanto, como um problema de caráter sanitário. Apesar de não ser em si um agente causador de doenças, o resíduo urbano inadequadamente armazenado ou descartado cria condições ideais para a proliferação de vetores, que aí sim, podem disseminar várias doenças entre a população, sobretudo aquela que vive junto ou próxima às áreas em que o mesmo esteja inadequadamente disposto (SILVA; LIPORONE; 2011, p. 24).

Com efeito, os Municípios poderão buscar a adequação dessas áreas, por meio do IPTU que, apesar de possuir função predominantemente fiscal, poderá ser utilizado com finalidade extrafiscal (MACHADO, 2006).

A Constituição Federal (BRASIL, 1988) autoriza, no art. 182, §4º, inciso II, o poder público municipal instituir, por meio de lei específica para área incluída no plano diretor, a progressividade no tempo do IPTU, com o fito de exigir do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado o seu adequado aproveitamento. Assim, segundo Elizabete Rosa de Mello:

Implantando-se a progressividade do IPTU, amparada pela Constituição Federal de 1988 e por normas infraconstitucionais, as grandes áreas não edificadas estarão na mira dos dirigentes municipais que, com impostos crescentes no tempo, terão meios para fomentar a melhor ocupação das cidades, fortalecendo a efetividade da função social da propriedade (MELLO, 2013, p. 121).

Nesse mesmo sentido, Regina Helena Costa (2009, p. 385-386) sintetiza que “[...] trata-se da disciplina extrafiscal do IPTU, transformado em instrumento para compelir os administrados ao atendimento da função social da propriedade urbana”.

A progressividade do IPTU para ser implementada deverá observar os seguintes requisitos: (I) promulgação de Lei Federal disposta sobre a política urbana (Estatuto da Cidade, Lei nº. 10.257/2001); (II) promulgação de lei específica, municipal ou distrital, em

conformidade com o Plano Diretor; (III) objetivar obrigar o proprietário de imóvel territorial urbano, mediante prévia notificação, a realizar parcelamento, edificação ou utilização compulsória do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado; e (IV) proporcionar o aumento do IPTU a cada ano, de maneira que a alíquota não exceda em duas vezes o valor do ano anterior, bem como observar o limite de 15% durante o período de 5 anos (MELLO, 2013, p. 139).

Como exemplo, cita-se o Município de Bauru, no Estado de São Paulo, que, através da disposição legal constante na Lei Municipal nº. 6.131 (BAURU, 2011), previu a cobrança do IPTU progressivo no tempo para auxílio no combate ao mosquito *Aedes Aegypti*, compelindo o proprietário do terreno abandonado a realizar a limpeza adequada do local.¹

Portanto, para determinar o aproveitamento do solo urbano, passível de se transformar em depósito de resíduos e locais de proliferação de doenças, adequando, desse modo, o uso da propriedade ao bem-estar da coletividade, o Município poderá valer-se da extrafiscalidade do IPTU progressivo no tempo, sujeitando o proprietário ao cumprimento da função social da propriedade.

4.3 As deduções com saúde no imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza

Tem-se outro importante instrumento para conferir estímulos na garantia da saúde: o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, da pessoa física (IRPF) ou jurídica (IRPJ), ambos de competência da União. Possui, como fato gerador, conforme art. 43 do CTN (BRASIL, 1966), a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza.

A lei, observando a real capacidade contributiva, possibilita ao contribuinte, pessoa física ou jurídica, realizar deduções, para fins da definição da base de cálculo do referido imposto (COSTA, 2009), consistente na redução da base de cálculo do referido imposto. A pessoa física poderá realizar deduções com despesas médicas e hospitalares, devidamente comprovadas, vide art. 8º, inciso II, alínea *a* da Lei nº. 9.250 (BRASIL, 1995), inexistindo limites para tanto. Já a pessoa jurídica, também, poderá realizar deduções das contribuições destinadas a custear planos de saúde aos funcionários e dirigentes, conforme art. 13, inciso V da Lei nº. 9.249 (BRASIL, 1995).

1 Disponível em <<http://g1.globo.com/sp/bauru-marilia/noticia/2016/01/iptu-progressivo-ajuda-combater-o-mosquito-aedes-aegypti-em-bauru.html>>. Acesso em: 15 mai. 2017.

