



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

André Luiz Batalha Alcântara

**Controle de Constitucionalidade da Extrafiscalidade: da indução negativa ao abuso
estatal**

Rio de Janeiro

2018

André Luiz Batalha Alcântara

Controle de Constitucionalidade da Extrafiscalidade: da indução negativa ao abuso estatal

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Orientador: Prof. Dr. Carlos Alexandre de Azevedo Campos

Rio de Janeiro

2018

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

A347

Alcântara, André Luiz Batalha.

Controle de constitucionalidade da extrafiscalidade: da indução negativa ao abuso estatal / André Luiz Batalha Alcântara. - 2018. 140 f.

Orientador: Prof. Dr. Carlos Alexandre de Azevedo Campos.

Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito.

1.Direito tributário - Teses. 2.Controle da constitucionalidade – Teses. 3.Controle – Teses. I. Campos, Carlos Alexandre de Azevedo. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 347.73

Bibliotecária: Marcela Rodrigues de Souza CRB7/5906

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta tese, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

André Luiz Batalha Alcântara

Controle de Constitucionalidade da Extrafiscalidade: da indução negativa ao abuso estatal

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Aprovada em 28 de fevereiro de 2018.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Carlos Alexandre de Azevedo Campos (Orientador)
Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Luís Cesar Souza de Queiroz
Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Paulo Caliendo
Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul

Rio de Janeiro

2018

DEDICATÓRIA

Aos meus pais, Alzira e Luiz, por todo amor e carinho.

AGRADECIMENTOS

Este é um momento muito delicado do trabalho, visto que qualquer ausência pode representar uma enorme injustiça. Nesse sentido, agradeço a Faculdade de Direito da UERJ, que, por mais uma vez, me recebeu em suas salas de aula. Espero que com essa menção ampla possa englobar todos que, de alguma forma, contribuíram para a minha formação. Ainda assim, alguns nomes dessa caminhada merecem destaque.

É fundamental agradecer aos professores Carlos Bolonha e José Vicente. Fui acolhido por ambos em seus projetos acadêmicos (LETACI e UERJ Reg, respectivamente) que me deram a motivação para continuar buscando meus sonhos dentro da universidade. Devo a eles muito do que penso, acredito e defendi nesse trabalho.

Ainda dentro do meio acadêmico, agradeço especialmente meu orientador Carlos Alexandre. Sempre aberto ao diálogo, sua orientação se deu da forma mais ampla possível, com indicação de textos, empréstimo de livros e, principalmente, questionamentos constantes. As melhores ideias que tive foram graças as nossas conversas. Muito obrigado!

Trabalhar e estudar não é fácil. Por isso, é imprescindível mencionar meus irmão de vida, que permitiram que escrevesse essa dissertação enquanto cumpriam meus prazos. Henrique, Adolpho e Luciano agradeço por todo o suporte, sem a ajuda de vocês esse período teria sido ainda mais exaustivo e, dificilmente, teria chegado a esse resultado.

Por último, os dois pilares da minha existência. Primeiro, o núcleo mais íntimo de minha família: meu pai Luiz, minha mãe Alzira e meu irmão João. Não teria conseguido escrever nem mesmo uma palavra se não fosse pelo apoio e amor de vocês. Segundo, minha companheira de vida, Letícia. Obrigado pela paciência, compreensão e amparo, quando só via trevas, você era minha a luz. Muito obrigado por tudo! Amo vocês!

That the power to tax involves the power to destroy; that the power to destroy may defeat and render useless the power to create; that there is a plain repugnance in conferring on one Government a power to control the constitutional measures of another, which other, with respect to those very measures, is declared to be supreme over that which exerts the control, are propositions not to be denied.

John Marshall

RESUMO

ALCÂNTARA, A. L. B. *Controle de Constitucionalidade da Extrafiscalidade: da indução negativa ao abuso estatal*. 2018. 140 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018.

Ao observar a evolução das políticas públicas, é cada vez mais comum verificar o uso regulatório do tributo. Entretanto, apesar de a extrafiscalidade estar estreitamente ligada a diversas operações do dia-a-dia, é um tema pouco explorado tanto no campo tributário, quanto na seara administrativa. Dessa forma, o presente trabalho buscou explorar os limites constitucionais do uso da extrafiscalidade para indução negativa de comportamento. Para tanto, foi realizado um esforço de conceituação da extrafiscalidade e buscou-se desenvolver procedimento de identificação das normas com pretensões indutoras. Em seguida, em função de sua natureza híbrida, foi realizado um esforço descritivo dos parâmetros regulatórios e tributários que influenciariam no controle constitucional da extrafiscalidade. Por conta do giro pragmático verificado no Direito Administrativo, foi observada a necessidade de um diálogo interdisciplinar com a economia. Por fim, a partir do arcabouço epistêmico das normas de competência, buscou-se prescrever como deveria ser feito o controle constitucional da questão. Espera-se que o trabalho contribua para o enriquecimento do debate sobre a extrafiscalidade, especialmente como forma de regulação da inibição comportamental.

Palavras-chave: Direito Tributário. Direito Regulatório. Extrafiscalidade. Controle de Constitucionalidade.

ABSTRACT

ALCÂNTARA, A. L. B. *Constitutional Control of the regulatory taxes: from negative induction to state abuse*. 2018. 140 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018.

Observing the evolution of public policies, it is increasingly common to verify the regulatory use of taxes. However, although taxes as regulation are inside to several daily operations, it is a topic that is not much explored either in the tax field or in the administrative arena. Thus, the present work intends to explore the constitutional limits of the use of regulation taxes for negative induction of behavior. For that, an effort was made to conceptualize the taxes as regulation and it was tried to develop procedure of identification of the norms with inductive pretensions. Then, due to its hybrid nature, a descriptive effort was made on the regulatory and tax parameters that would influence the constitutional control of regulation taxes. Due to the pragmatic turn of the Administrative Law, the need for an interdisciplinary dialogue with the economy was observed. Finally, from the epistemic framework of the norms of competence, it was tried to prescribe how the constitutional control of the matter should be done. It is hoped that the work will contribute to the enrichment of the debate on regulatory taxes, especially the sin taxes.

Keywords: Tax Law. Regulatory Law. Regulatory Taxes. Constitutional Control.

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	10
1	O CONCEITO DE EXTRAFISCALIDADE	14
1.1	A construção do conceito	14
1.2	Escolha do termo “Extrafiscalidade”	15
1.3	Construção doutrinária	17
1.3.1	<u>Descrição doutrinária</u>	17
1.3.2	<u>A incompatibilidade de entender extrafiscalidade como princípio</u>	32
1.3.3	<u>A necessária separação entre seletividade e extrafiscalidade</u>	33
1.3.4	<u>A questão das taxas em razão do exercício do poder de polícia</u>	35
1.3.5	<u>A extrafiscalidade e sua modalização deôntica</u>	36
1.3.6	<u>Regime jurídico da extrafiscalidade: tipicamente tributário?</u>	37
1.4	Extrafiscalidade no Supremo	38
1.4.1	<u>Metodologia para escolha e análise dos julgados</u>	38
1.4.2	<u>O que é a extrafiscalidade?</u>	40
1.4.3	<u>Como identificar a norma com pretensão extrafiscal?</u>	45
1.4.4	<u>Qual o regime jurídico aplicável à extrafiscalidade?</u>	48
1.4.5	<u>Síntese jurisprudencial</u>	52
1.5	Delimitando o conceito	54
1.6	Determinando o objeto a partir do conceito	57
2	REGULAÇÃO E INTERVENÇÃO ECONÔMICA DO ESTADO	59
2.1	Fundamentos do Estado regulador	59
2.1.1	<u>Uma perspectiva histórica: o autoritarismo das instituições</u>	60
2.1.2	<u>Uma perspectiva jurídico-teórica: poder de polícia e regulação</u>	62
2.2	Limites da regulação	68
2.2.1	<u>Dogmática constitucional</u>	69
2.2.2	<u>Limites materiais</u>	71
2.2.3	<u>Limites formais</u>	74
2.3	A importância da Análise Econômica do Direito: medindo as consequências	77
2.4	Intervenção estatal	80
2.4.1	<u>Classificações</u>	80
2.4.2	<u>Falhas de mercado e promoção de valores sociais</u>	82

3	CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DA EXTRAFISCALIDADE	86
3.1	Controle proposto pela doutrina	86
3.1.1	<u>Descrição doutrinária</u>	87
3.1.2	<u>A problemática das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico</u>	93
3.1.3	<u>A exigência de complementariedade</u>	94
3.1.4	<u>A análise consequencialista é possível?</u>	95
3.2	Controle proposto pela jurisprudência	96
3.2.1	<u>Quais os impedimentos constitucionais à extrafiscalidade?</u>	96
3.2.2	<u>Qual dever a extrafiscalidade impõe à Fazenda Pública?</u>	98
3.2.3	<u>Síntese da jurisprudência</u>	99
3.3	O que é preciso na extrafiscalidade?	99
3.4	Estrutura das normas jurídicas: normas de conduta e de competência	101
3.5	Controle de constitucionalidade brasileiro	107
4	APLICANDO OS PARÂMETROS DE CONTROLE	110
4.1	Dificuldades de implementação da extrafiscalidade como indução negativa	110
4.2	Parâmetros de controle de constitucionalidade das normas indutoras de comportamento negativo	114
4.2.1	<u>Fundamento constitucional filosófico interpretativo</u>	114
4.2.2	<u>Norma de competência constitucional para tributos extrafiscais</u>	117
4.2.3	<u>Postulado da proporcionalidade</u>	119
4.3	Inconstitucionalidade superveniente da extrafiscalidade	126
	CONCLUSÃO	129
	REFERÊNCIAS	131
	APÊNDICE	138

INTRODUÇÃO

Ricardo Lobo Torres afirma que “o tributo é o preço da liberdade individual ou da liberdade econômica, pois distancia o homem das obrigações pessoais para com o Estado.”¹ Dentro desse contexto, a tributação emanaria diretamente do poder tributário do Estado, com fins de financiar a atividade estatal.

A doutrina se desenvolveu a partir dessa premissa, entretanto, é possível perceber que o fenômeno da tributação é mais complexo do que simplesmente o financiamento público. É uníssono que a tributação sempre causará reflexos comportamentais no meio em que atua, mas, via de regra, esse não será o seu objetivo precípua. No entanto, há momentos em que o próprio Estado adota a tributação como forma de intervenção econômica, visto que o seu objetivo prioritário deixa de ser a arrecadação e passa a ser a transformação social e econômica.

O fenômeno da extrafiscalidade possui um caráter tão *sui generis* que é chamado por Aliomar Baleeiro como o “fator político da tributação”,² revelando o seu uso atípico nesses casos. Apesar de ser um fenômeno absolutamente corriqueiro em nosso dia a dia, muitas vezes, seu estudo não é feito de forma mais detalhada.

Quando se fala em limites da extrafiscalidade, a questão fica ainda mais nebulosa. Na prática, muitas vezes, a extrafiscalidade é utilizada como arma argumentativa para justificar qualquer tipo de tributação heterodoxa, como se não houvesse restrições para esse mecanismo.

Luís Eduardo Schoueri³ trata dessas normas como “tributárias indutoras”. Adotando essa perspectiva, é possível dividir a extrafiscalidade em duas espécies de estímulos comportamentais: (1) positivos e (2) negativos. Os primeiros servem para induzir que os particulares façam algo; os segundos, a abstenção social.

Apesar de se tratar de um mesmo fenômeno, esses dois modelos exigem abordagens de questões específicas que, se estudados conjuntamente, ultrapassariam os limites da

¹ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal*. Vol. I. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 375.

² Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 19ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 231.

³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

presente pesquisa. Sendo assim, com fins de otimizar o estudo, optou-se por focar apenas o uso da extrafiscalidade para indução negativa de comportamento.

Dentro desse contexto, a dissertação pretende responder as seguintes questões: É possível o controle judicial de constitucionalidade de normas com finalidade extrafiscal que desestimulam comportamentos? Como poderia ser feito esse controle?

Para tanto, parte-se da hipótese de que o controle de constitucionalidade dessas normas deve ser feito a partir de um sistema jurídico misto, envolvendo o direito tributário bem como o direito regulatório. Assim, seria necessária análise de constitucionalidade por meio de ferramentas da economia comportamental e da análise econômica do Direito, tanto no plano abstrato quanto na esfera concreta.

Com esse objetivo, a dissertação foi dividida em quatro capítulos. No primeiro, foi identificado o tratamento dado pela doutrina e o encaminhamento da jurisprudência acerca da extrafiscalidade. Para tanto, foi realizado levantamento bibliográfico da seara tributária e pesquisa de julgados do Supremo Tribunal Federal. Identificou-se que a extrafiscalidade possui um plano especulativo-teórico intrinsecamente ligado a finalidade da norma tributária e, outro, empírico-prático responsável pela verificação concreta dos resultados efetivamente atingidos. Observou-se que a extrafiscalidade trata de um fenômeno jurídico híbrido, segundo o qual a forma tributária dá roupagem a uma determinação regulatória.

Ao final dessa varredura, foram esclarecidas três premissas fundamentais para o restante do trabalho: (1) o conceito de extrafiscalidade; (2) como identificar essas normas; e (3) qual seria o seu regime jurídico. Delimitados esses três pontos, foi possível uma demarcação mais precisa do objeto.

Partindo dessas referências, no segundo capítulo discorreu-se sobre as interferências do direito econômico nesse tipo de tributação. Especificamente, foram abordados três pontos: (1) os limites da atuação regulatória dos Estado; (2) a relevância da análise econômica do direito nessa questão; e (3) quais são as potenciais falhas de mercado que podem ensejar uso da extrafiscalidade.

No primeiro ponto, foi avaliado o panorama dogmático e hermenêutico do direito econômico e regulatório. Pretende-se expor como a atividade regulatória evoluiu ao longo do tempo e se aproximou da atuação do Executivo, fato que informou significativamente alguns dos posicionamentos observados na jurisprudência. A apresentação desse estado da arte permite a identificação das balizas materiais para atuação pública, delimitando em que circunstâncias é autorizada a ação regulatória do Estado.

Na segunda parte desse capítulo, foram apresentados alguns limitadores fáticos para o uso da extrafiscalidade. Essa abordagem pretende evidenciar as limitações técnicas do uso da extrafiscalidade, isto é, em que casos ela será totalmente ineficaz. Tendo em vista que esse tipo de estudo exige uma análise de causa-efeito, entende-se que as ferramentas desenvolvidas pela Análise Econômica do Direito e pela economia comportamental podem dar o respaldo teórico necessário para o aprofundamento do tema. Essas duas áreas de conhecimento expõem, respectivamente, (a) como funciona a rede de incentivos desenvolvida pelo sistema jurídico e (b) como os vieses comportamentais não racionais influenciam a tomada de decisão. Dessa forma, é possível descrever como os contribuintes tomam suas decisões quando influenciados pela extrafiscalidade.

Para desenvolver esse segundo capítulo, foi realizado levantamento bibliográfico nos campos da economia e do direito – econômico e regulatório. Sendo assim, esse capítulo pretende informar as limitações materiais na utilização da tributação indutora de abstenção social.

Já no terceiro capítulo, discorreu-se sobre como a doutrina se posiciona a respeito do controle de constitucionalidade de normas extrafiscais. Partindo da insuficiência dos modelos descritos, foram propostas diretrizes para o controle de constitucionalidade por meio das estruturas das normas extrafiscais de competência e de conduta. Entende-se que a Constituição exige uma estrutura básica para o tributo extrafiscal, que tem o condão de desnaturar apenas alguns elementos da norma de conduta tributária.

A partir dessa análise, o estudo foi dividido em duas sistemáticas, uma para o controle abstrato e outra para o controle nos casos concretos. O plano abstrato está relacionado com a aferição de constitucionalidade no momento de criação da norma, observando, além dos parâmetros formais, a existência de uma relação hipotética entre os meios pretendidos e os objetivos desejados. Já no controle de constitucionalidade concreto, deve-se aferir, também, se de fato a realidade foi alterada. Para elaboração desse terceiro capítulo, foi realizado levantamento bibliográfico da doutrina constitucional e tributária, bem como pesquisa jurisprudencial junto ao Supremo Tribunal Federal.

Ao final, no quarto capítulo, foram delimitados os critérios para o controle de constitucionalidade de normas tributárias indutoras de comportamento negativo, a partir da conjugação dos instrumentos apresentados no segundo capítulo com o aporte teórico desenvolvido no terceiro, bem .

Foi realizada uma análise da sistemática econômica de formação de preço. Essa investigação é nuclear para entender a indução tributária de comportamentos negativos, uma

vez que esse fenômeno se dá, justamente, em função do reflexo econômico da tributação. Faz-se necessário, portanto, aclarar como a formação do preço dos produtos depende da interação entre a oferta e a demanda, destacando, mais especificamente, (1) a diferença entre preço e custo e (2) a ideia de elasticidade da demanda. O desenvolvimento detalhado dessas questões permite aferir o grau de adequação de uma norma extrafiscal para o atingimento do fim a que se pretende.

Tendo em mente as limitações fáticas da extrafiscalidade, foram expostos os fundamentos filosóficos e a estrutura da norma de competência constitucional extrafiscal. É importante ressaltar, também, que o princípio da proporcionalidade teve papel decisivo nessa construção. Especialmente no que tange aos subprincípios da adequação e da necessidade, o não atingimento das finalidades extrafiscais macula a construção jurídica impondo uma inconstitucionalidade que só poderá ser observada após algum tempo de vigência da norma tributária indutora. Desse modo, a verificação da constitucionalidade da extrafiscalidade é constante e depende diretamente de sua eficácia ao longo do tempo.

A dissertação possui pretensões conceituais, descritivas e prescritivas, já que se almeja entregar (1) um conceito de “extrafiscalidade”, (2) descrever o contexto constitucional sobre sua vertente de fomento negativo de comportamento e (3) desenvolver *standards* operacionalizáveis para o controle judicial de abusos estatais. Assim, espera-se contribuir positivamente para o desenvolvido do estudo desse tema no cenário acadêmico nacional.

1 O CONCEITO DE EXTRAFISCALIDADE

Tal como o título evidencia, esse primeiro capítulo possui um esforço eminentemente conceitual. Tendo em vista que essa não é uma tarefa simples, são necessários dois esclarecimentos prévios de ordem metodológica, antes que se inicie o estudo da extrafiscalidade propriamente dito.

1.1 A construção do conceito

Karl Popper diferencia “conceitos singulares” de “conceitos universais”, indicando que os primeiros se caracterizam pela utilização de nomes próprios, enquanto os segundos, não.⁴ Dessa forma, os conceitos singulares designam algum objeto específico e bem determinado, já os conceitos universais se utilizam da capacidade de abstração humana para englobar vários elementos dentro de uma mesma denominação.⁵

Tal como demonstram Guibourg, Ghigliani e Guarinoni, os nomes próprios identificam os objetos individualmente,⁶ o que permite maior precisão ao diálogo. Entretanto, os mesmos autores alertam que é linguisticamente impossível identificar todos os elementos do mundo a partir de nomes próprios, por isso, há sempre um esforço classificatório, elencando as características essenciais de cada objeto e agrupando-os em classes.⁷ Ou seja, conceituar nada mais é do que criar parâmetros para classificações.

Frente a essa constatação, Japiassu e Marcondes afirmam que a elaboração de um conceito envolve dois elementos. Primeiro, é preciso que o conceito contenha as características definidoras daquilo que ele pretende descrever. Segundo, é necessário que se conheça a extensão quantitativa daquilo que se objetiva englobar dentro do conceito. Consequentemente, há uma relação inversamente proporcional entre número de características

⁴ Cf. POPPER, Karl R. *A lógica da pesquisa científica*. 9ª ed. São Paulo: Cultrix, 2001, p. 67.

⁵ Cf. Ibid. p. 69.

⁶ Cf. GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V.; GUIBOURG, Ricardo A. *Introducción al conocimiento científico*. 3ª ed. Buenos Aires: Eudeba, 2004, p. 38.

⁷ Cf. Ibid. p. 38-39.

e o número de elementos que o conceito engloba, ou seja, quanto mais detalhado for o conceito, mais ele se aproxima de um “conceito singular”⁸ e menos elementos ele englobará.⁹

Considerando que o universo normativo não é trivial, e que o Direito possui a natureza de ciência social aplicada,¹⁰ a construção do conceito de extrafiscalidade deve levar em conta tanto elaborações teóricas quanto as utilizações práticas. Nesse sentido, optou-se por realizar: (1) um levantamento bibliográfico doutrinário com o intuito de entender o panorama teórico; e (2) um levantamento de julgados no Supremo Tribunal Federal (STF), para que se entenda a prática. Inicialmente, haverá um esforço descritivo da doutrina e jurisprudência do STF e, ao final, buscar-se-á produzir um conceito a partir da síntese dessas duas frentes de análise.

Dessa maneira, espera-se conseguir identificar, da forma mais abrangente possível, as características definidoras da extrafiscalidade, atingindo o delicado ponto de equilíbrio enunciado por Japiassu e Marcondes entre suas características e os objetos abrangidos. A partir desse fundamento, pretende-se indicar que tipo de controle de constitucionalidade essas características implicariam.

1.2 Escolha do termo “Extrafiscalidade”

Ao longo do trabalho, foi escolhido o termo “extrafiscalidade” para denominar o fenômeno estudado. Apesar de essa ser a terminologia adotada pela ampla maioria dos juristas, ela não é unânime.

Rubens Gomes de Sousa, por influência da literatura latino-americana, utiliza o termo “parafiscal” para designar tributos com finalidade regulatória.¹¹ Além de Sousa, Luís Eduardo Schoueri optou pela expressão “normas tributárias indutoras”.

⁸ Entende-se “conceito singular” no sentido utilizado por Popper, ou seja, deixa de ser uma ideia ampla e abrangente e passa a se aproximar de um nome próprio. Cf. POPPER, op. cit., nota 1, p. 67.

⁹ Cf. JAPIASSU, Hilton; MARCONDES, Danilo. *Dicionário básico de filosofia*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2006, p. 51.

¹⁰ No direito tributário, é comum abordar “conceitos” com diferentes graus de indeterminação. Dentro dessa seara jurídica, normalmente, o debate vem sob a denominação de “tipo” e “conceito”; Cf. LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

¹¹ Cf. relatado por AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 111.

Schoueri justifica a sua escolha observando que as normas tributárias poderiam servir às funções arrecadadora, extrafiscal ou simplificadora.¹² Por sua vez, a extrafiscalidade englobaria mais do que a indução de comportamento (normas extrafiscais em “sentido estrito”¹³), incluindo, também, “razões não fiscais, mas desvinculadas da busca de impulsionamento econômico por parte do Estado.”¹⁴

Sendo assim, a extrafiscalidade seria um gênero com duas espécies: (1) as normas com função indutora e (2) as normas não fiscais não relacionadas à economia. O autor exemplifica essa segunda espécie com normas de cunho social, citando a possibilidade de tratamento tributário diferenciado para desempregados.¹⁵

Nesse tópico, faz-se necessário esclarecer um ponto divergente do presente trabalho em relação à estrutura adotada por Schoueri. Entende-se que a atuação social da tributação pode ser justificada por dois motivos que não desnaturam uma ideia unívoca de extrafiscalidade.

O primeiro seria a possibilidade de a norma de cunho social estar apenas adequando a situação de fato à capacidade contributiva subjetiva.¹⁶ Nesse caso, nem haveria o que se falar de extrafiscalidade, porque entende-se que a capacidade contributiva é pré-requisito para atividade tributária fiscal do Estado. Conseqüentemente, apenas se estaria adequando a tributação ao grau de riqueza do contribuinte.

O segundo motivo advém da própria lógica indutora da extrafiscalidade, que sempre estará buscando interferência econômica em alguma medida. Quando, por exemplo, o poder público elabora projetos de fomento à cultura por meio de incentivos tributários, ainda que se almejem alterações “desvinculadas da busca de impulsionamento econômico por parte do Estado”,¹⁷ isso se dá a partir de uma mudança econômica de comportamento dos particulares

¹² A função arrecadadora seria a função fiscal clássica, enquanto a extrafiscal estaria ligada a tudo que não fosse fiscal e a simplificadora seria relacionada à ideia de praticabilidade do tributo. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 32.

¹³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 32.

¹⁴ Cf. *Ibid.* p. 32.

¹⁵ Cf. *Ibid.* p. 33.

¹⁶ Derzi define capacidade contributiva subjetiva como “à concreta e real aptidão de determinada pessoa (considerando seus encargos obrigatórios pessoais e inafastáveis) para o pagamento de certo imposto.” Cf. DERZI, Misabel A. M. Atualização. In.: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 269.

¹⁷ Cf. SCHOUERI, *op. cit.*, nota 13, p. 32.

que procurarão patrocinar eventos culturais em troca de benefícios fiscais. Entende-se que essa é a mesma lógica aplicada às normas tributárias que beneficiam o meio ambiente, exemplo dado pelo próprio Schoueri de norma indutora de comportamento vinculada à economia.¹⁸

Por esses motivos, esse trabalho adotou como sinônimos as expressões “norma com pretensões extrafiscais” e “norma tributária com finalidade indutora”, priorizando sempre que possível a primeira por entender que seu uso está mais consolidado no meio jurídico.

Feitos esses dois esclarecimentos, o primeiro de caráter epistemológico e este de cunho terminológico, adentra-se, enfim, na análise da extrafiscalidade.

1.3 Construção doutrinária

Inicialmente, esse tópico busca uma análise descritiva abrangente da doutrina sobre extrafiscalidade. Posteriormente, a partir da conclusão de cada autor, elaborou-se uma síntese doutrinária para extrafiscalidade, refutando especificamente cada ponto considerado incoerente e justificando aqueles que se mostrarem coesos.

1.3.1 Descrição doutrinária

Apesar de terem sido escritos antes da Constituição de 1988, vale a pena resgatar os apontamentos de Aliomar Baleeiro acerca da extrafiscalidade, dada a sua importância no cenário doutrinário nacional.

Baleeiro entendia a tributação como um fato político de demonstração de poder.¹⁹ Assim, a seu ver, a classe dominante subjugava à classe dominada a partir da exigência de entrega de “dinheiro sob coação”.²⁰ Isto é, a classe dirigente elaborava a tributação de maneira

¹⁸ Cf. SCHOUERI, op. cit, nota 13, p. 48.

¹⁹ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 19ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 231 e 235.

²⁰ Cf. Ibid. p. 235.

que pudesse maximizar sua satisfação sacrificando as classes subalternas.²¹ Sob essa perspectiva, não haveria que se falar em neutralidade tributária porque até essa pretensa imparcialidade manifestaria um ato político de manutenção do *status quo*.²²

Apesar disso, o mestre baiano também vislumbrava a tributação como potencial instrumento de transformação social.²³ À vista desse entendimento, Baleeiro relatava que a doutrina norte-americana dividia os tributos em dois grupos distintos a depender de sua fundamentação.²⁴ Havia os impostos com objetivo estritamente fiscal e, portanto, com lastro no poder de tributar, enquanto, existiam, também, impostos utilizados “como instrumento de intervenção ou regulação pública”²⁵ sustentados pelo poder de polícia.²⁶ Nestes termos, com fundamento no poder de polícia, o referido jurista definia a extrafiscalidade.

Desse modo, Baleeiro sustentava que a extrafiscalidade poderia ser o caminho para o uso transformador da tributação, com objetivo de atingir avanços sociais, econômicos e demográficos, tal como já ocorrera em outros países.²⁷ É claro que esse uso dependia de um estudo prévio, pois apenas sob a técnica correta se atingiria de forma satisfatória o objetivo desejado.²⁸

O autor exemplifica essa questão a partir de uma possível progressividade do “imposto territorial”,²⁹ para se combater a existência de latifúndios. Tal imposto deveria variar de acordo com sua área e não em função de seu valor. O uso equivocado dessa técnica poderia estimular a proliferação de minifúndios, gerando situação analogamente tão danosa quanto aquela que se buscava combater.³⁰ Nessa feita, conclui-se que, para Baleeiro, o uso positivo da extrafiscalidade está subordinado à técnica regulatória bem utilizada, não podendo se valer do fundamento no poder de polícia para justificar uma pretensa discricionariedade estatal.

²¹ Cf. *Ibid.* p. 235.

²² Cf. *Ibid.* p. 231.

²³ Cf. *Ibid.* p. 238.

²⁴ Cf. *Ibid.* p. 231.

²⁵ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 879.

²⁶ Cf. *Ibid.* p. 879-881.

²⁷ Cf. BALEEIRO, *op. cit.*, nota 19, p. 238.

²⁸ Cf. BALEEIRO, *op. cit.*, nota 19, p. 234.

²⁹ Cf. BALEEIRO, *op. cit.*, nota 19, p. 234.

³⁰ Cf. BALEEIRO, *op. cit.*, nota 19, p. 234.

Ademais, faz-se importante uma observação de Baleeiro especificamente para as taxas cobradas com esteio no poder de polícia. Como a justificativa dessas taxas se identifica com aquilo que ele entende ser a base para a utilização extrafiscal do tributo, Baleeiro afirma categoricamente que todas as taxas fundadas no poder de polícia devem ser entendidas com a finalidade extrafiscal de “impedir ou restringir atividades que ameacem o interesse da comunidade.”³¹ Somente em segundo plano essas taxas serviriam para financiar a atuação estatal.

Pelo exposto, é possível sintetizar os principais posicionamentos de Baleeiro acerca da extrafiscalidade em cinco assertivas: (1) a extrafiscalidade é um mecanismo estatal de intervenção econômica; (2) possui fundamento no poder de polícia; (3) pode propiciar transformação econômico-social; (4) deve ser subordinada a uma técnica eficaz para o atingimento de cada objetivo a que se propõe; e (5) as taxas lastreadas no poder de polícia possuem objetivo precípuo extrafiscal.

O professor Paulo de Barros Carvalho também apresenta contribuições para o tema. Ele aponta que a fiscalidade é quando o legislador objetiva “abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses – sociais, políticos ou econômicos – interfiram no direcionamento da atividade impositiva.”³² Por outro lado, dá-se o nome de extrafiscalidade quando se manejam “elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatários.”³³

Nesse sentido, seriam exemplos de extrafiscalidade: a exação do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) às propriedades improdutivas; o abatimento no Imposto de Renda (IR) de investimentos de interesse social e econômico; e a seletividade do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).³⁴

Carvalho esclarece que essa classificação seria feita em função do objetivo pretendido pelo legislador. Por isso, diferente de Baleeiro, ele conclui que haveria pouca importância do ponto de vista normativo, sendo exclusivamente doutrinária.³⁵ Partindo desse parâmetro, já que a extrafiscalidade se instrumentaliza por normas tributárias, não haveria nenhum regime

³¹ Cf. BALEEIRO, op. cit., nota 25, p. 880.

³² Cf. CARVALHO, Paulo de B. *Curso de direito tributário*. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 233.

³³ Cf. Ibid. p. 233.

³⁴ Cf. Ibid. p. 233-234.

³⁵ Cf. Ibid. , p. 233.

jurídico diferenciado para essas normas. Caso o legislador optasse por utilizar a tributação como forma de induzir comportamento, ele estaria vinculado a todos os parâmetros já previstos para esse tipo de espécie jurídica.³⁶

A partir dessa diferenciação entre fiscalidade e extrafiscalidade, Carvalho vislumbra que, em concreto, ela se dá em diferentes graus.³⁷ O autor entende que podem existir tributos com maior aptidão para uma determinada finalidade, entretanto, todo tributo sempre possui uma faceta arrecadatória e outra regulatória. Desse modo, as duas finalidades sempre estarão presentes, ainda que em diferentes níveis.

É possível sintetizar o pensamento de Carvalho em quatro pontos: (1) a classificação entre fiscalidade e extrafiscalidade se daria em função da finalidade legislativa; (2) essas categorias seriam exclusivamente doutrinárias, não possuindo, portanto, função normativa; (3) toda norma tributária exerceria ambas as funções, diferenciando-se apenas em grau; e (4) aplica-se às normas tributárias com pretensões indutoras o regime jurídico normal da tributação.

Ricardo Lobo Torres também traz apontamentos sobre o tema. O professor fluminense define o fenômeno extrafiscal como a “utilização do tributo para obter certos efeitos na área econômica e social, que transcendem a mera fiscalidade de fornecer recursos para atender às necessidades do Tesouro.”³⁸ Torres narra que, no Código alemão de 1919, haveria forte discussão sobre qual deveria ser a função do imposto/tributo. Na época, Hans Nawiasky teria se oposto veemente a ideia de que tributos seriam exclusivamente para obtenção de receitas, argumentando que a tributação também possuía finalidade político-comercial.³⁹

Ainda segundo Torres, esse debate teria sido transportado para Itália, onde Berliini haveria se posicionado radicalmente contra a utilização extrafiscal do tributo, sustentando que a finalidade legislativa seria juridicamente irrelevante.⁴⁰ Torres relata que esse posicionamento fora incorporado no Brasil por Rubens Gomes de Souza que, ao elaborar o

³⁶ Cf. *Ibid.* p. 234.

³⁷ Cf. *Ibid.* p. 234.

³⁸ Cf. TORRES, Ricardo L. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação – imunidades e isonomia*. v. III. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 164.

³⁹ Cf. *Id.* *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os tributos na Constituição*. v. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 37.

⁴⁰ Cf. *Ibid.* p. 37-38.

anteprojeto do Código Tributário Nacional (CTN), definira que o tributo serviria apenas para custear as atividades do Estado. Entretanto, Gomes de Souza teria, progressivamente, voltado atrás retirando essa determinação do código, apontando apenas que o tributo não poderia servir como sanção de ato ilícito.⁴¹

Por outro lado, Torres argumenta que, mesmo assim, a extrafiscalidade não poderia justificar uma tributação confiscatória.⁴² Dessa maneira, indiretamente, o autor concorda com a tese de Carvalho de que deveria ser aplicada às normas extrafiscais o regime jurídico normal da tributação. Por fim, assim como Baleeiro, Torres também defende que as taxas cobradas com base no poder de polícia seriam extrafiscais. Ele argumenta que esse tributo possuiria duas fundamentações: uma fiscal para custear a fiscalização estatal e outra extrafiscal com base no exercício do poder de polícia.⁴³

Sendo assim, é possível resumir que para Torres: (1) extrafiscalidade é atingimento de finalidades econômico-sociais por meio da tributação; (2) ela não pode ser confiscatória; e (3) a taxa de poder de polícia é um dos seus exemplos.

