

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Cristiano Araújo Luzes

CONTROLE JUDICIAL DA EXTRAFISCALIDADE

Maceió

2016

CRISTIANO ARAÚJO LUZES

CONTROLE JUDICIAL DA EXTRAFISCALIDADE

Monografia apresentada ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

Maceió

2016

“O que nos move, com muita sensatez, não é a compreensão de que o mundo é privado de uma justiça completa – coisa que poucos de nós esperamos – mas a de que a nossa volta existem injustiças remediáveis que queremos eliminar”¹.

¹ Sen, 2011, p. 9.

RESUMO

A política extrafiscal consiste num mecanismo de intervenção do Estado na ordem social e econômica, em que os tributos são utilizados não com a função preponderante de arrecadar receita, mas de induzir comportamento, por meio de estímulos e desestímulos fiscais. Tais políticas são compatíveis com a configuração atual do Estado Fiscal, que requer uma postura intervencionista como forma de concretização de princípios e objetivos constitucionais. Contudo, o modelo de Estado Fiscal e a Constituição também exigem razoabilidade e limites às medidas extrafiscais, que não podem se mostrar totalmente arbitrárias. As finalidades extrafiscais não coincidem e, por vezes, até confrontam a finalidade própria dos tributos de garantir liberdade e promover a distribuição igualitária dos custos do Estado Social. Cumpre, então, estabelecer parâmetros e critérios decisões para o controle judicial das medidas extrafiscais, sob pena de descaracterização do próprio modelo constitucional de Estado Fiscal. O primeiro passo é superar o entendimento clássico de que a Separação de Poderes impede a intervenção do Poder Judiciário quanto à matéria, que se assenta em premissas não mais sustentáveis após o constitucionalismo contemporâneo. Também é preciso desenvolver uma doutrina para além das estruturas formais, que investigue a norma jurídica no plano pragmático, isto é, na sua funcionalidade concreta e efeitos, de modo a criticar a tese de que a extrafiscalidade não pertence ao campo de investigação próprio dos juristas. Por fim, cumpre desenvolver uma dogmática da extrafiscalidade, que explique sua caracterização e formas de concretização, como também seus parâmetros de controle através do judiciário.

PALAVRAS-CHAVE: Extrafiscalidade; Estado fiscal; Capacidade Contributiva; Princípio da Isonomia.

ABSTRACT

The extrafiscal policy is a state intervention mechanism in the social and economic order, in which the taxes are used not with the preponderant role to raise revenue, but to induce behavior through tax incentives and disincentives. Such policies are consistent with the current configuration of the State Tax, which requires an interventionist stance as the embodiment of constitutional principles and goals. However, the model of State Tax and the Constitution also require reasonable limits and to extrafiscal measures, which may not show completely arbitrary. The extrafiscal purposes do not match and sometimes to confront the very purpose of taxes to ensure freedom and promote equal distribution of the welfare state costs. Complies then establish parameters and criteria for the decisions of the judicial extrafiscal measures under penalty of mischaracterization's own constitutional model of Tax State. The first step is to overcome the classical understanding of the separation of powers prevents the intervention of the judiciary on the matter, which is based on assumptions no longer tenable after the contemporary constitutionalism. It is also necessary to develop a doctrine beyond the formal structures to investigate the rule of law in the pragmatic level, that is, in its concrete functionality and effects in order to criticize the thesis that extrafiscality not belong to the own research field of lawyers . Finally, we should develop a dogmatic of extrafiscality, which explains its characterization and embodiments, as well as its control parameters through the judiciary.

KEYWORDS: *Extrafiscality; State tax; Contributory Capacity; Principle of Equality.*

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	1
2 ESTADO FISCAL E FUNÇÃO CONTEMPORÂNEA DO TRIBUTO	2
3 JUSTIÇA FISCAL E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	6
4 FORMALISMO JURÍDICO E A METODOLOGIA DOGMÁTICO-TRIBUTÁRIA	9
5 EXTRAFISCALIDADE: SENTIDO E IDENTIFICAÇÃO	13
6 CONTROLE DA EXTRAFISCALIDADE	19
7 CONCLUSÃO	24
REFERÊNCIAS	26

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo se propõe a discutir o problema dos limites jurídicos da política de tributação extrafiscal. A doutrina e os tribunais brasileiros, inspirados pelo ideal de pureza metodológica do direito tributário e pelo modelo clássico de separação de poderes, tem considerado o tema da extrafiscalidade como pertencente ao campo do político, não do jurídico. Daí se conclui não ser possível a intervenção do Judiciário nas normas que possuem fins extrafiscais.

Ocorre que o modelo contemporâneo de Estado Fiscal, síntese do antagonismo entre Estado Liberal e Estado Social, admite a regulação da economia e do comportamento humano por meio da tributação, mas isso como forma de realização dos propósitos constitucionais do próprio Estado Fiscal. O sistema de normas constitucionais constitui um corpo de expectativas políticas que não comportam a realização irracional de políticas extrafiscais. É dizer, a extrafiscalidade não está juridicamente ilimitada, vez que está vinculada ao programa constitucional, sobretudo ao próprio modelo de Estado Fiscal e de justiça tributária escolhidos.

No escopo de enfrentar essa problemática, cumpre primeiro tecer considerações acerca do Estado Fiscal e de sua relação com a extrafiscalidade, dado que tais aspectos representam o pano de fundo político por trás das discussões doutrinárias (pontos 1 e 2). Em um segundo momento, faz-se necessário uma exposição crítica sobre a dogmática brasileira, no sentido de apresentar as bases filosóficas de uma proposta alternativa que incorpore elementos tidos como não-jurídicos, tal como a própria extrafiscalidade (ponto 3). Por fim, pretende-se esboçar brevemente alguns critérios dogmáticos de identificação e controle da política extrafiscal (pontos 4 e 5).

2 ESTADO FISCAL E FUNÇÃO CONTEMPORÂNEA DO TRIBUTO

O modelo de Estado Fiscal tem como base o debate ideológico acerca da configuração econômica e das formas de intervenção do Estado na economia. Trata-se do discurso vencedor do Século XX, marcado, em geral, pela ideia da separação entre sociedade e Estado, cabendo a este a realização dos serviços públicos e àquela a realização das atividades econômicas. Nesse modelo, a liberdade individual para a livre realização dos negócios privados possibilita a geração dos ganhos econômicos cuja parcela será revertida em função do Estado por meio da tributação, a fim de se custear a prestação dos serviços públicos.

Num primeiro momento, o Estado Fiscal se apresentou como contraposição ao Estado Absoluto, sendo apenas um dos aspectos do chamado Estado de Direito. O Estado absolutista obtinha a maior parte de suas receitas a partir da exploração de seu próprio patrimônio e de atividades econômicas, de modo que não havia separação muito clara entre o público e o privado². Nesse sentido, o Estado Fiscal surge como reivindicação por liberdade e autonomia privada, ao impor que o Estado não atuasse na economia como agente produtor ou mantenedor de grande patrimônio. Ao Estado caberia apenas a missão de garantir as liberdades individuais por meio da segurança e das instituições, custeadas pelos tributos, que incidiriam toleravelmente sobre a atividade econômica dos particulares.

Nesse momento que se desenvolve também a ideia de neutralidade, como um reflexo também do Estado de Direito. A neutralidade orienta que a tributação seja estruturada de forma a não causar impactos na economia e não induzir o comportamento dos agentes³. Um tributo neutro significa que ele não é relevante para a tomada de qualquer decisão, muito menos deve ele desempenhar qualquer tratamento discriminatório ou dirigido a qualquer finalidade específica, e isso justamente porque a função do tributo é unicamente arrecadar valores para manutenção do Estado. A noção de neutralidade relaciona-se, portanto, com a ideia de igualdade formal, aplicada ao direito de livre concorrência. Nas palavras de Ávila, “A neutralidade não é diferente da igualdade, mas apenas aspecto dela, precisamente quando se procura, em vez de verificar o direito do contribuinte, analisar o dever negativo por parte do ente estatal, decorrente da consideração dos efeitos do princípio da livre concorrência”⁴.

O Estado Social promover uma reconfiguração na configuração do Estado Fiscal e uma superação da ideia de neutralidade. Passou-se a reivindicar maior atuação do ente estatal

² Oliveira Jr., 2016, p. 27.

³ Falcão, 2013, p. 140.

⁴ Ávila, 2011, p. 99.

na economia e na sociedade, como forma de concretizar um ideal de igualdade material. Assim, desenvolveu-se uma nova função para o tributo: a de promover justiça distributiva, não apenas a de garantir a liberdade e a livre concorrência. Por meio de diferentes formas e graus de tributação, conforme a capacidade contributiva, seria possível realizar distribuição de riquezas e desenvolvimento social. Ao lado disso, passou-se a admitir a utilização do tributo com o fim de intervenção na economia, induzindo o comportamento dos agentes por meio de incentivos e desestímulos, segundo fins certos fins sociais e econômicos. Tem-se, assim, o modelo de Estado intervencionista ⁵.