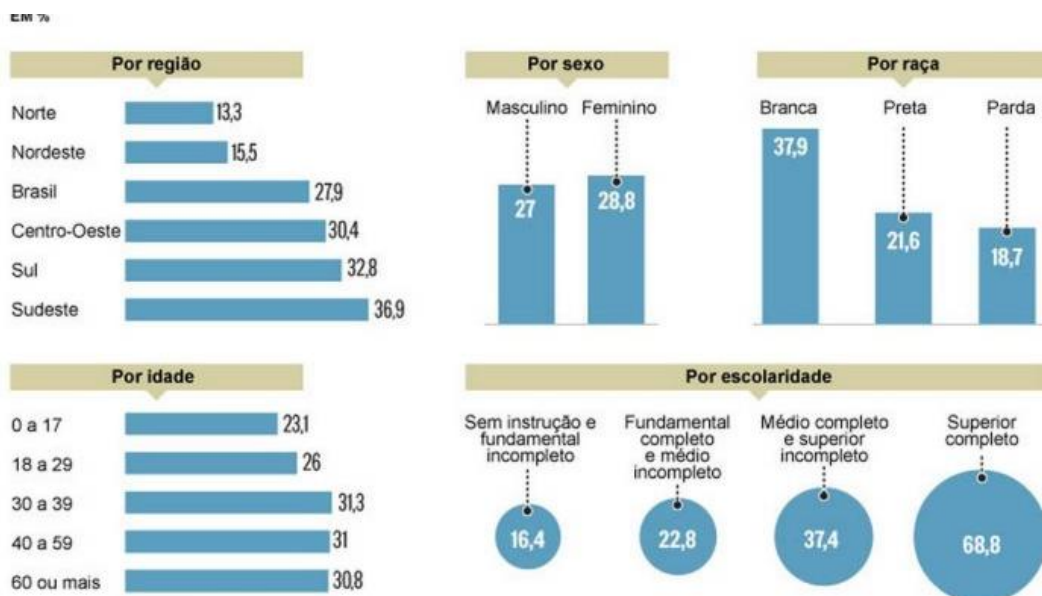
Sobre o tema, o Tribunal Regional Federal da 1ª Região decidiu que, para fins da dedução, basta a comprovação dos gastos efetuados com saúde:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. IDONEIDADE DOS RECIBOS DE DESPESAS DE TRATAMENTO DE SAÚDE. DEDUÇÃO NA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO. 1. Os recibos fornecidos por profissionais de saúde e afins, contendo os elementos necessários à identificação de quem recebeu o pagamento, constituem documentos hábeis a comprovar a realização de despesas, para fins dedução do imposto de renda, nos termos do art. 8º, § 2º/III, da Lei 9.250/1995. 2. "Para afastar a presunção de boa-fé seria necessário que o fisco comprovasse a existência de fraude, o que não foi verificado no presente caso. Para desconsiderar os recibos e demais documentos apresentados pela autora e, por conseguinte, exigir-lhe as importâncias deduzidas a título de despesas médicas, deveria a ré ter prosseguido em suas diligências, de modo a obter elementos que infirmassem suas afirmações. Não o fazendo, limitando-se à negativa geral dos termos constantes da inicial, não é possível simplesmente negar crédito às informações prestadas pela autora". 3. Apelação da União/ré e remessa de ofício desprovidas.

(TRF-1 - AC: 276587020064013800, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL NOVÉLY VILANOVA, Data de Julgamento: 21/11/2014, OITAVA TURMA, Data de Publicação: 05/12/2014) – grifo nosso.

Inicialmente, essa medida aparenta constituir um incentivo ao consumo de serviços privados de saúde, contribuindo para facilitar seu acesso aos contribuintes. Todavia, analisado os dados da Pesquisa Nacional de Saúde, divulgados em 2015 pelo IBGE, é possível concluir de maneira diversa:

Figura 4 Pessoas com algum plano de saúde - médico ou odontológico



Fonte: <<https://oglobo.globo.com/sociedade/saude/quase-30-dos-brasileiros-tem-plano-de-saude-diz-nova-pesquisa-do-ibge-16325726>>. Acesso em: 15 mai. 2017.

Observa-se que cerca de 28% da população brasileira possui plano de saúde, sendo que a porcentagem é mais alta nas regiões Sudeste e Sul e mais baixa nas regiões Norte e Nordeste. Revela também que 47,9% das pessoas utilizavam, quando necessitavam de atendimento, a Unidade Básica de Saúde.²

A observação dos dados divulgados em 2012, pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), sobre o perfil das despesas no Brasil, permite conclusão semelhante: os gastos das famílias brasileiras com assistência à saúde aumentam de acordo com o aumento da renda, de maneira que os gastos das famílias com maiores rendimentos médios (acima de R\$ 10375,00) são mais de dezenove vezes superior aos gastos das famílias com os menores rendimentos (até R\$ 830,00).³ A situação fica ainda mais clara quando se observa que 76,4% dos valores gastos em saúde pelas famílias mais pobres ocorre com a aquisição de remédios, despesa essa, via de regra, não dedutível, ao passo que, em relação às famílias mais ricas, essa despesa representa apenas cerca de 34% do que é gasto.