Já para Roque Antônio Carrazza, esse fenômeno estaria ligado a indução de comportamento. A tributação seria extrafiscal quando o legislador, influenciado por algum interesse coletivo, busca direcionar as ações da população aumentando ou diminuindo seu valor.⁴⁴ O autor realiza a dicotomia entre fiscalidade e extrafiscalidade. A primeira estaria ligada com a realização da capacidade contributiva, enquanto a segunda com algum outro valor constitucional.⁴⁵

Desse modo, é possível perceber que, para Carrazza, a realização da função arrecadatória estaria diretamente ligada à concretização da capacidade contributiva, ou seja, o financiamento das atividades do Estado depende desse postulado. É possível afirmar que a principal contribuição desse autor seria entender que a capacidade contributiva estaria relacionada ao financiamento público, afastando-a, portanto, da extrafiscalidade.

Humberto Ávila segue linha semelhante a de Carrazza. Ávila identifica que a tributação possuiria uma finalidade interna e outra externa. A primeira estaria relacionada

⁴¹ Cf. *Ibid.* p. 38-39.

⁴² Cf. TORRES, *op. cit.*, nota 38, p. 164.

⁴³ Cf. TORRES, *op. cit.*, nota 39, p. 403.

⁴⁴ Cf. CARRAZZA, Roque A. *Curso de direito constitucional tributário*. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 125.

⁴⁵ Cf. *Ibid.* p. 126.

com a concretização do princípio da igualdade onde o parâmetro de comparação entre os contribuintes para identificação de suas cargas tributárias seria a capacidade contributiva. Assim, este princípio atuaria como a medida de diferenciação de cada indivíduo.⁴⁶

Por outro lado, quando a finalidade é externa, o legislador elege outro parâmetro de comparação – social ou econômico – para diferenciar os contribuintes. Nesse caso, o parâmetro deveria estar em consonância com a nova finalidade eleita, levando a uma conclusão semelhante a que foi proposta por Carrazza, ou seja, a capacidade contributiva não influi na realização fiscal da tributação.

Até agora foram analisados posicionamentos de juristas de importante relevo nacional, mas que não se debruçaram exaustivamente sobre o tema. A partir desse momento, será observado o posicionamento daqueles que se debruçaram mais especificamente à extrafiscalidade.

Em dissertação acadêmica, Marcus Freitas Gouvêa se dedicou exclusivamente ao estudo da extrafiscalidade e seus contornos normativos. Gouvêa retoma as lições de direito administrativo, apontando que toda a atuação estatal deve ser consubstanciada a partir do princípio da supremacia do interesse público sobre o particular.^{47 48}

Partindo dessa premissa, Gouvêa sustenta que a superioridade do Estado é necessária para que se possa materializar o que ele aponta como os dois fundamentos da tributação: “a) a necessidade de receitas para subsistência do Estado e b) a consecução dos fins estatais, que se confundem com a efetividade dos direitos fundamentais, como a implementação da forma federalista de Estado e com a realização dos direitos dos cidadãos.”⁴⁹

Dessa forma, o autor afirma que a atividade tributária seria informada pelos princípios da fiscalidade e da extrafiscalidade para que pudesse atingir seus objetivos. Caminhando no sentido da maior parte da doutrina, o conteúdo da fiscalidade seria a necessidade arrecadatória

⁴⁶ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 165.

⁴⁷ Conforme se verá adiante, a ideia de supremacia do interesse público sobre o particular é bastante controversa no direito administrativo.

⁴⁸ Cf. GOUVÊA, Marcus de F. *A extrafiscalidade no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, 35 et seq.

⁴⁹ Cf. *Ibid.* p. 40.

do Estado,⁵⁰ enquanto, a extrafiscalidade estaria preocupada com a produção de efeitos econômicos, políticos e sociais direcionados pela Constituição.⁵¹

A grande distinção de Gouvêa em relação a todos os outros autores é que ele entende que a fiscalidade e extrafiscalidade seriam princípios conforme a classificação proposta por Ronald Dworkin.⁵² Assim, ambos os princípios influenciariam a criação de tributos e, portanto, toda norma seria sempre fiscal e extrafiscal ao mesmo tempo.⁵³

Por conseguinte, Gouvêa defende que o regime jurídico da tributação tradicionalmente fiscal influencia, sem reservas, a tributação preponderantemente extrafiscal. Dessa forma, ele afirma que a capacidade contributiva informa a extrafiscalidade, inclusive, na forma dos seus subprincípios da isonomia, pessoalidade, generalidade, universalidade, progressividade, não-cumulatividade e seletividade.⁵⁴ Basicamente, Gouvêa entende que todos os elementos tipicamente fiscais também influenciariam a extrafiscalidade.

Já Luís Eduardo Schoueri possui uma concepção distinta. O professor titular da faculdade de Direito do Largo do São Francisco indica que a melhor aproximação sobre o tema se dá a partir da perspectiva pragmática proposta por Tércio Sampaio Ferraz Junior.⁵⁵ Isso porque essa metodologia de estudo permite a análise da interação entre a norma e seu destinatário, ou seja, identifica as relações concretas impostas pelo Direito.⁵⁶

Esse tipo de estudo permite, sobretudo, a interação entre o Direito e outras áreas de conhecimento, essencial para compreensão das normas tributárias indutoras. Mais do que uma mera escolha metodológica, esse tipo de decisão se torna fundamental na medida em que o fenômeno da extrafiscalidade exige a interação constante entre os fundamentos do Direito Tributário e do Direito Econômico para que haja coerência e coesão no sistema jurídico.⁵⁷

⁵⁰ Cf. *Ibid.* p. 40-41.

⁵¹ Cf. *Ibid.* p. 46.

⁵² Cf. *Ibid.* p. 48.

⁵³ Cf. *Ibid.* p. 47.

⁵⁴ Cf. *Ibid.* p. 53 et. seq.

⁵⁵ A pragmática jurídica proposta por Tércio Sampaio Ferraz Jr. investiga em qual situação comunicativa ocorre o discurso normativo. Sua construção está ligada a pragmática linguística e busca fundamentar racionalmente as justificações do discurso normativo; Cf. FERRAZ JR. Tércio S. *Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

⁵⁶ Cf. SCHOUERI, *op. cit.*, nota 13, p. 4-5.

⁵⁷ Cf. SCHOUERI, *op. cit.*, nota 13, p. 14.

Citando Walter Barbosa, Schoueri vai ao encontro de Carvalho afirmando que muitas vezes a extrafiscalidade se encontra em uma zona de confluência entre mais de uma finalidade normativa.⁵⁸ Isso significa que a mesma norma que serve para influenciar comportamento tem forte caráter arrecadatório, complicando ainda mais a identificação das normas indutoras de comportamento.

Schoueri esclarece que normalmente o critério finalístico é o mais adotado para se identificar as normas extrafiscais. Entretanto, a principal questão é como reconhecer esse critério na prática? Para responder essa questão, Schoueri indica que podem ser adotados elementos subjetivos, objetivos ou uma mistura de ambos. A adoção de elementos subjetivos demandaria o esclarecimento de quais foram as intenções do legislador na elaboração da norma jurídica. Por óbvio, essa seria uma construção extremamente complexa e nem sempre possível, por isso, a doutrina buscou estabelecer elementos objetivos que pudessem indicar a extrafiscalidade.⁵⁹

Dora Schmidt⁶⁰ e Karl Friedrichs⁶¹ podem ser apontados como os dois principais nomes para a adoção de elementos objetivos de identificação das normas extrafiscais. Schoueri enumera que a primeira autora indicaria seis critérios objetivos para reconhecimento da norma tributária indutora:

- i) quando o próprio texto da lei declara a finalidade indutora, caso em que esta finalidade se reputa formulada juridicamente;
- ii) contexto político, quando a medida tributária não vem isolada, mas embutida num conjunto (pacote) com outras medidas contemporâneas e com igual finalidade;
- iii) quando o Estado não precisa de recursos adicionais, ou renuncia a receitas tributárias;
- iv) pelo objeto tributado, ie, quando o imposto incide preferencialmente sobre alguns objetos, em detrimento de outros que estariam igualmente à disposição do legislador;
- v) pela base de cálculo;
- ou vi) pela alíquota.⁶²

Já o segundo autor elencaria apenas três critérios: (1) quando não houvesse justificativa arrecadatória para criação do novo tributo tendo em vista o equilíbrio orçamentário do Estado; (2) quando os custos administrativos para cobrança do tributo fossem maiores do que as receitas auferidas; e, por fim, (3) quando a tributação ficasse próxima de

⁵⁸ Cf. SCHOUERI, op. cit, nota 13, p. 16.

⁵⁹ Cf. SCHOUERI, op. cit, nota 13, p. 17.

⁶⁰ Shoueri baseou sua fundamentação no texto “*Nichtfiskalische Zweck der Besteuerung, Ein Beitrag zur Steuertheorie und Steuerpolitik*” (1926) de Dora Schmidt.

⁶¹ Shoueri baseou sua fundamentação no texto “*Zwecksteuern und Rücksichtsteuern*” (1928) de Karl Friedrichs.

⁶² Cf. SCHOUERI, op. cit, nota 13, p. 18.

inviabilizar a atividade econômica tributada. Nessas três situações, haveria elementos objetivos para afirmar que a norma seria extrafiscal.⁶³

Entretanto, Schoueri também indica autores que combinam elementos objetivos e subjetivos para identificação dessas normas. Peter Selmer⁶⁴ indicaria três critérios objetivos. O primeiro seria o objeto da tributação, quanto mais específico mais provável que seja uma norma extrafiscal. O segundo seria a base de cálculo, que quando se afastasse muito da capacidade contributiva daria mais um forte indício do seu caráter extrafiscal. Por fim, o principal critério para Selmer seria a alíquota, que poderia demonstrar objetivamente o *discrímen* entre situações econômico-sociais semelhantes, revelando a intenção indutora.⁶⁵

Por outro lado, Schoueri descreve que o próprio Selmer entendia que seus critérios objetivos eram insuficientes para identificação das normas indutoras. Destarte, Selmer recorre a um conjunto de fatores para identificar a subjetividade parlamentar como, por exemplo, exposição de motivos; contexto da aprovação legislativa; programa governamental; atos normativos que sucederam a edição da lei, dentre outros. Deste modo, ele busca capturar a subjetividade do legislador para complementar as insuficiências do modelo puramente objetivo.⁶⁶

Selmer possui tanta preocupação com os elementos subjetivos que, para ele, essa identificação deveria ser feita no momento de aprovação da norma.⁶⁷ Caso se constatasse que ela não possuía intenção extrafiscal, a lei deveria ser declarada inconstitucional por violar o princípio da igualdade. Percebe-se, desde logo, que Selmer impõe um regime jurídico totalmente distinto para normas indutoras, justificando o afastamento da capacidade contributiva.⁶⁸

⁶³ Cf. SCHOUERI, op. cit, nota 13, p. 18-19.

⁶⁴ Shoueri baseou sua fundamentação no texto “*Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht*” (1972) de Peter Selmer.

⁶⁵ Cf. SCHOUERI, op. cit, nota 13, p. 20.

⁶⁶ Cf. SCHOUERI, op. cit, nota 13, p. 20.

⁶⁷ Como se verá adiante, Ana Paula de Barcellos possui entendimento interessante sobre a necessidade de fundamentação dos atos legislativos.

⁶⁸ Cf. SCHOUERI, op. cit, nota 13, p. 21.

Schoueri relata que Mario Pugliesi⁶⁹ e Cristoph Bellstedt⁷⁰ também buscaram conciliar critérios objetivos e subjetivos. Pugliesi indicava que a extrafiscalidade poderia ser identificada a partir de três parâmetros:

i) introdução do imposto não provocada pela necessidade de suprir uma necessidade financeira; ii) receita do imposto decrescente, acompanhada da diminuição dos objetos ou sujeitos impositivos; iii) ausência de qualquer escopo fiscal e de qualquer objetivo de melhoramento técnico-fiscal.⁷¹

Já Bellstedt exigia para a observação do elemento subjetivo da norma uma comprovação mais sólida da vontade do legislador, conciliada com a observação concreta de mudança comportamental do contribuinte. Dessa forma, dever-se-ia comprovar faticamente que o contribuinte teria mudado sua conduta por conta da norma tributária.⁷²

Schoueri observa que, mesmo com esse grau de detalhamento, ainda não seria possível afirmar categoricamente quando uma norma seria indutora. Daí, o autor descreve o surgimento de uma corrente doutrinária que buscava a “vontade objetivada na lei.”⁷³ Dentro dessa linha, o autor alemão Karl Heinrich Friauf⁷⁴ entendia que a norma seria extrafiscal, caso “tratasse uma determinada circunstância de modo substancialmente diverso de outros fatos economicamente equivalentes, sem que fossem visíveis diferenças baseadas na capacidade contributiva ou em outras circunstâncias fiscalmente relevantes.”⁷⁵

Apesar da engenhosidade da proposta de Friauf, Schoueri alerta que esse tipo de raciocínio é comparativo, portanto, ele pressupõe a existência de uma norma fiscal padrão com a qual a norma extrafiscal pudesse ser comparada. Assim, ele indica que Klaus Tipke, Joachim Lang e Garcia-Quintana adotam a capacidade contributiva como elemento identificador do tributo padrão.⁷⁶ De certo modo, esse critério já está embutido dentro da

⁶⁹ Shoueri baseou sua fundamentação no texto “*La Finanza e I suoi Compiti Extra-Fiscali negli Stati Moderni*” (1932) de Mario Pugliesi.

⁷⁰ Shoueri baseou sua fundamentação no texto “*Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung durch Steuern*” de Cristoph Bellstedt.

⁷¹ Cf. SCHOUERI, op. cit, nota 13, p. 21.

⁷² Cf. SCHOUERI, op. cit, nota 13, p. 21.

⁷³ Cf. SCHOUERI, op. cit, nota 13, p. 22 et seq.

⁷⁴ Shoueri baseou sua fundamentação no texto “*Verfassungsrechtliche*” (1966) de Karl Heinrich Friauf.

⁷⁵ Cf. SCHOUERI, op. cit, nota 13, p. 22-23.

⁷⁶ Cf. SCHOUERI, op. cit, nota 13, p. 23.

análise de Friauf, o que não diminui, conseqüentemente, a dificuldade hermenêutica no reconhecimento das normas com o caráter indutor.

Schoueri esclarece que o grande problema da adoção da capacidade contributiva como critério é justamente que uma norma pode ter mais de uma finalidade no ordenamento. Convergindo com Carvalho nesse ponto, dificilmente se encontra uma norma tributária com uma única função. Entender que a extrafiscalidade engloba apenas aquelas normas que não possuem nenhum tipo de função arrecadatória reduz excessivamente o objeto de estudo, podendo considerá-lo, inclusive, desprezível.⁷⁷

Assim, como é difícil precisar pelo critério finalístico qual norma seria extrafiscal, o autor retoma a importância do enfoque pragmático para análise da questão. Nesse plano de estudo, o jurista deve se concentrar na aptidão das normas para produção de seus efeitos, ou seja, precisa observar a eficácia da norma.⁷⁸ Schoueri conclui no sentido de que “todas as normas tributárias apresentam, em sentido positivo ou negativo, uma função arrecadadora. Podem elas possuir, ademais, outras funções: i) distribuidora de carga tributária; ii) indutora e iii) simplificadora.”⁷⁹

Sendo assim, dever-se-ia estudar o efeito indutor das normas tributárias. Porém, do ponto de vista normativo, esse fenômeno é detectado quando “o legislador vincula a determinado comportamento um conseqüente, que poderá consistir em vantagem (estímulo) ou agravamento de natureza tributária.”⁸⁰

Diego Bomfim também possui apontamentos específicos sobre extrafiscalidade que divergem dos dois autores acima. Bomfim justifica a relevância do tema explicando que a finalidade normativa da extrafiscalidade deve estar necessariamente amparada por determinações constitucionais.⁸¹ Desse modo, a tributação não pode ser utilizada como mecanismo regulatório discricionário do poder público.

Ressalta-se que essa não é uma preocupação sem respaldo dogmático. Bomfim propõe uma virada funcional da interpretação jurídica na medida em que o texto de 1988 é pródigo

⁷⁷ Cf. SCHOUERI, op. cit, nota 13, p. 25.

⁷⁸ Cf. SCHOUERI, op. cit, nota 13, p. 26.

⁷⁹ Cf. SCHOUERI, op. cit, nota 13, p. 40.

⁸⁰ Cf. SCHOUERI, op. cit, nota 13, p. 40.

⁸¹ Cf. BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade*: identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo: Noeses, 2015, p. 3.

em finalidades para o Estado brasileiro como, por exemplo, no art. 3º da CF.⁸² Assim, o autor entende que os objetivos extrafiscais devem estar em consonância com aquilo proposto pela Constituição até mesmo para lastrear a construção normativa realizada pelo intérprete.⁸³

Essa ideia pressupõe aceitar que a tributação é um instrumento a serviço do Estado, para que este realize os diversos objetivos aos quais está constitucionalmente vinculado. Dessa forma, a função mais óbvia da tributação seria a fiscal, cujo objetivo seria “arrecadação de fundos para o custeio das atividades do Estado.”⁸⁴ Se, por um lado, essa seria a aplicação da fiscalidade, sua finalidade seria distribuir igualmente os encargos tributários entre os contribuintes.⁸⁵

Por outro lado, com relação às normas extrafiscais, Bomfim inicia comentando o prefixo “extra”. Ele entende que, pela própria etimologia dessa partícula, ela indicaria que a extrafiscalidade não se oporia à fiscalidade. Pelo contrário, complementaria outras funções além da tradicional. Assim, não haveria tributos exclusivamente fiscais ou extrafiscais, mas uma interação entre ambas as funções, podendo se identificar, caso a caso, a preponderância de uma ou outra característica.⁸⁶

Nesse contexto, é relevante destacar que Bomfim não atribui a extrafiscalidade a um tributo, mas a tributação em seu conjunto. Isso significa que a extrafiscalidade é identificada pelo conjunto de normas que envolvem o tributo, não apenas a norma específica do tributo.⁸⁷ Essa consideração permite aferir que, segundo Bomfim, a avaliação contextual da norma tributária seria um metacritério para o reconhecimento da extrafiscalidade.

Bomfim também aponta uma característica relevante do valor deôntico da tributação extrafiscal. Ele considera que a extrafiscalidade não poderia ser tratada como regulação estatal porque ela não obriga ou proíbe nenhuma conduta, ela apenas busca induzir manifestações comportamentais. Consequentemente, o modal deôntico da extrafiscalidade

⁸² Cf. Ibid. p. 4.

⁸³ Cf. Ibid. p. 6-7.

⁸⁴ Cf. Ibid. p. 7.

⁸⁵ Cf. Ibid. p. 14-15.

⁸⁶ Cf. Ibid. p. 9-10.

⁸⁷ Cf. Ibid. p. 9.

seria o do permitido, já que se busca influenciar apenas indiretamente o modo de atuação do contribuinte.⁸⁸

Dentro desse raciocínio, Bomfim define que extrafiscalidade serviria para induzir comportamentos e, portanto, deve haver compatibilidade entre os fins pretendidos e os meios escolhidos. Essa construção permite ao autor afirmar que a extrafiscalidade estaria necessariamente condicionada à realização desses objetivos, caso contrário, invalidar-se-iam os mecanismos adotados.⁸⁹ Faz sentido essa argumentação tendo em vista que o referido jurista também pressupõe que as limitações constitucionais ao poder de tributar atuam de forma diferenciada na tributação extrafiscal.⁹⁰ Daí a importância de se desenvolver um método de reconhecimento das normas com pretensões extrafiscais.

Por conta disso, Bomfim aponta seis formas diferentes de identificação da extrafiscalidade. A primeira seria a partir da identificação da *mens legislatoris*, ou seja, especificando qual seria a vontade subjetiva do legislador na criação da norma. O próprio autor aponta que esse não seria o melhor critério por três motivos: (1) há grande dificuldade prática de se conhecer a vontade do legislador tendo em vista que se trata de um órgão colegiado; (2) seria uma porta muito fácil para o arbítrio interpretativo; (3) e, mesmo que se adotassem as exposições de motivos como vontade oficial do legislador, não se poderia elevar esse mero introito legal ao status de norma legal para controlar sua validade.⁹¹

A segunda metodologia possível para determinação da extrafiscalidade seria a comparação entre tributações equivalentes. Esse seria um método de identificação a partir da especialidade, isto é, quanto mais específica for a norma tributária mais se estaria atribuindo uma característica extrafiscal ao tributo. Bomfim também afasta essa possibilidade argumentando que seria difícil escolher qual seria o padrão normativo para que a norma fosse comparada. Além disso, poderia ser apenas uma norma fiscal anti-isonômica – consequentemente inconstitucional. Bomfim acaba estabelecendo que a extrafiscalidade sempre irá depender, em alguma medida, da existência de alguma finalidade atípica na tributação.⁹²

⁸⁸ Cf. Ibid. p. 11-12.

⁸⁹ Cf. Ibid. p. 15-16.

⁹⁰ Cf. Ibid. p. 18-19.

⁹¹ Cf. Ibid. p. 25-27.

⁹² Cf. Ibid. p. 28-29.

A terceira possibilidade apontada por Bomfim é a utilização da capacidade contributiva como elemento diferenciador das normas fiscais e extrafiscais – aquelas seriam inspiradas por esse princípio, enquanto estas não. Mais uma vez, Bomfim aponta críticas, afastando esse critério: (1) esse não seria um método para identificar as normas extrafiscais, mas sim as normas fiscais; (2) assim como no caso anterior, poderia se tratar de uma norma fiscal inconstitucional; (3) e não haveria impedimento para que as normas extrafiscais também fossem informadas pela capacidade contributiva. Tendo em conta que o próprio autor afasta a possibilidade de normas com apenas uma função, esse critério acaba sendo muito frágil graças a pluralidade de manifestações existentes da capacidade contributiva no direito tributário.⁹³

A quarta forma de identificação da extrafiscalidade seria a afetação dos recursos arrecadados. Nesse caso, os tributos com destinação predefinida teriam a intenção de transformar positivamente a realidade, indicando intenções além da simples arrecadação. Bomfim adverte que se o objetivo da extrafiscalidade é transformar o comportamento do contribuinte a partir da indução econômica, independentemente de quanto é arrecadado. Nesse caso, buscar o aumento da receita seria contraditório com a própria noção de extrafiscalidade.⁹⁴

Já a quinta proposta refutada por Bomfim é mais detalhada porque ele assume o ônus de descartar expressamente a proposta metodológica pragmática de Schoueri. Como essa ideia já foi depurada anteriormente, basta que sejam expostas as três principais críticas levantadas por Bomfim.

Primeiro, partindo da premissa de que todo tributo possui efeitos econômicos que transbordam a simples arrecadação, Bomfim argumenta que o pragmatismo defendido por Schoueri levaria à conclusão lógica de que toda tributação é extrafiscal. Desta maneira, o critério da eficácia normativa seria absolutamente inócuo para classificação das normas extrafiscais.⁹⁵

Além disso, seria extremamente difícil reconhecer se algum efeito social pode ser exclusivamente explicado a partir de uma norma extrafiscal. Bomfim defende que a complexidade das relações econômicas não permitiria a criação de um nexos causal objetivo entre a norma indutora e a realidade em observação. Ademais, argumenta que fatores

⁹³ Cf. Ibid. p. 30-31.

⁹⁴ Cf. Ibid. p. 32-33.

⁹⁵ Cf. Ibid. p. 36-37.

exógenos ao Direito, como, por exemplo, a sonegação fiscal, comprometeriam o empirismo proposto por Schoueri.⁹⁶

Por último, Bomfim defende que existiria um problema normativo na tese de Luís Eduardo Schoueri. Ele explica que a eficácia social nunca poderia ser utilizada como critério de validade da norma jurídica e, argumenta, inclusive, que o professor titular da faculdade de direito da Universidade de São Paulo estaria se apropriando de forma incorreta do trabalho de Tércio Sampaio Ferraz Junior. Segundo Bomfim, Ferraz Junior seria categórico ao afirmar que a análise pragmática do Direito não permitiria a realização de juízo de validade da norma.⁹⁷

Finalmente, Bomfim esclarece qual seria a sua proposta para reconhecimento da tributação extrafiscal. Ele sustenta que isso seria possível a partir da interpretação da norma jurídica, que permitiria a identificação de uma vontade objetiva da lei. Ele argumenta que esse método permitiria a aferição correta da validade normativa, uma vez que a interpretação poderia ser feita independentemente da observação de qualquer efeito concreto. Cabe também destacar que esse já seria o posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal.⁹⁸

Destaca-se, também, Martha Toribio Leão, que tratou precisamente do mesmo tema da presente dissertação, ainda que sob contornos epistêmicos distintos. A autora propõe três critérios para identificação da norma tributária com pretensões indutoras.

Primeiro, o tributo deveria ser claro quanto a sua natureza não arrecadatória. Tal fato poderia ser constatado, inclusive, a partir da exposição de motivos.⁹⁹ Segundo, os aspectos extrafiscais devem ser elementos centrais dessas normas. Leão argumenta que a intenção extrafiscal não pode ser meramente acessória, nem aferida por meio de uma análise consequencialista do tema, já que todo tributo influenciaria o comportamento do contribuinte de alguma forma.¹⁰⁰

Por fim, o terceiro critério seria que a norma tributária possuísse mecanismos efetivos de fomento de conduta. Dessa forma, Leão entende que o tributo deveria ser aumentado

⁹⁶ Cf. Ibid. p. 37-39.

⁹⁷ Cf. Ibid. p. 40-43.

⁹⁸ Cf. Ibid. p. 43-49.

⁹⁹ Cf. LEÃO, Martha T. *Controle da extrafiscalidade*. Série doutrina tributária v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 50.

¹⁰⁰ Cf. Ibid. p. 51.

quando se buscasse coibir alguma ação, e diminuído para incentivar algum comportamento.¹⁰¹

A autora entende que, observados esses três critérios, seria possível diferenciar normas tributárias com objetivos primordialmente extrafiscais, daquelas que possuem esses efeitos apenas incidentalmente.

Frente às várias propostas apresentadas, faz-se necessária uma análise crítica de cada uma delas.

1.3.2 A incompatibilidade de entender extrafiscalidade como princípio

Inicialmente, vale afastar a construção de Marcus de Freitas Gouvêa, tendo em vista que divirjo substancialmente daquilo que foi defendido pelo autor. Inicialmente, com relação à fundamentação da atuação do Estado, entendo que a própria ideia de supremacia do interesse público sobre o particular é incompatível com a realidade constitucional atual.

Esse princípio possui uma ligação inegável entre a promoção de privilégios e justificação de regimes jurídicos autoritários, absolutamente incompatíveis com o pacto democrático selado pela Carta de 1988.¹⁰² Tendo em vista que Gouvêa ressalta inúmeras vezes que o Estado deveria promover direitos e garantias fundamentais, e que as liberdades individuais possuem especial relevo no que tange à matéria tributária, parece ser incoerente buscar fundamentação para atividade tributária em uma ideia tão autoritária.

Em segundo lugar, acredita-se que a extrafiscalidade e a fiscalidade não se enquadram na definição dworkiana de princípio. O mestre norte-americano define princípio como: “um padrão que deve ser observado, não porque avance ou assegure uma situação econômica, política ou social desejada, mas porque é uma exigência de justiça, equidade ou outra dimensão de moralidade.”¹⁰³ A ideia de princípio em Dworkin se afasta radicalmente de

¹⁰¹ Cf. Ibid. p. 51.

¹⁰² Na medida que esse debate não é o escopo principal do trabalho, indica-se para aprofundamento do tema JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 8ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 114-126, e BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, capítulos I e III.

¹⁰³ Tradução livre de: “*a standard that is to be observed, not because it will advance or secure an economic, political, or social situation deemed desirable, but because it is a requirement of justice or fairness or some other dimension of morality.*” Cf. DWORKIN, Ronald. *Taking rights seriously*. Cambridge: Harvard University Press, 1977-1978, p. 22.

qualquer pragmatismo jurídico, buscando, pelo contrário, uma visão idealista calcada na moral.

Observa-se, claramente, que o fato de a fiscalidade e a extrafiscalidade possuírem um conteúdo “aberto”¹⁰⁴ não justifica sua qualificação como princípios por Dworkin. As funções eminentemente pragmáticas dessas duas características da tributação – seja financiando o Estado, seja induzindo comportamento – vão justamente de encontro com a definição proposta pelo jurista estadunidense.

Em verdade, mesmo que se busquem outras definições, dificilmente a fiscalidade ou a extrafiscalidade se enquadrarão nessa classificação. Marcelo Neves realizou exaustivo trabalho sobre o tema, enumerando as diversas correntes existentes, mas não se observou nenhuma em que esses institutos pudessem ser identificados como princípios.¹⁰⁵ Aparentemente, Gouvêa realiza uma confusão entre as ideias de princípio e de indeterminação da linguagem. É necessário ressaltar que a vagueza conceitual acerca da extrafiscalidade não permite enquadrá-lo como princípio constitucional.¹⁰⁶

Importa destacar que Gouvêa não parece identificar nenhuma característica realmente distintiva da extrafiscalidade. Quando aplica todo o regime fiscal à extrafiscalidade acaba aproximando demasiadamente as duas sem explicar em que elas se diferenciariam de fato. A norma com efeitos extrafiscais, pelo menos em linhas gerais, é essencialmente uma norma discriminatória. Isso não eiva de invalidade a extrafiscalidade, caso esse *discrímen* seja constitucionalmente fundamentado.

Aplicar todos os elementos da tributação ordinária às normas com pretensão indutora, como, por exemplo, a capacidade contributiva ou a isonomia, acaba sendo uma contradição em termos. Entender, como Bomfim, que as normas extrafiscais podem ser eventualmente influenciadas por alguma faceta da capacidade contributiva é possível, mas estabelecer que essa influência é obrigatória acaba igualando a fiscalidade à extrafiscalidade.

1.3.3 A necessária separação entre seletividade e extrafiscalidade

¹⁰⁴ Cf. GOUVÊA, op. cit., nota 48, p. 48.

¹⁰⁵ Cf. NEVES, Marcelo. *Entre hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais*. São Paulo: Martins Fontes, 2013.

¹⁰⁶ Para mais informações sobre a indeterminação da linguagem, ver QUEIROZ, Luís C. S. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 21 et. seq.

Agora, voltando especialmente para o caso da seletividade, essa característica do IPI foi dada como exemplo de mecanismo extrafiscal por mais de um autor. Discordo deste posicionamento. Fazem-se necessárias, portanto, algumas reflexões sobre a questão, que também serão úteis mais adiante para análise dos julgados do Supremo.

Há mais de dois séculos, Adam Smith já discorrera sobre a seletividade nos “impostos sobre bens de consumo”.¹⁰⁷ O autor escocês identificava que a tributação indireta era a única forma de se criar um sistema proporcional aos rendimentos da população. Isso porque as limitações da época não permitiam uma tributação direta adequada, muitas vezes, nem os proprietários tinham noção da extensão de sua riqueza e seus rendimentos. Assim, impostos sobre o consumo permitiam tributar indiretamente os gastos de cada um, criando alguma proporcionalidade.¹⁰⁸

Smith dividia a cobrança desses impostos em duas classes, uma mais baixa destinada aos produtos de “primeira necessidade”¹⁰⁹ e outra mais elevada destinada aos “artigos de luxo”.¹¹⁰ Ele argumentava que a tributação sobre produtos de primeira necessidade equivale a tributação direta sobre os salários, uma vez que esses bens seriam necessários para a própria existência do consumidor.¹¹¹ Conseqüentemente, quanto maior for a carga tributária sobre esses produtos, maior será o custo de vida das pessoas.¹¹²

No entanto, com relação aos artigos de luxo, a tributação mais onerosa não implicaria um efeito sistêmico tão grave, aumentando apenas os preços dos produtos que já são menos importantes.¹¹³ Considerando que aqueles que gastam mais em produtos menos importantes possuem condição financeira necessariamente melhor do que os outros, essa diferenciação seria uma forma mais eficaz de tributar proporcionalmente o consumidor em relação aos seus rendimentos na época. Essa exposição histórica é relevante para demonstrar como a ideia de

¹⁰⁷ Cf. SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. v. 2. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 1107-1160.

¹⁰⁸ Cf. *Ibid.* p. 1107.

¹⁰⁹ Cf. *Ibid.* p. 1109.

¹¹⁰ Cf. *Ibid.* p. 1110.

¹¹¹ Cf. *Ibid.* p. 1109.

¹¹² Cf. *Ibid.* p. 1111.

¹¹³ Cf. *Ibid.* p. 1111.

seletividade está, desde seu início, ligada à concretização da capacidade contributiva, não a uma pretensa extrafiscalidade.

Voltando para nossa realidade atual, Ricardo Lobo Torres parece corroborar, pelo menos em linhas gerais, esse raciocínio para a Constituição de 1988. Torres enquadra a seletividade como subprincípio da capacidade contributiva.¹¹⁴ Ele explica a seletividade afirmando “que o tributo recai sobre os bens na razão inversa de sua necessidade para o consumo popular e na razão direta de sua superfluidade.”¹¹⁵ Ou seja, essa é uma análise que não leva em conta o contribuinte do imposto, mas sim o consumidor do produto com o objetivo de atingir maior igualdade fiscal.¹¹⁶

Conclui-se, portanto, que se o objetivo da seletividade é promover a capacidade contributiva gerando maior justiça fiscal, ela está diretamente ligada a realização da fiscalidade orçamentária, uma vez que o financiamento estatal por meio dos impostos deve ser respaldado pela concretização da capacidade contributiva (art. 145, §1º, da CF). Nesse contexto, não cabe afirmar que a seletividade induziria à extrafiscalidade, uma vez que seus fins são justamente arrecadatários. Para que seja extrafiscal, é necessário que haja uma diferenciação que vá além do que já era esperado pela seletividade.