Ao cabo desse processo, resulta o Estado Fiscal não como um modelo liberal ou social. O Estado Fiscal que vem se desenvolvendo historicamente e assumindo novas configurações, sem necessariamente renunciar às suas bases liberais de garantia de livre iniciativa e de vedação ao Estado como agente econômico absoluto. O Estado Fiscal pode ter a configuração de Estado Liberal ou Estado Social⁶, a depender do grau de aproximação com um ou outro modelo.

Trata-se, então, de um modelo que almeja uma conciliação entre o princípio da liberdade, ao vedar a intervenção estatal ostensiva na economia e restringe a ação fiscal a apenas uma parcela dos ganhos econômicos, e o princípio da solidariedade social, com a pretensão de que a tributação garanta a prestação dos serviços públicos de uma forma ampla, inclusive, e especialmente, em favor daqueles que não estão entre os que contribuem de forma significativa para a receita pública⁷. O Estado Fiscal, enquanto ideal político, pauta-se na busca pelo equilíbrio entre esses dois valores: liberdade e solidariedade⁸.

Afirma-se hoje que o Estado Fiscal pode ter adquirido *status* constitucional, porque proporciona a efetividade de um bloco de instituições que são constitucionalmente garantidas. O modelo possibilita a concretização dos direitos sociais sem restringir demasiadamente liberdades individuais⁹, conferindo condições ao desenvolvimento de uma economia capitalista. Ademais, o constitucionalismo contemporâneo não admite prestações forçadas aos indivíduos, mas somente a prestação pecuniária do tributo, e assim preserva a esfera de liberdade privada. A economia por conta dos indivíduos e a manutenção do Estado, dos serviços públicos e políticas distributivas, por meio dos tributos ganham, então, tom prescritivo.

⁵ Falcão, 2013, p. 142-143.

⁶ Correia Neto, 2014, p. 83.

⁷ Correia Neto, 2014, p. 87-89.

⁸ Nabais, 2003, p. 754.

⁹ Correia Neto, 2014, p. 87.

Parece genericamente aceito hoje a ideia de que não é incompatível com o modelo de Estado Fiscal formas de intervenção na economia por meio da tributação e benefícios fiscais. Do Estado Liberal passou-se ao Estado Social, e nesse se desenvolveu o Estado Intervencionista. Se tradicionalmente o tributo era visto apenas a partir de sua função exonerativa, enquanto forma de arrecadar recursos, agora se passa a enxergar sua funcionalidade na indução de comportamentos, para atender a fins diversos que não os chamados fins tributários, relacionados com a redistribuição das riquezas e o custeio equitativo dos gastos públicos.

O problema reside no que podemos chamar de vícios de racionalidade do sistema, por vezes decorrentes da concessão de benefícios fiscais e outras medidas de extrafiscalidade. A questão não está na adequação de tais práticas ao modelo de Estado que se pretenda obter, está, isso sim, ligado à racionalidade da execução de tais medidas. Com efeito, não se trata apenas perquirir a sua eficiência, trata-se também de saber da sua legitimidade e conformação constitucional, sobretudo porque, em maior ou menor grau, tais decisões normalmente não passam pelas esferas públicas de discussão. O déficit democrático pode acarretar duas ordens de coisas: ou a medida consiste numa decisão que reflete exclusivamente a posição unilateral de política tributária dos agentes públicos; ou reproduz os interesses de determinados seguimentos, conferindo mais privilégios que realizando projetos constitucionais.

Legitimidade democrática, conformação constitucional e eficiência, nesse sentido, podem ser problemas relacionados, pois decisões que não passam pela esfera pública e reproduzem visões e interesses unilaterais tendem a provocar situações pontuais de irracionalidade. Na medida em que os incentivos fiscais causam impactos de receita, necessária é a compensação com maior tributação em outras esferas da economia¹⁰. O resultado é o tratamento discrepante entre os contribuintes, não só no plano normativo, mas também no da distribuição econômica do ônus fiscal, e nesse caso a discriminação acarretará a fins outros que não os de igualdade tributária ou capacidade contributiva.

Caso bastante problemático parece ser o dos chamados tributos indiretos ou da tributação sobre o consumo. A estrutura desse tipo de tributo revela sua pouca aptidão a aferir a capacidade contributiva efetiva de quem suporta os efeitos econômicos da exação. Como a incidência se dá sobre a operação, eventuais benefícios fiscais podem não reproduzir os propósitos extrafiscais idealizados, levando vantagens, por vezes, somente às empresas do respectivo setor econômico e não atingindo os reais destinatários da medida. Se uma das bases

¹⁰ Sanches, 2010, p. 43-ss.

do Estado Fiscal está no princípio da solidariedade, que implica também a ideia de igualdade e justiça distributiva, é preciso que boa parte da receita tributária seja decorrente de tributos que bem reflitam a capacidade contributiva dos agentes econômicos, especialmente aqueles tributos que possuem estrutura compatível com a progressividade¹¹, o que não é o caso em geral dos tributos indiretos. Se de um lado a desoneração na tributação indireta parece sedutora do ponto de vista do exercício da liberdade e livre iniciativa¹², possibilitando eventuais saltos de produção e capitalização, de outro pode levar a resultados negativos do ponto de vista da solidariedade social, ao não proporcionar eficiente distribuição de riquezas e levar até à compensação de receita por meio da tributação em outras esferas¹³. Como consequência, é possível que, sob o pretexto de desenvolvimento econômico de setores empresariais, venha-se a onerar setores sociais mais desfavorecidos.

Some-se a isso o fato de que tanto a tributação quanto a desoneração, no campo dos tributos sobre o consumo, também revelam pouca transparência e, por isso mesmo, legitimidade democrática. A sociedade percebe muito menos os efeitos da tributação e da desoneração no caso dos tributos indiretos, pois muitas vezes esses efeitos só são sentidos diretamente pelos agentes empresários, de modo que se torna um terreno fértil para que irracionalidades e discriminações injustificadas, inclusive por meio de benefícios fiscais, possam ser praticadas, sem que haja o efetivo debate sobre a adequação da medida para os destinos da política econômica que se quer adotar. Levando-se em conta que a concessão de benefícios fiscais pode causar considerável impacto na distribuição das riquezas, o ideal de solidariedade social que pauta o Estado Fiscal deve levar ao dever de controle de tais decisões, inclusive através do Poder Judiciário.

Tem-se, então, que se de um lado é admitida a intervenção estatal na economia por meio da tributação, de outro as formas impositivas não podem se distanciar do propósito de justiça fiscal e solidariedade social, representados pelos princípios jurídicos da isonomia e da capacidade contributiva. Esses princípios, então, se apresentam como limites jurídicos da extrafiscalidade, a fim de conferir racionalidade e justiça às decisões políticas nessa matéria.

¹¹ Estevam, 2002, p. 58.

¹² Há que se alertar que tal conclusão não é de todo pacífica, pois mesmo estudiosos liberais e defensores da livre iniciativa denunciam o caráter nocivo que a intervenção do estado por meio de benefício fiscal em tributos sobre o consumo pode provocar na dinâmica da economia, afetando a distribuição natural dos preços e a competitividade, levando, ao fim, a um baixo desenvolvimento econômico. A partir dessa perspectiva é que se defende a presença de “neutralidade fiscal” nos tributos sobre operações, a fim de evitar tais distorções de mercado (Carvalho, 2013, p. 156).

¹³ Sanches, 2010, p. 48.

3 JUSTIÇA FISCAL E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

As limitações constitucionais ao poder de tributar representam aquilo que historicamente se afirmou como esfera das liberdades individuais, que tem como consequência a ideia de que há um espaço de livre disponibilidade econômica. Essa é, como dito, uma das bases do modelo de Estado Fiscal. Assim se desenvolve “o reconhecimento da livre conformação fiscal dos indivíduos, traduzida na liberdade destes para planejarem a sua vida econômica sem consideração das necessidades financeiras da respectiva comunidade estadual”¹⁴.

Nessa dimensão negativa da atuação do Estado aparecem direitos e garantias que possibilitam o exercício das atividades econômicas, tais como a legalidade e o não-confisco. É também com esses fundamentos que se compreende a primeira dimensão da capacidade contributiva, que consiste no dever constitucional de que somente fatos que representem proveito econômico podem sofrer incidência tributária. Quer dizer, por meio da proteção da capacidade contributiva, somente fatos que manifestam riqueza podem ser objeto de tributação, o que possibilita uma atividade estatal tributária que não sufoque a liberdade individual e que a arrecadação se dê apenas sobre uma parcela das atividades econômicas realizadas pela sociedade civil¹⁵. É a consolidação em conceito jurídico daquilo que é preceito político do Estado Fiscal, que clama pela divisão funcional entre atividade econômica e serviços públicos por ela custeados através da tributação.