Com efeito, observa-se que as deduções no imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza conferem benefícios, principalmente, aos contribuintes com melhor situação econômica, sendo que esses, em razão o princípio da capacidade contributiva, deveriam ser os que mais contribuiriam para o custeio das atividades públicas de saúde, comprometendo, assim, a lógica distributiva e os objetivos da Carta Magna (BRASIL, 1988).

Dessa forma, a possibilidade de redução da base de cálculo do Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza com os gastos em planos de saúde e despesas médicas privadas, realizadas sem nenhum limite, importa na renúncia de receita da União, beneficiando os mais ricos e prejudicando aqueles mais pobres, notadamente usuários dos serviços públicos de saúde. Torna-se necessário repensar a utilização desse mecanismo ou, ao menos, limitá-lo, impedindo que produza efeitos positivos apenas sobre uma parcela da população.

2 Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/pns/2013/>>. Acesso em: 15 mai. 2017.

3 Disponível em: <<http://www.biblioteca.ibge.gov.br/vizualizacao/livros/liv45130.pdf>>. Acesso em: 17 jun. 2017.

4.4 – A imunidade tributária das instituições de assistência social

A imunidade tributária também contribui para a proteção da saúde, na medida em que promove reduções nos custos das atividades realizadas pelas instituições de assistência social. É conceituada, por Regina Helena Costa, como:

[...] a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação (COSTA, 2009, p. 80).

A Constituição Federal (BRASIL, 1988), no art. 150, inciso IV, alínea *c* confere imunidade às instituições de assistência social. Estabelece, assim, que os entes políticos são proibidos de instituírem impostos sobre o patrimônio, serviços ou renda de instituições de assistência social que atuam sem fins lucrativos.

A justificativa para outorga dessa imunidade é, de acordo com Regina Helena Costa (2009, p.93), “[...] a realização, pelas instituições por ela beneficiadas, de atividades próprias do Estado, de relevante interesse público: a educação, o acesso à cultura, a assistência social, em suas diversas modalidades (médica, hospitalar, odontológica, jurídica etc.)”. Nesse mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho:

As instituições de educação e de assistência social desenvolvem uma atividade básica, que, a princípio, cumpriria ao Estado desempenhar. Antevendo as dificuldades de o Poder Público vir a empreendê-la na medida suficiente, o legislador constituinte decidiu proteger tais iniciativas com a outorga da imunidade (CARVALHO, 2007, p. 209).

Trata-se de importante estímulo para desenvolvimentos das atividades de assistência social, que, em uma concepção moderna, abrange a “[...] assistência médica, hospitalar, odontológica, jurídica, psicológica etc [...]” (COSTA, 2009, p. 95).

Nesses termos, destacam-se as decisões dos Tribunais de Justiça do Rio Grande do Sul e de São Paulo, em que é possível visualizar a redução nos custos e melhora na prestação dos serviços, respectivamente:

REEXAME NECESSÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ICMS. IMPORTAÇÃO DE EQUIPAMENTO DESTINADO À ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL NA ÁREA DA SAÚDE. - O artigo 150, VI, c, da

Constituição Federal prevê a hipótese de imunidade tributária para as pessoas jurídicas sem fins lucrativos, prestadora de serviços na área da saúde, sem intuito comercial. - Preenchidos os requisitos previstos no artigo 14 do CTN, a impetrante está protegida pela norma constitucional da imunidade, razão pela qual não se mostra devida a exigência do ICMS na aquisição dos equipamentos, porquanto destinadas às suas finalidades essenciais. SENTENÇA CONFIRMADA EM REEXAME NECESSÁRIO. (Reexame Necessário Nº 70065303521, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Marilene Bonzanini, Julgado em 02/07/2015). (TJ-RS - REEX: 70065303521 RS, Relator: Marilene Bonzanini, Data de Julgamento: 02/07/2015, Vigésima Segunda Câmara Cível, Data de Publicação: Diário da Justiça do dia 06/07/2015)] - grifo nosso.