1.3.4 A questão das taxas em razão do exercício do poder de polícia

Outro ponto que tem aderência de mais de um autor, mas não parece estar correto, é em relação à natureza extrafiscal das taxas decorrentes do exercício do poder de polícia. Como esse tipo de taxa sustenta a realização de alguma atividade vinculada ao exercício de poder de polícia, Baleeiro e Torres entendem que elas teriam caráter extrafiscal. Essa lógica só poderia ser defendida caso se adotasse como critério de identificação de normas extrafiscais a afetação da arrecadação tributária. Entretanto, tal como demonstra Bomfim, essa é uma corrente muito frágil.

¹¹⁴ Cf. TORRES, Ricardo L. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*: valores e princípios constitucionais tributários. v. II. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 332-338.

¹¹⁵ Cf. *Ibid.* p. 333.

¹¹⁶ Cf. *Ibid.* p. 335 e 337.

A tributação extrafiscal busca induzir comportamentos, independentemente de sua arrecadação. É possível que uma taxa tenha um caráter extrafiscal, mas essa análise deverá ser feita com base na sua finalidade em relação ao comportamento dos contribuintes e não em relação ao comportamento do Estado. Por tudo isso, entende-se que falar em extrafiscalidade para taxa de poder de polícia implica a adoção de um critério de identificação normativo pouco coerente com as premissas desse trabalho.

1.3.5 A extrafiscalidade e sua modalização deôntica

Vale discorrer também sobre uma afirmação de Bomfim: que a tributação extrafiscal não seria regulatória porque sua modalização deôntica estaria no campo do permitido – sem proibir ou obrigar nenhuma conduta. De fato, Vilanova aponta que a linguagem jurídica estaria sujeita sempre a três tipos de modais deônticos: obrigatório, proibido e permitido.¹¹⁷ Isso significa que toda norma jurídica sempre deveria conter alguma mensagem com, pelo menos, um desses valores, mas isso não tem qualquer relação com o ato estatal de regular.

Entendo que existe um equívoco na análise de Bomfim. Quando a extrafiscalidade se instrumentaliza por meio de um tributo, sempre há a criação de uma obrigação. O contribuinte não pode escolher licitamente entre pagar ou não o tributo depois de já ter realizado a hipótese de incidência tributária. Sendo assim, necessariamente, a extrafiscalidade veicula um modal deôntico “obrigatório”.

Mesmo que não se concorde com essa interpretação do valor deôntico da norma tributária, pensar que a regulação se limita a proibir ou obrigar condutas pressupõe uma visão extremamente limitada da atividade regulatória. A título exemplificativo, as atividades de fomento e de *nudge*¹¹⁸ são consideradas formas de regulação sem que haja intervenção estatal

¹¹⁷ Há quem fale em modal “facultativo”, entretanto, esse modal pode ter seu valor escrito pela dupla permissão comportamental, ou seja, o facultativo é igual a situação em que se tem permissão para fazer e para não fazer. Portanto, esse modal pode ser suprimido, Cf. VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 34-36.

¹¹⁸ *Nudge* é a técnica regulatória desenvolvida nos Estados Unidos por Thaler e Sunstein segundo a qual o Estado se utilizaria de estudos empíricos que comprovassem comportamentos não racionais baseados nas heurísticas humanas. A partir desse mapeamento, os autores defendem a atuação regulatória a partir da modificação da arquitetura de decisão do indivíduo, buscando a proteção do cidadão. Esse modelo foi denominado pelos próprios professores como “paternalismo libertário”. Cf. THALER, Richard H.; SUNSTEIN, Cass R. *Nudge: improving decisions about health, wealth, and happiness*. Michigan: Yale University Press, 2008.

direta. Dentro de uma Constituição compromissória e abrangente como a brasileira, essas formas de regulação são, inclusive, mais desejadas já que permitem a promoção harmônica de mais de um direito fundamental, mesmo que eles estejam em colisão. É inevitável, portanto, constatar que a atividade de indução tributária é apenas mais uma espécie regulatória.

1.3.6 Regime jurídico da extrafiscalidade: tipicamente tributário?

Sobre o tema deste tópico, duas correntes parecem conflitar entre os doutrinadores. Uma defende a aplicação da sistemática tributária ordinária às normas extrafiscais, enquanto outro grupo adota um regime diferenciado. O grande problema é que a norma extrafiscal é essencialmente discriminatória, isto é, ela traz para um grupo de contribuintes uma diferenciação em relação aos demais que deverá ser constitucionalmente justificada, mas não possui lastro na capacidade contributiva.¹¹⁹

A observação desse fato acaba implicando uma constatação lógica para aqueles que defendem a primeira corrente: todas as normas extrafiscais deveriam ser inconstitucionais. É inevitável qualificar a norma extrafiscal como uma norma discriminatória anti-isonômica, caso se aplique o regime tributário tradicional. Assim, a única forma de se admitir juridicamente a extrafiscalidade é assumindo a possibilidade da aplicação de um regime misto. Entretanto, não se vê na doutrina uma delimitação satisfatória de como se daria essa interação entre tributação e regulação, por isso, esse trabalho busca contribuir especialmente para esse tópico como se verá adiante.

Observadas todas essas questões, é relevante destacar que todos os autores, a exceção de Schoueri, identificam na finalidade normativa o critério para reconhecimento do fenômeno da extrafiscalidade. Apesar desse consenso aparente, há profunda divergência de como deve ser feita essa diferenciação teleológica entre as normas tributárias. Mais uma vez, a doutrina aparenta ser insatisfatória, sem encarar de frente a responsabilidade legislativa na elaboração de normas com objetivo indutor.

¹¹⁹ Anteriormente, se mencionou que a capacidade contributiva poderia informar normas extrafiscais. Isso significa dizer que dentro da própria norma extrafiscal haveria classes diferenciadas de contribuintes em função de sua capacidade contributiva. Entretanto, caso a norma seja predominantemente extrafiscal, isso apenas se observará no sistema interno criado por essa norma, mas não estará em consonância com esse princípio quando comparadas a outras normas equivalentes.

Entretanto, mesmo que se adote um critério finalístico para conceituação da extrafiscalidade, parece um equívoco descartar a influência da eficácia nesse estudo. Sendo assim, entende-se que esse elemento empírico possui especial relevância quando se pensa no controle de constitucionalidade dessas normas. Tal questão será abordada de forma mais detalhada nos capítulos seguintes.

1.4 Extrafiscalidade no Supremo

Assim como no ponto anterior, aqui também se propõe uma análise descritiva seguida de uma avaliação crítica dos posicionamentos esposados. Entretanto, como essa disciplina não é tão bem sistematizada no Supremo, por isso, optou-se por dividir a parte descritiva em cinco perguntas-chave: (1) O que é extrafiscalidade; (2) Como identificá-la; (3) Qual é o regime jurídico aplicável; (4) Quais são os impedimentos constitucionais para sua implementação; e (5) Qual dever a extrafiscalidade impõe à Fazenda Pública.

Destaca-se que as duas últimas questões serão tratadas no terceiro capítulo, destinado ao controle de constitucionalidade das normas extrafiscais. Entende-se que elas possuem maior pertinência temática com aquela seção, onde poderão contribuir de forma mais positiva.

Diferente do ponto anterior, cada posicionamento será problematizado no mesmo tópico, sendo realizada, ao final, uma síntese do que se pôde concluir pelas palavras dos ministros. Antes de tudo, segue uma breve exposição da metodologia adotada para escolha dos julgados estudados na dissertação.

1.4.1 Metodologia para escolha e análise dos julgados

Para esse trabalho foi utilizada a ferramenta de pesquisa do sítio busca do Supremo Tribunal Federal (STF) a partir dos termos “extrafiscalidade” e “extrafiscal”.¹²⁰ Foram selecionados os filtros de “Acórdãos” e “Repercussão Geral” com a delimitação de busca para

¹²⁰ Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 9 de maio de 2017.

o período de 05/10/1988 até 09/05/2017. A busca retornou 74 decisões diferentes,¹²¹ sendo 8 para termo “extrafiscalidade” e 67 para expressão “extrafiscal”.¹²² Deste modo, foram escolhidos para análise de seus inteiros teores apenas as 20 decisões tomadas pelo plenário do Supremo, quais sejam: RE 627.280 RG / RJ; RE 592.396 / SP; RE 153.771 / MG; RE 203.954 / CE; RE 204.827 / SP; RE 192.737 / SP; RE 225.602 / CE; ADC 9 MC / DF; RE 186.359 / RS; ADI 1.276 / SP; ADI 3.444 / RS; RE 453.740 / RJ; AC 1.657 MC / RJ; RE 570.680 / RS; RE 405.579 / PR; ADI 2.549 / DF; ADI 4.661 MC / DF; RE 562.045 / RS; RE 183.130 / PR; e RE 226.899 / SP.¹²³

Ao longo de toda a pesquisa, as assertivas sobre o Supremo Tribunal Federal (STF) foram feitas a partir do estudo desses julgados, o que evidencia imediatamente dois problemas.

Primeiro, que a opinião do STF não pode ser tomada como parâmetro para todo o Judiciário. Hodiernamente, vislumbram-se posicionamentos do STF totalmente antagônicos em relação às outras cortes brasileiras. Além disso, a tomada de decisão se dá pela soma dos votos individuais de cada ministro, não podendo aferir, portanto, que a opinião de magistrado reflita o posicionamento nem mesmo da maioria. Espera-se superar essas duas problemáticas pelas justificativas a seguir.

Pretende-se, no bojo dessa investigação, propor uma metodologia constitucional de controle das normas extrafiscais de indução de comportamento negativo. Destarte, a única Corte que terá suas decisões analisadas será o STF, porque é ele que dá a palavra final no Judiciário brasileiro a respeito da interpretação da Constituição. Assim sendo, tendo como base Popper, segundo o qual a escolha do método utilizado no trabalho científico depende do objetivo pretendido,¹²⁴ acredita-se que essa limitação de objeto de estudo não implica perda real para as ambições finais dessa dissertação.

¹²¹ A lista completa de julgados encontrados nessa pesquisa consta em tabela presente no apêndice desse trabalho.

¹²² O Recurso Extraordinário nº 592.396/SP foi a única decisão que apareceu nas duas buscas, por isso, foram apenas 74 julgados diferentes.

¹²³ Destaca-se que o Recurso Extraordinário nº 192.737-2 / SP não agregou grandes contribuições para o estudo tendo em vista que sua fundamentação remete integralmente ao Recurso Extraordinário nº 153.771 / MG. Além desse julgado, a decisão da Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 627.280 / RJ não será incorporada à pesquisa já que trata exclusivamente sobre o reconhecimento da Repercussão Geral, sem debates mais relevantes acerca da extrafiscalidade. Por fim, a ADI nº 2.549 / DF também não aprofundou sobre o tema.

¹²⁴ Cf. POPPER, op. cit., nota 4, p. 51.

Apesar de a indução ser uma metodologia de análise amplamente empregada em trabalhos científicos, sua utilização não possui respaldo na lógica formal, que permite apenas o raciocínio dedutivo.¹²⁵ De fato, “enunciados singulares” não permitem conclusões gerais de forma categórica,¹²⁶ mas podem servir para análises probabilísticas.¹²⁷ Ou seja, a partir da indução é possível aferir quantas vezes esse fenômeno se repete.

Por essas razões, entendendo as dificuldades em assumir a opinião geral a partir do voto individualizado de cada ministro, buscar-se-á atrelar cada fundamentação ao ministro que a proferiu, deixando claro se ela foi acompanhada ou rechaçada expressamente por outro julgador. Diante do exposto, acredita-se que os argumentos extrafiscais poderão ser depurados com maior honestidade epistêmica, afastando-se ao máximo do problema relativo ao raciocínio indutivo.

1.4.2 O que é a extrafiscalidade?

É possível uma primeira aproximação do tema no STF a partir do voto do Ministro Cezar Peluso na AC 1.657 MC / RJ,¹²⁸ no qual a extrafiscalidade é posta em posição antagônica à arrecadação estatal. Peluso afirma: “A existência de normas tributárias com caráter não meramente arrecadatários suscita desde logo a questão de suas finalidades extrafiscais.”¹²⁹ O ministro ainda prossegue sua fundamentação citando diretamente Luís

¹²⁵ Cf. RABUSKE, Edvino. *Epistemologia das ciências humanas*. Caxias do Sul: EDUCS, 1987, p. 45.

¹²⁶ Cf. POPPER, op. cit., nota 4, p. 27 et seq.

¹²⁷ Cf. RABUSKE, op. cit., nota 125, p. 45. Popper não concorda com o uso de indução nem para fins probabilísticos, mas acredita-se que essa problematização não interfere no bom desenvolvimento desse trabalho. Cf. POPPER, op. cit., nota 4, p. 30.

¹²⁸ Trata-se de julgamento de medida cautelar em que se buscava a inconstitucionalidade do art. 2º, II, do Decreto-Lei 1.593/1977, com a redação dada pela Lei 9.822/1999. Segundo o previsto nesse dispositivo, o descumprimento de qualquer obrigação tributária, principal ou acessória, acarretava a cassação do registro especial para exploração da atividade tabagista. A sociedade American Virgínia Indústria e Comércio Importação e Exportação de Tabaco LTDA alegava que se tratava de sanção política contra descumprimento tributário sendo, portanto, inconstitucional segundo a jurisprudência do Supremo. O Tribunal por maioria, vencidos os Ministros Joaquim Barbosa, Marco Aurélio, Celso Mello e Sepúlveda Pertence, indeferiu a cautelar.

¹²⁹ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Cautelar nº 1.657-6 do Rio de Janeiro. Requerente: American Virgínia Indústria e Comércio Importação e Exportação de Tabaco LTDA. Requerido: União. Brasília, 31 de agosto de 2007. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, v. 92, divulgado em 30 de agosto de 2007, p. 275.

Eduardo Schoueri, para quem a extrafiscalidade em sentido estrito teria função indutora de comportamento.¹³⁰ Especificamente com relação à interpretação da extrafiscalidade, Peluso entende que a finalidade da norma deveria nortear a interpretação do dispositivo, incentivando, portanto, uma interpretação teleológica.

Esse mesmo raciocínio também pode ser extraído indiretamente do voto do Ministro Carlos Britto no mesmo julgado. Britto defende que a tributação mais gravosa imposta aos cigarros possui justamente “uma função inibidora da própria atividade.”¹³¹ O Ministro argumenta que a sonegação acaba promovendo o efeito diametralmente oposto, violando os “desígnios constitucionais”¹³² para essa questão. Assim, ainda que não fale expressamente em interpretação finalística, a argumentação de Carlos Britto segue exatamente esse caminho.

O Ministro Eros Grau se manifestou de maneira semelhante no RE 570.680 / RS.¹³³ Para justificar o caráter extrafiscal do Imposto de Exportação, Grau recorreu a origem do imposto, identificando a sua finalidade a partir do contexto em que foi criado.¹³⁴ Faz-se importante registrar que ele não buscou o sentido dado pelo legislador à época, mas apenas os elementos fáticos objetivos que levaram à criação desse tributo.

Não há manifestação de todos os ministros expressamente sobre um conceito de extrafiscalidade, ou como interpretá-la. Entretanto, esses três posicionamentos já merecem uma análise mais detalhada. Primeiro, assim como na doutrina de modo geral, a colocação de Peluso evidencia uma dicotomia entre norma com finalidade fiscal e extrafiscal. Essa constatação impõe ao tributarista uma dificuldade atípica, uma vez que a extrafiscalidade não pode ser pensada apenas a partir das lentes do direito tributário.

Segundo, esses três ministros identificam uma técnica interpretativa *a priori* para normas extrafiscais. É fato que essa escolha hermenêutica faz sentido dentro do que se

¹³⁰ Cf. Ibid. p . 276.

¹³¹ Cf. Ibid. p . 304.

¹³² Cf. Ibid. p . 304.

¹³³ Trata-se de julgado em que a Indústria de Peles Pampa LTDA impetrou mandado de segurança contra ato do Delegado da Receita Federal do Rio Grande do Sul por aplicar a alíquota do Imposto de Exportação prevista na Resolução 15/2001 da Câmara de Comércio Exterior (CAMEX). A sociedade alegava que a competência era privada do Presidente da República, portanto, sua delegação a CAMEX seria inconstitucional. O Tribunal por maioria, vencidos os Ministros Carlos Britto e Marco Aurélio, conheceu e negou provimento ao recurso.

¹³⁴ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 570.680 do Rio Grande do Sul. Recorrente: Indústria de Pelas Pampa LTDA. Recorrido: União. Brasília, 04 de dezembro de 2009. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, v. 228, divulgado em 03 de dezembro de 2009, p. 1050.

entende por extrafiscalidade, mas parece que esse raciocínio teleológico levará a alguns problemas tal como se verá mais adiante.

Por fim, levando o raciocínio desses três ministros a sério, qualquer tributo poderia ter caráter extrafiscal, desde que ele tivesse alguma finalidade não arrecadatória que justificasse a sua instituição. A rigor, essa lógica não permitiria uma classificação rígida de tributos extrafiscais, devendo analisar esse fenômeno caso a caso.

É interessante notar que a argumentação finalística atinge a extrafiscalidade em vários pontos, permitindo, inclusive, o uso da tributação para fins que seriam tipicamente rechaçados pela doutrina. O Ministro Sepúlveda Pertence, na ADI 3.444 / RS,¹³⁵ afirma que multas e punições têm sempre caráter extrafiscal.¹³⁶ É fácil entender a afirmação desse magistrado, considerando que a maioria das multas possuem o objetivo de coibir certo comportamento, sua disponibilidade orçamentária é contingencial e, portanto, não é um instrumento típico para financiar atividade estatal.¹³⁷

A princípio, poder-se-ia afirmar que essa defesa não possui reflexos na tributação, já que multas comporiam apenas um caráter administrativo da cobrança tributária. Entretanto, não parece ser isso que os ministros entendem. Por mais de uma vez no seu voto do RE 153.771 / MG,¹³⁸ Carlos Velloso entendeu que o Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU) fundado no art. 182, §4º, da CF, possui caráter sancionatório.¹³⁹ O Ministro chega a

¹³⁵ Trata-se de Ação Direta de Inconstitucionalidade contra Lei Estadual nº 12.064, que concedia ao Executivo estadual a possibilidade de parcelar débitos de multas de trânsito em até oito vezes. Argumentou-se que a referida lei violava competência privativa da União. Por maioria, o STF julgou procedente a ação, foram vencidos os Ministros Joaquim Barbosa e Marco Aurélio.

¹³⁶ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.444-8 do Rio Grande do Sul. Requerente: Procurador-Geral da República. Requeridos: Governo do Estado do Rio Grande do Sul e Assembleia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul. Brasília, 03 de fevereiro de 2006. *Diário de Justiça*, Brasília, p. 525-526.

¹³⁷ Vale destacar que existe uma peculiaridade no caso das multas tributárias. Seu objetivo é justamente garantir o correto adimplemento dos créditos tributários, sendo assim, ela possui uma finalidade essencialmente fiscal, ainda que sua receita não deva ser considerada como fonte certa e constante para elaboração do orçamento.

¹³⁸ Trata-se de Recurso Extraordinário que buscava impugnar a Lei Municipal nº 5.641/89, que estabelecia uma sistemática de progressividade em função do valor do imóvel para o IPTU da capital mineira. O recorrente sustentava que a Constituição não dava respaldo para que o município estabelecesse esse tipo de mecanismo, uma vez que a Carta de 1988 apenas previa a progressividade extrafiscal no art. 182, §4º, II, da CF. Por maioria o Plenário conheceu e proveu o recurso, restando vencido o Ministro Carlos Velloso.

¹³⁹ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 153.771-0 de Minas Gerais. Recorrente: José Tarcizio de Almeida Melo. Recorrido: Município de Belo Horizonte. Brasília, 05 de setembro de 1997. *Diário de Justiça*, Brasília, p. 515-516.

afirmar expressamente que a progressividade extrafiscal empregada nesse dispositivo é punitiva.¹⁴⁰

Na mesma decisão, Celso Mello cita Ives Gandra Martins para sustentar que o IPTU previsto no art. 182, §4º, da CF, é uma penalidade àquele que não cumpre a função social do imóvel.¹⁴¹ O ministro¹⁴² reafirma esse seu posicionamento em julgamento posterior¹⁴³ no RE 204.827 / SP.¹⁴⁴ Nesse mister, o Ministro Moreira Alves defendeu que essa previsão constitucional acerca do IPTU não seria um caso de sanção propriamente dita, mas “coerção indireta”.¹⁴⁵ Embora Moreira Alves faça esse discrimen, não fica claro o que isso significaria.

Ademais, há outro uso relevante para extrafiscalidade que merece um breve relato. Joaquim Barbosa, no RE 453.740 / RJ,¹⁴⁶ defende que o uso de taxas de juros diferenciadas em função da natureza da dívida pública pode ser admitido por motivos extrafiscais.¹⁴⁷ Na prática, o julgador construiu a sua argumentação confundindo as ideias de autonomia legislativa e de regulação estatal com a noção de extrafiscalidade.

¹⁴⁰ Cf. *Ibid.* p. 521-522.

¹⁴¹ Cf. *Ibid.* p. 556-558.

¹⁴² Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 204.827-5 de São Paulo. Recorrente: Redutores Transmotécnica LTDA e Município de São Paulo. Recorrido: Município de São Paulo e Redutores Transmotécnica LTDA. Brasília, 25 de abril de 1997. *Diário de Justiça*, Brasília, p. 1363-1364.

¹⁴³ Apesar da decisão do RE 204.827 / SP ter sido publicada antes do RE 153.771 / MG, o primeiro foi julgado em 12 de dezembro de 1996, enquanto, o segundo teve sua decisão em 20 de novembro de 1996. Portanto, a decisão sobre a lei de Belo Horizonte foi realizada antes do que a do município de São Paulo.

¹⁴⁴ Foram interpostos dois Recursos Extraordinários, um por parte do contribuinte e outro pelo Município. A Lei Municipal impugnada foi a nº 6.989/66, que estabelecia uma taxa de limpeza de vias públicas e uma sistemática de progressividade em função do valor do imóvel para o IPTU da capital paulista. O acórdão recorrido admitiu a criação de uma taxa de limpeza de vias públicas, mas rechaçou a progressividade do IPTU. Por maioria, o Supremo não conheceu o recurso do município e conheceu e deu provimento ao recurso do contribuinte. Ficou vencido nas duas questões o Ministro Carlos Velloso.

¹⁴⁵ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 153.771-0 de Minas Gerais. Recorrente: José Tarcizio de Almeida Melo. Recorrido: Município de Belo Horizonte. Brasília, 05 de setembro de 1997. *Diário de Justiça*, Brasília, p. 540.

¹⁴⁶ Trata-se de Recurso Extraordinário da União que buscava convalidar o art. 1º-F da Lei nº 9.494/97. Esse dispositivo previa aplicação de juros diferenciados em caso de débitos da União com seus servidores. Por maioria, o plenário conheceu e proveu o recurso da União, sendo vencidos a Ministra Cármen Lúcia e os Ministros Carlos Britto, Marco Aurélio e Sepúlveda Pertence.

¹⁴⁷ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 453.740-1 do Rio de Janeiro. Recorrente: União. Recorrido: Severino Gonçalves da Silva Irmão. Brasília, 23 de agosto de 2007. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, v. 87, divulgado em 24 de agosto de 2007, p. 2663-2664.

Já no RE 203.954 / CE,¹⁴⁸ os Ministros Maurício Corrêa¹⁴⁹ e Celso Mello afirmam que a vedação administrativa à importação de veículos usados teria natureza tributária extrafiscal e, portanto, estaria sujeita a maior discricionariedade do executivo.¹⁵⁰ Celso Mello justifica que essa norma não ofenderia a isonomia no seguinte excerto:

Na realidade, a desequiparação operada pela norma em causa encontra o seu fundamento **racional** na **necessidade** de o Estado implementar políticas governamentais cuja execução lhe incumbe efetivar nos **estritos** limites de sua competência constitucional.

Vê-se, pois, que o fator de **discrímen** em exame, em **traço que lhe ressalta, claramente, a função extrafiscal**, precisamente porque se acha despojado de qualquer coeficiente de arbitrariedade, **não se aplica**, tendo presente as razões de política governamental que lhe são subjacentes, como instrumento de concretização de ofensa ao postulado da isonomia. (Grifo no original).¹⁵¹

Tal posicionamento problematiza duas relações relevantes para a extrafiscalidade. A primeira, com a isonomia, que será tratada mais detalhadamente adiante; e a segunda, com a discricionariedade administrativa. Pelo posicionamento dos dois julgadores no RE 203.954 / CE e de Joaquim Barbosa no RE 453.740 / RJ, a extrafiscalidade aparenta ter uma relação intrínseca ao poder discricionário da administração pública.

Segundo esse raciocínio, seria possível vincular essa ideia com a proposição esposada anteriormente de Baleeiro, segundo a qual a extrafiscalidade possuiria fundamento no exercício do poder de polícia estatal. Esse motivo poderia justificar a maior tolerância no controle de constitucionalidade das normas com pretensão indutora de comportamento, que, tal como demonstrado anteriormente, poderia permitir punições ou dar ensejo a sanções políticas quando descumpridas.¹⁵²

¹⁴⁸ Trata-se de Recurso Extraordinário em que se buscava convalidar a Portaria nº 8/91 do Ministério da Fazenda, que vedava a importação de carros usados. O tribunal *a quo* havia declarado a inconstitucionalidade da norma por ferir a isonomia. O STF, por unanimidade, conheceu e deu provimento ao recurso da Fazenda Pública para reconhecer a validade da Portaria Ministerial.

¹⁴⁹ Possivelmente, houve algum equívoco na disponibilização do voto do Ministro Maurício Corrêa nesse Recurso Extraordinário. Ele é o único ministro cujo voto conta no cabeçalho um número errado, consta RE nº 205.335-0 / CE, recurso em que foi relator. O caso é absolutamente idêntico ao Relatado pelo Ministro Ilmar Galvão (RE 203.954-3 / CE), o que leva a crer que foi apenas um erro de formatação. Em casos semelhantes, como no RE 199.619-6 / PE o Ministro Maurício Corrêa reproduziu integralmente o mesmo voto, reforçando ainda mais a ideia de que se trata apenas de um erro de formatação.

¹⁵⁰ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 203.954-3 do Ceará. Recorrente: União. Recorrido: Cleraldo Andrade Rezende. Brasília, 07 de fevereiro de 1997. *Diário de Justiça*, Brasília, p. 2258-2260 e 2274-2278.

¹⁵¹ Cf. *Ibid.* p. 2278.

¹⁵² Isso foi visto nos seguintes julgados: RE 153.771 / MG; ADI 3.444 / RS; RE 204.827 / SP; e RE 570.680 / RS.

Por último, o termo “extrafiscal” também possui uso inusitado na ADC 9 MC / DF.¹⁵³ Nesse julgado, os Ministros Sepúlveda Pertence e Moreira Alves utilizam o termo “extrafiscal” para tratar de uma tarifa adicional cobrada sobre a conta de luz para desestimular o consumo.¹⁵⁴ Esse adicional não seria utilizado para a remuneração das concessionárias de energia elétrica, desvirtuando, portanto, sua função normal. É possível constatar que nessa decisão a extrafiscalidade adotaria o sentido de: utilização de um instrumento jurídico-econômico para fins alheios aos de costume. Talvez, essa seja a acepção mais abrangente para o termo, tendo em vista que seu uso não se limitaria à seara tributária.

Na prática, esse tipo de conceituação parece ser complicado. A própria etimologia da palavra “extrafiscal” remete a alguma coisa relacionada, em alguma medida, ao fenômeno do financiamento público, portanto, se o termo toma contornos tão abrangentes quanto os sugeridos na ADC 9 MC / DF, seu sentido se esvazia. Por esse motivo, entende-se que o uso mais coerente deste instituto pressupõe, sempre, algum assunto relacionado à tributação, ainda que o STF não trate dessa forma.

Feitas essas colocações acerca do entendimento do Supremo para o conceito e o fundamento da extrafiscalidade, agora será possível indicar qual é o padrão adotado para identificação dessas normas.

1.4.3 Como identificar a norma com pretensão extrafiscal?

Em vários julgados os ministros identificam características objetivas que induziriam a extrafiscalidade. O Ministro Carlos Britto entendeu na AC 1.657 MC / RJ que a extrafiscalidade do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) seria um consectário lógico da seletividade.¹⁵⁵

¹⁵³ Trata-se de Medida Cautelar em Ação Declaratória de Constitucionalidade proposta pelo Presidente da República. Buscava-se convalidar a Medida Provisória nº 2.152-2, que estabelecia medidas para combater a crise de energia elétrica. Por maioria o plenário conheceu e concedeu a medida cautelar, sendo vencidos os Ministros Neri da Silveira e Marco Aurélio que votaram pelo indeferimento da cautelar.

¹⁵⁴ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 9-6 do Distrito Federal. Requerente: Presidente da República. Brasília, 23 de abril de 2004. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, p. 117-119 e 124.

¹⁵⁵ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Cautelar nº 1.657-6 do Rio de Janeiro. Requerente: American Virgínia Indústria e Comércio Importação e Exportação de Tabaco LTDA. Requerido:

Já na ADI 4.661 MC / DF¹⁵⁶ o Ministro Marco Aurélio entendeu que o IPI é essencialmente extrafiscal por se enquadrar na exceção à legalidade prevista no art. 153, §1º, da Constituição.¹⁵⁷ Na mesma decisão do plenário, os Ministros Luiz Fux¹⁵⁸ e Ricardo Lewandowski¹⁵⁹ entenderam que o IPI é extrafiscal por se enquadrar na exceção da anterioridade comum/simples.

Já o Ministro Carlos Velloso, no RE 225.602 / CE,¹⁶⁰ argumenta que os Impostos de Importação, de Exportação, sobre Produtos Industrializados e sobre Operações Financeiras seriam, todos, extrafiscais e, por isso, são excepcionados da legalidade pela Constituição.¹⁶¹ Essa relação de causalidade permite aferir que, assim como proposto por Marco Aurélio, o art. 153, §1º, da Constituição seria um critério objetivo de identificação da extrafiscalidade.

Com posicionamento semelhante, Ricardo Lewandowski, no RE 570.680 / RS, sustenta que a competência tributária excepcional concedida ao executivo nesse dispositivo constitucional (art. 153, §1º, da CF) evidenciaria o caráter regulatório desses impostos.¹⁶²

Mais uma vez, alguns apontamentos merecem ser feitos com relação a essas posições. Primeiro, destaca-se que a ponderação de Carlos Britto sobre a seletividade induzir a extrafiscalidade está sujeita às mesmas críticas já apontadas anteriormente para os doutrinadores que defendem esse posicionamento. A seletividade concretiza a capacidade

União. Brasília, 31 de agosto de 2007. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, v. 92, divulgado em 30 de agosto de 2007, p. 303.

¹⁵⁶ Trata-se de julgamento de Medida Cautelar que ataca o art. 16 do Decreto nº 7.567/2011, que regulamenta os arts. 5º e 6º da Medida Provisória nº 540/2011. Os dispositivos atacados tratavam de majoração da alíquota do IPI sem que se respeitasse a anterioridade nonagesimal. Por unanimidade os Ministros concederam a liminar com efeito *ex tunc*, com exceção do Ministro Marco Aurélio que emprestava eficácia *ex nunc* à decisão.

¹⁵⁷ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direita de Inconstitucionalidade nº 4.661 do Distrito Federal. Requerente: Democratas - DEM. Interessado: Presidente da República. Brasília, 23 de março de 2012. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, v. 60, divulgado em 22 de março de 2012, p. 7-8.

¹⁵⁸ Cf. *Ibid.* p. 10.

¹⁵⁹ Cf. *Ibid.* p. 20.

¹⁶⁰ Trata-se de mandado de segurança que busca desembaraço aduaneiro de álcool para fins comburentes sem o pagamento do Imposto de Importação. O particular alegava que havia necessidade de lei complementar regulando o exercício do art. 153, §1º, da CF. Por unanimidade o Supremo conheceu e deu provimento ao recurso da Fazenda Pública.

¹⁶¹ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 225.602-8 do Ceará. Recorrente: União. Recorrida: Destilaria Baía Formosa S/A. Brasília, 06 de abril de 2001. *Diário de Justiça*, Brasília, p. 1310.

¹⁶² Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 570.680 do Rio Grande do Sul. Recorrente: Indústria de Pelas Pampa LTDA. Recorrido: União. Brasília, 04 de dezembro de 2009. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, v. 228, divulgado em 03 de dezembro de 2009, p. 1040-1041.

contributiva, sendo, portanto, uma característica fiscal. A extrafiscalidade exige algo além disso.

Voltando os olhos para os outros ministros, todos possuem algo em comum: identificam o fenômeno da extrafiscalidade nas exceções das regras da tributação. Assim, todos os tributos constitucionalmente elencados nos artigos 150, §1º, e 153, §1º, seriam extrafiscais. Entretanto, se finalidade de cada norma tributária só pode ser identificada individualmente, é muito difícil afirmar que todo um conjunto de normas de um mesmo tributo é extrafiscal.

Essa questão é especialmente relevante para o caso do IPI. Quando se observa que o IPI foi, nos anos de 2014 e 2015, o imposto com a segunda maior arrecadação na esfera federal,¹⁶³ é difícil afirmar que ele é essencialmente extrafiscal. Se levarmos em conta o seu peso na repartição federativa de receitas a questão se agrava, já que ele representa parcela ainda mais substancial dos orçamentos de entes federativos menores.