Mas as intercorrências históricas que culminaram no modelo de Estado Social também surtiram influência no direito tributário, e o conceito de capacidade contributiva na mesma medida se redefiniu. Em diferente dimensão, que não exclui a dimensão liberal do dever de tributar apenas fatos econômicos e de não fulminá-los pela própria tributação, agrega-se a noção de capacidade contributiva como justiça fiscal e distributividade por meio da tributação. Quer dizer, tributa-se apenas fatos econômicos sem absorvê-los pela própria tributação, mas também na proporção em que onere mais gravemente os que podem mais, a fim de que por meio dos tributos se promova distribuição de renda e igualdade material¹⁶. Nesse sentido, capacidade contributiva deixa de ser um reflexo da liberdade, passando a ser também reflexo da igualdade, surgindo daí a ideia de progressividade e distributividade.

¹⁴ Nabais, 2009, p. 205.

¹⁵ Derzi, 2010, p. 1093.

¹⁶ Folloni, 2014, p. 207.

A ideia de igualdade que se encontra no conceito de capacidade contributiva possui algumas variações, a depender da ideia de justiça fiscal que se firma como premissa. Ao menos três concepções de justiça podem fundamentar a ideia de capacidade contributiva, definindo, assim, o seu conteúdo jurídico. Pode-se entender a capacidade contributiva como avaliação do grau de exoneração tributária por meio das potencialidades econômicas dos contribuintes, e não sua riqueza real, o que leva à conclusão de que as alíquotas devem ser fixas, variando de acordo com a potencialidade de contribuição. Assim, o critério se torna subjetivo, e não objetivo, isto é, define-se a alíquota de acordo com o perfil do contribuinte, ignorando-se a riqueza que efetivamente recebe. O fundamento moral e político dessa orientação é a de que ela tende a estimular o trabalho, fazendo com que pessoas e empresas explorem toda sua potencialidade, já que sobre elas recairá a alíquota, invariavelmente do quanto auferirem¹⁷.

Em outro sentido de capacidade contributiva, tem-se a ideia de “igualdade dos sacrifícios”, numa perspectiva que se pode chamar de igualitarismo liberal. Segundo essa concepção, a capacidade contributiva se define de acordo com o critério de igualdade no custeio do Estado, isto é, todos devem custear as despesas públicas de acordo com sua riqueza real, de modo que os mais ricos contribuam mais que os mais pobres, porém que a que a redução da riqueza real dos ricos seja a mesma dos pobres. Em outras palavras, isso significa que a redução do “bem-estar” dos ricos deve ser a mesma da sofrida pelos pobres. O custo real, não o monetário, é que deve ser igual a todos. Tem como pressuposto político a ideia de que a própria dinâmica do mercado é capaz de, por si só, promover a distribuição equitativa das riquezas, de modo que ao Estado não caberia, por meio da tributação, promover redistribuição de riquezas¹⁸.

A terceira concepção de capacidade contributiva pode ser chamada de “igualdade dos sacrifícios proporcionais” ou simplesmente “capacidade contributiva igualitária”. Aqui há o pressuposto de que a dinâmica própria do mercado não promove uma distribuição equitativa dos recursos, mas na verdade acaba por instituir distorções sociais, cabendo ao Estado cuidar da distribuição da renda e do fornecimento de serviços que garantam o bem-estar. Assim, a capacidade contributiva orienta, nessa concepção, que as alíquotas devem ser progressivas de acordo com a renda a ser tributada, de modo que quem mais recebe, deve arcar com ainda

¹⁷ Murphy; Nagel, 2005, p. 29.

¹⁸ Murphy; Nagel, 2005, p. 34.

mais valores para o custeio do Estado, promovendo-se, então, a distribuição equitativa dos custos de acordo com as posições de desigualdade social¹⁹.

Essas três concepções da teoria da justiça e da igualdade tributárias podem lastrear a capacidade contributiva e firmar seu conteúdo jurídico. Todas pressupõem ideias distintas de igualdade e de tributação, mas todas pecam pelo fato de que observam apenas a face exonerativa da atividade estatal como forma de concretização da igualdade.

Com efeito, o conceito de capacidade contributiva serve tão somente para a análise da ação propriamente impositiva do Estado, como forma de regular sua realização em conformidade com os preceitos de igualdade e a concepção de justiça fiscal adotados. A ideia de capacidade contributiva, distributividade e isonomia não se aplicam propriamente para a avaliação direta das políticas de extrafiscalidade, que são orientadas não à obtenção de receita, mas, sim, à indução de comportamentos, por diversos motivos²⁰.

A tributação extrafiscal é caracterizada justamente pela edição de normas tributárias exonerativas com a finalidade de induzir o comportamento humano, tanto no campo da economia como fora dela. Assim, pressupõe a licitude ou o espaço de liberdade para a tomada de determinado comportamento, mas imputa-o como indesejado por determinadas razões políticas e, assim, faz uso da tributação para inibi-lo. Daí que indiferente à estrutura semântico-pragmática da norma tributária os efeitos arrecadatórios ou distributivos que implica, pois está orientada a outros propósitos²¹.

A extrafiscalidade necessariamente cria diferenciações entre os contribuintes, segmentando-os entre os destinatários e os não-destinatários da política tributária indutora²². Nesse sentido, a tributação extrafiscal pressupõe sempre tratamento desigual entre classes de sujeitos, restando apenas saber em que medida esse tratamento é válido diante dos princípios da isonomia e capacidade contributiva.

Como a política extrafiscal se dirige a uma finalidade distinta da arrecadatória, a otimização dos preceitos da capacidade contributiva e da isonomia não deve ser o critério envolvido na argumentação²³. Capacidade contributiva e isonomia vão se apresentar como contraponto em relação à finalidade extrafiscal escolhida²⁴, vez que a autorização para intervenção estatal na economia pode implicar o abandono dos projetos próprios do Estado

¹⁹ Murphy; Nagel, 2005, p. 41.

²⁰ Alabern, 2009, p. 74; Folloni, 2014, p. 207.

²¹ Folloni, 2014, p. 208.

²² Folloni, 2014, p. 209.

²³ Ávila, 2009, p. 161.

²⁴ Alabern, 2009, p. 75.

Fiscal contemporâneo. É dizer, uma análise acerca da validade da política extrafiscal, inclusive de sua eficiência, requer uma tomada de posição quanto à concepção de justiça fiscal.

4 FORMALISMO JURÍDICO E A METODOLOGIA DOGMÁTICO-TRIBUTÁRIA

O enfrentamento das questões que envolvem a extrafiscalidade encontra uma barreira na insuficiência do instrumental teórico-argumentativo. A doutrina tributária nacional, no esforço de delimitar o campo de autonomia pretensamente científica do direito tributário, intencionalmente negligencia os estudos sobre o controle da extrafiscalidade, situando-a no campo de tudo aquilo que não é propriamente jurídico. Daí que algumas considerações se fazem importantes.

O Direito na Modernidade se expressa preponderantemente a partir de conceitos e proposições abstratas, discussões que se desenvolvem num campo isolado e distante dos problemas práticos, para que, só depois de exauridas as questões tidas como propriamente jurídicas, sejam aplicados aprioristicamente tais elementos. Trata-se da “neutralização dos interesses concretos”²⁵. A solução dos problemas envolve a busca de padrões, formulações gerais para problemas concretos, cuja aplicação se crê objetiva e imparcial, tudo com o desiderato final de ter previsibilidade e regularidade. Tais formulações são pensadas para o futuro, não com base em contingências iminentes, pois se pressupõe a existência de uma racionalidade humana capaz de projetar o futuro a partir de ideais pré-definidos, o que tem, diga-se, muito a ver com a crença moderna do homem como agente construtor da história²⁶.

A par de todos os fatores históricos, sociológicos e políticos que estão implicados nesse fenômeno, destaca-se que, no campo propriamente das atividades jurídicas, desenvolveu-se a crença compartilhada de que os problemas são resolvidos a partir de critérios de verdade e falsidade, tomando como parâmetro não realidades empíricas, mas as próprias construções conceituais artificialmente concebidas a partir da lei, doutrina e jurisprudência. As decisões podem, então, ser tomadas a partir de critérios objetivos de verdade, apreciados de forma imparcial e autônoma em relação aos interesses concretos e a outras questões tidas como “extrajurídicas”²⁷.

²⁵ Ferraz Jr., 1998, p. 75.

²⁶ Ferraz Jr., 1998, p. 61.

²⁷ Bourdieu, 2011, 217-ss.

Nessa pressuposição de uma racionalidade própria do Direito, despida de interesses particulares e vinculada a parâmetros objetivos que garantem imparcialidade, é que se funda o Direito Moderno e a sua legitimidade. Na medida em que a decisão se mostra baseada num ato de conhecimento acerca de parâmetros externos e positivos (lei, precedente, doutrina etc.), considera-se não arbitrária e, portanto, legítima²⁸.