ICMS. Santa Casa de Misericórdia. Importação de equipamento para ultrassonografia. Imunidade. CF art. 150, VI, 'c'; CTN art. 14. Certificação de entidade beneficente de assistência social pelo Ministério da Saúde. 1. Imunidade. A impetrante cumpriu os requisitos exigidos pelo art. 14 do CTN e comprovou possuir o certificado de entidade beneficente de assistência social expedido pelo Ministério da Saúde; faz jus à imunidade prevista no art. 150, VI, c, da CF. 2. Imunidade. A imunidade prevista no art. 150, VI 'c' da Constituição Federal abrange o patrimônio da entidade, vigendo a presunção de que esse é destinado ao cumprimento das finalidades da própria entidade (STF, Município de São Paulo vs. Associação Beneficente Tobias, RE nº 251.772, 2ª Turma, 24-6-2003, Rel. Ellen Gracie, DJ 29-08-2003). 3. Imunidade. Finalidades essenciais. Tem-se por 'essenciais' as finalidades indicadas no contrato ou estatuto social. Imunidade reconhecida. Segurança concedida. Recurso oficial e da Fazenda desprovidos. (TJ-SP - APL: 10015410420148260053 SP 1001541-04.2014.8.26.0053, Relator: Torres de Carvalho, Data de Julgamento: 06/10/2014, 10ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 06/10/2014) - grifo nosso.

Assim, observado o interesse público, a Carta Magna (BRASIL, 1988) outorgou imunidade às instituições de assistência social, conferindo estímulo para o melhor desenvolvimento dessas práticas, destinadas à realização de atividades típicas do Estado, como à efetivação do direito constitucional à saúde.

4.5 – A tributação sobre o fumo

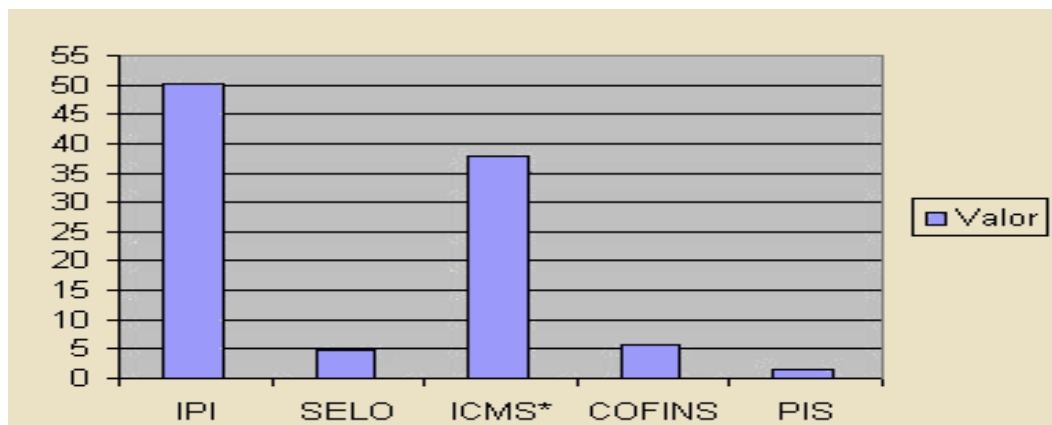
Outra aplicabilidade dos tributos com a função extrafiscal refere-se a cobrança de impostos sobre produtos nocivos à saúde. Por intermédio do princípio da seletividade, é possível impor alíquotas variáveis em razão da essencialidade do bem, de maneira que aqueles que forem nocivos à saúde sofrerão com alíquotas mais altas.

Os impostos poderão ser utilizados para inibir condutas negativas, diminuindo o consumo de cigarro, considerado fator de risco das doenças crônicas não transmissíveis

(DNCT) que, segundo dados do Ministério da Saúde, em 2013, foram responsáveis por 72,6% das mortes no Brasil⁴

Segundo dados da Associação Brasileira da Indústria do Fumo (ABIFUMO) a participação de cada um dos tributos pagos pela indústria fumageira, no ano de 2000, ocorreu da seguinte forma:

Figura 5 Tributos pagos pela indústria fumageira



Fonte: http://www.abifumo.org.br/teste/legbra/pop/01_03.htm. Acesso em: 17 mai. 2017

Portanto, para os fins desta monografia, considera-se a incidência de dois impostos sobre a produção e o consumo do cigarro: o IPI e o ICMS.

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), previsto no art. 153, inciso IV da Carta Magna (BRASIL, 1988), incide sobre produtos industrializados nacionais ou estrangeiros. Subordina-se ao princípio da seletividade, de modo “as que alíquotas do IPI são baixas ou altas (selecionadas) em função da essencialidade dos produtos” (CÔELHO, 2008, p. 333). Destaca-se que, conforme art. 153, § 3º, inciso I da Constituição Federal (BRASIL, 1988), a seletividade é obrigatória para o IPI.