Percebe-se que esse imposto não pode ter sua função arrecadatória menosprezada, nem pode ser considerado essencialmente extrafiscal. O que ocorre, de fato, é que existem vários casos específicos de uso do IPI como forma de intervenção na economia, mas não é possível trocar partes pelo todo. O fato de existirem isenções para produção de eletrodomésticos ou agravamento de alíquota para cigarros não torna o IPI como um todo extrafiscal.

Apesar dessa crítica, os ministros parecem detectar uma estrutura constitucional relevante para identificação de norma extrafiscais. Nesses dispositivos em que a Constituição excepciona o regime tributário padrão, excluindo alguns impostos da legalidade estrita e restringindo a abrangência da anterioridade comum e nonagesimal, a Constituição dá fortes indícios de que esses são tributos mais apropriados para o exercício da discricionariedade estatal. Isso significa que, ao invés de se falar que esses são tributos extrafiscais como um todo, é possível aferir que eles são potencialmente mais apropriados para extrafiscalidade do que os demais.

Dessa forma, é possível chegar a duas conclusões a partir da observação dos artigos 150, §1º, e 153, §1º. Primeiro, quando o poder público decidir realizar alguma política extrafiscal, a Constituição teria indicado que se deve priorizar, sempre que possível, esses tributos.

¹⁶³ Cf. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Carga tributária no Brasil – 2015: análise por tributo e base de incidência*. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>> Acesso em: 12 de julho de 2017, p.16.

Tendo em mente esses mecanismos de reconhecimento conceituais e estruturais da extrafiscalidade, urge discutir qual tipo de regime jurídico a Corte Constitucional brasileira aplica a essas normas.

1.4.4 Qual o regime jurídico aplicável à extrafiscalidade?

Independentemente de como se adote o conceito, a extrafiscalidade costumeiramente é instrumentalizada por normas tributárias. Já foi observado que, por mais de uma vez, os ministros não respeitaram esse uso e acabaram utilizando o termo em contextos externos à tributação. Entretanto, parece que mesmo nos casos em que se observa a instrumentalização clara de uma norma tributária, os ministros afastam o regime jurídico típico desse ramo do Direito.

Para esse fim, é de especial relevo o RE 183.130 / PR.¹⁶⁴ Nessa decisão, o Ministro Nelson Jobim propôs uma aplicação totalmente diferenciada da norma do Imposto de Renda (IR) justamente por ser extrafiscal naquele caso concreto. Primeiro, ele afirmou que a utilização extrafiscal afastava a incidência da súmula 584 do STF,¹⁶⁵ que deveria continuar em vigor, mas apenas para o IR de caráter fiscal.

Outrossim, o Ministro alterou substancialmente a estrutura normativa do IR, entendendo que esse imposto incide sobre os fatos acréscimos quando está sendo utilizado para incentivar comportamentos.¹⁶⁶ Dessa forma, tanto o momento de incidência do tributo, quanto a própria ideia de renda são alterados, dando imprecisão à técnica de apuração do IR, tal como se verá adiante.

No mesmo julgado, o Ministro Teori Zavascki ponderou que, por conta do direito adquirido, a norma com efeito extrafiscal teria o condão de afastar o tratamento tipicamente

¹⁶⁴ Trata-se de Recurso Extraordinário interposto pela Fazenda Pública buscando a aplicação do art. 1º, I, da Lei 7.988/89 no próprio ano de 1989. O Tribunal Regional da 4ª Região havia entendido que a aplicação desse dispositivo ofendia o princípio da irretroatividade, uma vez que ele majorava a alíquota da Imposto de Renda sobre o Lucro de exportações incentivadas. Por maioria, o STF conheceu do recurso e negou provimento, vencidos os Ministros Eros Grau e Menezes Direito.

¹⁶⁵ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 183.130 do Paraná. Recorrente: União. Recorrido: Muffato & Filhos LTDA e outros. Brasília, 17 de novembro de 2014. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, v. 225, divulgado em 14 de novembro de 2014, p. 38.

¹⁶⁶ Cf. *Ibid.* p. 41.

tributário.¹⁶⁷ O mais interessante desse julgamento é que o posicionamento vencedor foi o do Ministro Nelson Jobim, que teve seu *voto e fundamentos* seguidos pelo Ministros Teori Zavascki,¹⁶⁸ Luís Roberto Barroso,¹⁶⁹ Rosa Weber¹⁷⁰ e Gilmar Mendes.¹⁷¹

Além de todas essas manifestações nessa decisão, Edson Fachin¹⁷² e Luiz Fux¹⁷³ também corroboraram as proposições feitas por Nelson Jobim, retomando essa fundamentação no RE 592.396 / SP.¹⁷⁴ Nesse caso, foram reiteradas as ideias de afastamento de aplicação das súmulas tributárias nos casos de extrafiscalidade e a alteração na estrutura normativa do IR para incidir sobre o fato acréscimo.

Além de todas essas manifestações, o Ministro Ilmar Galvão¹⁷⁵ expressamente afasta a aplicação do regime tributário ao dispositivo questionado no RE 186.359 / RS,¹⁷⁶ sendo que seu *caput* é cristalino em demonstrar a sua intenção de indução comportamental por meio de incentivo tributário.¹⁷⁷ Ilmar Galvão afirma:

Assim, não se identifica ele, na verdade, com conteúdo jurídico determinado de nenhum instituto específico, definido pelo direito tributário. Consequentemente, sua

¹⁶⁷ Cf. *Ibid.* p. 69.

¹⁶⁸ Cf. *Ibid.* p. 60-70.

¹⁶⁹ Cf. *Ibid.* p. 71-72.

¹⁷⁰ Cf. *Ibid.* p. 73.

¹⁷¹ Cf. *Ibid.* p. 74.

¹⁷² Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 592.396 de São Paulo. Recorrente: Eluma S/A Indústria e Comércio. Recorrido: União. Brasília, 28 de março de 2016. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, v. 54, divulgado em 22 de março de 2016, p. 7 e 11.

¹⁷³ Cf. *Ibid.* p. 12.

¹⁷⁴ Trata-se de situação idêntica a do RE 183.130 / PR, mas, dessa vez, o recorrente é o contribuinte e o recorrido é a União. Para mais detalhes ver nota 153.

¹⁷⁵ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 186.359-5 do Rio Grande do Sul. Recorrente: União. Recorrida: Ferramentas Gedore do Brasil S/A. Brasília, 10 de maio de 2002. *Diário de Justiça*, Brasília, p. 222.

¹⁷⁶ Trata-se de Recurso Extraordinário interposto pela União buscando a impugnação do benefício fiscal concedido pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 1.724/79 com a alteração do art. 4º, parágrafo único, do Decreto-Lei nº 1.894/81. Por maioria, o STF conheceu e desproveu o recurso, vencidos os Ministros Maurício Corrêa, Nelson Jobim, Ilmar Galvão e Octavio Gallotti.

¹⁷⁷ Estava em disputa a redação do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.724/79 com a alteração do art. 4º, parágrafo único, do Decreto-Lei nº 1.894/81. Ocorre que ambos os artigos remetem ao art. 1º do Decreto-Lei nº 491/69, que estabelece em seu *caput*: “As emprêsas [sic] fabricantes e exportadoras de produtos manufaturados gozarão, a título estímulo fiscal, créditos tributários sôbre [sic] suas vendas para o exterior, como ressarcimento de tributos pagos internamente.” Cf. BRASIL. Decreto-Lei nº 491, de 06 de março de 1969. Dispõe sobre Estímulos fiscais à exportação de manufaturados. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, retificado em 12 de março de 1969.

disciplina jurídica não há de ser buscada nas regras e princípios próprios desse campo do direito – como seria o caso de incentivos eminentemente fiscais, como a isenção tributária, a redução de alíquotas, etc. – mas no âmbito mais espaçoso da ciência das finanças, já que não passa de medida de natureza financeira, conquanto também orientada no sentido de influir sobre a conjuntura econômica, por meio do desenvolvimento do comércio exportador.¹⁷⁸

De fato, Galvão não reconhece a concessão de crédito fiscal como um incentivo propriamente tributário, mas não expôs justificativas mais elaboradas para fundamentar essa diferenciação.

Corroborando a ideia de que se deve adotar um regime diferenciado para as normas indutoras de comportamento, o Ministro Ricardo Lewandowski aponta, no RE 562.045 / RS,¹⁷⁹ que a única maneira de se cobrar impostos sem levar em conta a capacidade contributiva seria através da extrafiscalidade.¹⁸⁰ Dessa forma, é possível concluir que a interpretação dada à expressão “sempre que possível” do art. 145, §1º, da CF, estaria excepcionando apenas nos tributos extrafiscais.

Com relação ao posicionamento do STF relacionado com o IR extrafiscal, nem tudo fica claro na argumentação dos ministros. Deste modo, entende-se que duas interpretações são possíveis acerca do que foi sustentado. A primeira seria que a extrafiscalidade permitiria a tributação individualizada de cada exportação. Outra interpretação possível é que haveria um outro momento de apuração a partir da Lei 7.988/89. Cada um desses posicionamentos é bastante problemático, transferindo poderes à extrafiscalidade que nenhuma outra ferramenta jurídica possui.

Na primeira possibilidade interpretativa, cada operação ocorrida sob a vigência do Decreto-Lei 2.413/88 seria onerada individualmente pelo IR em seu *lucro*. Nesse caso, a cobrança do IR acabaria se aproximando de um imposto sobre o consumo. Paulo de Barros Carvalho explica que a renda é o acréscimo de patrimônio, que só pode ser observado a partir da comparação de dois períodos de tempo.¹⁸¹

¹⁷⁸ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 186.359-5 do Rio Grande do Sul. Recorrente: União. Recorrida: Ferramentas Gedore do Brasil S/A. Brasília, 10 de maio de 2002. *Diário de Justiça*, Brasília, p. 222.

¹⁷⁹ Trata-se de Recurso Extraordinário interposto pela Procuradoria Estadual tentando convalidar a Lei Estadual nº 8.821/89, que estabelecia uma sistemática de cobrança progressiva do ITCMD. Por maioria, o tribunal conheceu e deu provimento ao recurso, vencidos os Ministros Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio.

¹⁸⁰ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 562.045 do Rio Grande do Sul. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Espólio de Emília Lopes de Leon. Brasília, 27 de novembro de 2013. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, v. 233, divulgado em 26 de novembro de 2013, p. 21.

¹⁸¹ Cf. CARVALHO, Paulo de B. *Direito tributário: linguagem e método*. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 679.

Daí a importância do momento do fato renda, ao ponto de Carvalho afirmar que a “fixação desse intervalo para fins de comparação do patrimônio nos instantes inicial e final é indissociável do conceito de renda.”¹⁸² Dentro dessa mesma concepção, Ricardo Lobo Torres defende que a ideia do imposto de renda pressupõe *constitucionalmente* algum lapso de tempo.¹⁸³

Em obra exclusivamente dedicada ao tema, Luís Cesar Souza de Queiroz aponta que a cadeia de construção da norma ordinária do IR dependeria de duas normas constitucionais de produção normativa – uma destinada à legislação complementar e outra à legislação ordinária – e uma norma complementar de produção normativa.¹⁸⁴ Nessa construção analítica, o conceito constitucional de renda exigiria diretamente à norma ordinária a existência de um período de tempo.¹⁸⁵

Queiroz descreve que a renda seria informada por uma relação dinâmica na qual seria analisada, dentro de um certo período de tempo, a combinação dos fatos-acrécimos e dos fatos-decrécimos.¹⁸⁶ Ou seja, é igualmente importante observar os ganhos e as perdas financeiras para se poder chegar àquilo que se entende por renda. Destaca-se que essa também foi a forma de apuração prevista no art. 1º do Decreto-Lei 2.413/88, que direcionava ao art. 19 do Decreto-Lei 1.598/77, onde se elencava o que seria entendido como fatos-acrécimo e fatos-decrécimo do período de apuração.¹⁸⁷

Conclui-se, portanto, que se for adotado essa primeira forma de interpretação das palavras do STF, a extrafiscalidade teria o condão de subverter a própria lógica do tributo e de seu fato gerador, já que se tributaria o fato-acrécimo individualmente considerado, e não a renda.

Já na segunda opção, respeitar-se-ia a ideia de período de tempo para apurar a renda. Nesse caso, o período de apuração do IR seria segmentado em dois trechos de fatos-acrécimo e fatos-decrécimo, um anterior e outro posterior à vigência da Lei 7.988/89. Assim, pelo que

¹⁸² Cf. *Ibid.* p. 680.

¹⁸³ Cf. TORRES, Ricardo L. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os tributos na Constituição*. v. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 134 e 142.

¹⁸⁴ Cf. QUEIROZ, Luís C. S. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 45.

¹⁸⁵ Cf. *Ibid.* p. 245.

¹⁸⁶ Cf. *Ibid.* p. 249.

¹⁸⁷ Análise feita com base nos dispositivos vigente à época.

foi defendido em plenário, o término de uma política extrafiscal implicaria uma segmentação de incidência normativa. Para além da discussão de qual seria o período de apuração mínimo constitucionalmente possível,¹⁸⁸ a extrafiscalidade permitiria uma segmentação dos períodos de apuração, criando lapsos de tempo totalmente atípicos, à revelia do que prevê a legislação.

Independentemente de qual tenha sido o objetivo dos ministros, uma coisa é certa: eles aplicam um regime jurídico totalmente diferenciado às normas tributárias com efeitos indutores de comportamento. Não se pode corroborar integralmente esse posicionamento, o direito preza pela forma tanto quanto pelo conteúdo. O grande problema é que a ausência de uma teoria sedimentada na Corte sobre a extrafiscalidade permite o seu uso de forma arbitrária. Isso traz grande insegurança jurídica já que não se sabe até qual ponto a extrafiscalidade pode subverter o modelo da tributação.

Na verdade, acredita-se que a dificuldade em enquadrar normas extrafiscais no regime estritamente tributário é apenas um sintoma que revela dois problemas. O primeiro, já mencionado anteriormente, tem a ver com a obsessão por interpretação teleológica das normas extrafiscais. Não se discorda da premissa básica: a finalidade da norma tributária indutora é fundamental para a sua construção. Entretanto, quando se busca adequar uma interpretação teleológica a qualquer custo, acabam sendo criadas distorções para escamotear falhas na atuação estatal. Sempre haverá limites para os meios regulatórios adotados pelo Estado, independentemente do valor constitucional que se busca promover.

Já o segundo problema advém de um fato já constatado por Schoueri: é importante uma visão interdisciplinar para as normas com pretensões indutoras de comportamento.¹⁸⁹ O jurista não é treinado para esse tipo de abordagem, e isso reflete diretamente a dificuldade que se tem em tratar de questões que exigem uma visão mais abrangente. Tal como já esposado anteriormente, parece que é necessária uma visão que conecte os direitos regulatório e tributário. Essa dissertação buscará discorrer sobre as consequências metodológicas da interação do direito tributário com as outras áreas do conhecimento.

1.4.5 Síntese jurisprudencial

¹⁸⁸ Vide QUEIROZ, op. cit., nota 184, p. 251-262.

¹⁸⁹ Cf. SCHOUERI, op. cit., nota 13, p. 4 e 14.

A grande dificuldade de se analisar o Supremo é a falta de sistematização sobre a questão. Diferente de outros temas em que os ministros buscam coerência e coesão dos argumentos utilizados, a extrafiscalidade é utilizada como um trunfo argumentativo, muitas vezes, distante do contexto fiscal. Essa fluidez permite aferir que, para o STF, as normas com finalidades indutoras estariam ligadas a algum tipo de discricionariedade estatal. Em termos práticos, os ministros tendem a ser mais deferentes ao posicionamento fazendário quando reconhecem a questão como extrafiscal.

Isso dá indícios de que talvez o Supremo tenha sensibilidade para perceber um fenômeno regulatório, ainda que não o diga expressamente. Como detalha Paulo Todescan Lessa Mattos, a regulação é um evento que foi progressivamente se identificando com a concentração decisória na mão do poder executivo.¹⁹⁰ Nessa toada, a regulação acabou se reconhecendo, de alguma forma, com a delegação de poder do legislativo para o executivo, dando a esse mais discricionariedade na sua atuação. Na prática, os ministros tendem a ser mais tolerantes com políticas que estariam dentro da zona de discricionariedade política.

Outro forte indício dessa percepção é a adoção da vontade objetivada da norma jurídica como método de identificação da extrafiscalidade. Tal fenômeno já havia sido descrito por Bomfim, mas, ao que parece, os ministros elencaram características específicas, ligadas à delegação de poder ao executivo, para identificar a extrafiscalidade. Da forma como utilizado pelo Supremo, esse método é extremamente falho, induzindo a ideia de que haveria impostos necessariamente extrafiscais quando, por exemplo, fossem uma exceção à anterioridade. Nesses casos específicos, acredita-se que o melhor seria falar em aptidão extrafiscal, mas tal classificação só poderia ser confirmada observando especificamente a norma tributária.

Consequentemente, essa interpretação da Corte Constitucional induz a aplicação de um regime diferenciado do tributário comum. Para além das exceções constitucionalmente previstas para as regras gerais da tributação, a falta de precisão sobre o tema fez com que o STF criasse quimeras normativas nem sempre bem estruturadas. Não há, portanto, uma delimitação clara de como as normas extrafiscais deveriam se comportar.

Frente ao que foi dito, é possível concluir que o STF (1) não possui uma construção bem sedimentada sobre normas com efeitos indutores; (2) reconhece implicitamente a ligação

¹⁹⁰ Cf. MATTOS, Paulo T. L. *O novo estado regulador no Brasil: eficiência e legitimidade*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 44.

entre extrafiscalidade e regulação; e (3) utiliza o método da vontade objetivada da norma para identificar essas normas.

1.5 Delimitando o conceito

Finalmente, é possível a aproximação do tema. Observando o tratamento dado pelos juristas – tanto na doutrina, quanto na jurisprudência – percebe-se que as normas tributárias com pretensão indutora exigem, no mínimo, três abordagens diferentes. Primeiro, é necessário um esforço conceitual, explicitando o que se entende por extrafiscalidade. Depois, deve-se esclarecer quais são os critérios para identificação desse fenômeno jurídico, dada que a indeterminação de sua definição nem sempre permite o seu reconhecimento de imediato. Por fim, será necessário indicar o estatuto jurídico da extrafiscalidade, tendo em vista que ela segue um regime que envolve, ao mesmo tempo, determinações tributárias e de intervenção do Estado na economia.

Com relação ao conceito, deve-se desenvolver sobre a finalidade das normas jurídicas tributárias. Usualmente, afirma-se que as normas extrafiscais são aquelas cuja finalidade não é estritamente fiscal. Nesse contexto, entende-se por fiscalidade o financiamento das atividades públicas e concretização de alguma das dimensões da capacidade contributiva. Na prática, não é apenas isso.

Schoueri considera que a extrafiscalidade pressupõe incentivos indiretos de comportamentos humanos e, por isso, aborda tal questão como “normas tributárias indutoras”. Esse esclarecimento é importante porque normas tributárias odiosas, discriminatórias, anti-isonômicas também têm outros interesses que não envolvem a fiscalidade estatal, mas não se caracterizam como indutoras.

Percebe-se que, ao se valer da extrafiscalidade, o ente público se utiliza dos reflexos econômicos da tributação para influenciar o comportamento do contribuinte a partir da premissa que ele agirá racionalmente, com o intuito de poupar recursos ou aumentar seus ganhos. Assim, ao se pensar em criar estímulos comportamentais, é possível vislumbrar claramente o fenômeno regulatório.

Além disso, também é necessário esclarecer que a extrafiscalidade exige alguma ligação com a tributação. Isso é relevante para que não se permita o uso inapropriado do termo em outras searas do Direito, tal como se observou analisando os julgados do STF.

Entretanto, entendendo que a indução comportamental é uma utilização atípica da tributação, deve-se afastar alguns dos limites materiais característicos da arrecadação fiscal.

Nessa mesma direção, Ávila explica que na extrafiscalidade o legislador escolhe outro critério constitucional, que não a capacidade contributiva, para diferenciar o contribuinte, retirando o principal elemento substancial do Direito Tributário.¹⁹¹ Percebe-se, portanto, que a estrutura e a forma tributária são utilizadas para inserir um conteúdo teleologicamente regulador.

Por esses motivos, define-se a extrafiscalidade como o uso regulatório das estruturas normativas tributárias. No fim das contas, assim como as definições anteriormente expostas, ela não é suficiente para indicar normas indutoras, sendo necessários alguns mecanismos que possam objetivar essa ideia.

O primeiro deles é a exigência de fundamentação das decisões legislativas/executivas. O critério subjetivo, geralmente apontado como mais falho por conta da sua dificuldade prática, vincularia os fins tributários diretamente com a vontade do legislador. Ocorre que, muitas vezes, as leis possuem fundamentações simplórias, pouco levadas a sério no debate político. Entretanto, em sentido contrário, a Constituição Federal de 1988 expressa em diversos momentos a preocupação com o atingimento de finalidades específicas que não podem ser escusadas pelos operadores do Direito.

Entendo que, até pelo uso atípico da tributação, existe um ônus argumentativo mais elevado para que o elaborador da norma jurídica indique os objetivos que busca atender. Isso justificaria, inclusive, a maior deferência observada pelos magistrados ao julgarem normas indutoras. Apesar de esse ser um pressuposto extremamente polêmico, na verdade, apenas se exige maior reponsabilidade dos agentes políticos.

Destaca-se que a proposta de Ana Paula de Barcellos de “Devido Procedimento de Elaboração Normativa” vai ao encontro dessa premissa.¹⁹² Barcellos entende que haveria um

¹⁹¹ Cf. ÁVILA, op. cit., nota 46, p. 166.

¹⁹² Em sua tese de titularidade para a cadeira de Direito Constitucional da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Barcellos defendeu a existência de um “Devido Procedimento de Elaboração Normativa” (DPEN). Esse dever teria especial relevância na concretização efetiva da Constituição, uma vez que letras no papel não mudam a realidade. Do ponto de vista dogmático, esse dever emanaria da dignidade humana e da forma de organização estatal. No viés da dignidade, o dever de justificativa permitiria que os destinatários das políticas públicas pudessem, pelo menos, entender como o Poder Público estaria tentando intervir em suas vidas. Em um primeiro plano, isso representaria respeito à dignidade do destinatário e, além disso, permitiria possibilidade de controle social dos resultados atingidos. Já no que tange à organização do Estado brasileiro, haveria relação com o modelo democrático-republicano adotado em 1988. Essas características exigiriam reflexão e a promoção de debates na construção das decisões majoritárias, assim, esse ideal apenas poderia ser atingido de forma honesta caso o legislador desnudasse suas razões de decidir. De forma bastante resumida, é possível afirmar que esses

dever constitucional de fundamentação normativa, segundo o qual o legislador deveria explicitar, pelo menos, três questões ao propor alguma inovação: (1) o que pretende melhorar, (2) quais seriam os resultados esperados e (3) qual o custo dessa política.¹⁹³ Essas simples exigências seriam o suficiente para identificar com clareza a norma extrafiscal.

Apesar de se entender que existe esse dever de fundamentação no plano jurídico, concretamente ele não é cumprido. No entanto, isso não impede a identificação das normas com finalidade extrafiscal. Existem três fatores objetivos que podem ajudar a reconhecer as normas indutoras: (i) o contexto fático; (ii) o valor relativo do tributo; e (iii) o sistema jurídico.

Primeiro, é necessário discernir uma circunstância da realidade que mereça tratamento diferenciado. O contexto socioeconômico deve informar ao intérprete que uma determinada circunstância merece tratamento especial. Ou seja, o tributo com finalidade extrafiscal deve existir para tentar resolver algum problema real e identificável. A observação desse fato já constitui uma primeira etapa para reconhecimento de uma norma com pretensão indutora.

A segunda tem a ver com a carga imposta aos contribuintes. Por se valer dos reflexos econômicos da tributação, as normas extrafiscais estarão concentradas sempre nos limites – superiores e inferiores – da tributação quando comparados com atividades semelhantes. Esse primeiro plano de análise permite identificar todas as normas potencialmente extrafiscais.

Já o terceiro passo é a observação do contexto normativo. A extrafiscalidade estabelece uma tributação diferenciada que deve ser necessariamente mais especializada, sob pena de se tornar a tributação padrão. Tal fato normalmente impõe aos alvos das políticas extrafiscais um regime jurídico administrativo-tributário diferenciado que podem ser facilmente identificados. Essa percepção sistêmica é bastante objetiva e permite ao intérprete identificar uma possível objetivação da vontade normativa. Ainda que esses dois passos não sejam absolutos, já representam um esforço de sistematização que pode resolver a maior parte dos casos.

Por último, como já se havia adiantado, o regime jurídico das normas com efeitos extrafiscais é misto, envolvendo uma estrutura tributária com um conteúdo regulatório. Para se identificar com maior precisão essa questão é preciso que se entendam as estruturas das

são os dois eixos que sustentam a posição de Barcellos. Cf. BARCELLOS, Ana P. *Direitos fundamentais e direito à justificativa*: devido procedimento na elaboração normativa. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

¹⁹³ Cf. *Ibid.* p. 104.

normas de produção normativa – adiante tratada como norma de competência – e das normas de conduta.

É possível sintetizar que a norma de competência extrafiscal exigiria duas relações das normas pretensamente indutoras. Como essas normas instrumentalizam formas tributárias, elas devem manter a estrutura típica das normas de condutas tributárias, que será detalhada posteriormente. Nesse caso, as normas com finalidade extrafiscal se distinguiriam das normas tributárias tipicamente fiscais por terem um antecedente mais especializado e, no conseqüente, bases de cálculo e alíquotas sem relação com os limites típicos da tributação.

A segunda demanda seria que fossem respeitados o regime de intervenção estatal nos meios econômicos e sociais. Destaca-se que, sobre tal questão, a principal exigência seria que houvesse uma relação de causalidade entre a norma tributária que veicula finalidade extrafiscal e o fim pretendido. Essa acabaria sendo uma exigência geral de racionalidade regulatória que seria ainda mais importante pela desnaturação do fim arrecadatório da tributação.

Essas duas questões impõe um escrutínio constitucional constante nas normas com finalidade extrafiscal. Dessa forma, esses tributos estariam sujeitos a duas formas de controle judicial: uma abstrata e outra concreta. O controle de constitucionalidade abstrato se realizaria *a priori*, com o surgimento da norma. Já a verificação em concreto seria constantemente, a partir da análise da eficácia da medida extrafiscal. Essas questões permearão o trabalho e serão depuradas mais detalhadamente ao longo dos outros capítulos.

1.6 Determinando o objeto a partir do conceito

Pretende-se estudar a indução de comportamentos negativos, ou seja, a utilização da extrafiscalidade como mecanismo de desincentivos de condutas. Normalmente, isso vem acompanhado do aumento de alíquotas ou alargamento de base de cálculo como forma de intervenção direta no custo de mercadorias, serviços ou produtos.

Esse método diferencia-se bastante da outra possibilidade extrafiscal – estímulo comportamental positivo – por dois motivos fundamentais. Primeiro, a indução negativa pressupõe atuação racional do consumidor a partir do encarecimento do produto. Nesse sentido, um estudo econômico mais detalhado demonstra que as ideias de custo e de preço

não se confundem e que o aumento da carga tributária não, necessariamente, atinge o fim pretendido.

Essa mesma questão não se aplica quando se diminui a carga tributária. É possível que essa diminuição do custo não mude o preço e apenas haja aumento da margem de lucro do fornecedor do produto ou serviço. Isso demonstra que os estudos desses dois mecanismos demandam análises econômicas diferenciadas para aferirmos a sua eficácia como política regulatória.

Além disso, no caso em que se distribui bonificações fiscais, também deve-se levar em conta o impacto imediato da falta dessas receitas no orçamento público. Essa mesma questão não é levantada de imediato nas normas extrafiscais de indução de comportamento negativo. Esse pode até ser um problema a longo prazo se a política atingir com sucesso seu fim, mas a perda de receitas é gradual. Nesse sentido, existem inúmeras divagações orçamentárias e federativas – relativas à guerra fiscal – que não serão tratadas nesse estudo, mas são de fundamental importância para o estudo da extrafiscalidade positiva.

Por tudo isso, é possível concluir que o ponto nodal de diferenciação é que o objeto de pesquisa exigirá um estudo mais aprofundado da dinâmica econômica da formação de preços e sua relação com o custo de produção, além das regras gerais da extrafiscalidade. Assim, é importante estudar os contornos da intervenção econômica do Estado: o Estado Regulador.

2 REGULAÇÃO E INTERVENÇÃO ECONÔMICA DO ESTADO

Tendo estabelecido que a extrafiscalidade é a atuação regulatória do Estado por meio da instrumentalização de uma norma tributária, pretende-se realizar uma análise dedutiva, partindo do fenômeno abrangente do surgimento do Estado regulador, até chegar aos mecanismos concretos aplicados na extrafiscalidade.

O capítulo foi dividido em três partes. Na primeira, abordam-se os fundamentos do Estado regulador e como foi o seu surgimento em terras brasileiras. Já na segunda, foram abordados os limites regulatórios determinados pela Constituição de 1988, como eles se aplicariam à extrafiscalidade e a importância da análise econômica do Direito nessa questão. Por fim, na última seção desse capítulo, foram analisados os tipos de intervenção estatal e a importância de uma visão econômica para compreensão do fenômeno.

Dessa forma, espera-se depurar os limites materiais da atuação extrafiscal do Estado, que foram fundamentais para a construção da metodologia de controle proposta no capítulo seguinte.

2.1 Fundamentos do Estado regulador

O Estado regulador é um fenômeno sociopolítico que acaba sendo ressignificado a partir do surgimento da Constituição de 1988. Assim, a compreensão dos fundamentos desse fenômeno comporta, pelo menos, duas abordagens: (i) uma histórica e (ii) outra jurídico-teórica.

Sob o ponto de vista histórico, entende-se como vários vieses interpretativos, pouco sinérgicos com a Constituição atual, ainda são adotados. Além disso, esse processo exige necessariamente que sejam revisitadas categorias clássicas do Direito para que seus conteúdos sejam adequados aos novos parâmetros dogmáticos constitucionais. Frente a esses dois ângulos de estudo, será possível entender o conteúdo que permeia toda a teleologia regulatória da extrafiscalidade.

2.1.1 Uma perspectiva histórica: o autoritarismo das instituições

Paulo Todescan Lessa Mattos relata como a formação do Estado regulador no Brasil se deu com contornos diferentes dos observados na Europa e no Estados Unidos.¹⁹⁴ A partir de nossa experiência política antidemocrática da década de 1930, “a formação e institucionalização do Estado regulador brasileiro foram marcadas pelo pensamento autoritário nacionalista.”¹⁹⁵

Em outros países, a substituição do Estado liberal pelo modelo regulador se deu com fervorosa convulsão social, favorecendo a construção de uma burocracia mais próxima da população. Já no Brasil, por conta desse contexto histórico, a luta se restringiu às oligarquias que buscavam maior acesso ao aparelho estatal com fim de capturá-lo para realização de seus interesses particulares.¹⁹⁶

Assim, Mattos descreve que o Estado regulador brasileiro teria se focado essencialmente na figura do presidente, distanciando-se da participação da sociedade civil, prioritariamente representada na figura do Congresso Nacional.¹⁹⁷ Esse fenômeno teria feito com que a elaboração de políticas públicas durante o regime militar, por exemplo, fosse estabelecidas a partir da interação entre tecnocratas, elites locais e multinacionais.¹⁹⁸

Para compreender melhor os efeitos dessa dinâmica, Mattos descreve essa realidade segundo a visão de anéis burocráticos desenvolvida por Fernando Henrique Cardoso.¹⁹⁹ Segundo essa concepção, a máquina estatal brasileira se desenvolveu por meio de uma estrutura administrativa tradicional, mas com algumas “ilhas de racionalidade” responsáveis por justificar qualquer tipo de política econômica com argumentos técnicos.²⁰⁰

¹⁹⁴ Cf. MATTOS, Paulo T. L. *Direito, regulação e economia: estudo para o debate brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 27.

¹⁹⁵ Cf. *Ibid.* p. 26.

¹⁹⁶ Cf. *Ibid.* p. 27.

¹⁹⁷ Cf. *Ibid.* p. 28.

¹⁹⁸ Cf. *Ibid.* p. 28-29.

¹⁹⁹ Mattos baseou sua fundamentação no texto “O Modelo Político do Brasileiro e Outros Ensaios” (1973) de Fernando Henrique Cardoso.

²⁰⁰ Cf. MATTOS, *op. cit.*, nota 194, p. 31.

Na prática, as políticas não buscavam o que se entenderia por interesse público, mas sim os interesses privados daqueles com acesso aos anéis burocráticos.²⁰¹ Em outras palavras, a burocracia brasileira se estruturou de forma que o cidadão comum não participaria do processo regulatório, apenas uma parcela muito restrita da população possuía acesso direto a elaboração dessas políticas.

Partindo dessa premissa, o esforço na criação de agências reguladoras nos anos 90 teria o objetivo de descentralizar a administração aproximando de forma qualificada a regulação do sujeito regulado.²⁰² Segundo Mattos, esse esforço concederia maior legitimidade democrática na ação regulatória de Estado já que garantiria “maiores condições de acesso aos canais de circulação de poder político.”²⁰³

Essa descrição histórica possui profundos reflexos na prática extrafiscal. É comum que se atribua a atividade regulatória a atuação do poder executivo, mas apenas no Brasil essa ideia vem acompanhada de uma forte carga autoritária. Em alguma medida, esse raciocínio ainda domina o cenário jurídico, uma vez que o Supremo possui enorme dificuldade de impor qualquer tipo de controle às normas tributárias com feições extrafiscais.