Assim se desenvolveu a ideia de um campo científico do Direito, com objeto e metodologia próprios, por meio dos quais se pode avaliar a regularidade das decisões. A subsunção ou o silogismo passam a ser a metodologia própria dos juristas²⁹. O enquadramento dos casos em premissas gerais e a coerência das premissas gerais em termos sistemáticos passa, na modernidade, com a contribuição da doutrina francesa da exegese e da alemã jurisprudência dos conceitos, a ser a forma típica do raciocínio jurídico. O apriorismo se apresenta, então, como o traço característico da dogmática jurídica, com a pretensão de alcançar universalidade e neutralidade no tratamento de problemas práticos³⁰.

A isso que se pode chamar de formalismo jurídico. O termo formalismo comporta diversos sentidos, o que enseja até certa confusão. Mas é possível dizer que a dogmática na modernidade é essencialmente formalista no sentido de que parte de premissas gerais artificialmente elaboradas e propõe solução para os problemas a partir de uma metodologia dedutiva, tudo com a pretensão de eliminar interesses concretos da situação conflituosa (dados políticos, econômicos, morais, culturais etc.)³¹.

Em oposição, afirma-se aqui que, em grande medida, o trabalho dos juristas teóricos se dirige aos juízes e ao controle do poder por eles exercido. Todo trabalho e discussão acadêmica na esfera da ciência jurídica tem, direta ou indiretamente, o papel de influir e controlar a ação daqueles que decidem. Isso está intimamente relacionado com o fato de que os conceitos, categorias, teses, teorias etc., não revelarem propriamente realidades existentes as quais podem ser experimentadas e fielmente descritas, mas consistem, isso sim, em técnicas e parâmetros para a tomada de decisões, isto é, teses que servem como repertório argumentativo para o controle das decisões. Isso é o que está na base da afirmação fundamental de Tercio Sampaio Ferraz Jr. de que a ciência do direito não resolve problemas de verdade, mas de “decidibilidade”³².

²⁸ Bourdieu, 2011, p. 234.

²⁹ Bourdieu, 2011, p. 231.

³⁰ Bourdieu, 2011, p. 224.

³¹ Dimoulis, 2011, p. 218-9.

³² Ferraz Jr., 2008, p. 64.

O assentamento dessa premissa sobre a função da ciência jurídica e sobre o valor da verdade entre os juristas é decisivo para se entender o real papel de conceitos tais como o de “separação dos poderes”, “direito natural”, “legalidade”, “ativismo judicial” e tantos outros. Ao passo que tais conceitos refletem parâmetros de decidibilidade e repertórios argumentativos para a crítica e controle das decisões que são tomadas, eles também refletem uma forma particular de enxergar a distribuição de tarefas e funções dos juízes na sociedade, isto é, consiste numa tomada de posição sobre a distribuição do poder, de modo que invariavelmente tais conceitos estão mais na esfera da política que da ciência.

Em termos mais concretos, pode-se dizer que a defesa de conceitos – ou determinadas interpretações de conceitos – tais como o de “separação de poderes” e o de “legalidade”, ou simplesmente a afirmação da “sujeição unicamente à lei”³³, refletem uma particular visão sobre a estrutura política da sociedade na forma de uma democracia representativa, com centralização das decisões mais gerais em órgãos majoritários, como os parlamentos, e as decisões mais particulares e supostamente vinculadas em órgãos contramajoritários, como os tribunais e órgãos administrativos.

Da mesma forma os conceitos de “ativismo judicial” ou “tirania judicial”³⁴, trazem consigo uma carga axiológico-política sobre o papel dos juízes, clamando por um ideal de independência e neutralização política de sua atividade, que mais refletem uma preferência por um modelo de distribuição do poder representativo, do que uma verdade evidente sobre qual a postura eticamente correta de um juiz. Quer dizer, os conceitos dogmáticos de tal natureza sempre revelam preferências por arranjos institucionais, embora sua forma de apresentação seja um tanto quanto naturalizada, no sentido de que coloca fora de discussão a própria escolha política³⁵, consistente na pergunta, por exemplo, sobre se a democracia representativa é realmente efetiva ou se a atuação dos juízes para além das decisões legislativas não cumpre determinada função socialmente relevante.

É verdade que se vive em tempo de reestruturação institucional e redefinição dos papéis sociais dos juristas. A crise da democracia representativa e o advento de constituições analíticas e das cortes constitucionais, ao lado do fenômeno no campo teórico-especulativo da crise de indeterminação do direito, levou a um cenário de centralização das atenções na atividade judicial, que passou a ocupar um papel central nas decisões éticas e políticas³⁶. Muitas vezes, os principais debates morais e institucionais são tomados dentro das cortes

³³ Bento, 2003, p. 283.

³⁴ Bento, 2003, p. 293.

³⁵ Rodriguez, 2013, p. 189.

³⁶ Just, 2005, p. 30.

brasileiras, em especial das cortes superiores, havendo um esvaziamento das expectativas em torno do parlamento. E ao lado dessa inflação da atividade judicial, tornou-se consenso geral que os juízes “criam” direito ao decidir e que o processo interpretativo é sempre reconstrutivo do significado, no sentido de que a lei não é um produto pronto e acabado, isto é, como se a lei fosse “expressão de uma vontade certa, determinada e pré-fabricada”³⁷, mas um processo que se insere numa dinâmica discursiva ou persuasiva no julgamento do caso concreto.

Tem-se, então, o cenário para uma crise da ideia de “vinculação à lei” e da “separação de poderes”. A tradição que se estabeleceu ao longo do tempo é marcada pelo paradigma da objetividade e da descritividade, tendo como pressuposto a ideia de que o controle do poder e a segurança jurídica, no sentido da previsibilidade sobre a decisão dos juízes, poderia ser obtida por meio do conhecimento acerca dos sentidos pré-definidos da lei, decorrendo daí posturas formalistas no sentido de que a ciência jurídica descreve normas e de que tudo o que estivesse fora desse limite objetual – tal como argumentos consequentialistas, efeitos econômicos da tributação extrafiscal, pressupostos políticos da decisão etc. – não poderia ser objeto de estudo dos juristas ou de atuação por parte dos juízes³⁸.

Essa perspectiva formalista, que tomou conta do direito tributário brasileiro a partir da década 70³⁹, não pode mais se sustentar no atual paradigma político e acadêmico, que, de um lado, leva ao protagonismo do judiciário e, de outro, à crise da legalidade. Quer dizer, não cabe mais apenas afirmar que os juízes estão vinculados à lei, que sua atuação é política e moralmente neutra ou que suas decisões consistem em atos de conhecimento cuja fundamentação se possa avaliar com precisão científica, pois o que está por trás de cada uma dessas afirmações é justamente um modelo de distribuição de tarefas institucionais. O que cabe discutir, no plano teórico e no debate prático de cada caso, é sobre qual a função que o judiciário pode exercer em determinadas esferas de decisão política e sobre sua capacidade de tomar decisões legítimas e socialmente construtivas, deixando claros os pressupostos morais e políticos envolvidos na própria decisão, ao invés de mascará-los na ideia de objetividade legal ou jurídica. Em toda decisão, haverá sempre de se percorrer o caminho de uma escolha institucional⁴⁰.

Dessa forma, merece críticas precedentes como o RE 159.026, julgado no Supremo Tribunal Federal em 30.08.1994, sob a relatoria de Min. Ilmar Galvão, em que se decidiu que a isenção tributária, tendo propósito extrafiscal, seria ato político-discrecional, não cabendo

³⁷ Just, 2009, p. 235.

³⁸ Ávila, 2012, p. 241.

³⁹ Greco, 2010, p. 228.

⁴⁰ Sundfeld, 2011, p. 299.

ao Poder Judiciário intervir na política fiscal, sob pena de violação ao princípio da separação dos poderes. O precedente foi reforçado no julgamento da AI n.º 360.461-7, realizado no dia 6.12.2005, tendo como relator Min. Celso de Mello, em que mais uma vez se afirmou a ideia de que a extrafiscalidade constitui campo em que não pode interferir o Poder Judiciário através do controle de constitucionalidade.

Outro exemplo é a tese, também adotada pelo Supremo, da impossibilidade de intervenção do Poder Judiciário para promover o atendimento da essencialidade tributária na definição de alíquotas de ICMS, sob a justificativa de que, ao assim fazer, estar-se-ia assumindo a posição de legislador positivo⁴¹.

Tal perspectiva assume uma visão formalista ou naturalizada da separação dos poderes, que encobre na verdade uma posição institucional tomada pelo Supremo no sentido de não promover uma revisão das medidas de extrafiscalidade, o que tem sido alvo de críticas, pois tal posicionamento leva à manutenção da crença de um “cheque em branco” em matéria de política extrafiscal⁴².

Um sinal claro de uma tomada de posição que supera esse tipo de postura foi dado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE n.º 602347, em que se julgou a inconstitucionalidade de alíquotas progressivas de IPTU instituídas antes da Emenda Constitucional n.º 29/2000, mas que estabeleceu a possibilidade de imposição da alíquota mínima, de 1%, a fim de que não reste um vácuo de incidência. Embora o Supremo tenha sempre mantido e reiterado seu entendimento tradicional de que não pode atuar como legislador positivo, sobretudo no que diz respeito ao controle de benefícios fiscais e de preservação do direito à igualdade tributária, como o fez, por exemplo, no RE 138344 e AI 360461, em que se denegou a extensão de isenções fiscais para sujeitos que, em iguais condições, não haviam sido por ela contemplados, seu entendimento no caso das alíquotas progressivas de IPTU revela que não se trata propriamente de um limite rígido que se extrai do modelo da separação de poderes, mas de uma tomada de posição institucional sobre casos em que cabe ou não ao Judiciário agir.