O ICMS, por sua vez, encontra previsão no art. 155, inciso II da Constituição Federal (BRASIL, 1988). Incide sobre a “circulação de mercadorias” e “prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e comunicação”. Assim como o IPI, em razão da essencialidade da mercadoria e do serviço, poderá ser seletivo. Trata-se de uma faculdade, nos termos do art. 155, § 2º, inciso III da Carta Magna (BRASIL, 1988).

Destarte, o Estado, para desestimular o consumo do cigarro vale-se do aumento desses impostos, e, conseqüentemente, do aumento dos preços finais. Nesse caso, por se tratarem de

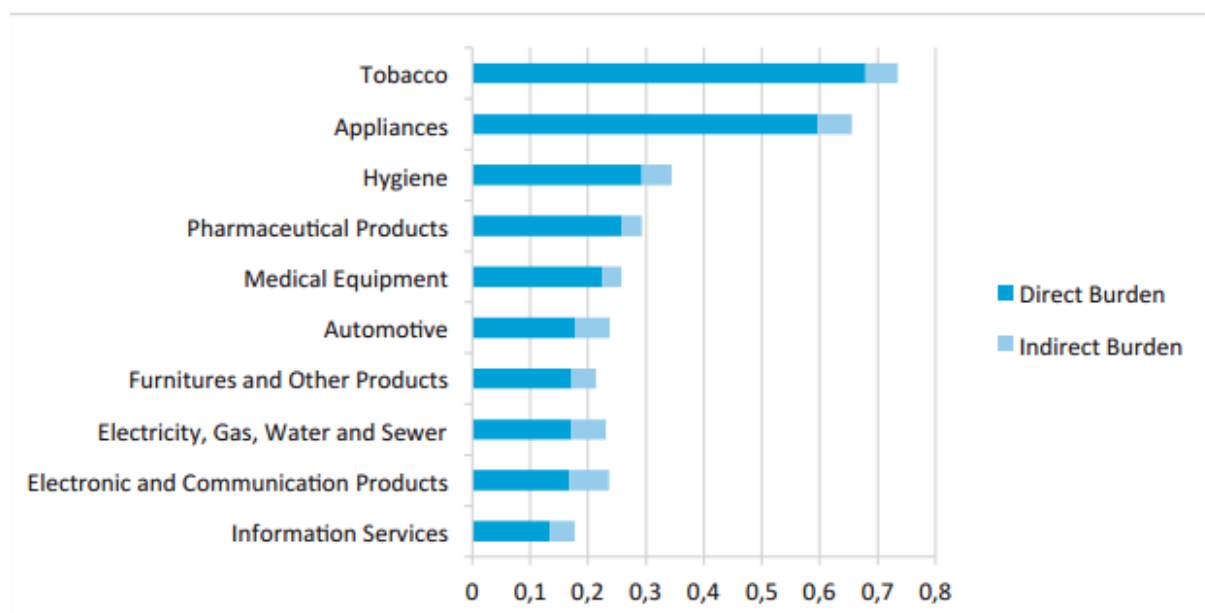
4 Disponível em: <<http://portalsaude.saude.gov.br/index.php/o-ministerio/principal/secretarias/svs/doencas-cronicas-nao-transmissiveis>> Acesso em: 18 mai. 2017.

impostos indiretos, verifica-se a transferência, pelo contribuinte de direito, do valor econômico ao contribuinte de fato, o consumidor (COSTA, 2009, p. 113). Segundo Ricardo Lobo Torres (2010, p. 377), “os impostos indiretos repercutem economicamente sobre terceira pessoa (contribuinte de fato), são instantâneos e o seu lançamento opera por homologação, incumbindo ao próprio contribuinte de direito adiante o seu pagamento”.

Ocorre que o valor do imposto é acrescentado ao preço do produto, de maneira que, ao aumentar a alíquota do imposto para aquele bem, o preço final também será elevado, fazendo com que o consumidor realize um “cálculo estratégico” sobre a necessidade de consumo daquele item. Com efeito, considerando que o consumidor final é quem sofre o impacto econômico da tributação indireta, ambos os impostos caracterizam-se como importantes instrumentos de extrafiscalidade (COSTA, 2009, p. 114).