Não é incomum que essas normas sejam atribuídas à zona de “discricionariedade” da administração pública. Esse tipo de chancela costuma ser utilizada contra jurisdicionado como barreira argumentativa intransponível. Este fato, por si só, demonstra uma cultura hermenêutica que privilegia *a priori* as decisões fazendárias/administrativas.

Além disso, como reflexo dessa cultura enviesada de Estado regulador, observa-se que parte da doutrina e da jurisprudência identifica “impostos extrafiscais” nas exceções a legalidade impostas pelo art. 153, §1º, da CF. Nada mais natural que, dentro desse contexto de centralização autoritária, entenda-se como extrafiscal as hipóteses em que a Constituição atribuiu maior autonomia à administração, afastando a participação do legislador.

Esse tipo de raciocínio simplifica demasiadamente a extrafiscalidade, o que pode criar dois problemas. Primeiro, os impostos elencados no art. 153, §1º, da CF acabam sendo interpretados sempre sob o regime jurídico da extrafiscalidade, mesmo quando possuem função fiscal. Segundo, quando se adota esse critério de identificação – exceção a legalidade estrita – como principal parâmetro de reconhecimento da extrafiscalidade, cria-se uma miopia doutrinária que negligencia o estudo do caráter indutor em outros tributos.

²⁰¹ Cf. MATTOS, op. cit., nota 194, p. 33.

²⁰² Cf. MATTOS, op. cit., nota 194, p. 43-44.

²⁰³ Cf. MATTOS, op. cit., nota 194, p. 79.

Feita essa breve retrospectiva histórica é possível compreender, portanto, em qual contexto a atividade regulatória está inserida. Ademais, a busca por democratização das decisões administrativas também surtiu efeitos nos institutos típicos do Direito administrativo, especialmente na ideia de Poder de Polícia e Poder Regulador, como se verá adiante.

2.1.2 Uma perspectiva jurídico-teórica: poder de polícia e regulação

Não é por acaso que Aliomar Baleeiro afirma que a extrafiscalidade teria seu fundamento teórico-jurídico no poder de polícia.²⁰⁴ De forma simplista, é possível afirmar que o Poder de Polícia é o fundamento para atuação estatal no cerceamento das liberdades individuais dentro de uma concepção administrativista mais tradicional.

Hely Lopes Meirelles definia o Poder de Polícia como a faculdade administrativa “para condicionar e restringir o uso e gozo de bens, atividades e direitos individuais em benefício da coletividade ou do próprio Estado.”²⁰⁵ O autor complementa que esse seria o mecanismo pelo qual a Administração Pública poderia “conter os abusos do direito individual.”²⁰⁶ Meirelles entendia que o fundamento desse instituto estaria na “supremacia geral que o Estado exerce em seu território sobre todas as pessoas, bens e atividades”²⁰⁷.

Essa perspectiva posiciona o Estado como agente apartado da sociedade superior a tudo e a todos. Percebe-se que, segundo essa visão, a Administração seria detentora de interesses próprios oponíveis a tudo e a todos.

Deve-se destacar, entretanto, que esse tipo de visão é típica de uma compreensão autoritária de Estado, que nem sempre foi dominante na doutrina. No breve período democrático entre a era Vargas e a ditadura militar, Themistocles Brandão Cavalcanti defendia que o “poder de polícia visa, portanto, a proteção dos bens, dos direitos, da

²⁰⁴ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 879-881 e BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 19ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 232.

²⁰⁵ Cf. MEIRELLES, Hely L. *O direito administrativo brasileiro*. 38ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 137.

²⁰⁶ Cf. *Ibid.* p. 137.

²⁰⁷ Cf. *Ibid.* p. 139.

liberdade, da saúde, do bem-estar econômico. Constitui uma limitação à liberdade individual, mas tem por fim assegurar esta própria liberdade e os direitos essenciais ao homem.”²⁰⁸

Ao tratar especificamente da relação entre poder de polícia e direito de propriedade, Brandão Cavalcanti é expresso em afirmar que as limitações impostas à propriedade buscam conciliar o seu exercício com o interesse coletivo.²⁰⁹ Nessa mesma linha, ele afirma também que a essência do poder de polícia é justamente a proteção dos direitos individuais.²¹⁰ Esse breve relato permite aferir uma mudança paradigmática da doutrina a partir do período militar.

Para Brandão Cavalcanti, a atuação do Estado deveria ser feita de forma harmoniosa com os indivíduos. A limitação dos direitos tinha como objetivo garantir maior liberdade para todos. Consequentemente, nessa concepção, o Estado deveria ser pensado como um instrumento a serviço do cidadão. Já para Lopes Meirelles, a administração possui uma agenda própria de interesses, sem qualquer compromisso com a maximização de liberdades ou direitos. Meirelles posiciona o próprio Estado como sujeito central da administração, o indivíduo torna-se um agente secundário nessa relação a partir da ideia de supremacia do interesse público frente aos particulares.

Esse tipo de concepção autoritária de poder de polícia encontra-se inteiramente de acordo com sua origem histórica antidemocrática. Celso Antônio Bandeira de Mello elucida que a expressão “poder de polícia” remete ao “Estado de Polícia” em que as prerrogativas do “príncipe” se sobrepujam a qualquer outro interesse.²¹¹ Nesse caso, faz sentido pensar em interesses do Estado apartado da sociedade, como a Administração se identificava com a pessoa do “príncipe”, nem sempre suas vontades iam ao encontro das necessidades da população.

Historicamente, antes que o Direito Tributário conquistasse sua alforria epistêmica do Direito Administrativo, é possível observar que esse tipo de abordagem também se refletia no Poder de Tributar. Ao discorrer sobre o assunto na Alemanha do século XIX, Otto Mayer entendia que “o poder de tributar constitui uma noção superior, que reúne toda uma série de

²⁰⁸ Cf. CAVALCANTI, Themistocles B. *Curso de direito administrativo*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos S/A, 1961, p. 133.

²⁰⁹ Cf. *Ibid.* p. 145.

²¹⁰ Cf. *Ibid.* p. 190.

²¹¹ Cf. MELLO, Celso A. B de. *Curso de direito administrativo*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 837.

instituições jurídicas, que o colocaram junto ao poder de polícia, como uma instituição de natureza essencialmente análoga e com a qual tem grande afinidade.”²¹²

Basta recordar que Otto Mayer definia a polícia administrativa de forma combativa frente ao indivíduo: “A polícia é a atividade administrativa do Estado que tem por fim a defesa da boa ordem da coisa pública, mediante os recursos do poder da autoridade, contra as perturbações que as existências individuais podem ocasionar.”²¹³ Assim, o autor alemão vislumbrava apenas limitações formais ao poder de polícia, ligadas à hierarquia constitucional e à legalidade estrita,²¹⁴ frutos da ideia de *Rechtsstaat* alemão.²¹⁵

Percebe-se, portanto, que é possível encontrar, ainda hoje, definições extremamente autoritárias para o poder de polícia, que aparentam estar em descompasso com a Carta Cidadã de 1988. Frente a tal perplexidade, Carlos Ari Sundfeld chega a defender o abandono do termo “poder de polícia”, por entender que as possíveis acepções dessa terminologia induziriam a significações distantes da noção de Estado de Direito.²¹⁶

Longe de ser um posicionamento isolado, no cenário internacional é possível vislumbrar conclusão semelhante com Agustín Gordillo. O autor argentino aponta que a mera utilização do vocábulo “poder” já pressupõe superioridade estatal frente aos indivíduos.²¹⁷ Ademais, diante de uma realidade constitucional-democrática, Gordillo entende que a ideia de poder de polícia acaba perdendo utilidade teórica e prática para a fundamentação da atuação estatal.²¹⁸

²¹² Tradução livre de: “el poder tributario constituye la noción superior, que reúne toda una serie de instituciones jurídicas, que lo colocan junto al poder de la policía, como una institución de naturaleza esencialmente análoga y con el cual tiene gran afinidad.” Cf. MAYER, Otto. *Derecho administrativo alemán*: parte especial – poder de policía y poder tributario. Tomo II. 2ª ed. Buenos Aires: Depalma, 1982, p. 185-186.

²¹³ Tradução livre de: “La policía es la actividad del Estado que tiene por fin la defensa del buen orden de la cosa pública, mediante los recursos del poder de la autoridad, contra las perturbaciones que las existencias individuales pueden ocasionar.” Cf. MAYER, Otto. *Derecho administrativo alemán*: parte especial – poder de policía y poder tributario. Tomo II. 2ª ed. Buenos Aires: Depalma, 1982, p. 8.

²¹⁴ Cf. MAYER, Otto. *Derecho administrativo alemán*: parte especial – poder de policía y poder tributario. Tomo II. 2ª ed. Buenos Aires: Depalma, 1982, p. 9.

²¹⁵ Para mais informações sobre o *Rechtsstaat* alemão, ver NOVAIS, Jorge Reis. *Contributo para uma teoria do Estado de Direito*: do Estado de Direito liberal ao Estado social e democrático de Direito. 1ª ed. Coimbra: Edições Almedina, 2006; e ROSENFELD, Michel. The rule of law, and the legitimacy of constitutional democracy. *Cardozo Law School*, Public Law Research Paper, n° 36, p. 1-70, março 2001.

²¹⁶ Cf. SUNDFELD, Carlos A. *Direito administrativo ordenador*. 1ª ed. 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 12-11.

²¹⁷ Cf. GORDILLO, Agustín. *Tratado de derecho administrativo*. Tomo 2. 5ª ed. Belo Horizonte: Del Rey e Fundación de Derecho Administrativo, 2003, p. V-2.

²¹⁸ Cf. *Ibid.* p. V-15 e V-16.

Mesmo entendendo as razões que levam a conclusão de Sundfeld e Gordillo, talvez a saída de Gustavo Binenbojm seja menos radical e igualmente válida no contexto atual. Binenbojm identifica que, após a Constituição de 1988, o poder de polícia teria passado por duas transformações: (i) um giro democrático-constitucional e outro (ii) pragmático.²¹⁹ O giro pragmático será tratado mais detalhadamente em momento oportuno, entretanto, faz-se necessário depurar agora o que o autor compreende por giro democrático-constitucional.

Binenbojm entende que o giro democrático-constitucional do Direito Administrativo se dá de duas formas complementares. Primeiro, as principais regras e princípios da disciplina administrativa alcançaram status constitucional, irradiando para todo o Direito. Segundo, frente a essa mudança de paradigma hierárquico dogmático com a promulgação da Constituição Federal de 1988, as categorias, institutos e formas do Direito Administrativo devem ser relidos sob outro prisma, focados no sistema democrático e nos direitos fundamentais.²²⁰

Assim, o conceito de poder de polícia passou por sua adequação democrático-constitucional segundo a qual:

Não há, portanto, em termo apriorísticos, nem *supremacia geral* em favor do estado, nem *sujeição geral* em desfavor dos particulares, mas um conjunto maleável de *conformações possíveis* entre posições individuais e coletivas, que habitam e delimitam, a um só tempo, a atividade ordenadora tradicionalmente conhecida como poder de polícia. (Grifo no original).²²¹

Binenbojm prossegue a sua argumentação defendendo que os direitos fundamentais funcionariam como “barreiras à ação ordenadora do Estado”²²² em três hipóteses. Primeira, quando o poder de polícia contrariar frontal e literalmente o âmbito de proteção dos direitos fundamentais.²²³ Apesar disso parecer óbvio, quando se confronta com uma concepção de supremacia estatal, pode-se esquecer facilmente esse pressuposto constitucional.

A segunda hipótese seria o dever de respeito aos parâmetros inerentes à proporcionalidade. Binenbojm esclarece que, nesse caso, a limitação ao poder de polícia não se dá para proteção de um direito fundamental, mas sim para observar se existe conformidade

²¹⁹ Cf. BINENBOJM, Gustavo. *Poder de polícia, ordenação, regulação: transformações político-jurídicas, econômicas e institucionais do direito administrativo ordenador*. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 61.

²²⁰ Cf. Ibid. p. 43-46.

²²¹ Cf. Ibid. p. 65.

²²² Cf. Ibid. p. 117.

²²³ Cf. Ibid. p. 117-118.

entre o exercício da Administração Pública e o princípio constitucional que se pretende promover. Assim, o poder de polícia deveria se submeter ao exame da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, inerentes à proporcionalidade.²²⁴

Por último, a terceira possibilidade de limitação seria quando houvesse supressão do núcleo essencial de um direito fundamental.²²⁵ É possível compatibilizar essas três limitações, sem que se caia em alguma redundância, da seguinte forma: (i) o poder de polícia não pode ser usado contra algum direito fundamental sem buscar promover outro princípio constitucional; (ii) caso se sacrifique parcialmente um direito para prover outro, as medidas devem ser compatíveis com a proporcionalidade; e, por fim, (iii) mesmo que se busque promover algum princípio constitucional relevante, não se pode agredir o conteúdo essencial de outro direito. Para o direito tributário, isso significa que a extrafiscalidade não pode violar os limites constitucionais ao poder de tributar.

Frente à nova realidade imposta pelo giro democrático-constitucional, Binbenbojm sustenta que haveria mudanças significativas nos âmbitos jurisdicional, legiferante, administrativo e doutrinário.²²⁶ Em suma, toda a forma de pensar o Direito deve ser adequada, sem o ranço autoritário anterior.

Partindo de premissas semelhantes, Marçal Justen Filho parece definir poder de polícia de forma mais consonante com a dogmática constitucional atual, afirmando que o “poder de polícia administrativa é a competência para disciplinar o exercício da autonomia privada para a realização de direitos fundamentais e da democracia, segundo os princípios da legalidade e da proporcionalidade.”²²⁷ Há, portanto, uma retomada da perspectiva apresentada por Themistocles Brandão Cavalcanti, no qual o Estado volta a ser visto como instrumento a favor da promoção de valores constitucionais, ao invés de ser um ente apartado da sociedade, dotado de caprichos próprios.

Observada essa problemática, o poder de regular está diretamente inserido nesse contexto. Há certo consenso de que o poder de polícia seria o ancestral da regulação,²²⁸ mas

²²⁴ Cf. *Ibid.* p. 119-120.

²²⁵ Cf. *Ibid.* p. 122-128.

²²⁶ Cf. *Ibid.* p. 48.

²²⁷ Cf. JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 8ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 553.

²²⁸ Cf. VENÂNCIO FILHO, Alberto. *A intervenção do Estado no domínio econômico: o direito público econômico no Brasil*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 83.

eles não se confundem. Dentro de uma busca de modernização da atuação estatal descrita no tópico anterior, a regulação surgiu como fenômeno mais amplo para solução de problemas.²²⁹

José Vicente Santos de Mendonça permite interpretar a relação do poder de polícia com a regulação a partir de círculos concêntricos. A regulação abrangeria, além das características do poder de polícia interventor na economia, a regulação de serviços públicos e as técnicas consensuais de composição de conflitos.²³⁰ Essa interpretação permite aferir que os mesmos limites impostos ao poder de polícia também se aplicariam à atividade regulatória.

Sob outra perspectiva, Paulo Mattos entende que a regulação pode ser interpretada como “técnicas administrativas consubstanciadas em normas destinadas à organização do sistema econômico ou que geram efeitos sobre o sistema econômico.”²³¹ Nesse sentido, a regulação surgiria para corrigir (1) falhas de mercado, (2) promover o desenvolvimento econômico e/ou (3) “promover valores sociais e culturais não relacionados diretamente ao funcionamento do sistema econômico, mas com efeitos também sobre a organização de mercado”.²³²

Ao realizar uma análise estritamente jurídica da regulação, Mattos descreve o ordenamento com três tipos de normas: (i) primárias, (ii) secundárias e (iii) terciárias. As normas (i) primárias seriam aquelas criadas tradicionalmente pelo poder legislativo que trariam a previsão genérica do direito.²³³ Já as normas (ii) secundárias trariam direitos e deveres mais específicos, com fundamento de validade em uma norma primária ou outra

²²⁹ Há um enorme debate envolvendo o conceito de regulação. Julia Black identificou, pelo menos, três sentidos correntes para regulação. O primeiro seria o exercício da atividade ordenadora por parte do Estado. Já o segundo seria a atuação direta do Estado na economia, independente de qual fosse. Por último, o terceiro significado seria a qualquer tipo de mecanismo de controle social que interferisse no comportamento das pessoas, independente de ser ou não exercido pelo Estado (Cf. BLACK, Julia. *Critical Reflections on regulation*. Londres: Centre for Analysis of Risk and Regulation at the London School of Economics and Political Science, 2002, p. 8). O grande problema dessa dificuldade conceitual é a adoção de autores incompatíveis entre si que poderiam acarretar a incoerência interna do presente trabalho. Sendo assim, houve a preocupação de que os autores escolhidos para tratar sobre o tema partissem de uma base comum (o pragmatismo), evitando que esse tipo de mácula surgisse na dissertação.

²³⁰ Cf. MENDONÇA, José V. S. de. *Direito constitucional econômico: a intervenção do estado na economia à luz da razão pública e do pragmatismo*. Belo Horizonte: Fórum, 2014, p. 318-319. Destaca-se que Gustavo Binenbojm também entende que poder de polícia e regulação não se identificam, mas ele possui uma acepção mais ampla de poder de polícia que incluiria sua intervenção em serviços públicos (Cf. BINENBOJM, Gustavo. *Poder de polícia, ordenação, regulação: transformações político-jurídicas, econômicas e institucionais do direito administrativo ordenador*. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 73-75).

²³¹ Cf. MATTOS, op. cit., nota 194, p. 47.

²³² Cf. MATTOS, op. cit., nota 194, p. 55-56.

²³³ Cf. MATTOS, op. cit., nota 194, p. 50.

secundária.²³⁴ Por último, as normas terciárias preveriam procedimentos para operacionalizar os direitos.²³⁵ Para Mattos, essas diferenciações se dariam com um progressivo aumento da expertise técnica. Assim a regulação estaria no âmbito das normas secundárias e terciárias.²³⁶

Entretanto, esse modelo jurídico parece ser míope para os diversos tipos de técnicas regulatórias, focando apenas na atuação administrativa mais clássica. Quando se pensa nas normas tributárias com caráter indutor, muitas vezes, haverá exigência de legalidade, mas, nem por isso, se torna menos regulatório.

Independentemente das críticas que podem incidir sobre o modelo de Paulo Mattos, ele possui a virtude de evidenciar que o fenômeno regulatório tem especial preocupação com a especialização técnica. As práticas regulatórias – tributárias ou não – precisam ter fundamento em análises empíricas tecnicamente competentes, sem a contaminação de vieses cognitivos supersticiosos.

Portanto, a regulação acaba pressupondo, em alguma medida, um modelo mais racional e técnico de atuação estatal, valorizando a legitimação epistêmica das decisões administrativas. Tal necessidade acaba se materializando concretamente nas “ilhas de racionalidade” descritas por Mattos.²³⁷ Mas como este mesmo autor relata, esse tipo de medida passa a não ser o suficiente, sendo necessária a legitimação democrática das decisões administrativas, que, sob o ponto de vista teórico, é representado pelo giro democrático-constitucional relatado por Binenbojm.

Assim, conclui-se que a atividade regulatória está umbilicalmente ligada aos preceitos constitucionais trazidos em 1988. Isso não poderia ser diferente na tributação. Portanto, impõem-se à extrafiscalidade as mesmas transformações impostas à atividade regulatória do Estado, que se consubstancia nas limitações descritas a seguir.

2.2 Limites da regulação

²³⁴ Cf. MATTOS, op. cit., nota 194, p. 49-51.

²³⁵ Cf. MATTOS, op. cit., nota 194, p. 50-51.

²³⁶ Cf. MATTOS, op. cit., nota 194, p. 49-55.

²³⁷ Cf. MATTOS, op. cit., nota 194, p. 31.

Levando em conta a hierarquia do ordenamento brasileiro, sempre é necessário começar o estudo pela Constituição quando se fala sobre limites jurídicos. Sendo assim, essa seção será dividida em três partes, sendo que a primeira foi dedicada à dogmática constitucional. Não se trabalhou exaustivamente a Constituição, tendo em vista que isso apenas alongaria com inúmeras obviedades.

Optou-se, portanto, em abordar especialmente a inovação trazida pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998, e como ela dialoga fortemente com o previsto no art. 174 da CF. Entende-se que esses dois dispositivos são relevantes, principalmente, quando se assume a virada pragmática do Direito Administrativo proposta por Binjenbojm.

Os dois pontos subsequentes tratam dos limites materiais e formais da regulação e suas implicações diretas na extrafiscalidade. Essa base serviu de ponto de partida para construção de uma argumentação pragmática, que exige do regulador público reexame periódico de seus atos a fim de aprimorar sua prática regulatória.

2.2.1 Dogmática constitucional

No que tange ao direito positivado, fazem-se pertinentes algumas anotações especificamente acerca da inclusão do princípio da eficiência administrativa no caput do art. 37 pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998. O art. 37 traz as principais diretrizes constitucionais no que tange à organização, atuação e funcionamento da Administração Pública. Assim, essa inclusão sinaliza ao intérprete que as consequências importam, o constituinte derivado não se satisfaz apenas com boas intenções.

Se todo o giro democrático-constitucional busca dar uma nova roupagem aos antigos institutos administrativos, o princípio da eficiência inaugura, para Binjenbojm, o giro pragmático, cobrando resultados práticos na execução dos direitos fundamentais. Esse movimento teria inaugurado a busca por novos caminhos na Administração Pública, que teriam se materializado na privatização de estatais, desestatização de serviços públicos e criação das agências reguladoras.²³⁸

²³⁸ Cf. BINENBOJM, op. cit., nota 219, p. 61.

No plano infralegal, o legislador ordinário teria materializado a eficiência, por exemplo, a partir das leis de regulamentação das parceiras público-privadas.²³⁹ Por mais que esse tipo de abordagem represente uma escolha por um modelo político, é fato que o Estado passa a estar aberto para possibilidades menos centralizadoras de intervenção que antes não seriam nem cogitadas em um modelo de Estado mais autoritário.

Binjenbojm entende que este giro teria impregnado o Direito Administrativo com os três elementos do pragmatismo filosófico sintetizados por Thamy Pogrebinski: (i) antifundacionalismo; (ii) contextualismo; e (iii) consequencialismo.²⁴⁰ A respeito dessas características, Renata da Silveira Bilhim elucida que elas interagiriam da seguinte forma: o *antifundacionalismo* não permite apego a dogmas ou doutrinas ultrapassadas, buscando sempre respostas *contextuais*, focadas em suas *consequências*.²⁴¹

Observa-se que esses três elementos vão ao encontro da eficiência, dando mais flexibilidade à Administração Pública. Desse modo, é possível afirmar que esse princípio trouxe ao direito administrativo uma preocupação pragmática de exequibilidade e sustentabilidade de suas decisões.

Entretanto, pelo menos no que se refere à intervenção na ordem econômica, há quem possa defender que esse tipo de exigência já existia desde a redação original da Constituição. A redação do art. 174 prevê: “Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.”

Neste mister, Eros Roberto Grau depura minuciosamente o que a Constituição pretende ao se referir “as funções de fiscalização, incentivo e planejamento”. A fiscalização se daria a partir da verificação concreta da eficácia das normas regulatórias.²⁴² No que tange ao vocábulo “incentivo”, Grau explica que essa determinação faria referência à “intervenção por indução” – este conceito será depurado adiante.²⁴³

Por último, “planejamento” é definido como a “forma de ação racional caracterizada pela previsão de comportamentos econômicos e sociais futuros, pela formulação explícita de

²³⁹ Cf. BINENBOJM, op. cit., nota 219, p. 61.

²⁴⁰ Cf. BINENBOJM, op. cit., nota 219, p. 54.

²⁴¹ Cf. BILHIM, Renata da S. *Pragmatismo e justificação da decisão judicial: a argumentação consequencialista como fundamento de validade da justa decisão*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 22-23.

²⁴² Cf. GRAU, Eros R. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 298.

²⁴³ Cf. Ibid. p. 299.

objetivos e pela definição de meios de ação coordenadamente dispostos.”²⁴⁴ É possível perceber, portanto, que a ação “planejada” pressupõe o mesmo tipo de noção pragmática atribuída por Binensbojm ao princípio da eficiência.

O Administrador Público deve ser racional e calcular seus atos para atingir determinados fins. Nesse sentido, deve haver um liame lógico entre a intervenção estatal concreta e as consequências buscadas, revelando a vertente consequencialista que Binensbojm atribui à raiz do giro pragmático.

Observados esses dois dispositivos constitucionais, é possível perceber que há diretamente na Constituição uma preocupação com a forma que deve ser realizada a gestão pública. Independentemente de ter surgido com a redação originária em 1988 ou a partir da Emenda Constitucional nº 19, é fato que, atualmente, a Lei Maior do ordenamento brasileiro pressupõe uma análise consequencialista e pragmática na atuação ordenadora do Estado, que irá permear o presente trabalho daqui em diante.

2.2.2 Limites materiais

Como normas extrafiscais emanam conteúdo eminentemente regulatório, não há dúvidas que os limites materiais permearam toda elaboração das normas tributárias com pretensões indutoras. Mendonça indica três limites materiais “clássicos” – (i) finalidade, (ii) motivo e (iii) objeto –, três limites “novos” – (iv) dignidade da pessoa humana, (v) proporcionalidade, (vi) preservação do núcleo essencial do direito – e dois “novíssimos” – (vii) razão pública e (viii) pragmatismo –, totalizando oito limites materiais.²⁴⁵

Mendonça denomina os três primeiros de “clássicos” por serem mais antigos e recorrentes na doutrina. De forma breve, é possível dizer que a (i) “finalidade” impõe à Administração a realização de um interesse público minimamente identificável.²⁴⁶ É vazio afirmar genericamente que se busca o “bem comum”. Justen Filho adverte que o importante é

²⁴⁴ Cf. Ibid. p. 300.

²⁴⁵ Cf. MENDONÇA, José V. S. de. *Direito constitucional econômico: a intervenção do estado na economia à luz da razão pública e do pragmatismo*. Belo Horizonte: Fórum, 2014, p. 306-307.

²⁴⁶ Cf. Ibid. p. 332.

identificar claramente quais são os interesses públicos protegidos em cada caso concretamente.²⁴⁷

Por sua vez, o (ii) “motivo” se substancializa a partir dos “pressupostos de fato e de Direito com base no qual o ato é praticado.”²⁴⁸ Mais uma vez, Justen Filho esclarece que o “motivo” acaba materializando a relação causal entre um acontecimento concreto e o direito aplicável pelo administrador.²⁴⁹ Sintetizando, para que não se confundam esses dois elementos, o “motivo é a causa do ato administrativo. A finalidade é a consequência por ele visada.”²⁵⁰

Já o (iii) “objeto” é o conteúdo do ato de polícia, que deve ser lícito e possível.²⁵¹ Na prática, essa é a preocupação de grande parte do ordenamento, que determina o que deve ser feito para cada situação.

Apesar da dificuldade de conceituação da (iv) “dignidade da pessoa humana”, é tranquilo afirmar que a posição de destaque no art. 1º, III, da CF faz com que irradie sua significação por todo o ordenamento. Mesmo que não seja também óbvio, acredita-se que a aproximação de Mendonça seja satisfatória ao afirmar que o “*exercício do poder de polícia não pode implicar a prática de atos administrativos que tratem o homem como meio para um fim; que lhe imprimam insuportável sofrimento físico e/ou mental*”²⁵². A partir desse limite, conclui-se que a Administração deve sempre perceber o indivíduo como um fim em si mesmo

Por sua vez, a (v) “proporcionalidade” se tornou recorrente na construção jurídica brasileira e alçou o nível de princípio constitucional pela doutrina e jurisprudência do STF. A proporcionalidade, bem como seus subprincípios, será analisada no último capítulo. Entretanto, para essa seção, vale a pena reproduzir as palavras de Justen Filho, que afirma: “a proporcionalidade que informa o poder de polícia é reflexo da proporcionalidade que está na base dos direitos sujeitos à limitação.”²⁵³

²⁴⁷ Cf. JUSTEN FILHO, op. cit., nota 227, p. 364.

²⁴⁸ Cf. MENDONÇA, op. cit., nota 245, p. 332.

²⁴⁹ Cf. JUSTEN FILHO, op. cit., nota 227, p. 362.

²⁵⁰ Cf. JUSTEN FILHO, op. cit., nota 227, p. 363.

²⁵¹ Cf. MENDONÇA, op. cit., nota 245, p. 333.

²⁵² Grifo no original, Cf. MENDONÇA, op. cit., nota 245, p. 337.

²⁵³ Cf. JUSTEN FILHO, op. cit., nota 227, p. 555.

Mendonça também destaca a (vi) “preservação do núcleo essencial do direito”. Este autor entende que a terminologia corrente de “limitações e sacrifícios” usada para o poder de polícia não é compatível com a teoria dos direitos fundamentais “na medida em que pressupõe um grau pré-fixado de aceitabilidade para as restrições, a partir do qual há o ingresso num núcleo essencial dos direitos fundamentais e, portanto, o sacrifício do direito.”²⁵⁴

Dessa forma, Mendonça assevera que o núcleo essencial de cada direito acabaria sendo o fruto final do processo de aplicação da proporcionalidade sob os seus três prismas – (1) adequação, (2) necessidade e (3) proporcionalidade em sentido estrito.²⁵⁵ Portanto, a restrição aos direitos fundamentais vai depender de cada caso das medidas adotadas e das razões jurídicas e fáticas que as motivaram.

Em alguma medida, a (vii) “razão pública” é quase que um desdobramento da impessoalidade administrativa. A atuação estatal não pode se pautar em motivos individuais, íntimos ou particulares de um indivíduo. O poder de polícia deve ser fundamentado a partir de razões públicas, ou seja, por meio de “argumentos neutros, universais, capazes de serem aceitos por toda a sociedade.”²⁵⁶ Esse limite demanda que as fundamentações estejam sempre dentro de um modelo republicano de Estado, sem favorecimentos – ou perseguições – indevidos.

Ao apresentar o (viii) “pragmatismo”, Mendonça também recorre aos três elementos apresentados anteriormente como núcleo do pragmatismo filosófico – (i) antifundacionalismo; (ii) contextualismo; e (iii) consequencialismo.²⁵⁷ Além desses conceitos mais amplos, especificamente para limitar o poder de polícia, Mendonça descreve a incidência do pragmatismo jurídico do seguinte modo:

O ‘princípio’ do pragmatismo jurídico opera ao impor à autoridade administrativa a obrigação da adoção de medidas de políticas fundadas na realização de propósitos de interesse público justificáveis à luz de todos os seus *standards* de incidência [...], isto é, à luz (1) de sua inclusão nos sentidos textuais possíveis da Constituição, (2) de sua compatibilidade material com a Constituição, (3) de tais propósitos serem os mais eficientes (entre opções semelhantes) para a obtenção de maior bem-estar social geral, (4) de a produção de tais consequências mais eficientes ser certa ou, no mínimo, bastante provável (do contrário não se justificaria a restrição aos direitos fundamentais), (5) de tais consequências positivas justificadoras da polícia ocorrerem simultaneamente ao seu exercício ou, no máximo, num futuro próximo, (6) do fato das alegadas razões do interesse público para o exercício da polícia

²⁵⁴ Cf. MENDONÇA, op. cit., nota 245, p. 342.

²⁵⁵ Cf. MENDONÇA, op. cit., nota 245, p. 343.

²⁵⁶ Cf. MENDONÇA, op. cit., nota 245, p. 347.

²⁵⁷ Cf. MENDONÇA, op. cit., nota 245, p. 36-38.

estarem baseadas em razoável base empírica, (7) de tais razões de interesse público não se basearem em alegações fundacionais (dogmas, pressuposições acríticas, ‘verdades’), (8) de as justificativas para o exercício da polícia serem contextuais às circunstâncias de seu exercício. (Grifo no original).²⁵⁸

É possível notar que, no caso do pragmatismo, passa a vigorar um “limite” direcionador. Isso é, a administração pública passa a estar limitada a atuar com eficiência e responsabilidade para com as consequências dos seus atos. Essa conclusão pode parecer óbvia, mas, por vezes, proliferam-se, no Direito, correntes hermenêuticas que “blindam” a atuação da Administração Pública, criando esferas de “irresponsabilidade” dos entes estatais – inclusive, no Direito Tributário.

Observa-se que todos esses limites acabam indo ao encontro do modelo de giros democrático-constitucional e pragmático percebido por Binenbojm. Em verdade, apesar de cada autor ter sua própria percepção e terminologia, é possível afirmar que Mendonça e Binenbojm registram a ocorrência de um mesmo fenômeno na regulação, que impõe maior racionalidade e diligência ao administrador público e sugerem um controle *a posteriori*.

Essas limitações/exigências na elaboração de políticas regulatórias requerem um cuidado redobrado na extrafiscalidade. Como o efeito indutor é um reflexo da interação social da norma tributária, deve (i) ficar sempre muito claro qual valor constitucional se pretende promover, (ii) qual objetivo se pretende alcançar e (iii) quanto tempo isso irá levar. A ausência de qualquer desses elementos não permite o escrutínio da atuação administrativa.

Enfim, além dos limites materiais, também existem os limites formais da regulação. Entretanto, como a extrafiscalidade se instrumentaliza por meio de normas tributárias, esses limites terão efeitos incomuns que merecem ser depurados adiante.

2.2.3 Limites formais

Ainda seguindo a linha de Mendonça, ele aponta dois limites formais: (i) “forma” e (ii) “competência”.²⁵⁹ A (i) “forma” exigiria que o ato administrativo respeitasse todos os requisitos para sua validação. Isso significa que cada ato da administração só poderia ser praticado segundo o meio estabelecido pela Constituição/Lei. Apesar de esse ser um requisito

²⁵⁸ Cf. MENDONÇA, op. cit., nota 245, p. 344-345.

²⁵⁹ Cf. MENDONÇA, op. cit., nota 245, p. 306

extremamente importante no Direito Administrativo como um todo, ele acaba sendo deixado de lado quando o assunto é a extrafiscalidade.