5 EXTRAFISCALIDADE: SENTIDO E IDENTIFICAÇÃO

⁴¹ Canazaro, 2015.

⁴² Papadopol, 2012, p. 296.

Definir em que consiste a política extrafiscal é etapa fundamental de seu controle. É preciso saber quando se está tratando de extrafiscalidade, vez que os métodos de análise e argumentação passam a ser inteiramente distintos do controle da fiscalidade.

O prefixo “extra”, desde logo, passa a ideia de se estar tratando de algo fora do campo do direito tributário, o que se dá, como dito, pela influência da doutrina clássica, que deu concentrações esforços na delimitação de um objeto autônomo de estudo e nos aspectos lógico-estruturais das normas. Mas a extrafiscalidade não pode ter o sentido de algo alheio ao direito tributário, pois, como visto, o Estado Fiscal contemporâneo comporta atividade regulatória. O que há de “extra” em relação à fiscalidade são as finalidades da imposição tributária⁴³, que não será primariamente a de arrecadar valores aos cofres públicos de forma a garantir igualdade material e redistributividade.

Tem-se, então, no aspecto funcional da tributação, duas possíveis finalidades: a finalidade fiscal, caracterizada pela distribuição igualitária dos ônus do Estado Social; e a finalidade extrafiscal, caracterizada pela indução do comportamento a qualquer outro propósito político que não a finalidade propriamente fiscal, isto é, a distribuição dos ônus do Estado Social⁴⁴.

Essa distinção toma como base aspectos funcionais, não aspectos estruturais. A doutrina clássica, firmada em bases formalistas, enfatizou os aspectos estruturais da norma, analisando questões semântico-sintáticas e renunciando ao estudo sobre os efeitos práticos da tributação. Dessa perspectiva resultou a classificação apriorística entre tributos fiscais e extrafiscais, levando em conta sua estrutura formal e abstrata. É dizer, os tributos extrafiscais seriam aqueles que possuem uma estrutura normativa própria à política regulatória.

O plano pragmático da linguagem normativa possibilita a investigação da norma a partir da interação comunicativa com os sujeitos concretos, em contextos específicos. São investigados os efeitos práticos e as finalidades específicas da comunicação de acordo com o contexto interativo que envolve os sujeitos. Abre-se, então, a perspectiva para os efeitos econômicos perseguidos e as finalidades concretas da norma, de modo que seus aspectos estruturais não são suficientes para definir o tratamento jurídico a ser adotado⁴⁵.

Nesse sentido, não se pode falar em tributos fiscais e extrafiscais. Todos os tributos têm potencial função extrafiscal, basta que seja utilizando com o fim e efeito preponderante de induzir comportamentos, visando determinado propósito constitucional de intervenção do

⁴³ Bomfim, 2015, p. 8-9.

⁴⁴ Bomfim, 2015, p. 15.

⁴⁵ Folloni, 2014, p. 203.

domínio econômico e social. É preciso, então, que a finalidade extrafiscal seja dominante e que funcionalmente se dirija a condicionar o comportamento humano, de modo que nem toda exceção à regra-matriz de incidência tributária pode ser considerada benefício fiscal ou política de extrafiscalidade. Note-se que a desoneração decorrente de ajuste à capacidade contributiva, ainda que constitua excepcionalidade, não é medida incentivo fiscal⁴⁶. Aspectos estruturais são insuficientes, há de se ter finalidade preponderantemente extrafiscal.

A finalidade aqui não pode ser compreendida no sentido de objetivo efetivamente perseguido pelo legislador histórico, como entendia a doutrina subjetivista da interpretação. Também não no sentido de *ratio legis*, isto é, de uma finalidade intrínseca à semântica normativa, como ensina a doutrina objetivista da interpretação⁴⁷. A abordagem pragmática pretende ir além dessas posições, que giram em torno da semântica de um objeto referencial, para afirmar que a finalidade se constitui na própria interação com os sujeitos, que, por sua vez, leva ao aspecto funcional da norma em determinado contexto⁴⁸. Ao invés de buscar a finalidade no componente semântico da norma, busca-se o efeito indutor por ela produzido.

Vale dizer que essa perspectiva não implica a análise dos efeitos práticos concretos, no sentido efeitos econômicos ou comportamentais imediatos e efetivamente concretizados. Trata-se de perquirir sobre os aspectos funcionais da tributação, isto é, quais os efeitos práticos da norma enquanto mensagem encaminhada a sujeito determinado, em contexto específico. “A preocupação, portanto, não se dá sobre os efeitos concretos gerados pelas normas, mas sim com uma relação de confirmação mínima para o emissor”⁴⁹, isto é, o propósito extrafiscal está no efeito performativo da norma.

Daí é que se distingue a extrafiscalidade imprópria, caracterizado por todos os efeitos econômicos produzidos pelos tributos e não efetivamente planejados, e a extrafiscalidade própria, quando a tributação é orientada por fins e efeitos econômico-sociais determinados⁵⁰.

Pode-se dizer, enfim, que a extrafiscalidade pode ser caracterizada não como conjunto específico de normas com determinadas características estruturais, como orientação política que inspira e confere fundamento determinadas normas tributárias, compondo sua *ratio*, e que só pode ser observada a partir dos efeitos performativos buscados e como são pelos outros percebidos, dado certo contexto. Na medida em que lhe dá lastro, a extrafiscalidade altera o

⁴⁶ Correia Neto, 2014, p. 139.

⁴⁷ Schoueri, 2005, p. 18-24.

⁴⁸ Schoueri, 2005, p. 26-27.

⁴⁹ Bomfim, 2015, p. 35.

⁵⁰ Oliveira Jr., 2016, p. 44.

critério de justiça e o parâmetro de avaliação de sua validade jurídica, agora condicionada a outros propósitos que não a distribuição igualitária dos ônus do Estado Social.

Discute-se a relação entre a extrafiscalidade e o direito tributário. De um lado, considera-se a extrafiscalidade disciplina alheia ao direito tributário, pertencente ao direito econômico, porque diz respeito às formas de intervenção do Estado na economia⁵¹. De outro, afirma-se que não se trata de uma diferença quanto às normas, mas quanto aos efeitos, de modo que as normas jurídicas teriam efeitos fiscais e/ou extrafiscais⁵². Essa doutrina da distinção, seja quanto à natureza seja quanto aos efeitos, implica a conclusão de que o regime jurídico constitucional tributário não se aplicaria às normas de política extrafiscal, aplicando-se o regime constitucional do direito econômico, como defende Nabais⁵³.

Rigorosamente, a discussão sobre a topologia da extrafiscalidade nas disciplinas jurídicas perde sentido diante de duas constatações básicas. A primeira é a de que a ideia de rígida autonomia científica do direito tributário, além de se assentar em bases formalistas aqui refutadas⁵⁴, é inconsistente diante do fato de que “a ordenação jurídica é una e indecomponível”⁵⁵. A segunda é a de que mesmo a doutrina da autonomia e distinção científica não representa óbice à conclusão de que é possível o controle da extrafiscalidade, que deve passar pelo teste das regras e princípios do sistema tributário, vez que é de instrumentos exacionais que se vale a política extrafiscal⁵⁶.

A extrafiscalidade pode se apresentar de forma exonerativa, quando se agrava a tributação comumente incidente, ou desonerativa, por meio de benefícios fiscais em geral que diminuem o impacto da carga tributária. Costuma-se acreditar que o primeiro tipo de intervenção é mais agressivo em relação à dinâmica da economia, porque tende a inibir a prática de agentes econômicos e causa a sensação de maior restrição à liberdade. Olvida-se que o segundo tipo de intervenção – os benefícios fiscais – provoca outro tipo de agressividade, porque impacta a distribuição dos ônus com a despesa pública e as bases de concorrência na economia. É dizer, o aumento dos tributos provoca uma agressão direta,

⁵¹ Falcão, 2013, p. 144.

⁵² Nabais, 2009, p. 648.

⁵³ 2009, p. 648.

⁵⁴ Aqui vale esclarecer que, ao se afirmar aprioristicamente um objeto rígido e autônomo de estudo do direito tributário, está-se encobrendo o real propósito de não se aplicar o regime jurídico do direito tributário a outras relações instituídas por normas. Toda segmentação dessa natureza tem a finalidade de excluir a aplicação determinados princípios, orientações e conceitos de justiça que são próprios de certo tipo de relação. Dizer, então, que a extrafiscalidade não pertence ao direito tributário, é dizer que outros critérios de justiça estruturam sua validade material, mas isso não deveria significar a expulsão de qualquer investigação sobre política extrafiscal na doutrina do direito tributário.