O Estudo “Perfil da competitividade brasileira”, realizado pela FGV Projetos, demonstrou ser o setor fumageiro o mais vulnerável a carga fiscal no País:

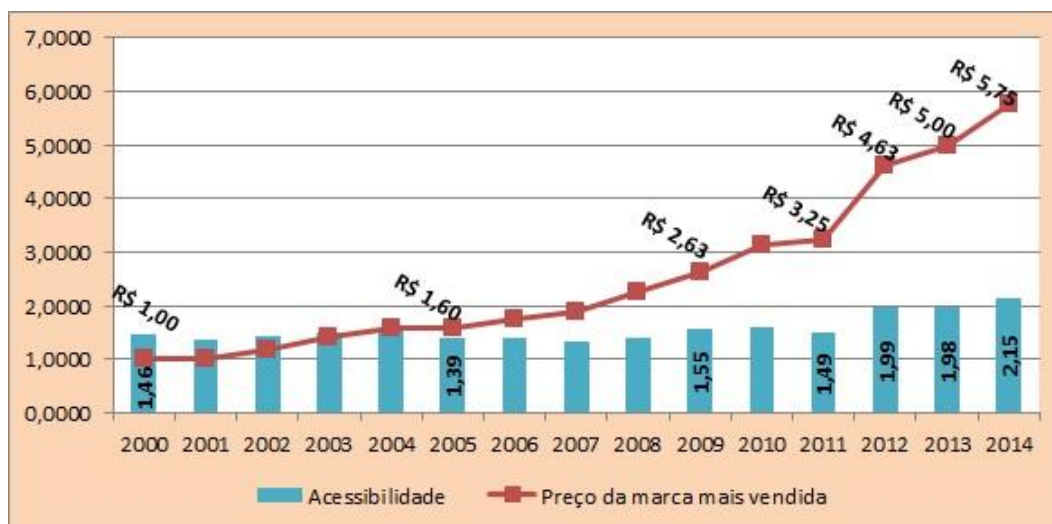
Figura 6 Os setores econômicos mais vulneráveis à carga fiscal



Fonte: <http://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/arquivos/executive_summary_v9.pdf>. Acesso em: 19 mai. 2017.

Além disso, observa-se que a evolução dos preços reduz o acesso econômico ao cigarro, segundo dados do Observatório da Política Nacional de Controle do Tabaco, que analisou a variação entre o preço da marca mais vendida de cigarro e a renda per capita da população:

Figura 7 Preço do cigarro x renda per capita



Fonte:

<http://www2.inca.gov.br/wps/wcm/connect/observatório_controle_tabaco/site/status_politica/precos_impuestos>. Acesso em: 20 mai. 2017.

Sobre a utilização do IPI e do ICMS para desestimular o consumo de cigarros, o STJ já assim decidiu:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. FUNGIBILIDADE. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA "PARA FRENTE". CIGARROS E CIGARRILHAS. IPI. ÔNUS REPASSADO AO CONSUMIDOR FINAL. COMPOSIÇÃO DO CUSTO DO BEM VENDIDO. BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO ESTADUAL. 1. Os Embargos de Declaração não são instrumento para rediscussão do mérito da decisão impugnada. 2. Aclaratórios recebidos como Agravo Regimental. Aplicação do Princípio da Fungibilidade Recursal. 3. Hipótese em que se discute a base de cálculo do ICMS incidente sobre o comércio de cigarros e cigarrilhas. 4. A substituição tributária "para frente" é técnica de arrecadação prevista pelos arts. 150, § 7º, da CF e 6º da LC 87/1996, em que o contribuinte-substituto não apenas recolhe o tributo por ele devido, mas também antecipa o montante relativo às operações subsequentes (a serem realizadas pelos substituídos). 5. No caso de cigarros e cigarrilhas, o substituto recolhe o ICMS devido em todas as operações futuras, até a venda ao adquirente final. O tributo incide sobre o valor presumido da mercadoria nessa última operação. 6. Nesse contexto, o art. 8º, II, b, da LC 87/1996 determina que a base de cálculo do ICMS, na substituição tributária "para frente", seja composta pelos "encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes", o que inclui o IPI. 7. Por sua natureza jurídica e econômica, o ônus financeiro do IPI é repassado ao longo da cadeia comercial e será suportado, invariavelmente, pelo consumidor final. Aliás, é esta a função extrafiscal da altíssima alíquota incidente sobre cigarros e cigarrilhas: onerar pesadamente o consumo de modo a desestimulá-lo ou, ao menos, suprir o

Estado com recursos financeiros para mitigar as elevadas despesas médico-hospitalares decorrentes, sem prejuízo de medidas ressarcitórias de caráter não-tributário. 8. Irrelevante que o IPI não incida sobre a venda ao consumidor. Tampouco importa que o tributo federal não componha a base de cálculo do ICMS na operação entre contribuintes, na sistemática normal de tributação (sem substituição). Basta que seja encargo suportado ou transferível ao adquirente, nos termos do art. 8º, II, b, da LC 87/1996. 9. Precedente do RMS 19.064/RS"> RMS 19.064/RS">STJ: RMS 19.064/RS (Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, j. 17/5/2005, DJ 20/6/2005). 10. Agravo Regimental não provido (STJ - EDcl no Ag: 1083030 MT 2008/0163115-5, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 14/04/2009, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: 20090617 --> DJe 17/06/2009) – grifo nosso.