Nesse caso, não há grandes dificuldades. Para criação do tributo devem ser respeitadas as exigências previstas pelo ordenamento jurídico para aquela determinada espécie tributária. Legalidade, anterioridade, anterioridade nonagesimal, entre outros, compõem o conjunto de regras aplicáveis à tributação, tornando inócua a previsão de “forma” específica do ato administrativo. Entretanto, com relação à “competência”, a questão não é tão simples.

Mendonça alerta que a (ii) “competência” possui duas vertentes, a legislativa e a polícia administrativa.²⁶⁰ Na grande maioria dos casos, quem legisla sobre o tema, também exerce a polícia, mas nem sempre é assim.

O art. 23 da CF estabeleceu casos em que a competência administrativa é comum aos três níveis federativos, mas, por sua vez, o art. 21 estabeleceu uma zona de exclusividade da União. Por outro lado, o art. 24 da CF traz as competências legislativas concorrentes para todos atuarem dentro do seu nível de interesse sobre aqueles temas. Por fim, os arts. 22; 25, §1º; e 30, todos da CF, trazem as competências legislativas específicas para cada ente. Mas como compatibilizar tudo isso com as competências específicas da tributação?

Luís Eduardo Schoueri caminhou bem nessa seara. Primeiro, o autor parte de um ponto comum aos tributaristas: o sistema constitucional tributário brasileiro adota um regime rígido de repartição de competências que não tolera normas heterônomas nessa matéria.²⁶¹ As previsões dos artigos 145 e seguintes da Constituição Federal são categóricas em permitir e/ou proibir o exercício da competência tributária.

Tendo isso em mente, Schoueri aponta uma solução conciliatória, entre as competências materiais para legislar e a competência tributária. O autor demonstra que esse raciocínio não era novo na doutrina, tendo em vista que Ruy Barbosa Nogueira,²⁶² Luiz Mélega,²⁶³ Sampaio Dória,²⁶⁴ Ricardo Lobo Torres²⁶⁵ e Leila Paiva²⁶⁶ já teriam apontado caminhos semelhantes para solucionar esse problema.²⁶⁷

²⁶⁰ Cf. MENDONÇA, op. cit., nota 245, p. 331.

²⁶¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 349.

²⁶² Shoueri baseou sua fundamentação no texto “*Direito Financeiro: Curso de Direito Tributário*” (1971) de Ruy Barbosa Nogueira.

²⁶³ Shoueri baseou sua fundamentação no texto “*O Poder de Tirbutar e o Poder de Regular*” (1987/88) de Luiz Mélega.

Schoueri assevera, também, sobre a Ação Direita de Inconstitucionalidade nº 1.645-7-AP. Nesses casos, o Ministro Neri da Silveira teria defendido a inconstitucionalidade do IPVA do Amapá por entender que seu efeito indutor estaria ferindo a competência privativa da União de legislar sobre “trânsito e transporte” (art. 22, XI, da CF). O autor alerta que, apesar de Neri da Silveira ter sido vencido nessa decisão, a maioria não discordou de sua argumentação, apenas que o caso possuía natureza exclusivamente tributária.²⁶⁸

Por entender a natureza complexa da extrafiscalidade, Schoueri sintetiza:

Assim é que as normas tributárias indutoras sujeitam-se: *I) por força do veículo pelo qual se introduzem no mundo jurídico, às regras de repartição de competência tributária; II) por força da matéria que regulam, às regras de competência legislativa.* Conclui-se, portanto, pela necessária concomitância de competências, para que se introduzam normas tributárias indutoras válidas no ordenamento brasileiro. (Grifo no original).²⁶⁹

Vale a pena trazer o exemplo proposto pelo professor da Universidade de São Paulo. Schoueri relembra o julgamento do IPVA do estado do Rio de Janeiro que cobrava alíquotas diferenciadas para carros importados – RMS 10.906/RJ. Nesse julgamento, o imposto foi julgado inconstitucional com base no art. 152 da CF, que veda aos entes federativos menores a tributação discriminatória de produto ou serviço em função de sua procedência ou destino.²⁷⁰

Entretanto, Schoueri sugere que solução semelhante também poderia ter sido encontrada com base na violação de competência regulatória. Tendo em vista que o IPVA fluminense tinha condão de desestimular a importação de veículos importados, mas o art. 22, VIII, da CF, atribui à União competência privativa para legislar sobre “comércio exterior”, é possível entender que essa norma seria inconstitucional por violar competência regulatória exclusiva da União.²⁷¹

²⁶⁴ Shoueri baseou sua fundamentação no texto “*Direito Constitucional Tributário e Due Process of Law*” (1986) de Antônio Roberto Sampaio Dória.

²⁶⁵ Shoueri baseou sua fundamentação no texto “*Sistemas Constitucionais Tributários*” (1986) de Ricardo Lobo Torres.

²⁶⁶ Shoueri baseou sua fundamentação no texto “*Disciplina Jurídica da Extrafiscalidade*” de Leila Paiva.

²⁶⁷ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 347-348.

²⁶⁸ Cf. *Ibid.* p. 349.

²⁶⁹ Cf. *Ibid.* p. 351.

²⁷⁰ Cf. *Ibid.* p. 350.

²⁷¹ Cf. *Ibid.* p. 350.

Por mais que os Estados possuam competência tributária para criar seus próprios Impostos sobre a Propriedade Veículos Automotores, isso não lhes permite afrontar a competência regulatória determinada pela Constituição.

Por tudo isso, foi possível verificar que quando se trata de “competência” para o exercício da extrafiscalidade, a questão não é tão simples quanto a “forma”. Feitas essas considerações, passa-se para importância da análise econômica do direito dentro desse contexto.

2.3 A importância da Análise Econômica do Direito: medindo as consequências

Como se viu anteriormente, os limites da atividade regulatória exigem da extrafiscalidade uma análise fática e consequencialista. Entretanto, esse não é o *habitat natural* do jurista que, normalmente, realiza seu trabalho longe de qualquer tipo de preocupação empírica. Portanto, faz-se necessário recorrer especialmente à *análise econômica do Direito*, como pilar epistêmico para o desenvolvimento do estudo pragmático da extrafiscalidade.

Antes de mais nada, é preciso compreender o que envolve a atividade econômica em sentido amplo, para que as ficções jurídicas não distorçam o estudo da realidade. Usualmente, o jurista é treinado para tratar do campo do lícito, pensando no ilícito apenas dentro de nossa cognição punitivista. O ilícito deve ser combatido e ponto final.

Entretanto, os desvios das regras padrões de conduta – os ilícitos – podem informar muito mais que isso. Eles sugerem a eficácia – ou não – de uma lei, explicitam como a rede de incentivos do ordenamento funcionam e compõem parte significativa da interação social.

Nesse sentido, é necessário recordar que Eros Grau divide a atividade econômica em sentido amplo em três espécies: (i) atividade econômica em sentido estrito, (ii) serviços públicos e (iii) atividades ilícitas.²⁷²As duas primeiras são velhas conhecidas dos juristas, e

²⁷² Cf. GRAU, op. cit., nota 242, p. 99.

envolvem, respectivamente, (i) a exploração de atividade potencialmente lucrativa²⁷³ e (ii) a função “indispensável à consecução da coesão social.”²⁷⁴

Por outro lado, a terceira espécie compõe o comportamento jurídico desviante que, apesar de mencionado por Grau, foi pouco explorado pelo autor. Nesse sentido, o que se espera do jurista pragmático é que veja o ilícito com menos preconceitos, utilizando a sua potencialidade informativa para compreender mais profundamente a realidade.

Voltando-se mais especificamente para a análise econômica do Direito, Binенbojm enxerga um duplo valor na sua utilização pelos juristas. Primeiro, ela permite uma enorme melhoria qualitativa na elaboração de políticas públicas, uma vez que serve como “*instrumento para identificar* a relação de causalidade entre as possíveis decisões e suas respectivas consequências econômicas, facilitando a escolha, consoante o critério estabelecido na ordem jurídico-política, para a eleição da medida mais adequada” (grifo no original).²⁷⁵

Além disso, o professor administrativista também indica benefícios prospectivos. A análise econômica serve para “valorar” de forma mais objetiva os resultados alcançados com a política regulatória, evidenciando os seus pontos positivos e negativos.²⁷⁶ Isso permite, portanto, a sua extinção ou aprimoramento no longo prazo.

No entanto, como alerta Paulo Caliendo,²⁷⁷ não se pode entender a metodologia da análise econômica do Direito como um todo uniforme, uma vez que há enormes divergências entre as várias correntes teóricas. André Rodrigues Cyrino pormenoriza a questão detalhando a diferença entre três escolas de pensamento da análise econômica do Direito: (i) Chicago, (ii) Virgínia e (iii) progressista.

O principal representante da corrente de (i) Chicago é Richard Posner. Essa linha tem inspiração no *Teorema de Coase*²⁷⁸ e entende que o direito deve tentar diminuir os custos de

²⁷³ Cf. GRAU, op. cit., nota 242, p. 105.

²⁷⁴ Cf. GRAU, op. cit., nota 242, p. 124.

²⁷⁵ Cf. BINENBOJM, op. cit., nota 219, p. 58.

²⁷⁶ Cf. BINENBOJM, op. cit., nota 219, p. 59.

²⁷⁷ Cf. CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008. E-book.

²⁷⁸ Esse teorema foi desenvolvido por Ronald Coase. Ele propõe que quanto menor for o custo de transação, menor será o papel do Direito. Segundo o teorema, entende-se que num ambiente onde não há custo de transação as soluções são as mais eficientes possíveis. Entretanto, como tal ambiente ideal não existe, o Estado deveria atuar para tentar aproximar a realidade o máximo possível da condição de custo zero de transação. Para mais informações ver CYRINO, André R. *Direito constitucional regulatório: elementos para uma interpretação institucionalmente adequada da Constituição econômica brasileira*. Rio de Janeiro: Renovar, 2010, p. 144-145.

transação para que os problemas possam ser resolvidos da melhor forma possível entre os particulares. A ideia é que a regulação aproxime a realidade, o máximo possível, do sistema ideal de trocas.²⁷⁹

Já a escola de (ii) Virgínia está mais focada na melhoria da escolha pública. Seus autores estudam os contextos e cenários políticos na tentativa de aperfeiçoarem os modelos de tomada de decisão. Essas melhorias institucionais tornariam as decisões mais neutras e, por conseguinte, mais eficazes.²⁸⁰

Por último, Cyrino descreve a escola (iii) progressista – que acaba entendendo como a mais compatível para o modelo constitucional brasileiro. Para essa corrente, a intervenção do Estado tem que ser feita com o objetivo de redistribuir riqueza, porque esse seria o meio mais eficiente de atuação pública. Parte-se do pressuposto que a criação de bem-estar social por meio da correção das falhas de mercado pode promover, uniformemente, maior igualdade e riqueza.²⁸¹

Vale destacar outra observação de Paulo Caliendo. A análise econômica do Direito pode ser usada sob uma perspectiva descritiva ou normativa. No primeiro caso, seriam aplicados métodos não jurídicos para entender o funcionamento e as interações das instituições do Direito. Por outro lado, sob o viés normativo, é defendido que institutos econômicos sirvam como a baliza de validade das normas jurídicas.²⁸² Nessa dissertação, não se pretende debater a polêmica proposta de normatividade da análise econômica do Direito. Entretanto, o caráter descritivo da análise econômica é especialmente sensível para avaliação da eficácia regulatória.

Sendo assim, independentemente de qualquer corrente que se adote, é possível afirmar que todas têm preocupações com a criação de um modelo jurídico eficiente e levam a sério a análise das consequências regulatórias. Isso, por si só, já permite afirmar que a análise econômica fornece as ferramentas necessárias para uma boa regulação e, principalmente, descrever melhor a realidade.

²⁷⁹ Cf. CYRINO, André R. *Direito constitucional regulatório: elementos para uma interpretação institucionalmente adequada da Constituição econômica brasileira*. Rio de Janeiro: Renovar, 2010, p. 143-147.

²⁸⁰ Cf. *Ibid.* p. 149.

²⁸¹ Cf. *Ibid.* p. 150-151.

²⁸² Cf. CALIENDO, *op. cit.*, nota 277, E-book.

2.4 Intervenção estatal

Até o presente momento, foram discutidos os fundamentos e os limites da regulação, bem como a importância da análise econômica do direito como metodologia de estudo. Agora, pretende-se adentrar nas questões que implicam diretamente na extrafiscalidade. Primeiro, será feita uma breve exposição das classificações dos meios de intervenção estatal. Isso é importante para que se entenda qual é a posição da extrafiscalidade frente às outras possibilidades de atuação do Estado.

Em seguida, pretende-se discorrer sobre os principais motivos para o uso da extrafiscalidade. A partir desse panorama, será possível entender quais os melhores contextos para utilização de mecanismos extrafiscais para inibir comportamento.

2.4.1 Classificações

Eros Grau entende que essa atuação estatal se dá, do ponto de vista jurídico, a partir da padronização das relações contratuais, impondo à liberdade de contratar os ditames previstos pela lei.²⁸³ Dentro dessa concepção jurídica de atuação estatal, é possível dizer que essas intervenções se materializam por alguma dessas três modalidades: (ia) por absorção ou (ib) participação; (ii) por direção; ou (iii) por indução.²⁸⁴

A intervenção (ia) por absorção seria atuação do Estado como agente econômico direto prestando a atividade em regime de monopólio. Já no caso da (ib) participação, o Estado atua em regime de competição com o meio privado.²⁸⁵ Grau acaba identificando essas duas formas de atuação porque nesses casos o Estado exerce a atividade econômica em sentido estrito, mudando apenas como ele interagiria com o restante do mercado.

No caso da intervenção por (ii) direção, o ente público ordena a atividade econômica para o caminho que julgar correto. Grau elucida que, nessa situação, o Estado determinará

²⁸³ Cf. GRAU, op. cit., nota 242, p. 92, 95 e 95.

²⁸⁴ Grau atribui essa classificação originalmente a Gerson Augusto da Silva, Cf. GRAU, Eros R. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 88.

²⁸⁵ Cf. GRAU, op. cit., nota 242, p. 141.

“comandos imperativos, dotados de cogência, impositivos de certos comportamentos a serem necessariamente cumpridos pelos agentes que atuam no campo da *atividade econômica em sentido estrito*” (grifo no original).²⁸⁶ Ou seja, trata-se de criação de obrigações para os agentes privados, sem que o poder público atue como ator econômico empresarial.

Por fim, a modalidade que mais interessa ao estudo da extrafiscalidade é a intervenção por (iii) indução. Nesse caso, o Estado cria uma rede de estímulos com o intuito de orientar a escolha dos particulares.²⁸⁷ O ministro do Supremo explica que a indução pode ser “positiva”, quando busca direcionar a atuação do indivíduo para que realize algo, mas também pode ter caráter “negativo”, quando intenta a abstenção comportamental.²⁸⁸

Dentro dessa classificação, é possível notar que a extrafiscalidade acaba se enquadrando na modalidade de intervenção por indução. Isso porque ela não obriga a realização de nenhum negócio jurídico, mas tenta criar fortes incentivos econômicos para que eles sejam feitos ou rejeitados. Além disso, percebe-se que, dentro da classificação proposta por Grau, nosso objeto será a indução negativa de comportamento.

Binenbojm vê com bons olhos a intervenção por indução. O autor entende que esse tipo de regulação tende a ser menos agressivo à liberdade individual dos particulares, visto que favorece a adesão voluntária dos agentes privados, diminuindo custos regulatórios. Ademais, segundo Binenbojm, os mecanismos de indução tenderiam a favorecer inovações tecnológicas e gerenciais na medida em que os envolvidos nas políticas regulatórias não estariam “amarrados aos rígidos padrões estabelecidos em normas cogentes.”²⁸⁹

Mas como a norma tributária pode ter o condão de induzir comportamento? Para nosso objeto de pesquisa, o aumento da carga tributária em um determinado produto e/ou serviço se estrutura como uma política de controle de preço. Tal como relata Binenbojm, esse tipo de medida regulatória é comum no combate às falhas de mercado ou promoção de valores sociais e culturais.²⁹⁰

²⁸⁶ Cf. GRAU, op. cit., nota 242, p. 142.

²⁸⁷ Cf. GRAU, op. cit., nota 242, p. 143.

²⁸⁸ Cf. GRAU, op. cit., nota 242, p. 143-144.

²⁸⁹ Cf. BINENBOJM, op. cit., nota 219, p. 167.

²⁹⁰ Cf. BINENBOJM, op. cit., nota 219, p. 206-207.

Entretanto, será que a extrafiscalidade tem toda a eficácia que se espera dela? Para depurar essa questão da melhor forma possível, vale analisar os motivos que, costumeiramente, motivam o Estado a utilizar normas tributárias com caráter indutor.

2.4.2 Falhas de mercado e promoção de valores sociais

Em alguma medida, a existência do Estado se justifica para que atue nas interações econômicas e sociais das pessoas. Entretanto, a forma e a quantidade dessas intervenções ficam em aberto e acabam sendo estabelecidas ao longo do debate sociopolítico, tal como visto anteriormente.

Apesar dessa constatação, há relativo consenso de que o Estado deve atuar para tentar corrigir falhas de mercado, uma vez que uma economia saudável ajuda tanto a produção de riqueza quanto o desenvolvimento social. Além disso, existem outros valores, não diretamente ligados à economia, que também são coletivamente desejáveis e acabam sendo promovidos pela atuação estatal.

Difícilmente esse trabalho conseguiria minudenciar todas essas possibilidades, portanto, optou-se por tratar apenas daquelas que possuem relação mais recorrente com a extrafiscalidade por indução negativa.²⁹¹ Assim, serão abordadas, especificamente, 5 (cinco) falhas de mercado, além das intervenções para promoção de valores sociais e culturais.

A primeira falha de mercado relevante é a produção de *externalidades negativas*. Esse fenômeno ocorre quando “o preço do produto não reflete o custo social verdadeiro para

²⁹¹ Existem diversas falhas de mercado que podem ser combatidas pela extrafiscalidade, ainda que indiretamente. Escolheu-se apenas (1) externalidades negativas, (2) prática predatória e anticompetitiva, (3) escassez e racionamento, (4) problemas de ação coletiva (trabalhado por Mattos), (5) planejamento econômico, porque são nelas que, normalmente, se observam práticas de controle por aumento de preço. Entretanto, Robert Balwin, Martin Cave e Martin Lodge, enumeram, por exemplo, 11 (onze) falhas de mercado, são elas: (1) Monopólios e Monopólios Naturais, (2) Lucros Inesperados, (3) Externalidades Negativas, (4) Assimetria de Informação, (5) Continuação e disponibilidade do Serviço, (6) Prática predatória e Anticompetitiva, (7) Valores Públicos e Riscos Morais, (8) Hipossuficiência Negocial, (9) Escassez e Racionamento, (10) Racionalização e Coordenação e (11) Planejamento Econômico. (Tradução livre de: Monopolies and Natural Monopolies, Windfall Profit, Externalities, Information Inadequacies, Continuity and Availability of service, Anti-competitive behaviour and Predatory Procong, Public Goods and Moral Hazard, Unequal Bargain Power, Sacarcity and Rationing, Rationalization and Coordination e Planning; Cf. BALDIWIN, Robert; CAVE, Martin; LODGE, Martin. *Understanding regulation: theory, strategy and practice*. 2ª ed. Nova Iorque: Oxford University Press, 2012, p. 15-22.).

produzir aquele bem, de acordo com os resultados do seu consumo excessivo.”²⁹² Tal como alerta Mattos, nesses casos não há compatibilidade no custo de transação do produto. Por isso, o Estado deveria atuar para tentar reduzir os custos de transação envolvidos.²⁹³

Esse tipo de realidade pode ser muito bem delineado em situações envolvendo produtos que poluem o meio ambiente durante sua produção. Robert Baldiwin, Martin Cave e Martin Lodge exemplificam a questão a partir da comercialização de pneus. Seu consumo em massa e sua produção geram danos ambientais monetariamente quantificáveis, os quais não são contabilizados como custo do produto. Nesse sentido, caberia a aplicação do “princípio do poluidor pagador” para ajustar o custo de transação desse bem.²⁹⁴

A segunda falha de mercado relevante é a *prática predatória e anticompetitiva*. Essa falha se materializa quando um – ou mais – agente(s) econômico(s) se comporta(m) de forma danosa para o mercado, por exemplo, praticando *dumping*. Binenbojm entende que, nesses casos de concorrência desleal, o estabelecimento de custos mínimos – como ocorre na extrafiscalidade como indução negativa – facilita a identificação e punição dos envolvidos.²⁹⁵ Como se sabe qual é o custo mínimo para produção de um determinado item, a prática de valores inferiores a essa quantia pode ser considerada predatória.

O terceiro problema é de *escassez e racionamento*. A existência de recursos limitados motiva o Estado a intervir com o fim de racionalizar o consumo desses bens.²⁹⁶ Nesses casos, aumento e diminuição da carga tributária podem direcionar o consumo e disponibilidade dessas *commodities*.

Apesar de ser parecida com a falha de mercado anterior, os *problemas de ação coletiva* possuem uma sutil diferença. No caso da escassez, há uma limitação fática do bem,

²⁹² Tradução livre de: “[...] the price of a product does not reflect the true cost to society of producing that good, and excessive consumption accordingly results.” Cf. BALDIWIN, Robert; CAVE, Martin; LODGE, Martin. *Understanding regulation: theory, strategy and practice*. 2ª ed. Nova Iorque: Oxford University Press, 2012, p. 18.

²⁹³ Cf. MATTOS, op. cit., nota 183, p. 59. Importante destacar que o custo de transação não envolve, necessariamente, a realização de compra e venda de um determinado produto, mas todas as relações negociais em torno da situação. Pelo menos em princípio, efetuar o pagamento de uma taxa ambiental e seguir corretamente todos os parâmetros regulatórios de uma determinada atividade, exime um poluidor de indenização por danos normais – inerente a sua atividade – contra terceiros. Assim, o Estado reduz o custo de transação dando previsibilidade à atividade.

²⁹⁴ Cf. BALDIWIN, Robert; CAVE, Martin; LODGE, Martin. *Understanding regulation: theory, strategy and practice*. 2ª ed. Nova Iorque: Oxford University Press, 2012, p. 18.

²⁹⁵ Cf. BINENBOJM, op. cit., nota 219, p. 206-207.

²⁹⁶ Cf. BALDIWIN; CAVE; LODGE, op. cit., nota 294, p. 20-21; e MATTOS, op. cit., nota 194, p. 61.

ou seja, ele pode acabar. Já no caso da ação coletiva, os produtos são virtualmente ilimitados, mas a sua utilização indiscriminada pode gerar o seu fim ou degradação.

Mattos ilustra essa disfunção econômica a partir do consumo/utilização da água e do ar. Ele afirma:

O problema, do ponto de vista econômico, ocorre na medida em que agentes perseguem de forma egoística a maximização de seu bem-estar individual – a decisão de um empresário em maximizar lucros de uma empresa que gera poluição do ar e da água, não investindo em controle de poluição, por exemplo –, comprometendo a qualidade de tais bens e, dessa forma, prejudicando a coletividade e a si mesmos (uma vez que também são consumidores desses bens).²⁹⁷

Um indivíduo, dificilmente, conseguiria comprometer as reservas de água e ar do mundo. No entanto, quando vários indivíduos agem de forma egoisticamente convergente, isso pode ocorrer.

A quinta questão é a dificuldade de *planejamento econômico*. Tal como relatam Baldiwin, Cave e Lodge, o mercado é ótimo em informar as vontades imediatistas de cada consumidor, mas ele dificilmente é coerente quando se vê em um período de tempo maior. Como as pessoas tendem a agir individualmente, sem grandes preocupações com as gerações futuras, são necessárias intervenções de curto e médio prazo para garantir a manutenção da sociedade a longo termo.²⁹⁸

Nesse caso, o Estado atua justamente para implementar um planejamento racional. Como esses mesmos três autores apontam, as pessoas estariam dispostas a ceder parte de seus ímpetos individuais, desde que tivessem certeza que outras pessoas também fariam o mesmo.²⁹⁹ Assim, o Estado deveria racionalizar e direcionar a economia de forma sustentável, sem favorecimentos específicos, com olhos voltados para o futuro.

Por fim, o Estado usualmente promove intervenções para promoção de *valores sociais e culturais*, sem relação direta com a economia. Essa acaba sendo uma faceta *paternalista* do Estado, que busca promover o princípio de “proteção” do indivíduo ou da sociedade. Mattos explica que tal “tipo de regulação está associado não à correção de falhas de mercado convencionais, conforme descritas pela teoria econômica, mas à realização de valores mediante proteção de garantida em norma.”³⁰⁰

²⁹⁷ Cf. MATTOS, op. cit., nota 194, p. 59.

²⁹⁸ Cf. BALDIWIN; CAVE; LODGE, op. cit., nota 294, p. 21.

²⁹⁹ Cf. BALDIWIN; CAVE; LODGE, op. cit., nota 294, p. 21.

³⁰⁰ Cf. MATTOS, op. cit., nota 194, p. 63-64.

Nesse ponto específico, a extrafiscalidade para indução negativa é absolutamente farta de exemplos. Cigarros, bebidas alcoólicas, bebidas açucaradas, armas de fogo, todos, compõem exemplos de produtos que possuem seus tributos majorados com o objetivo de promoção à saúde ou à segurança pública.

Em todos esses casos, há interesses públicos que poderiam justificar a intervenção estatal para indução negativa. No entanto, nem sempre as medidas extrafiscais produzem todos os efeitos desejados. Daí, a importância de haver uma avaliação da eficácia das medidas indutoras, tanto no plano potencial, quanto no concreto.

Tendo realizado esse panorama geral quanto às limitações regulatórias e formas de intervenção/ação estatal, é possível adentrar mais precisamente no controle da extrafiscalidade, observando como a regulação interage com a tributação.

3 CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DA EXTRAFISCALIDADE

O presente capítulo trata dos aspectos diretamente pertinentes ao controle de constitucionalidade da extrafiscalidade. Neste mister, pretende-se (i) expor o estado da arte sobre a questão, (ii) apresentar um modelo de estudo do sistema tributário que possa facilitar a análise do tema e (iii) discorrer sobre os mecanismos de controle judicial no Brasil.

Primeiro foi abordado como a doutrina e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tratam do tema. Assim como já feito anteriormente, espera-se realizar uma descrição do pensamento de cada autor/ministro, para que, posteriormente, possa haver a problematização de suas ideias.

Em seguida, será exposta a matriz metodológica adotada para o estudo do sistema tributário. Entende-se que a utilização de um modelo que enxergue o ordenamento hierarquizado com normas de competência e de conduta permite maior clareza epistemológica no estudo da extrafiscalidade.

Por fim, foi abordado o controle de constitucionalidade brasileiro. Nesse ponto, foi fundamental (i) diferenciar o controle de constitucionalidade concreto do controle abstrato, e (ii) identificar como essas duas modalidades interagem com as normas de competência da tributação extrafiscal. A identificação dessas duas formas de controle permite entender como pode ser realizada a verificação de eficácia regulatória mencionada no capítulo pretérito.

A partir da base estabelecida nessa seção, foram determinados os parâmetros de controle do capítulo seguinte.

3.1 Controle proposto pela doutrina

Nem todos os autores que tratam do conceito da extrafiscalidade abordam como deve ser realizado o seu controle constitucional. Em vista disso, não serão reproduzidas as opiniões de todos os juristas mencionados no primeiro capítulo, já que alguns foram omissos sobre o tema.

Vale destacar que, para muitos autores, deveria ser aplicado à extrafiscalidade o mesmo modelo de controle constitucional padrão de toda tributação. Tal fato poderia justificar a escassez de produção sobre essa temática, já que discorrer sobre o tema seria

redundante para esses tributaristas. Como visto até o momento, o presente trabalho diverge totalmente dessa premissa dada a natureza híbrida da extrafiscalidade.

3.1.1 Descrição doutrinária

Como já explicado no primeiro capítulo, Aliomar Baleeiro entendia que a extrafiscalidade tinha seu fundamento no exercício do poder de polícia.³⁰¹ Por conta dessa fundamentação, o autor indicava que a jurisprudência norte-americana havia construído o entendimento que seria admissível tributação confiscatória, “desde que, em caso concreto, se apure sua eficácia na defesa da segurança, saúde e bem-estar do povo.”³⁰² Segundo Baleeiro, esse mesmo raciocínio também teria “campo de adoção”³⁰³ pela doutrina brasileira e argentina.

Já Roque Carrazza não discorre sobre um controle constitucional amplo para extrafiscalidade, mas elabora apontamentos específicos para as Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDEs) que merecem destaque.

Como esses tributos buscariam direcionar atos comissivos ou omissivos do contribuinte, Carrazza identifica neles uma típica aptidão extrafiscal.³⁰⁴ Nesse caso, apenas intervenções para promoção de finalidades constitucionais seriam toleradas, não podendo abrir margem para uma intervenção estatal irrestrita. Assim, as CIDEs teriam a dúplice função de influenciar indiretamente comportamentos e financiar uma atuação direta do Estado nesses mesmo setores.³⁰⁵

Seguindo essa lógica, Carrazza defende que, quando o Estado criasse uma CIDE, estaria obrigado a explicitar dois pontos: (i) quais setores pretende influenciar; e (ii) quais

³⁰¹ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 19ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 231-232.

³⁰² Cf. *Ibid.* p. 232.

³⁰³ Cf. *Ibid.* p. 232.

³⁰⁴ Cf. CARRAZZA, Roque A. *Curso de direito constitucional tributário*. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 666.

³⁰⁵ Cf. *Ibid.* p. 670-671.

objetivos pretende alcançar.³⁰⁶ Essas duas questões limitariam diretamente a implementação das CIDEs e poderiam levar a sua extinção tão logo o objetivo fosse atingido.

Por mais que essa argumentação seja direcionada especificamente para as CIDEs, ela vai ao encontro do que se pensa sobre extrafiscalidade como um todo. A utilização de uma função atípica para tributação impõe ao Estado, no mínimo, coerência e transparência em sua atuação.

Em relação às normas tributárias com caráter indutor, José Casalta Nabais³⁰⁷ e Humberto Ávila³⁰⁸ convergem nas suas propostas de controle constitucional. Ambos identificam que a capacidade contributiva teria relação com a função fiscal do Estado. No caso de Ávila, esse seria o critério de diferenciação entre os sujeitos passivos das normas tributárias.

Como a própria natureza da extrafiscalidade pressupõe um grau de discriminação, ela se afasta da ideia de igualdade quando examinada pela ótica da capacidade contributiva. Por conta disso, esses autores entendem que deve existir uma relação de causa e efeito entre os mecanismos regulatórios adotados e os fins pretendidos para justificar essa intervenção estatal. A partir dessa argumentação, ambos identificam o princípio da proporcionalidade – e, conseqüentemente, seus subprincípios da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito – como a forma de controle possível para a extrafiscalidade.

Por sua vez, Martha Toribio Leão propôs critérios de controle que envolvem tanto a análise da principiologia constitucional, quanto aferição das conseqüências práticas. Primeiro, a norma deveria estar de acordo com o princípio da igualdade. Para a autora, isso significa dizer que o parâmetro de discriminação escolhido para diferenciar os contribuintes em prol da implementação de uma tributação indutora deve possuir pertinência constitucional.³⁰⁹

Leão também defende que as normas com finalidades extrafiscais deveriam respeitar a capacidade contributiva. Ela explica:

[...] ainda que a capacidade contributiva não seja o critério de diferenciação principal quando se está diante de medidas tributárias extrafiscais, ela ainda deverá nortear a utilização do tributo, especialmente no que se refere à escolha de um fato que represente uma manifestação de riqueza e com relação à proibição de tributação

³⁰⁶ Cf. *Ibid.* p. 671.

³⁰⁷ Cf. NABAIS, José C. *O dever fundamental de pagar impostos: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2015, p. 654 et seq.

³⁰⁸ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 166-168.

³⁰⁹ Cf. LEÃO, Martha T. *Controle da extrafiscalidade*. Série doutrina tributária v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 153.

do mínimo existencial e da vedação de utilização de tributos com efeitos confiscatórios.^{310 311}

Outrossim, Leão também alerta para a importância da eficácia nas normas com aspirações extrafiscais. Segundo a autora, esse critério seria constitucionalmente exigido porque o afastamento parcial da irradiação da capacidade contributiva sobre tributação só poderia ser justificado caso houvesse efetiva modificação no mundo dos fatos que pudessem promover outro valor constitucionalmente relevante.³¹²

Destaca-se que essa exigência possui reflexos diretos no mundo concreto. Além de analisar a potencial eficácia da medida, Leão ressalta que essa verificação deve ser constante. A falta de concretização dos fins desejados desencadearia imediata inconstitucionalidade da tributação com características extrafiscais.³¹³

Assim como Ávila e Nabais, Leão também inclui a proporcionalidade como postulado de controle da tributação extrafiscal. Mais uma vez, caberia ao intérprete realizar a análise da (i) adequação, (ii) necessidade e (iii) proporcionalidade em sentido estrito, das normas com finalidades indutoras.³¹⁴

Leão sustenta que a extrafiscalidade deveria ser complementar e subsidiária às outras formas de regulação por parte do Estado. Como a tributação não é um fenômeno tipicamente regulatório, a autora defende que a sua utilização indutora deveria ser realizada sempre em conjunto com outras medidas de caráter tipicamente administrativo. Além disso, sempre que houvesse dúvida sobre a adoção de uma medida administrativa e outra extrafiscal para o mesmo fim, a primeira sempre deveria ser preferida em relação à segunda.³¹⁵

Por fim, a autora defende que se deveria levar em conta a “economicidade” das medidas tributárias indutoras. Isso é, deveria haver “uma relação de pertinência entre o meio escolhido e a finalidade almejada e que esta relação esteja refletida na hipótese tributária”³¹⁶.

³¹⁰ Cf. *Ibid.* p. 153.