⁵⁵ Carvalho, 2011, p. 46.

⁵⁶ Nabais, 2009, p. 648.

específica e individualizada, enquanto que os benefícios fiscais ensejam agressão indireta, geral e difusa⁵⁷.

Estruturalmente, a política extrafiscal exonerativa se dá pelo agravamento de alíquotas comumente incidentes. Já a política extrafiscal desonerativa se dá por diversas técnicas, como a isenção, a redução de alíquota, a redução de base de cálculo e a não incidência. Note-se que todas as técnicas de realização da extrafiscalidade envolvem a pressuposição de um padrão e de uma exceção. Tanto o aumento de alíquota quanto os benefícios fiscais – gênero que abrange as mencionadas políticas desonerativas – carregam consigo a noção de excepcionalidade, isto é, a existência de há um padrão do qual se distancia.

Porém, a ideia de padrão e excepcionalidade leva em conta aspectos estruturais que, como antes dito, são insuficientes para a definição de extrafiscalidade. O que vai caracterizar uma mudança de alíquota ou de base de cálculo como política extrafiscal não é sua exceção em relação a um padrão, mas o efeito performativo de indução comportamental. No caso das isenções fiscais, por serem normas que “mutilam” aspectos gerais da regra-matriz de incidência⁵⁸, a caracterização poderia ser possível a partir dos aspectos lógico-sintáticos da norma, mas, mesmo assim, não se pode abrir mão da análise pragmática, a fim de se distinguir a isenção de fins fiscais (por exemplo, com função redistributiva e de adequação da capacidade contributiva) da de fins extrafiscais (por exemplo, com função de fomento de determinado setor econômico).

A noção de padrão de tratamento fiscal e de que os benefícios fiscais são exceções a ele constitui uma ideia de base liberal, com base na crença de há uma estrutura normal da economia e dos tributos, sendo os benefícios privilégios a serem evitados como forma de preservação da liberdade. Decorre da ideia de normalidade da tributação e de excepcionalidade dos benefícios a vedação à analogia quanto às isenções e a inexistência de lacunas no que se refere a elas, mas, na medida em que se desfaz o mito de que há um padrão fiscal, é possível conceber os benefícios fiscais como normas que comportam também juízo analógico como forma de concretizar o princípio da igualdade⁵⁹. Defende-se, aqui, que os benefícios não são privilégios, muito menos exceções a um padrão estabelecido, são formas de intervenção orientadas a outros critérios políticos de justiça.

⁵⁷ Nabais, 2009, p. 658.

⁵⁸ Carvalho, 2011, p. 567.

⁵⁹ Nabais, 2009, p. 641.

Segundo a classificação de Nabais⁶⁰, a política desonerativa pode ser realizada por meio de benefícios fiscais estáticos e dinâmicos. No primeiro caso, o benefício incide e se justifica não por metas comportamentais futuras, mas pela própria ação beneficiada em si, cuja natureza recebe atenção privilegiada por normas constitucionais de intervenção sócio-econômica. Os benefícios estáticos não são estabelecidos na expectativa um resultado ou ganho futuro, pois a própria desoneração tributária da atividade já consome a atividade a ser alcançada.

Já no segundo caso, dos benefícios fiscais dinâmicos, a desoneração tributária existe em função de uma expectativa comportamental futura, isto é, que haja algum resultado econômico ou social a ser alcançado através do estímulo com a redução do custo tributário. Nesses casos, a ação beneficiada em si mesma não esgota o escopo do benefício, devendo ser avaliada a potencialidade de alcançar determinado resultado futuro para que seja justificável o benefício. Em termos pragmáticos, a performatividade do ato de fala normativo é deslocada para uma expectativa futura, não atual, de ação.

As técnicas de concretização da política extrafiscal desonerativa podem ser intranormativas, quando agem sobre algum dos elementos da regra-matriz de incidência tributária, ou internormativas, quando envolvem outras normas que não interferem na configuração da regra-matriz de incidência do tributo.

Os benefícios intranormativos são normas jurídicas de estrutura que dispõe sobre o conteúdo da regra-matriz de incidência, alterando sua configuração, seja no antecedente normativo (hipótese de incidência), seja no consequente (base de cálculo e alíquota). As isenções são benefícios que suprimem por completo algum dos elementos da regra-matriz, obstando sua incidência. Já as reduções, por muito tempo chamadas de “isenções parciais”, consistem na modificação da alíquota ou base de cálculo da regra-matriz⁶¹ - aqui incluídas

⁶⁰ Nabais, 2009, p. 649.

⁶¹ A definição do que seja isenção e a polêmica sobre as isenções parciais e a alíquota 0% não faz parte do escopo deste trabalho, de modo que se dispensa digressões mais alongadas. A discussão não é meramente acadêmica, pois depende dela a questão que envolve a aplicação ou não do regime jurídico das isenções às meras reduções e aos tributos sujeito à alíquota de zero. Apenas a título de exemplo, calha mencionar a concepção de Becker (2007, p. 321), depois aprimorada por Borges, segundo a qual a isenção consiste numa norma que incide para evitar a incidência da norma impositiva, de modo que, nessa premissa, a redução e a alíquota zero não pode equivaler a uma isenção, pois, nesse caso, a incidência da norma impositiva teria efetivamente ocorrido, muito embora não venha a produzir efeitos. Já segundo a concepção de Carvalho (2011, p. 567-ss), as isenções consistem numa norma que mutila a eficácia da norma impositiva em algum dos seus critérios, seja na hipótese, seja na consequência. Assim, a alíquota zero equivaleria a uma isenção, pois consiste numa determinação que suprime o elemento quantitativo do consequente normativo da regra-matriz de incidência Tributária, enquanto que as reduções não o são, porque não produzem o mesmo efeito. Carrazza (2012, p. 990-ss) compartilha da mesma conclusão, mas por fundamentos diversos. Para esse autor, a isenção é um fenômeno de ordem legal, isto é, que se manifesta no plano dos textos, de modo que não constitui uma norma jurídica autônoma em relação à regra-matriz de incidência tributária. Assim, a isenção vai agir como elemento textual para a interpretação e

também as deduções de despesas fictas, que representam ajuste na base de cálculo de impostos sobre renda líquida⁶² (IR e CSLL) sem correspondência com algum critério de capacidade contributiva, revelando seu propósito extrafiscal.

Já no campo internormativo, em que não há modificação na regra-matriz de incidência, os benefícios fiscais podem ser realizados por meio crédito presumido, diferimento e remissão. O crédito presumido consiste numa norma jurídica que estabelece o direito a crédito pela realização de um fato gerador que, pelo regime comum da não-cumulatividade, não ensejaria esse efeito⁶³. O diferimento consiste na técnica de postergar a eficácia da obrigação tributária para fase posterior da cadeia produtiva, tornando aquela etapa da cadeia desonerada⁶⁴. Note-se que crédito presumido e diferimento são espécies de benefícios aplicáveis somente aos tributos plurifásicos, dada a própria estrutura do benefício. Por fim, a remissão consiste em extinção do crédito tributário quando, por meio de lei, se confere o “perdão da dívida tributária”.

Esses são os chamados benefícios tributários. Não se pode olvidar dos benefícios financeiros, que são aqueles realizados a partir não da renúncia à receita pública tributária, mas do emprego direto de despesa pública em incentivos, tendo como principal exemplo as chamadas subvenções⁶⁵.

6 CONTROLE DA EXTRAFISCALIDADE

O presente estudo se encerra com um tópico acerca do controle jurídico da extrafiscalidade. Já se expôs criticamente a inconsistência da tese clássica da discricionariedade política e de que o controle judicial viola a separação de poderes. O que se propõe agora são parâmetros de decisão judicial acerca da matéria.

formação da regra-matriz de incidência. É a própria norma tributária que já surge para o intérprete mutilada pela isenção, seja em qual elemento for. Partindo-se dessa concepção, a conclusão sobre a redução e a alíquota zero é exatamente a mesma. A alíquota zero consiste também numa isenção, pois é uma alteração no plano textual que faz com que a regra-matriz de incidência seja formada sem significância no seu elemento quantitativo do consequente, e a redução é mera alteração disposição textual da formação dos critérios da regra-matriz.

⁶² Oliveira Jr., 2016, p. 77.

⁶³ Aqui se adota a posição de que o crédito presumido não interfere propriamente na base de cálculo do tributo. Com efeito, existe diferença lógico-sintática entre a norma jurídica que institui o tributo (regra-matriz de incidência tributária) e a norma jurídica que prevê a concessão de créditos. Essas duas normas são absolutamente autônomas, de modo que a incidência da regra sobre crédito presumido não implica ineficácia técnica parcial da regra-matriz de incidência tributária ou simplesmente modificação de seus efeitos (Carvalho, 1998).

⁶⁴ Ressalte-se a divergência existente acerca da natureza do diferimento, havendo posições no sentido de que seja isenção – por se mutilar o critério temporal da regra-matriz –, substituição tributária – quando atribui a outro agente da cadeia o dever de pagar – ou que sequer seja benefício fiscal – porque não há renúncia de receita pública (Oliveira Jr., 2016, p. 74-75).