Além desse mecanismo, outras ações, como, por exemplo, a proibição de propagandas, a extinção de fumódromos, a fixação de preço mínimo nacional para a comercialização e campanhas de conscientização contribuíram para a redução no número de fumantes que, segundo pesquisa do Instituto Nacional de Câncer, caiu 30,7% no período de 2006 a 2014.⁵

Esse mesmo mecanismo poderá ser utilizada para desestimular o consumo de outros produtos prejudiciais à saúde, como bebidas alcoólicas e alimentos não saudáveis.

Dessa forma, o Poder Público, de acordo com a competência conferida pela Constituição Federal (BRASIL, 1988) poderá conduzir, através da variação de alíquotas em função da seletividade, ao aumento do preço de determinados produtos para, ao final, desestimular o consumidor a adquiri-los, atuando preventivamente no combate às doenças crônicas não transmissíveis.

4.6 Incentivos para atividades desportivas e paradesportivas

Novamente, as deduções do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza ser utilizado no combate a outro fator de risco das doenças crônicas não transmissíveis: a inatividade física.

Nesse sentido, a Lei de Incentivo ao Esporte, Lei nº. 11.438 (BRASIL, 2006), confere incentivos e benefícios a determinados projetos, com o fito de estimular as atividades desportivas e paradesportivas. Segundo o art. 1º desse Lei, até o ano-calendário de 2022, poderão ser deduzidos do “quantum” do imposto de renda, os gastos realizados com projetos desportivos e paradesportivos, observado o limite de 6% para pessoas físicas na declaração de

5 Disponível em: <<http://portalsaude.saude.gov.br/index.php/cidadao/principal/agencia-saude/17921-numero-de-fumantes-no-brasil-cai-30-7-nos-ultimos-nove-anos>>. Acesso em: 20 mai. 2017.

ajuste anual e 1% para as pessoas jurídicas, com base no Lucro Real, em cada período de apuração.

Os projetos destinatários dos recursos obtidos pelos referidos incentivos deverão atender a pelo menos uma das seguintes manifestações: desporto educacional, que se destina ao desenvolvimento do indivíduo, de participação e/ou de rendimento.

Entre os benefícios proporcionados pela atividade física, destacam-se como exemplos: o emagrecimento, a diminuição dos riscos de doenças cardíacas, aumento da resistência dos ossos, diminuição do estresse, ansiedade e depressão e o fortalecimento do sistema imune (GOLDNER, 2013, p. 16-17).

Assim, por meio das deduções no imposto de renda, as pessoas físicas e jurídicas são estimuladas a apoiarem projetos desportivos e paradesportivos, ao passo que a sociedade será contemplada com benefícios e incentivos destinados à prática desportiva, proporcionando condições para melhor desenvolvimento da saúde dos indivíduos.

5 CONCLUSÃO

A tributação apresenta-se como o principal mecanismo arrecadatário estatal, sendo essa a função fiscal dos tributos. Por meio dessa função, o Estado obtém recursos para custeio de suas atividades, bem como para garantir proteção e efetivação aos direitos fundamentais.

Por outro lado, demonstrou-se que, através da função extrafiscal, cujo objetivo é intervir no comportamento do contribuinte, o Estado utiliza-se dos tributos para estimular ou desestimular determinados comportamentos sociais, objetivando a consagração de outros direitos e objetivos constitucionais.

Considerando a importância da tributação extrafiscal, é necessário compatibilizar o poder de tributar com os direitos fundamentais, possibilitando que o tributo constitua, dessa forma, mais um importante instrumento estatal para esse objetivo.

Assim, percebeu-se a aplicação de medidas concretas para a proteção da saúde, através da tributação, como, por exemplo, por meio da majoração de alíquotas, a imunidade tributária, a isenção e a possibilidade de redução da base de cálculo dos impostos.

Com base nos exemplos propostos constatou-se a efetividade de muitos desses instrumentos que, de fato, conduzem à satisfação dos objetivos estatais. Por outro lado, também se percebeu, no caso das deduções do imposto de renda e proventos de qualquer natureza, que a redução da base de cálculo do imposto promove ainda mais a desigualdade na possibilidade de acesso a serviços de saúde privada, vez que apenas parte da população é beneficiária da medida praticada.

Comprovou-se, por meio da doutrina e da jurisprudência, a possibilidade de utilização dos tributos com finalidade extrafiscal para conferir proteção à saúde. Demonstrou-se também que esses instrumentos oferecem alternativas eficazes para a efetivação do direito fundamental à saúde. Por fim, ressalta-se a necessidade de que essas medidas, respeitando os princípios tributários, atinjam a todos, de maneira que não agrave a situação de desigualdade de acesso a um sistema de saúde de qualidade.