³¹¹ Para que se evite má interpretação da autora, vale destacar que o foco de sua dissertação era o controle constitucional de *impostos* extrafiscais. Apesar disso, ela entende que sua análise poderia ser utilizada, com as adaptações necessárias, para outras espécies tributárias com objetivos indutores (ex. CIDEs). Cf. LEÃO, Martha T. *Controle da extrafiscalidade*. Série doutrina tributária v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 22.

³¹² Cf. LEÃO, op. cit., nota 309, p. 153-154.

³¹³ Cf. LEÃO, op. cit., nota 309, p. 155.

³¹⁴ Cf. LEÃO, op. cit., nota 309, p. 154.

³¹⁵ Cf. LEÃO, op. cit., nota 309, p. 154.

³¹⁶ Cf. LEÃO, op. cit., nota 309, p. 155.

Sob esse parâmetro, a própria escolha de qual tributo utilizar deve refletir a finalidade pretendida.

Luís Eduardo Schoueri também contribui positivamente para esse debate. O autor entende que a solução para o regime jurídico das normas tributárias com caráter indutor está na conciliação dos ditames tributários e com as previsões constitucionais de intervenção na ordem econômica. Nesse sentido, Schoueri se preocupa em pontuar como os principais institutos da tributação serão aplicados para essas normas.

Iniciando pela legalidade, Schoueri reconhece que, normalmente, os instrumentos de intervenção econômica estão atrelados ao executivo e possuem maior flexibilidade formal. Entretanto, ele é categórico quanto à defesa da legalidade no uso extrafiscal do tributo. A escolha do tributo como veículo regulatório deve manter sua natureza estrutural legal, ressalvadas, é claro, as próprias exceções previstas na constituição.³¹⁷ Mediante raciocínio semelhante, o jurista também conclui pela aplicação dos princípios da anterioridade³¹⁸ e da irretroatividade.³¹⁹

Com relação ao princípio da igualdade, Schoueri indica que a dificuldade seria identificar um parâmetro de comparação que fosse constitucionalmente aceito. Ele afirma que a lei maior já teria feito algumas escolhas prévias.³²⁰ Dentre elas, destaca-se que a capacidade

³¹⁷ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 257-258 e 320-321.

³¹⁸ Cf. *Ibid.* p. 269-270 e 322

³¹⁹ Cf. *Ibid.* p. 273 e 322.

³²⁰ Vide: “Para o controle da constitucionalidade, tratou o próprio constituinte de arrolar algumas das hipóteses em que se considerará a ocorrência de um privilégio odioso, ie, fatores que não se aceitarão como base do *discrimen* por expressa disposição constitucional. Tais fatores se encontram nos artigos 150, II, 151, 152 e 173. O artigo 150, II, veda os privilégios das profissões e, neste sentido, reforça a garantia do Parágrafo Único do artigo 170, que trata do livre-exercício de qualquer atividade econômica. Garantindo a unidade econômico-política do País, o artigo 151 proíbe a concessão de privilégios pela União e o artigo 152, pelos Estados e Municípios, excetuados os concedidos pela União para o equilíbrio do desenvolvimento econômico entre as diferentes regiões do País (o que implica não ser privilégio odioso, e daí ser parâmetro expressamente aceito pelo Constituinte, a diferenciação entre regiões do País, quando ligado a tema de desenvolvimento). Finalmente, o artigo 173 proíbe, em seu § 2º, privilégios para empresas públicas e sociedades de economia mista.

Tampouco se aceitarão como parâmetros aqueles que, conquanto não expressos na Ordem Tributária, implicarem discriminação que afronte valores assegurados constitucionalmente, como o sexo (artigo 5º, I), a manifestação do pensamento (artigo 5º, IV), consciência e crença (artigo 5º, VIII), raça (artigo 5º, XLII), a família (artigo 226) etc.

Parâmetros expressamente aceitos são, por exemplo, a capacidade contributiva (artigo 145, § 1º); a essencialidade (artigos 153, § 3º, I e 155, § 2º, III); o destino ao exterior (artigo 153, § 3º, III, artigo 155, § 2º, X, "a" e artigo 156, § 3º, II); o uso da propriedade segundo sua função social (artigos 153, §4º e 182, § 4º, II); localização e uso do imóvel (artigo 156, § 1º, II); o ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas (artigo 146, III, "c"); tratamento diferenciado às empresas de pequeno porte (artigo 179) etc.” Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 275-276.

contributiva continuaria incidindo nas normas com pretensão indutora, aproximando Schoueri do que foi defendido por Leão.

O jurista do Largo do São Francisco acredita que a capacidade contributiva seria “resultante de uma série de forças informadoras da Constituição.”³²¹ Assim, a capacidade contributiva seria um reflexo dos valores de solidariedade e justiça, que possuiria duas facetas: uma subjetiva (ou relativa) e outra objetiva (ou absoluta).³²²

A capacidade contributiva subjetiva informaria normas tributárias com efeitos extrafiscais no sentido de proteger o mínimo existencial e vedar a atuação confiscatória do Estado.³²³ De forma complementar, o aspecto objetivo da capacidade contributiva exigiria que a hipótese de incidência dos impostos sempre fosse reveladora de riqueza, independentemente de haver finalidade extrafiscal na tributação.³²⁴

Dentro dessa lógica, a tributação extrafiscal seria verificada pela igualdade em diferentes níveis e sob diversos parâmetros. Numa ideia “verticalizada”, seria arguido se há justiça do parâmetro diferenciador para fins de indução econômica. Em um segundo momento, seria observada a igualdade “horizontal” da norma, para identificar se internamente ela fere alguns dos parâmetros da capacidade contributiva.³²⁵ Assim, a capacidade contributiva passaria apenas a ser um dentre os vários valores testados pelo princípio da igualdade.

Por último, também vale destacar a proposta de Diego Bomfim. O autor reforça a ideia de aplicação rígida dos padrões tributários à extrafiscalidade, tais como: legalidade,³²⁶ irretroatividade,³²⁷ anterioridade,³²⁸ não confisco,³²⁹ não discriminação,³³⁰ segurança

³²¹ Cf. SCHOUERI, op. cit., nota 317, p. 280.

³²² Cf. SCHOUERI, op. cit., nota 317, p. 281-282.

³²³ Cf. SCHOUERI, op. cit., nota 317, p. 283-284.

³²⁴ Cf. SCHOUERI, op. cit., nota 317, p. 284-285.

³²⁵ Cf. SCHOUERI, op. cit., nota 317, p. 292.

³²⁶ BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 119-121.

³²⁷ Cf. Ibid. p. 161-167.

³²⁸ Cf. Ibid. p. 168-171.

³²⁹ Cf. Ibid. p. 172.

³³⁰ Cf. Ibid. p. 182-187.

jurídica³³¹ e igualdade.³³² Sua compreensão sobre o tema é tão inflexível que chega a afirmar que a EC nº 33/2001 seria inconstitucional por excepcionar o ICMS monofásico sobre combustíveis e a CIDE-Combustíveis da anterioridade.³³³ Para Bomfim, o rol de exceções constitucionais desses postulados não poderia ser ampliado nem por Emenda à Constituição.

O autor é igualmente radical com a possibilidade de interpretação consequencialista no direito tributário. Ele entende que o sistema normativo não coaduna com qualquer tipo de raciocínio que vise sopesar as consequências de normas jurídicas.³³⁴ Com fundamentação semelhante, Bomfim também refuta a possibilidade de utilização da economia como ferramenta de auxílio na interpretação do Direito. Ele argumenta que há muita divergência sobre o que seria eficiência econômica entre os economistas e a única argumentação jurídica válida é aquela fundamentada em normas.³³⁵

Com relação ao princípio da igualdade, Bomfim segue a linha de Humberto Ávila. Ele entende que a norma tributária com finalidade indutora deixa de ter a capacidade contributiva como parâmetro de comparação, mas a igualdade continua a ser aferida por outro parâmetro constitucionalmente aceito.

Tendo essas preocupações em mente, Bomfim elaborou um protocolo para análise judicial da extrafiscalidade. Essa proposta consiste em oito passos desencadeados para aferição da constitucionalidade da medida indutora. Primeiro, ele propõe que se verifique se há finalidade extrafiscal que justifique a norma tributária diferenciada. Caso exista, passa-se para a próxima pergunta, caso não haja, trata-se de uma norma discriminatória inconstitucional.³³⁶

A segunda etapa seria para aferir se essa finalidade extrafiscal é constitucionalmente prescrita. Caso seja, passa-se para o nível seguinte, caso não exista respaldo constitucional, seria uma norma discriminatória inconstitucional.³³⁷ Em seguida, identifica-se se o ente federativo que elaborou a norma possui competência para regular o assunto. Em caso de

³³¹ Cf. Ibid. p. 182-187.

³³² Cf. Ibid. p. 187-194.

³³³ Cf. Ibid. p. 171.

³³⁴ Cf. Ibid. p. 321-324.

³³⁵ Cf. Ibid. p. 326-327.

³³⁶ Cf. Ibid. p. 329.

³³⁷ Cf. Ibid. p. 329-330.

resposta afirmativa, o procedimento prossegue, mas caso seja negativa, a norma será eivada de inconstitucionalidade formal.³³⁸

Na quarta fase, é observado se a norma pune ato ilícito. Nesse estágio, caso a resposta seja negativa, prossegue-se com o protocolo. Entretanto, em caso afirmativo, a norma seria inconstitucional por violar o conceito constitucional de tributo.³³⁹ O quinto passo é para averiguar se a norma questionada respeita as limitações constitucionais ao poder de tributar. Na hipótese de resposta positiva, o procedimento continua. No entanto, haverá inconstitucionalidade caso não se observem quaisquer das limitações ao poder de tributar.³⁴⁰

Bomfim entende que até esse ponto a jurisprudência caminha bem, mas nas últimas duas etapas os tribunais deixariam a desejar.³⁴¹ O penúltimo ponto examinaria se há relação de finalidade desejada e o meio utilizado. A partir dessa avaliação, realiza-se o teste da igualdade com o novo parâmetro de comparação.³⁴² Por fim, a última etapa é a verificação do exame da proporcionalidade.³⁴³ Ao final dessas oito investigações, Bomfim entende que o intérprete poderá confirmar ou refutar a constitucionalidade de uma norma tributária pretensamente extrafiscal.

Enfim, espera-se que esse panorama geral possa ter exposto o estado da arte na doutrina, cabendo, agora, algumas observações.

3.1.2 A problemática das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico

Carrazza e Leão identificam as Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDEs) como tributos tipicamente extrafiscais. Ambos justificam isso argumentando que as CIDEs estão atreladas a algum tipo de modificação econômica da realidade. Entretanto, o presente trabalho não coaduna com esse raciocínio.

³³⁸ Cf. Ibid. p. 330.

³³⁹ Cf. Ibid. p. 330.

³⁴⁰ Cf. Ibid. p. 331.

³⁴¹ Cf. Ibid. p. 332.

³⁴² Cf. Ibid. p. 337.

³⁴³ Cf. Ibid. p. 344-350.

Entende-se que as normas tributárias com caráter indutor são aquelas que possuem influência indireta sob a tomada de decisão do contribuinte. Ou seja, o aumento do custo de um negócio jurídico em função de sua carga tributária iria motivar a mudança comportamental do indivíduo. No entanto, não é isso que se observa nas CIDEs.

As CIDEs atuam justamente como tributos com fins de angariar fundos para promoção de alguma política pública. É recorrente que a própria lei que cria a CIDE afete a sua receita para algum fundo específico. É até possível que haja alguma intenção extrafiscal na estrutura de uma CIDE específica, mas não é isso que ocorre na maior parte dos casos.

Ao que parece, os autores que enxergam a extrafiscalidade nas CIDEs cometem o mesmo deslize daqueles que a identificam nas taxas decorrentes do poder de polícia. Confunde-se a destinação da receita com a finalidade da norma tributária. Deve ser esclarecido que os fundamentos desse trabalho não permitem essa conclusão.

3.1.3 A exigência de complementariedade

Outro ponto digno de destaque é a exigência de complementariedade da extrafiscalidade em relação ao direito administrativo. Leão é categórica nesse ponto. Ela sustenta sua posição sob o argumento de que a utilização atípica da extrafiscalidade só poderia ser realizada em conjunto com outras medidas administrativas. Não seria possível recorrer à extrafiscalidade como primeiro, nem como único meio regulatório.

Acredita-se que essa ideia também merece ser afastada. Não se vislumbra qualquer motivo constitucional que justifique a preferência por meio da regulação administrativa. Inclusive, sob o prisma da autonomia individual, em diversos casos uma norma tributária com finalidade indutora será bem menos nociva do que a medida administrativa semelhante. Por mais abominável que seja a tributação confiscatória, ela ainda é menos gravosa do que a proibição da atividade econômica.³⁴⁴

Mais do que pensar em complementariedade, é necessário que se pense na eficiência econômica da política regulatória. Tal como descrito no segundo capítulo, boa parte da doutrina administrativa já vem levando em conta essa bandeira. Independente de qual seja o meio adotado – administrativo ou tributário –, é necessário que se observe qual é o meio mais

³⁴⁴ Não se defende sob nenhum prisma a tributação confiscatória. Esse foi apenas um exemplo de como a tributação pode ser menos gravosa do que a medida administrativa semelhante.

eficiente para concretizar as previsões constitucionais, levando-se em conta a preservação da autonomia e liberdade individual como balizadores constitucionais da atuação pública.

Por esses motivos, não se vislumbra porque a tributação deveria ser relegada para segundo plano *a priori*. Se a extrafiscalidade for o meio menos gravoso à autonomia individual e mais eficiente economicamente, ela deve ser priorizada.

3.1.4 A análise consequencialista é possível?

Por fim, a exposição de doutrina permite observar o conflito entre dois posicionamentos antagônicos. De um lado, Bomfim rejeita todo tipo de argumentação consequencialista e econômica, de outro, Leão entende que a identificação da eficácia normativa é um dos critérios de validade da norma tributária com pretensões extrafiscais. Levando em consideração que estudar a eficácia pressupõe avaliação empírica das consequências, Bomfim e Leão encontram-se em espectros opostos dessa discussão.

Bomfim argumenta que apenas argumentos fundados em normas jurídicas são válidos. Entretanto, não parece que Leão discordaria dessa premissa. Na verdade, Leão entende que a própria normatividade da Constituição imporia um critério de validade consequencialista para essa questão. Bomfim parece não vislumbrar a possibilidade de a própria Constituição exigir uma análise finalística de seus instrumentos.

É necessário recordar que a Carta de 1988 é repleta de exemplos desse tipo, a começar pelo art. 3º da CRFB que prevê os objetivos da República Federativa do Brasil. Apenas analisando as consequências das normas jurídicas será possível aferir se o legislador está, ou não, perseguindo esses objetivos.

Um estudo que não avalia os reflexos das normas jurídicas no mundo é míope para a própria efetividade constitucional. Vale destacar, ainda, que Bomfim condena a utilização dos parâmetros econômicos de eficiência por falta de consenso entre os profissionais da área. Se fosse por isso, deveríamos parar de tentar aplicar o Direito, tendo em vista que não há consenso sobre quase nenhum assunto entre juristas. Mesmo que haja dificuldades, o Direito deve tentar retomar a análise da realidade, não por vaidade intelectual, mas por exigência do próprio texto constitucional.

3.2 Controle proposto pela jurisprudência

É importante lembrar que esse tópico segue as mesmas diretrizes metodológicas para pesquisa de julgados descritas no primeiro capítulo. Ademais, tal como já fora alertado naquela ocasião, para fins de controle de constitucionalidade no STF, buscou-se responder duas perguntas: (1) Quais os impedimentos constitucionais à extrafiscalidade? e (2) Qual dever a extrafiscalidade impõe à Fazenda Pública?

Ao final, foi feito um breve relato do que se pode concluir da análise dos julgados, levando em conta como o Supremo se manifestou nessas questões.

3.2.1 Quais os impedimentos constitucionais à extrafiscalidade?

Existem três elementos que parecem se destacar como limites para utilização constitucional da extrafiscalidade: (1) a isonomia, (2) a livre concorrência e (3) a confiança legítima. No RE 203.954 / CE, o Ministro Maurício Corrêa não identifica naquele julgado específico nenhuma violação à isonomia, mas é categórico em afirmar que posições anti-isonômicas não seriam toleradas.³⁴⁵

O mesmo foi defendido pelos Ministros Gilmar Mendes³⁴⁶ e Dias Toffoli³⁴⁷ no RE 405.579 / PR.³⁴⁸ É interessante notar que, nesse julgado, os magistrados votaram em sentidos opostos por interpretarem de forma diversa a situação de fato, mas ambos defenderam que a isonomia deveria ser respeitada.

³⁴⁵ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 203.954-3 do Ceará. Recorrente: União. Recorrido: Cleraldo Andrade Rezende. Brasília, 07 de fevereiro de 1997. *Diário de Justiça*, Brasília, p. 2261.

³⁴⁶ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 405.579 do Paraná. Recorrente: União. Recorrido: Ginap – Grande Importadora Nacional de Pneus LTDA. Brasília, 03 de agosto de 2011. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, v. 149, divulgado em 04 de agosto de 2011, p. 177-180.

³⁴⁷ Cf. *Ibid.* p. 217.

³⁴⁸ Trata-se de Recurso Extraordinário interposto pela União buscando restringir a aplicação da Lei nº 10.182/01. O particular buscava estender para si o benefício tributário restrito às montadoras de automóveis com base na isonomia tributária. Por maioria o Supremo deu provimento ao recurso, vencidos os Ministros Gilmar Mendes e Ricardo Lewandowski.

Na ADI 1.276 / SP,³⁴⁹ Ellen Gracie constrói a argumentação no sentido de que a extrafiscalidade pode ser utilizada para igualar situações desiguais, promovendo, deste modo, justiça em concreto.³⁵⁰ Entretanto, os incentivos deveriam ser concedidos “de forma abstrata e impessoal”,³⁵¹ corroborando a ideia de que deveriam respeitar a isonomia.

Como decorrência lógica disso, os Ministros também sustentam que a extrafiscalidade nunca poderia ser usada como maneira de ferir a livre concorrência. No RE 226.899 / SP,³⁵² o Ministro Joaquim Barbosa é categórico ao afirmar que a tributação não pode ferir a livre concorrência, mesmo no caso em que é usada com efeito regulatório.³⁵³

Na prática, essas limitações observadas pelo Supremo são limitações gerais para todo o Direito, mas há um problema que precisa ser esclarecido. Assim como já afirmado anteriormente, a priori, toda norma extrafiscal é, por definição, uma norma discriminatória. Ou ela agrava economicamente alguma situação, criando uma discriminação pontual, ou ela desonera, estabelecendo um benefício específico. Nesse sentido, a extrafiscalidade é potencialmente anti-isonômica e ataca a concorrência.

Nessa questão, caminha bem o STF. Há uma interação saudável entre dois pontos: de um lado, a ideia de isonomia e, de outro, os requisitos de abstração e generalidade. Assim, todo tipo de medida extrafiscal deve ser sempre abrangente a todos que estão na mesma circunstância, não havendo, portanto, incompatibilidade lógica entre a isonomia e a extrafiscalidade. Por conseguinte, a concorrência também não é prejudicada já que todos os envolvidos são igualmente prejudicados ou beneficiados pela extrafiscalidade.

Por fim, o uso atípico dos instrumentos tributários também reforçaria a ideia de confiança legítima. Especialmente nos casos em que se busca incentivo positivo de

³⁴⁹ Trata-se de Ação Direta de Inconstitucionalidade em que se buscava impugnar a Lei Estadual nº 9.085/95 do estado de São Paulo. A lei criava benefícios fiscais para sociedades empresárias que possuíssem empregados com mais de 40 anos. Por unanimidade, o tribunal julgou procedente em parte para declarar inconstitucional o item I, §2º, do art. 1º da lei estadual.

³⁵⁰ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.276-2 de São Paulo. Requerente: Governador do estado de São Paulo. Requerido: Assembleia Legislativa de estado de São Paulo. Brasília, 29 de novembro de 2002. *Diário de Justiça*, Brasília, p. 82.

³⁵¹ Cf. *Ibid.* p. 83.

³⁵² Trata-se de Recurso Extraordinário em que o estado de São Paulo busca a incidência de ICMS no desembaraço aduaneiro de mercadoria importada sobre o regime de arrendamento mercantil. O tribunal por maioria negou provimento ao recurso, vencida a Ministra Ellen Gracie.

³⁵³ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 226.899 de São Paulo. Recorrente: estado de São Paulo. Recorrido: Rede de Energia S/A – Caiuá Serviços de Eletricidade S/A. Brasília, 12 de novembro de 2014. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, v. 244, divulgado em 11 de novembro de 2014, p. 40.

comportamento, o contribuinte teria expectativa legítima de manutenção daquela política extrafiscal. Por isso, poderia exigir que, pelo menos para os atos tomados durante a vigência daquela medida, fosse aplicado o regime mais benéfico mesmo que o fato gerador não tivesse consumado. Esse posicionamento foi esposado por Nelson Jobim no RE 183.130 / PR,³⁵⁴ que, tal como relatado anteriormente, contou com o endosso da maioria dos Ministros.

Essa posição também parece merecer elogios, apesar de poder criar saídas normativamente irresponsáveis. A questão está essencialmente ligada ao caso de extinção de benefício fiscal do IR. Nesse sentido, está sujeita a todas as críticas expostas no capítulo 1. Entretanto, há de se elogiar a ideia de fundo: preservar a confiança legítima é fundamental, ainda que aquela solução em concreto não tenha sido a mais feliz. Os Ministros também identificaram um ponto especificamente ligado a atuação do ente público na cobrança das normas extrafiscais, abordado em seguida.

3.2.2 Qual dever a extrafiscalidade impõe à Fazenda Pública?

Conjugando as ideias de interpretação teleológica com a de isonomia, chega-se a uma conclusão lógica: não se pode permitir violações contra normas extrafiscais. Pode parecer uma afirmação óbvia e abrangente para toda e qualquer tributação, mas a sonegação causa um efeito especialmente gravoso nos casos de normas para indução de comportamento negativo.

Primeiro, nesses casos a sonegação estimula justamente o comportamento que se busca coibir, ou seja, esvazia a própria justificativa da norma. Além disso, ela cria um panorama econômico brutalmente mais favorável ao sonegador, criando um desequilíbrio concorrencial maior do que normalmente ocorreria.

Por esses dois motivos, na AC 1.657 MC / RJ, Cezar Peluso construiu a argumentação de que a extrafiscalidade deve estar sob um escrutínio ainda maior da Fazenda Pública do que o usual.³⁵⁵ Essa ideia sugere que os contribuintes inseridos dentro de alguma política

³⁵⁴ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 183.130 do Paraná. Recorrente: União. Recorrido: Muffato & Filhos LTDA e outros. Brasília, 17 de novembro de 2014. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, v. 225, divulgado em 14 de novembro de 2014, p. 42-43.

³⁵⁵ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Cautelar nº 1.657-6 do Rio de Janeiro. Requerente: American Virgínia Indústria e Comércio Importação e Exportação de Tabaco LTDA. Requerido: União. Brasília, 31 de agosto de 2007. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, v. 92, divulgado em 30 de agosto de 2007, p. 279-277.

extrafiscal devem ser fiscalizados mais constantemente do que aqueles sujeitos à tributação ordinária.

Se, por um lado, a extrafiscalidade busca guiar o comportamento do contribuinte, por outro, ela direciona implicitamente os esforços fiscalizatórios da fazenda pública, impondo um dever de atuação constante nesses casos.

3.2.3 Síntese da jurisprudência

Numa visão estritamente prática, o Supremo não reconheceu nenhum tipo de limite externo para implementação da indução tributária. A exigência de generalidade e abstração para as normas extrafiscais garante limites internos para essas normas, isto é, não pode haver nenhuma especificação odiosa dentro daquela categoria de contribuintes. Entretanto, não expuseram expressamente qualquer limite cognitivo externo, já que a isonomia e a concorrência estariam relacionadas apenas aqueles mesmos contribuintes.

Por outro lado, na extinção das normas extrafiscais, os ministros expuseram como limite o respeito à confiança legítima. De fato, seria um contrassenso permitir que o Estado atuasse de forma totalmente irresponsável incentivando um comportamento e, depois, punir o contribuinte por ter seguido os direcionamentos públicos.

3.3 **O que é preciso na extrafiscalidade?**

Parte expressiva da doutrina se preocupou em legitimar a aplicação do regime constitucional tributário à extrafiscalidade. Talvez, isso possa ser atribuído à ausência de limites externos pela jurisprudência, que, em diversos momentos, afasta os pressupostos do controle de constitucionalidade aplicados ao direito tributário do regime da extrafiscalidade.

Entretanto, poucos se preocupam em impor os limites materiais administrativos à extrafiscalidade. Pelo exposto até o momento, entende-se que as normas com finalidades extrafiscais estão sujeita a dois regimes jurídicos. Tais normas sujeitam-se, a um só tempo, às limitações formais e estruturais do direito constitucional tributário, como também às

exigência materialmente regulatórias. No capítulo seguinte, foi detalhado como é possível conciliar esses dois regimes.

Por outro lado, doutrina e jurisprudência convergem quando tratam das limitações internas da norma. Quando Schoueri menciona a aplicação horizontal da igualdade, busca apenas que a norma seja abstrata e genérica. Isso significa que, dentro do espectro de incidência da norma, não pode haver favorecidos ou prejudicados. O critério diferenciador escolhido para distinguir verticalmente as normas tributárias deve ser aplicado homogeneamente a todos que realizarem a hipótese de incidência.

Ademais, faz-se mister se posicionar quanto à aplicação da capacidade contributiva na extrafiscalidade. Alguns autores defendem sua aplicação mesmo na extrafiscalidade, para limitar a atuação confiscatória ou proteger o mínimo existencial. O presente trabalho acaba defendendo uma interpretação mais restrita do que seria a capacidade contributiva. Entretanto, caso se entenda de forma mais ampla, que a capacidade contributiva fundamenta outros princípios tributários, talvez se possa afirmar que ela acabaria incidindo.

Entende-se que a capacidade contributiva estaria relacionada com a diferenciação entre contribuintes na arrecadação para o sustento do Estado. Por esse motivo, seria possível afirmar que a seletividade do IPI ou a essencialidade do ICMS derivariam da capacidade contributiva.

Já o mínimo existencial e o não confisco teriam fundamentos distintos. O primeiro estaria ligado diretamente à dignidade humana e ao direito à vida digna, enquanto o segundo se relacionaria à liberdade e ao direito de propriedade. Apesar dessa divergência teórica, é possível afirmar que os resultados são convergentes, deve-se proteger o mínimo existencial do contribuinte e o Estado não pode atuar de maneira confiscatória.

Finalmente, vale destacar a exigência da eficácia normativa prevista por Leão. Por tudo que foi apresentado no capítulo anterior, entende-se que mais do que uma exigência pela utilização atípica do tributo, essa é uma exigência do próprio direito constitucional econômico. Mas do que apenas exigir eficácia normativa potencial, isto é, coerência entre os meios regulatórios e os fins pretendidos, é fundamental eficácia real. A norma regulatória precisa demonstrar que teve o condão de modificar o mundo concreto, atingindo, minimamente, os fins pretendidos no momento de sua criação.

Nesses casos, a manutenção de uma norma ineficaz no ordenamento jurídico cria uma aberração tributária-administrativa. Para atingimento de fins legítimos se justifica a discriminação específica de uma determinada atividade econômica, mas quando essa medida

não possui nenhuma eficácia, torna-se inócua e exclusivamente discriminatória. Esse tipo de realidade não pode ser tolerada no ordenamento brasileiro.

3.4 Estrutura das normas jurídicas: normas de conduta e de competência

Agora, pretende-se apresentar o modelo normativo adotado para descrição das normas com finalidade extrafiscal. Parte-se da premissa de que toda norma possui uma estrutura geral de proposição prescritiva. Isso porque a função da linguagem jurídica “consiste em dar comandos, conselhos, recomendações, advertências, influenciar o comportamento alheio.”³⁵⁶ Desse modo, a lógica jurídica se formalizará pela expressão “deve-ser, se A, então C”.³⁵⁷

Paulo de Barros Carvalho explica com clareza essa relação, afirmando:

A derradeira síntese das articulações que se processam entre duas peças daqueles juízos, postulando uma mensagem deontica portadora de sentido completo, pressupõe, desse modo, uma proposição-antecedente, descrita de possível evento no mundo social, na condição de suposto normativo, implicando uma proposição tese, de caráter relacional, no tópico do consequente.³⁵⁸

Nestes termos, o antecedente (A)³⁵⁹ é o elemento que descreve um evento de possível ocorrência no mundo real-social. Ele funciona como condicionante da relação (A → C), assim, a observação de um fato jurídico concreto que se identifique com sua prescrição desencadeia o efeito previsto no consequente.³⁶⁰

Por descrever um fato de possível ocorrência, o antecedente sempre estará acompanhado no seu interior de elementos que explicitarão, ainda que genericamente, um momento no tempo e um lugar no espaço. Obviamente, isso se deve pela limitação natural de

³⁵⁶ Cf. BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. 5ª ed. São Paulo: Edipro, 2014, p. 79.

³⁵⁷ Cf. QUEIROZ, Luís C. S. *Sujeição passiva tributária*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 25.

³⁵⁸ Cf. CARVALHO, Paulo de B. *Direito tributário: linguagem e método*. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 131.

³⁵⁹ É recorrente a terminologia “hipótese de incidência”, ou simplesmente “hipótese normativa”, para se referir ao antecedente da norma. Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014; e CARVALHO, Paulo de B. *Teoria da norma tributária*. 4ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

³⁶⁰ Cf. QUEIROZ, op. cit., nota 357, p. 25-26.

nosso universo que condiciona a existência física de qualquer coisa a coordenadas espaço-temporais.³⁶¹

Já o conseqüente normativo (C) é um resultado construído no mundo jurídico frente à observância da incidência de uma dada norma. A depender do tipo de norma (de competência ou de conduta como será abordado mais adiante), o conseqüente poderá ser relacional intersubjetivo ou metajurídico.

O conseqüente será intersubjetivo no caso das normas de conduta, quando se regula a relação entre, pelo menos, duas pessoas. Essa relação materializará um liame deôntico entre os sujeitos envolvidos, em que um deles será obrigado, proibido ou permitido a realizar determinada conduta.

Além dessa hipótese, o conseqüente também pode se apresentar de modo diverso. No caso das normas de competência, o conseqüente não determinará a regulação e uma relação intersubjetiva, mas tão somente na própria modificação do mundo do Direito. Cria-se, portanto, uma nova esfera normativa na qual o Direito fala com o próprio Direito estabelecendo os seus parâmetros internos materiais ou formais de validade.³⁶²

Para os conseqüentes intersubjetivos, sempre haverá elementos identificadores de tempo e espaço, assim como no antecedente, porque a relação intersubjetiva precisará ser cumprida em algum momento e em algum lugar. No caso do conseqüente das normas de competência isso não se observa porque os seus efeitos são a criação, modificação ou extinção de normas do universo jurídico, não prevendo, portanto, quaisquer condutas no mundo físico.

Poder-se-ia argumentar que as normas entram em vigor em algum momento e em alguma circunscrição e, portanto, o conseqüente metajurídico teria um elemento temporal e outro espacial. Isso não é verdade porque é o próprio texto jurídico, ao veicular uma nova norma, informa o momento em que ela entrará em vigor, podendo ser prevista uma vigência imediata ou submetida a um termo, quando surge o fenômeno da *vacatio legis*.³⁶³

Com base nessa diferença de conseqüente, é possível dividir as normas jurídicas em: competência e conduta.³⁶⁴ As normas de competência (ou de estrutura) são normas que

³⁶¹ Cf. QUEIROZ, op. cit., nota 357, p. 28.

³⁶² Cf. QUEIROZ, op. cit., nota 357, p. 52.

³⁶³ Cf. QUEIROZ, op. cit., nota 357, p. 126.

³⁶⁴ Cf. QUEIROZ, op. cit., nota 357, p. 53-54.

regulam a produção de outras normas. Elas são justamente as normas que possuem o consequente metajurídico e, por isso, servem como fundamento de validade para outras normas. Assumindo, deste modo, a premissa de um ordenamento hierarquizado, elas são sempre superiores às normas que elas dão origem.³⁶⁵

Assim como em toda norma, o antecedente da norma de competência descreve uma situação de possível ocorrência. Deste modo, ela terá um elemento espacial e temporal. Entretanto, pela complexidade das sociedades modernas, a produção normativa se dá por um processo legislativo/jurídico específico de cada ordenamento. Assim sendo, os elementos temporal e espacial estarão implícitos dentro daquilo que se chamará de procedimento. O procedimento é a forma solene e institucionalizada pela qual se poderá inovar no ordenamento.

Ainda como efeito do fenômeno legislativo nos Estados contemporâneos, o antecedente da norma de competência está sempre vinculado a um órgão competente. Isso porque a estruturação de instituições pressupõe a escolha de um sujeito (singular ou coletivo) para as tomadas de decisões. Desse modo, como afirma Queiroz,

*sujeito de direito é aquela ou aquelas pessoas habilitadas pela Constituição da República para efetuarem certa declaração de cunho prescritivo, com o propósito de inovar no ordenamento jurídico (criar, modificar ou revogar norma jurídica) segundo um determinado procedimento.*³⁶⁶

Além desses dois elementos, também há um de cunho material. Esse elemento será chamado declaração prescritiva, e representa os conteúdos que podem ou não ser tratados por um dado sujeito competente seguindo um determinado procedimento.³⁶⁷ Sem essa limitação, a norma de competência ficaria vazia porque seriam exigidos requisitos formais sem qualquer preocupação com o que se produz.

Todos esses elementos – procedimento, sujeito competente e declaração prescritiva – podem ser claramente observados na vida prática. Por exemplo, a principal inovação normativa prevista no ordenamento brasileiro é a Emenda Constitucional. Esse instituto possui suas bases veiculadas por uma norma de competência que se extrai do artigo 60 da

³⁶⁵ Cf. QUEIROZ, op. cit., nota 357, p. 53.