⁶⁵ Correia Neto, 2014, p. 140.

Se de um lado é admitida que o Estado Fiscal se utilize dos tributos como forma de intervenção social e econômica através da indução comportamental, de outro se exige que tal intervenção tome parâmetros razoáveis e justificáveis, de modo a atender os preceitos constitucionais e não se violar direitos fundamentais dos contribuintes. O desenvolvimento histórico dos conceitos em matéria de política fiscal consolidou certas bases em que o legislador desconsiderar quando da realização de medidas extrafiscais.

Não se defende aqui a adoção de um critério de eficiência na análise, no sentido de que devem ser empregadas técnicas e decisões que tenham o maior resultado na consecução dos objetivos almejados. Exige-se que a política extrafiscal não seja arbitrária em relação ao sistema constitucional e não cometa excessos quanto à direitos fundamentais, ainda que a política não tenha um efeito ótimo⁶⁶.

O teste da razoabilidade é bem menos rigoroso que o teste consequencialista da eficiência, mas é o que cumpre aos juristas, tendo em vista suas limitações próprias de atuação e a necessidade de uma reserva de livre conformação política quanto à intensidade dos efeitos desejados. Ademais, sobretudo em matéria de direitos, mostra-se difícil uma análise eficiência desacompanhada de escolhas morais e políticas, pois sempre haverá de se perguntar: “eficiente em relação ao quê?”⁶⁷.

A extrafiscalidade é orientada por um critério de justiça e uma finalidade política que tem um valor em si, que não pode ser medido e comparado unicamente em termos de eficiência quanto aos resultados⁶⁸, da mesma que não pode ser feito em relação aos direitos fundamentais do contribuinte. Em suma, não se propõe um critério de decisão com base na eficiência dos efeitos alcançados pelos benefícios fiscais, mas apenas quanto à razoabilidade, sobretudo em relação à mitigação de outros direitos e critérios de justiça propriamente fiscais.

A partir do sistema constitucional tributário e da configuração do Estado Fiscal, podem ser sustentados alguns limites à realização de políticas extrafiscais. Como dito, a atuação do Estado na economia através dos tributos pauta-se por critérios de justiça que são distintos da chamada fiscalidade, mas que devem ser com eles ser confrontados, sob pena de desconfiguração do próprio Estado Fiscal. Nesse confronto que se sustentam os limites da extrafiscalidade, que podem decorrer do princípio da liberdade e da isonomia.

⁶⁶ Nabais, 2009, p. 658.

⁶⁷ Sen, 1999, p. 90-ss.

⁶⁸ Sobre a matéria, vide Sen (1999, p. 93).

A começar, a indução do comportamento não pode se dar por via de regulação direta, isto é, por meio o estabelecimento de obrigações e proibições⁶⁹, com as respectivas sanções pelo descumprimento. A extrafiscalidade pressupõe a licitude do comportamento que se quer desestimular, pois, como herança da modernidade, o tributo não pode constituir sanção de ato ilícito (art. 3º, CTN). Trata-se de preceito do próprio Estado Fiscal a configuração do tributo como incidente sobre fatos econômicos que pertencem ao campo da liberdade individual e da livre iniciativa. Assim, sob pena de desvirtuamento do modelo, somente fatos econômicos lícitos podem constituir a hipótese de incidência do tributo, de modo que a extrafiscalidade não justifica a incidência sobre condutas ilícitas, como se tributo fosse sanção.

A política exonerativa, realizada, por exemplo, por meio de agravamento de alíquotas, não pode ter o efeito de confisco, de modo que a sufocar a própria liberdade individual, a livre iniciativa e a propriedade privada. Por mais indesejável que seja a atividade, a partir do juízo moral e político que se faça, é preciso que remanesça margem de liberdade individual para atuação econômica e preservação da propriedade⁷⁰. A onerosidade da tributação deve ter o efeito de desestimular, o que pressupõe a possibilidade de um cálculo comparativo entre opções de ação por parte dos agentes econômicos. Sem a possibilidade desse cálculo, a política extrafiscal se mostra confiscatória.

Já quanto ao princípio da igualdade tributária a complexidade é maior. A igualdade tributária se expressa através do princípio da capacidade contributiva, que é o principal critério de justiça da fiscalidade, e justamente por isso se contrapõe diretamente à finalidade extrafiscal. É finalidade própria dos tributos a distribuição igualitária da carga tributária, segundo a capacidade contributiva a medida de comparação entre os contribuintes. A extrafiscalidade não se dirige a esse escopo, pois intervém no domínio econômico e social com outras finalidades. Assim, finalidade fiscal e extrafiscal se contrapõem diretamente, de modo que razoabilidade e não arbitrariedade da tributação indutora deve passar pelo teste de proporcionalidade entre as suas vantagens e as eventuais restrições à igualdade e à capacidade contributiva⁷¹.

A princípio, é necessário que a medida extrafiscal supere o teste da igualdade quanto à sua estrutura própria, sem relação, nesse primeiro momento, com seus efeitos externos. Refere-se, aqui, ao chamado “postulado da igualdade” ou “igualdade como postulado”, que define os critérios formais pelos quais se pode verificar quais situações merecem estar

⁶⁹ Bomfim, 2015, p. 12; Folloni, 2014, p. 205.

⁷⁰ Bomfim, 2015, p. 171-ss.

⁷¹ Alabern, 2009, p. 85-86; Folloni, 2014, p. 210; Papadopol, 2012, p. 290; Ávila, 2009, p. 161-162; Bomfim, 2015, p. 344-ss.

inseridas no tratamento normativo e quais não⁷². Enquanto postulado, a igualdade não proporciona avaliação crítica quanto à finalidade da discriminação e seus efeitos, limitando-se à avaliação sobre a composição estrutural da discriminação e sua coerência interna. Trata-se, em certa medida, de reflexo da igualdade formal, de matriz liberal, que estabelece o dever de tratamento igual para todos aqueles que se encontram em igualdade.

A igualdade postulado exige que a medida extrafiscal ao menos estabeleça: i) finalidade válida de intervenção no domínio econômico e social, com fundamento constitucional; ii) relação de coerência lógica entre a finalidade eleita e o critério de discriminação; iii) existência de diferença real entre as classes de sujeitos-alvo da medida e os não abrangidos; iv) relação fundada entre o critério de discriminação e o elemento indicativo da medida de comparação⁷³.

Esse teste se impõe a qualquer norma tributária e a inobservância de quaisquer desses critérios leva à invalidade da medida extrafiscal. Assim, será inválido o benefício tributário que não tenha finalidade própria com devido fundamento constitucional, isto é, sem tomar como base os fundamentos do art. 170 da Constituição Federal. Também haverá invalidade no benefício que não estabelece qualquer correlação entre a finalidade extrafiscal pretendida e o próprio tratamento discriminatório. Outrossim, no caso em que o tratamento discriminatório não tenha qualquer base em real e relevante diferença material entre os sujeitos. Por fim, não será válido o benefício cujo critério de discriminação não tenha relação com o elemento indicativo de comparação tomado para avaliar a própria pertinência da discriminação⁷⁴.

Superada a análise quanto à estrutura interna da medida extrafiscal, conforme o critério da “igualdade enquanto postulado”, que nada mais é que reflexo da igualdade formal de perfil liberal, será preciso promover o teste da proporcionalidade. Aqui a igualdade aparece

⁷² Esclarece Ávila (2011, p. 135), “Nessa hipótese, a igualdade também funciona como uma norma que estrutura a aplicação de outra, situando-se analiticamente (não axiologicamente) acima dela, para dizer que é válida somente aquela diferenciação, baseada num vínculo fundado e conjugado com a finalidade que legitima o seu uso. [...] Não é ela objeto de ponderação ou de aplicação; ela é, em vez disso, o critério de aplicação de outras normas. Ela contém, entre outras prescrições, que as normas devem ser aplicadas de igual e imparcial a todos aqueles que se submetem ao seu âmbito de aplicação”.

⁷³ Papadopoul, 2012, p. 290.

⁷⁴ A fim de distinguir o critério de discriminação da medida de comparação, Papadopoul (2012, p. 289) discorre: “Quando a Constituição Federal, por exemplo, prescreve a implantação de tratamento favorecido para micro e pequenas empresas, o critério de discriminação é ostensivo: porte da empresa. O porte de uma empresa, por sua vez, poderá ser avaliado através de diferentes fatores, tais como faturamento, receita bruta, número de empregados, número de estabelecimentos, quantidade de operações realizadas ao longo do ano-calendário, liquidez, rentabilidade sobre o patrimônio líquido etc. [...] A relação será fundada quando houver uma correspondência probabilística ou estatisticamente comprovável entre a medida de comparação e seu elemento indicativo, tal como ocorre entre faturamento e porte da empresa, idade e capacidade física, peso e mobilidade etc. O elemento indicativo da medida de comparação não pode transparecer uma escolha aleatória ou espúria por parte do legislador”.

enquanto princípio, a ser sopesado em relação a outros princípios. Se a finalidade da tributação no Estado Fiscal é a distribuição igualitária da carga tributária, a intervenção extrafiscal é orientada por finalidade por vezes totalmente diversa. Assim, a finalidade fiscal e a extrafiscal podem se apresentar como princípios contrapostos a serem sopesados, o critério de argumentação será o postulado da proporcionalidade. Isso significa que a medida extrafiscal deverá ser “adequada, necessária e proporcional” em relação às restrições à igualdade tributária e à capacidade contributiva⁷⁵.