6 REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio. Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. Título original: Theorie der. Grundrechte.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Método, 2006.

BARROS, Fernanda Monteleone. **A evolução das obrigações tributárias nas constituições brasileiras e os reflexos no atual regime tributário de energia elétrica**. Disponível em: <http://dspace.idp.edu.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/243/Monografia_Fernanda%20Monteleone%20Barros.pdf?sequence=1>. Acesso em: 28 abr. 2017.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 23 mar. 2017.

BRASIL. **Lei 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 23 mar. 2017.

BRASIL. **Lei 9.250**, de 26 de dezembro de 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9250.htm>. Acesso em: 03 abr. 2017.

BRASIL. **Lei 9.249**, de 26 de dezembro de 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Acesso em: 03 abr. 2017.

BRASIL. **Lei 11.438**, de 29 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/111438compilado.htm>. Acesso em: 19 mai. 2017.

BRASIL. **Lei 9.393**, de 19 de dezembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9393.htm>. Acesso em: 11 mai. 2017.

BRASIL. **Lei 8.171**, de 17 de janeiro de 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8171.htm>. Acesso em: 11 mai. 2017.

CARNEIRO, Cláudio. **Curso de direito tributário e financeiro**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 4. ed. Salvador: Juspodivm, 2013.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário e suas classificações**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/9151/a-extrafiscalidade-no-direito-tributario-e-suas-classificacoes>>. Acesso em: 27 abr. 2017.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001.

HABER NETO, Michel. **A tributação e o financiamento da saúde no Brasil**. Disponível em: <www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde.../Michel_Haber_Neto_ME.pdf>. Acesso em: 25 mar. 2017.

LIMA, Sophia Nóbrega Câmara. **A extrafiscalidade à luz do sistema constitucional brasileiro**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/23585/a-extrafiscalidade-a-luz-do-sistema-constitucional-brasileiro/1>>. Acesso em: 27 abr. 2017.

LUNARDI, Valeria Lerch. **Problematizando conceitos de saúde, a partir do tema da governabilidade dos sujeitos**. Disponível em: <<http://www.seer.ufrgs.br/RevistaGauchadeEnfermagem/article/viewFile/4219/2229..>>. Acesso em: 22 abr. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MADEIRA, Anderson Soares. **Manual de direito tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumens Juris, 2009.

MÂNICA, Fernando Borges. **O setor privado nos serviços públicos de saúde**. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

MELLO, Elizabete Rosa de. **Direito Fundamental a uma tributação justa**. São Paulo: Atlas, 2013.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MESSA, Ana Flávia. **Direito tributário e financeiro**. 4. ed. São Paulo: Rideel, 2010.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

PARANÁ. Lei complementar 59, de 01 de outubro de 1991. Disponível em: <<http://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/listarAtosAno.do?action=exibir&codAto=8383&codItemAto=77876>>. Acesso em: 11 mai. 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2008.

RIANI, Frederico Augusto d'Avila. **Finanças Públicas**. 2. ed. Juiz de Fora: NGIME/UFJF, 2014.

RIBEIRO, Julia Werneck; ROOKE, Juliana Maria Scoralick. **Saneamento básico e sua relação com o meio ambiente e a saúde pública**. Disponível em: <<http://www.ufjf.br/analiseambiental/files/2009/11/TCC-SaneamentoSa%C3%Bade.pdf>>. Acesso em: 28 abr. 2017.

ROCHA, João Marcelo. **Direito Tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2007.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

SARLET, Ingo Wolfgang; FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. **Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações**. Disponível em: <http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao024/ingo_mariana.html>. Acesso em: 23 abr. 2017.

SCHUARTZ, Luiz Fernando. **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001.

SCLIAR, Moacyr. **História do conceito de saúde**. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/physis/v17n1/v17n1a03>>. Acesso em: 22 de abr. 2017.

SILVA, Clayton Borges da; LIPORONE, Francis. **Disposição irregular de resíduos sólidos em Uberlândia: Algumas considerações**. Disponível em: <<http://www.observatorium.ig.ufu.br/pdfs/2edicao/n6/3.pdf>>. Acesso em: 28 abr. 2017.

SILVA, José Afonso da. **Direito ambiental constitucional**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

SILVA, Ricardo Augusto Dias da Silva. **Direito fundamental à saúde: o dilema entre o mínimo existencial e a reserva do possível**. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. **Tributação ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável**. Rio de Janeiro, Renovar: 2006.