A adequação implica que a medida tributária seja capaz de produzir efeitos que contribuam para a realização da finalidade extrafiscal, pois “a intuição mesma da finalidade pressupõe a adoção de comportamentos que que levem à sua realização, deslegitimando qualquer outro”⁷⁶. Não se trata aqui de demonstração da efetiva concretização da finalidade extrafiscal, mas apenas de sua potencialidade de contribuição para o resultado, dadas as circunstâncias em que foi pensada a medida⁷⁷.

A necessidade requer a medida tributária seja, dentre todas as ações políticas possíveis para a realização da intervenção econômica e social, a que seja menos restritiva aos propósitos fiscais do tributo, sobretudo a igualdade, expressada na capacidade contributiva. Assim, existindo medida de intervenção, tão adequada quanto, que não cause restrição à igualdade, deverá ela ser adotada no lugar do tributo.

Por fim, será proporcional a medida que provoque mais vantagens que desvantagens. Ou seja, o juízo de proporcionalidade *stricto sensu* envolve a comparação entre os benefícios provocados pela intervenção por meio de tributos e as restrições à realização da igualdade. Não significa aqui um cálculo de eficiência, no sentido do maior resultado econômico possível diante das restrições sofridas, mas de um juízo sobre o valor jurídico das vantagens e das restrições, de modo a que possam ser graduadas e comparadas de acordo com sua importância para a ordem constitucional⁷⁸. Com efeito, “ao ter que promover a ordem constitucional, ao invés de restringi-la, o ente estatal está obrigado a escolher aquele meio que promova, na sua inteireza, mais a ordem constitucional do que a restrição”⁷⁹.

⁷⁵ Ávila, 2011, p. 162.

⁷⁶ Ávila, 2011, p. 162.

⁷⁷ Folloni, 2014, p. 214.

⁷⁸ Folloni, 2014, p. 216.

⁷⁹ Ávila, 2011, p. 163.

7 CONCLUSÃO

A extrafiscalidade tem sido importante instrumento de atuação do Estado na economia, sobretudo na formulação de políticas de desenvolvimento nacional, de combate de crises econômicas e de igualdade social. É plenamente admitida no sistema constitucional brasileiro e no paradigma atual de Estado Fiscal, mas é importante que sua utilização não seja arbitrária e irracional, a fim de se evitar o risco de desvirtuamento do modelo e a inviabilidade dos propósitos do próprio Estado Democrático de Direito.

Assim, é devida a intervenção do Poder Judiciário na avaliação das políticas de extrafiscalidade, se não como forma de medir sua eficiência econômica, ao menos para tolher arbitrariedades e privilégios odiosos. A posição clássica da impossibilidade do controle, adotada pelo Supremo Tribunal Federal, fundada na Separação de Poderes, não mais se sustenta. Sua pretensão de objetividade e imparcialidade são infundadas, porque apenas dissimulam uma tomada de posição política sobre a distribuição funcional das instituições que não mais se sustenta no modelo constitucional atual, que traça diretrizes e limites de atuação do Poder Legislativo e Executivo.

Reconhecida a possibilidade de controle, é de se reconhecer a necessidade de desenvolvimento de uma doutrina assentada em bases não formalistas e que envolva a complexidade do fenômeno extrafiscal. Assim, cumpre uma incursão maior no plano pragmático da linguagem e da funcionalidade da norma jurídica, ao invés da tradicional atenção dada aos aspectos lógico-sintáticos e semânticos.

A partir dessa perspectiva teórica é possível definir a extrafiscalidade segundo a função da norma e seu efeito performativo no contexto concreto, isto é, a extrafiscalidade passa a ser identificada pela presença função de indução do comportamento, conforme dos dados concretos da situação, e não de dados apriorísticos da semântica ou estrutura da norma.

Por fim, os princípios constitucionais da igualdade e capacidade contributiva, bem como o direito fundamental à liberdade e o princípio da livre iniciativa podem se apresentar como limites à política extrafiscal. Destarte, a intervenção por meio de tributos não pode servir como sanção para ato ilícito, incidindo apenas sobre atividades econômicas lícitas, como também não pode ter efeito de confisco ou eliminar por completo a liberdade de escolha do sujeito-alvo da política.

Já o princípio da igualdade aparece que requisito de racionalidade interna do benefício, a fim de que exista coerência entre finalidade extrafiscal, critério de discriminação, situação concreta de diferença e indicativo da medida de comparação. Quanto aos efeitos do

tributo, a igualdade e a capacidade contributiva, na medida em que sofrem restrições, aparecem como fins ou princípios contrapostos ao fim extrafiscal escolhido, que deve ser superar o teste da proporcionalidade, composto pelo exame da adequação, necessidade e proporcionalidade stricto sensu.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. A Doutrina e o Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto. *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012.

_____. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2009.

ALABERN, Juan Enrique Varona. *Extrafiscalidad y Dogmática Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2009.

BENTO, Messias José Caldeira. Refletindo Sobre o Poder dos Juízes. In: *Estudos em Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa*. Coimbra: Coimbra Editora, 2003.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2007.

BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade*. São Paulo: Noeses, 2015.

BOURDIEU, Pierre. *O Poder Simbólico*. Lisboa: Edições 70, 2011.

CARRAZZA, Roque. *Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Cristiano. *Teoria da Decisão Tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. *Isenções Tributárias do IPI, em Face do Princípio da Não-Cumulatividade*. Revista Dialética de Direito Tributário. N. 33. São Paulo: 1998.

CANAZARO, Fábio. *Essencialidade Tributária: Igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

CORREIA NETO, Celso Barros de. *O Averso do Tributo*. Lisboa: Almedina, 2014.

DERZI, Misabel. Notas de Atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

DIMOULIS, Dimitri. Sentidos, Vantagens Cognitivas e Problemas Teóricos do Formalismo Jurídico. In: MACEDO, Ronaldo Porto; BARBIERI, Catarina Helena Cortada. *Direito e Interpretação*. São Paulo: Saraiva, 2011.

ESTEVAM, Juan Manuel. *La Función del Tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho*. Madrid: Centro de Estudios Políticos e Constitucionales, 2002.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Direito Econômico (Teoria Fundamental)*. São Paulo: Malheiros, 2013.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. São Paulo: Atlas, 2008.

- _____. *Função Social da Dogmática Jurídica*. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- FOLLONI, André. *Isonomia na Tributação Extrafiscal*. Revista Direito GV. Vol. 19. São Paulo: 2014.
- GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. In: RODRIGUEZ, José Rodrigo; COSTA, Carlos Eduardo Batalha da Silva e; BARBOSA, Samuel Rodrigues (Org.). *Nas Fronteiras do Formalismo*. São Paulo: Saraiva, 2010.
- JUST, Gustavo. *Interpretando as Teorias da Interpretação*. São Paulo: Saraiva, 2005.
- _____. O Princípio da Legalidade Administrativa: o problema da interpretação e os ideais do direito público. In: BRANDÃO, Cláudio; CAVALCANTI, Francisco; ADEODATO, João Maurício (Coord.). *Princípio da Legalidade: da dogmática jurídica à teoria do direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade: os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Lisboa: Almedina, 2009.
- _____. Refletindo Sobre o Poder dos Juízes. In: *Estudos em Homenagem ao Conselheiro José Manuel da Costa*. Coimbra: Coimbra Editora, 2003.
- OLIVEIRA Jr., Afrânio Menezes de. *Incentivos Fiscais no Âmbito do ICMS*. Curitiba: Editora Juruá, 2016.
- PAPADOPOL, Marcel. Um Passo Adiante: contributo para a compreensão do controle das medidas tributárias extrafiscais e do papel desempenhado pela capacidade contributiva neste contexto. In: ÁVILA, Humberto. *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012.
- RODRIGUEZ, Rodrigo. *Como Decidem as Cortes?* Rio de Janeiro: FGV, 2013.
- SANCHES, J. L. Saldanha. *Justiça Fiscal*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel Santos, 2010.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- SEN, Amartya. *Sobre Ética e Economia*. São Paulo: Companhia das Letras, 1999.
- _____. *A Ideia de Justiça*. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.
- SUNDFELD, Carlos Ari. Princípio é Preguiça? In: MACEDO JR., Ronaldo Porto; BARBIERI, Catarina Helena Cortada. *Direito e Interpretação*. São Paulo: Saraiva, 2011.