³⁶⁶ Cf. Id. A importância da Constituição para a identificação das espécies tributárias e produção das respectivas normas. In: ABRAHAM, M.; FUX, L.; QUEIROZ, L. C. S. (Orgs.). *Tributação e justiça fiscal*. Rio de Janeiro: Editora GZ, 2014, p. 79.

³⁶⁷ Cf. QUEIROZ, op. cit., nota 357, p. 98.

CRFB. Esse artigo elenca os sujeitos competentes para propor³⁶⁸ uma emenda e aprová-la³⁶⁹, o procedimento³⁷⁰ pelo qual isso deve ser realizado e as matérias passíveis de emenda (declaração prescritiva)³⁷¹.

Conclui-se, portanto, que a estrutura da norma de competência é composta de um antecedente com três elementos – procedimento, sujeito competente e declaração prescritiva – e, em seu conseqüente, prescreve-se, como efeito, a criação, modificação ou extinção de norma jurídica.³⁷²

Por outro lado, as normas de conduta são aquelas que regulam diretamente as relações cotidianas interpessoais. Elas podem ou não possuir um elemento subjetivo em seu antecedente, já que estas podem ser desencadeadas por eventos naturais. Porém, pela sua natureza possuirão um conseqüente relacional intersubjetivo já descrito.

Por fim, a norma de conduta possui um elemento material em seu antecedente que descreve efetivamente a conduta. Essa partícula é o núcleo da conduta descrita no antecedente. Na norma do imposto sobre a renda, por exemplo, esse núcleo é, de forma bastante simplificada, “auferir renda e provento de qualquer natureza.”³⁷³

No que tange ao conseqüente, a norma de conduta prescreve a regulação de uma relação jurídica intersubjetiva. Portanto, seria um sem-sentido deôntico se não houvesse os elementos temporal e espacial no conseqüente para advertir quando e onde essa relação deverá se materializar.

³⁶⁸ No mínimo um terço dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal; ou o Presidente da República; ou mais da metade das Assembleias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, pela maioria relativa de seus membros.

³⁶⁹ Cada casa do Congresso Nacional.

³⁷⁰ Sempre que o Brasil **não** estiver em Estado de defesa ou de sítio, e a matéria **não** tenha sido rejeitada ou prejudicada na mesma sessão legislativa (elemento temporal implícito), a proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros. Além disso, será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal (elemento espacial implícito), com o respectivo número de ordem.

³⁷¹ São passíveis de emenda todas as matérias que não tendam a abolir a forma federativa de Estado; e/ou o voto direto, secreto, universal e periódico; e/ou a separação dos Poderes; e/ou os direitos e garantias individuais.

³⁷² Cf. QUEIROZ, Luís C. S. Critério finalístico e o controle de constitucionalidade das contribuições. In: SOUZA, Priscila (Coord.). *VI Congresso nacional de estudos tributários: Sistema tributário brasileiro e a crise atual*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 639-640.

³⁷³ Cf. QUEIROZ, Luís C. S. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 243.

Ademais, esse conseqüente possui mais dois elementos: um subjetivo (ou pessoal) e outro material. A partícula material do conseqüente descreve o que deve acontecer entre os sujeitos, estabelecendo, deste modo, a relação deôntica existente entre eles.

Já o elemento pessoal elenca os sujeitos envolvidos na relação. Haverá um sujeito ativo, que será detentor de um direito subjetivo, frente a um sujeito passivo, titular de um dever jurídico. Assim, é aquele que possui o poder de obrigar este a realizar o descrito no critério material.

Resumindo, a norma de conduta possui obrigatoriamente três critérios em seu antecedente – temporal, espacial e material – e, eventualmente, possui um critério subjetivo. Já para o conseqüente, ela possui todos os quatro elementos – temporal, espacial, material e pessoal.

Como se constata do que foi analisado, o antecedente e o conseqüente da norma de conduta e da norma de competência são inconfundíveis, pelo que as mesmas podem e devem ser devidamente diferenciadas. No entanto, essa estrutura possui algumas especificidades para a tributação que serão destacadas a seguir.

As normas tributárias de competência seguem a estrutura geral das normas de competências explicada acima. Do ponto de vista do seu conteúdo, deve haver uma análise de cada caso separadamente. Por exemplo, pela Constituição, é possível pensar em normas de competência tributária destinadas ao legislador complementar e ao legislador ordinário, com procedimentos, sujeitos competentes e conteúdos distintos para cada uma delas.

Já as normas tributárias de conduta são os tributos propriamente ditos. Estruturalmente, essas normas sempre possuirão um elemento pessoal no antecedente em respeito à sua natureza jurídica. Não é possível imaginar um tributo que decorra de causas naturais, ou seja, sem manifestação ativa ou passiva de alguma pessoa. Caso isso ocorresse, esse tributo seria inconstitucional por não haver ligação (nexo de causalidade) que pudesse ser estabelecida entre a situação descrita no antecedente e o sujeito passivo referido no conseqüente. Não haveria critério para determinar o que e quem é passível de tributação.

Além do critério pessoal, as normas tributárias (normas tributárias de conduta) ainda possuem no antecedente os critérios temporal, espacial e material que descrevem, como já foi dito, a situação de fato que ensejará o surgimento da obrigação de pagar o tributo.³⁷⁴

Indo para o conseqüente, as normas tributárias definem as pessoas da relação tributária – sujeito ativo que arrecada o tributo e sujeito passivo que é o contribuinte – e os elementos

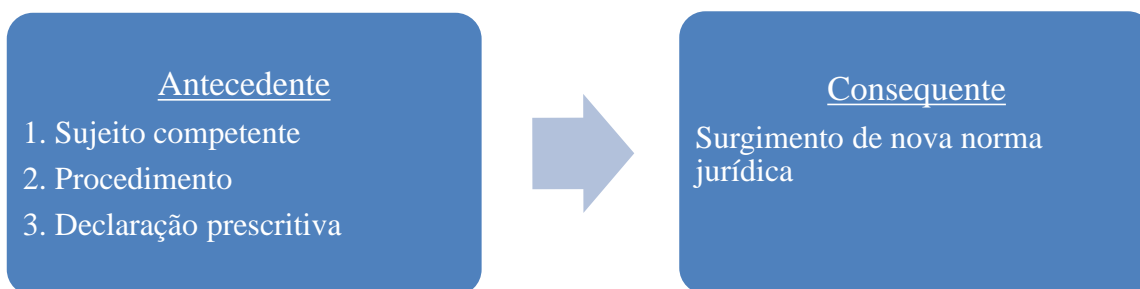
³⁷⁴ Cf. QUEIROZ, op. cit., nota 357, p. 169-173.

temporal e espacial – que determinam, respectivamente, quando e onde os tributos devem ser pagos. Além disso, há o critério material que, especificamente na norma tributária, se divide em qualitativo e quantitativo.³⁷⁵

O subcritério qualitativo circunscreve a relação deôntica existente entre os sujeitos. Basicamente, esse critério define qual é a obrigação que o contribuinte tem que cumprir como sujeito passivo. Já o subcritério quantitativo define o valor a ser pago a título de tributo. Ele é composto pela base de cálculo e alíquota, que são as informações necessárias para se determinar o valor da prestação pecuniária.³⁷⁶

Sendo assim, é possível sintetizar que as normas tributárias (de conduta) possuem um antecedente com os elementos pessoal, temporal, espacial e material e um consequente com elementos pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo), temporal, espacial e material (qualitativo e quantitativo).³⁷⁷

Por tudo isso, baseado na estrutura proposta por Queiroz, é possível ilustrar sinteticamente as normas de competência da seguinte maneira:

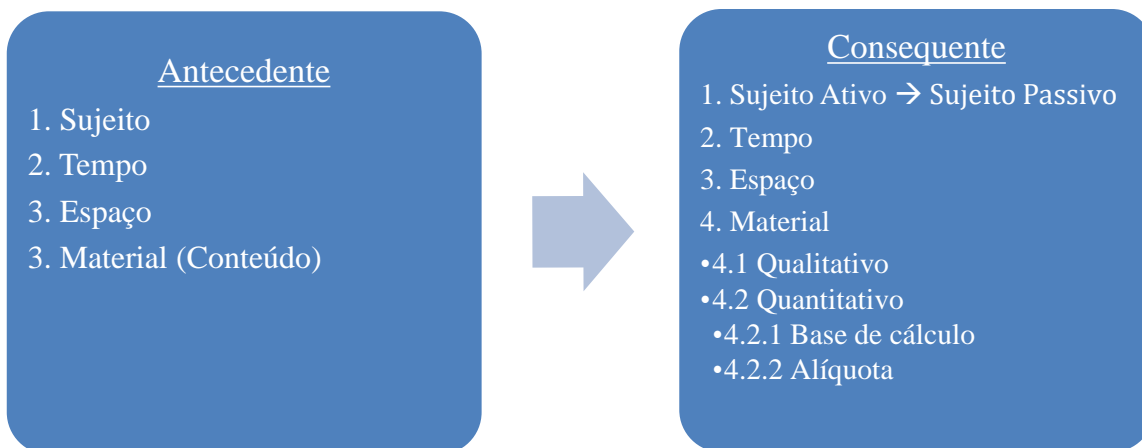


Já as normas de conduta, que seriam os tributos propriamente ditos, podem ser resumidas estruturalmente dessa forma:

³⁷⁵ Cf. QUEIROZ, op. cit., nota 357, p. 173-177.

³⁷⁶ Cf. QUEIROZ, op. cit., nota 357, p. 174-176.

³⁷⁷ Cf. QUEIROZ, op. cit., nota 357, p. 169-177.



Tendo em vista essas duas estruturas, que servem de modelo epistêmico de estudo do Direito, será possível entender como cada uma delas se refere às normas tributárias com pretensões extrafiscais, o que será tratado no capítulo 4.

3.5 Controle de constitucionalidade brasileiro

Especialmente quando se propõe a inclusão da eficácia com critério de validade normativo, urge estabelecer como isso se daria no modelo de controle constitucional judicial brasileiro. A ideia de controle de constitucionalidade pressupõe que a Constituição estabelece as balizas materiais e procedimentais para a criação de novas leis.³⁷⁸ Sendo assim, todo ato jurídico em desconformidade com a lei maior está eivado de inconstitucionalidade.

Mas o sistema brasileiro não surgiu descontextualizado e sofreu influência de diversos ordenamentos estrangeiros. Carmen Luiza Dias de Azambuja explica bem com se dava a diferença entre os modelos da *Common Law* comparado com a *Civil Law*:

Na matriz da *Common Law*, em que a *Rule of Law* e a *Judicial Review* são os alicerces dos sistemas inglês e norte-americano, na sua concepção substancial e procedimental, houve opção política da estruturação do controle de constitucionalidade dentro de uma teoria de poderes que conferiu a revisão dos outros poderes e a guarda da Constituição ao poder judiciário. A lide constitucional, dentro do próprio judiciário comum, tem as mesmas características e resultantes da lide particular de qualquer outra lesão de direito levada ao judiciário pela parte interessada.

Na matriz da *Civil Law*, pela sua visão legalista, tendo parâmetro clássico o sistema francês, o controle de constitucionalidade da norma deve ser feito fora do judiciário e de forma abstrata em virtude da generalidade da lei e impossibilidade de intervenção do judiciário comum no processo normativo relegado exclusivamente ao

³⁷⁸ Cf. BARROSO, Luís R. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 33.

legislativo francês; com isso, houve a criação de um Tribunal Constitucional especial para sua declaração [sic] com o destaque da questão constitucional.³⁷⁹

Além desses dois modelos, vale mencionar a descrição de Gilmar Ferreira Mendes do sistema alemão, que possui dinâmica diversa dos modelos americano e francês. O órgão responsável pelo controle constitucional (*Bundesverfassungsgericht*), apesar de ser vinculado ao judiciário, possui uma composição mista com dois senadores e oito juizes.³⁸⁰ Percebe-se que, no caso alemão, a sistemática é de controle concentrado com deferência parcial ao judiciário.

Dentro dessas múltiplas possibilidades de controle, o Brasil acabou adotando um sistema híbrido, conjugando os modelos concentrado e difuso. Por previsão expressa, a guarda da Constituição é atribuída ao judiciário, mais precisamente ao Supremo Tribunal Federal (art. 102, *caput*, da CRFB). Sendo assim, o controle concentrado é realizado pelo STF e deve ser averiguada a constitucionalidade da norma jurídica em abstrato.

Como alerta Georges Abboud sobre o controle abstrato, a validade é verificada sem que se levem em conta os efeitos produzidos pela norma e, além disso, a decisão do tribunal produz efeitos *erga omnes*.³⁸¹ Isso significa que os ministros devem investigar se há violação constitucional apenas a partir do processo de cognição interpretativa, sendo indiferente os efeitos concretos já produzidos pela norma.

Já no controle difuso, inspirado no sistema norte-americano, todo juiz é competente para avaliar a validade da lei no caso concreto. O cidadão passa poder atuar ativamente na interpretação constitucional, uma vez que as peculiaridades de cada caso podem ser avaliadas individualmente.

Esse tipo de mecânica permite, por exemplo, avaliação de inconstitucionalidade superveniente. Em abstrato, a norma cumpria todos os requisitos de validade, mas no caso concreto efeitos não previstos tornaram sua incidência excessivamente grave, a ponto de violar algum pressuposto constitucional. Esse é o tipo de caso que a análise em abstrato não alcança, mas é fundamental quando se fala em extrafiscalidade.

³⁷⁹ Cf. AZAMBUJA, Carmen Luiza D. *Controle judicial e difuso de constitucionalidade no direito brasileiro e comparado: efeito erga omnes de seu julgamento*. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2008, p. 109-110.

³⁸⁰ Cf. MENDES, Gilmar F. *Jurisdição constitucional*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 31.

³⁸¹ Cf. ABOUD, Georges. *Processo constitucional brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 131.

Finalmente, a partir desse breve panorama, será possível discorrer sobre as possibilidades de controle de constitucionalidade da extrafiscalidade com fim de indução negativa.

4 APLICANDO OS PARÂMETROS DE CONTROLE

Finalmente, na última etapa do trabalho, serão pormenorizado três aspectos. Primeiro, o funcionamento econômico da indução negativa. Tal estudo se deu a partir de duas análises: (i) a formação dos preços e (ii) suas políticas de tabelamento. Esse introito permite compreender o sucesso e fracasso das medidas tributárias regulatórias.

Em seguida, foi analisado a norma de competência constitucional extrafiscal. Essa investigação se iniciou com a verificação dos pressupostos interpretativos filosóficos do trabalho, seguida pela descrição da norma de competência extrafiscal. Ao final, o postulado da proporcionalidade foi minudenciado para sua aplicação nas normas com finalidades indutoras.

Por último, pontuou-se como o controle de constitucionalidade dessas normas possuem manifestações diferentes se realizados em abstrato ou em concreto. Tal fato é especialmente sensível quando se fala em verificação da eficácia normativa.

4.1 Dificuldades de implementação da extrafiscalidade como indução negativa

O raciocínio é simples: aumenta-se a carga tributária de um produto e/ou serviço com o intuito de aumentar o custo e, conseqüentemente, o preço final. Essas medidas pressupõem que as pessoas ajam racionalmente para economizar suas finanças, deixando de consumir produtos e/ou serviços que estejam mais caros. Todavia, essa premissa envolve duas questões tormentosas, que podem gerar o fracasso da pretensão extrafiscal: (1) a sistemática de formação de preço e (2) o pressuposto de racionalidade do agir humano.

Na seara jurídica, a dificuldade da análise da eficácia na indução normativa – potencial ou efetiva – está na falta de instrumentos para averiguar esse tipo de efeito. Sendo assim, o estudo desse tema demanda o entendimento de como é estruturado economicamente o mecanismo de indução negativa.

A regulação tributária com finalidade de restringir comportamentos se baseia na clássica ideia regulatória de controle dos preços. O Estado busca aumentar o custo do negócio jurídico a partir da tributação. Essa ideia é coerente se entendermos que o custo e o preço estão intimamente ligados, entretanto, não é bem dessa forma que funciona o mercado.

Não há dúvidas de que o preço informa o mercado, influenciando o comportamento dos consumidores e vendedores. Tal como afirma Thomas Sowell, os “preços estão no coração dos incentivos numa economia de mercado.”³⁸² O sistema de economia de mercado também pode ser chamado de lucros e prejuízos, e é justamente o preço que vai indicar essas duas tendências.³⁸³ Obviamente, se os custos superam os preços, a atividade não é lucrativa e seu produtor/vendedor/prestador terá prejuízo. Isso levará com que ele mude seu modelo de negócio, ou fracasse culminando na sua falência.

Dentro desse contexto, duas perguntas precisam ser respondidas: Como o preço é formado? E como esses incentivos funcionam? Sowell possui um excerto que ilustra bem a formação dos preços, desmistificando a rotineira confusão entre preço e custo.

Os preços em uma economia de mercado não são simplesmente apanhados do ar ou arbitrariamente estabelecidos pelos vendedores. Embora você possa colocar o preço que desejar nos bens ou nos serviços prestados, esses preços se tornarão realidades econômicas somente se outros estiverem dispostos a pagá-los – e isso não depende do preço que você escolheu, mas *dos preços que outros produtores cobram pelos mesmos bens e serviços e quais os preços que os clientes estão dispostos a pagar.* (Nosso grifo).³⁸⁴

Não importa qual foi o custo do produto ou serviço, o preço é determinado pela inter-relação do binômio formando pela (i) concorrência e por (ii) quanto seu cliente está disposto a pagar. Dentro de uma cadeia de consumo, quanto maior for o preço que um comprador individualmente está disposto a pagar, mais será elevado o valor para todos os consumidores.³⁸⁵

Sowell explica que o preço possui o objetivo fundamental de informar a demanda de um determinado produto. Isso permite que cada produtor/vendedor busque alocar seus recursos da forma mais eficiente possível, para maximizar seus lucros e suprir a demanda.³⁸⁶ Assim, é a interação entre oferta e demanda que irá exprimir o valor do produto ou serviço:

³⁸² Tradução livre de: “Prices are at the heart of these incentives in a market economy.” Cf. SOWELL, Thomas. *Basic economics: A common sense guide to the economy*. 4ª ed. Nova Iorque: Basic Books, 2011, p. 11.

³⁸³ Cf. SOWELL, Thomas. *Basic economics: A common sense guide to the economy*. 4ª ed. Nova Iorque: Basic Books, 2011, p. 15.

³⁸⁴ Tradução livre de: “Prices in a market economy are not simply plucked out of the air or arbitrarily set by sellers. While you may put whatever price you wish on the goods or services that you provide, those prices will become economic realities only if others are willing to pay them – and that depends not on whatever price you have chosen but on what prices other producers charge for the same goods and services, and what prices the customers are willing to pay.” Cf. SOWELL, Thomas. *Basic economics: A common sense guide to the economy*. 4ª ed. Nova Iorque: Basic Books, 2011, p. 20.

³⁸⁵ Cf. SOWELL, op. cit., nota 383, p. 22.

³⁸⁶ Cf. SOWELL, op. cit., nota 383, p. 13.

“Preços aumentam porque a demanda excede a quantidade fornecida com os preços existentes. Os preços caem porque a quantidade fornecida excede a demanda com os preços existentes.”³⁸⁷

Dáí surge o grande problema da extrafiscalidade como indução negativa, pois não se leva em conta a sistemática de formação de preços e busca-se artificialmente provocar o seu aumento. Muitas vezes, as políticas de tabelamento de preços proporcionam consequências opostas àquelas que se propõem. Sowell descreve, por exemplo, como a política de tabelamento de preços de alugueis tornou os imóveis menos acessíveis à população mais carente na cidade de Nova Iorque.³⁸⁸

Ocorreu fenômeno semelhante durante o tabelamento de preços de alimentos nos anos 80 durante o governo Sarney no Brasil. Como o preço imposto pelo governo não corroborava àquele de mercado, houve escassez de produtos e aumento da comercialização pelo mercado paralelo.

Atualmente, isso pode ser observado pelo aumento, ano após ano, do contrabando de cigarros no Brasil. Pelos dados do Balanço Aduaneiro anual da Receita Federal, há um progressivo aumento no número de apreensões de cigarros contrabandeados nas fronteiras brasileiras. No ano de 2010, foram apreendidos cigarros num valor equivalente a R\$ 93.906.589,29,³⁸⁹ enquanto em 2016 o valor foi equivalente R\$ 910.238.948,60.³⁹⁰

Mesmo que se realize a atualização monetária do valor de 2010 para o último mês de 2016, esse valor chegará apenas a R\$ 141.704.151,13.³⁹¹ Isso significa que, no curto período de 2010 até 2016, houve um aumento de aproximadamente 542% no número de cigarros entrando irregularmente no país. Por mais que seja uma causa nobre, a artificialidade de preço imposta pela carga tributária ao cigarro aumentou o seu comércio irregular, uma vez que seus consumidores não estão dispostos a pagar o valor atual. Sowell não deixa esse ponto passar

³⁸⁷ Tradução livre de: “Prices rise because the amount demanded exceeds the amount supplied at existing prices. Prices fall because the amount supplied exceeds the amount demanded at existing prices.” Cf. SOWELL, Thomas. *Basic economics: A common sense guide to the economy*. 4ª ed. Nova Iorque: Basic Books, 2011, p. 40.

³⁸⁸ Cf. SOWELL, op. cit., nota 383, p. 43-45.

³⁸⁹ Cf. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Relatório aduaneiro 2011*. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/aduana/arquivos-e-imagens/relatorioaduanheiro2011.pdf>> Acesso em: 12 de julho de 2017, p. 17.

³⁹⁰ Cf. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Balanço aduaneiro 2016*. Disponível para download em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/aduana>> Acesso em: 12 de julho de 2017, p. 7.

³⁹¹ O valor foi atualizado com base no IPCA-E do mês de dezembro de 2010 para dezembro de 2016.

em branco, ele é categórico em afirmar que todo tipo de controle de preços acaba estimulando o mercado negro.³⁹²

Essa constatação possui relação com a elasticidade do preço na demanda. Nicholas Gregory Mankiw explica esse conceito afirmando:

A elasticidade da demanda é uma medida de quanto a quantidade de demanda responde a uma mudança de preço. A demanda de um bem é chamada de elástica se a quantidade da demanda responder substancialmente à mudança do preço. A demanda é chamada de inelástica se a quantidade da demanda responde pouco à mudança do preço.³⁹³

Matematicamente, a elasticidade do preço é a razão entre a variação na quantidade de demanda sobre a variação no preço.³⁹⁴ Mankin alerta que não há nenhuma lei universal que determine a curva de elasticidade da demanda, uma vez que vários fatores influenciam na sua formação.³⁹⁵ Entretanto, a experiência demonstra que, normalmente, produtos com substitutos acessíveis e não essenciais possuem preço elástico.³⁹⁶ Contudo, há os que não seguem essa lógica.

Por isso, são relevantes as observações de Andy H. Barnett e Bruce Yandle ao demonstrarem que a tributação regulatória é extremamente ineficiente em casos de preço de demanda inelástica. Nesses casos, deve ser preferível a regulação administrativa, já que ela possui mais chance de sucesso.³⁹⁷

Apropriando-se das ideias de A. C. Pigou, os autores ainda relatam como essas falhas regulatórias merecem ser levadas em conta na atuação estatal. Barnett e Yandle mostram como as falhas de governo podem ter consequências sensivelmente mais graves que as falhas de mercado que buscam corrigir.³⁹⁸ Além disso, as vezes, as consequências atingidas são

³⁹² Cf. SOWELL, op. cit., nota 383, p. 54-56.

³⁹³ Tradução livre de: "The price elasticity of demand measures how much the quantity demanded responds to a change in price. Demand for a good is said to be elastic if the quantity demanded responds substantially to changes in the price. Demand is said to be inelastic if the quantity demanded responds only slightly to changes in the price." Cf. MANKIN, Nicholas G. *Essentials of economics*. 6ª ed. Mason: South-Western Cengage Learning, 2012, p. 90.

³⁹⁴ Cf. STIGLER, George J. *The theory of price*. 4ª ed. Nova Iorque: Macmillan Publishing Company, 1966, p. 24 e 346-347.

³⁹⁵ Cf. MANKIN, Nicholas G. *Essentials of economics*. 6ª ed. Mason: South-Western Cengage Learning, 2012, p. 90.

³⁹⁶ Cf. Ibid. p. 90.

³⁹⁷ Cf. BARNETT, Andy H.; YANDLE, Bruce. Regulation by taxation. In: BACKHAUS, Jürgen G.; WAGNER, Richard E. *Handbook of public finance*. Nova Iorque: Kluwer Academic Publishers, 2004, p. 220.

³⁹⁸ Cf. Ibid. p. 226.

diametralmente opostas às pretendidas, por isso, a não intervenção econômica direta deve sempre ser cogitada como uma opção.

4.2 Parâmetros de controle de constitucionalidade das normas indutoras de comportamento negativo

Agora, espera-se trazer a lume os fundamentos filosóficos que sustentam a construção normativa sistematizada adiante. Além disso, será descrito o funcionamento da norma de competência constitucional da extrafiscalidade, propondo os elementos fundamentais para a extrafiscalidade constitucionalmente válida. Por último, será descrito o mecanismo de controle da proporcionalidade, uma vez que ele é um dos procedimentos necessários para aferição constitucional da questão.

4.2.1 Fundamento constitucional filosófico interpretativo

Nesse ponto, é importante desnudar as premissas filosóficas que sustentam os vieses interpretativos do presente trabalho. É inevitável reconhecer que em qualquer trabalho ligado às ciências sociais, há uma zona de confluência em que o objeto de pesquisa e pesquisador influenciam-se reciprocamente. Esse esforço permite maior clareza e honestidade intelectual para que se possam julgar criticamente as conclusões alcançadas nessa dissertação.

O preâmbulo da Constituição prevê a instituição de um Estado Democrático comprometido com a promoção dos “direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos”³⁹⁹ fundada na harmonia social e solução pacífica de conflitos. Ubiratan Borges de Macedo observa, de forma perspicaz, que essa introdução se espelha num modelo liberal de Estado.⁴⁰⁰

³⁹⁹ Cf. BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.

⁴⁰⁰ Cf. MACEDO, Ubiratan B de. *Liberalismo e justiça social*. São Paulo: IBRASA, 1995, p. 138-139.

Lembrando que a Carta de 1988 foi escrita sob o paradigma da guerra fria, vale destacar que modelos totalitários de Estado – como socialismo e fascismo – pressupõem um mundo dividido em amigo-inimigo.⁴⁰¹ Nesses tipos de sociedade, o atingimento da paz social só se dá com a eliminação dos adversários e homogeneização da consciência política.⁴⁰²

No lado oposto do espectro político, Macedo é categórico ao afirmar que a “democracia liberal não sonha com a unanimidade, vive a realidade dos conflitos, que é preciso administrar, porque oriundos de pessoas diferentes e iguais direitos, e que só aceitam a persuasão racional.”⁴⁰³ Tendo isso em mente, entende-se que a primazia da autonomia privada é o paradigma fundante de uma democracia liberal.

Observando que a ideia de autonomia permite a adoção de várias acepções distintas, José Guilherme Merquior indica quatro materializações diferentes de autonomia no curso da história. A primeira é a ideia de “liberdade de opressão como interferência arbitrária. Consiste na fruição livre de direitos estabelecidos e está associada a um sentido de dignidade.”⁴⁰⁴ Merquior remete origem desse sentido a tempos imemoriáveis, uma vez que é possível identificar esse sentimento humano básico em muitos contextos históricos.⁴⁰⁵ Numa significação moderna, este sentido está ligado à expectativa de fruição e proteção das previsões estabelecidas pela lei e pelos costumes, vinculados aos direitos humanos universais.

Já a segunda acepção para autonomia, seria o que Benjamin Constant convencionou chamar de liberdade dos antigos.⁴⁰⁶ Essa ideia surgiu na antiga *polis* grega e significava a possibilidade de participação na administração da comunidade, em todos os seus níveis. Atualmente, é possível identificar essa noção com o conceito de liberdades políticas.⁴⁰⁷

A terceira seria a liberdade de consciência e crença. Merquior explica que essa concepção surgiu intimamente ligada à ideia de liberdade religiosa, mas, com o tempo, foi se

⁴⁰¹ Cf. Ibid. p. 139.

⁴⁰² Cf. Ibid. p. 139.

⁴⁰³ Cf. Ibid. p. 139.

⁴⁰⁴ Cf. MERQUIOR, José Guilherme. *O Liberalismo, antigo e moderno*. 3ª ed. São Paulo: É Realizações Editora, 2014, p. 47.

⁴⁰⁵ Cf. Ibid. p. 47.

⁴⁰⁶ Cf. NOVAIS, Jorge R. *Contributo para uma teoria do Estado de Direito: do Estado de Direito liberal ao Estado social e democrático de Direito*. 1ª ed. Coimbra: Edições Almedina, 2006, p. 32.

⁴⁰⁷ Cf. MERQUIOR, op. cit., nota 404, p. 48.

laicizando e adotou contornos de liberdades de expressão, de imprensa, intelectual e artística.⁴⁰⁸

Por último, a quarta possibilidade seria de autonomia como liberdade de realização pessoal. Como descreve Merquior, a autonomia, para os modernos, não se limita a ter direitos respeitados, mas exige a liberdade para definir seu trabalho, lazer, bem como todas as outras atividades que ajudarão na construção da sua identidade.⁴⁰⁹

Tendo em vista a íntima relação entre as ideias de autonomia e liberdade, agora, vale a pena discorrer mais detalhadamente sobre a segunda. É possível estudar a liberdade sobre sua faceta positiva ou negativa. É possível sintetizar indicando que a liberdade negativa é a de não interferência, ou seja, pressupõe ausência de barreiras externas aos ímpetos individuais.⁴¹⁰ Esse tipo de liberdade está estreitamente ligado à escola de pensamento inglesa, que buscava limitar o poder estatal.⁴¹¹

Já a liberdade positiva tem a ver com a possibilidade concreta de autogoverno. Significa a possibilidade de o sujeito de direito ser protagonista das suas próprias decisões e poder interferir concretamente na sua vida.⁴¹² De alguma forma, a vertente política dessa liberdade encontra-se na escola francesa, que buscava ampliar a participação nas decisões políticas.⁴¹³ Cabe destacar que se o liberalismo clássico se preocupou, essencialmente, com a liberdade negativa, o marxismo buscava concretizar a ideia de liberdade positiva dando igualdade material a todos.⁴¹⁴

Na interposição das liberdades negativa e positiva, é possível vislumbrar o que Merquior descreveu como escola alemã. Essa corrente possuía especial preocupação humanista com a valorização do homem para formação de sua personalidade.⁴¹⁵ Parece que a

⁴⁰⁸ Cf. MERQUIOR, op. cit., nota 404, p. 48.

⁴⁰⁹ Cf. MERQUIOR, op. cit., nota 404, p. 48.

⁴¹⁰ Cf. MERQUIOR, op. cit., nota 404, p. 50.

⁴¹¹ Cf. MERQUIOR, op. cit., nota 404, p. 52-53.

⁴¹² Cf. MERQUIOR, op. cit., nota 404, p. 50.

⁴¹³ Cf. MERQUIOR, op. cit., nota 404, p. 53-56.

⁴¹⁴ Cf. BRENNAN, Jason; TOMASI, John. Classical Liberalism. In.: ESTLUND, David. *The oxford handbook of political philosophy*. Nova Iorque: Oxford University Press, 2012, p. 120.

⁴¹⁵ Cf. MERQUIOR, op. cit., nota 404, p. 56-58.

Constituição de 1988 tentou atingir contornos ainda mais abrangentes, abraçando de forma mais ampla possível a acepção positiva e negativa da liberdade.

Todas as 4 acepções de autonomia parecem ser valorizadas no texto constitucional, especialmente na seara tributária. As ideias de mínimo existencial, não confisco, legalidade, livre iniciativa e propriedade estão plasmadas de forma expressiva ao longo dos dispositivos constitucionais tributários, garantindo: (i) proteção da tirania estatal; (ii) possibilidade de participação nas elaborações normativas.

Além disso, o princípio da igualdade conjugado às imunidades previstas no art. 150, V e VI, “b”, “c”, “d” e “e” garantem a possibilidade equânime de construção da personalidade de cada indivíduo. Destaca-se que todas essas são previsões específicas da tributação, porque se o quadro for ampliado para o setor dos direitos fundamentais, a questão torna-se ainda mais evidente: existe possibilidade latente de interpretar a Constituição sob uma perspectiva de primazia da autonomia. A partir desses contornos, que o presente trabalho se desenvolveu.

4.2.2 Norma de competência constitucional para tributos extrafiscais

Assim como explicado anteriormente, será a partir da norma de competência que se aferirá a validade da norma jurídica. Como se viu até o momento, há algumas especificidades que devem ser seguidas para as normas extrafiscais.

Como se parte de um modelo em que a norma tributária com finalidade indutora é formalmente tributária, mas materialmente regulatória, duas questões se destacam. No que se refere ao sujeito competente, é preciso retomar o que foi mencionado no segundo capítulo. Como se trata de uma norma híbrida, será competente quem cumular a competência tributária para criação/modificação do tributo utilizado como instrumento indutor, com a competência material regulatória para o tema.

Os elementos formais, que estão ligados ao procedimento e a declaração prescritiva das normas de competência tributária, devem ser mantidos e respeitados. Ou seja, deve-se respeitar a exigência de lei, a anterioridade simples e nonagesimal, ressalvadas, é claro, as próprias exceções constitucionais.

Frente à desnaturação de uma norma tributária, é necessário que o valor que se pretende promover seja constitucionalmente relevante. Além disso, são exigidas eficácia potencial e efetiva da indução pretendida. Seja pelo pragmatismo mencionado por José

Vicente de Santos de Mendonça, seja pelo giro pragmático descrito por Gustavo Binbenbojm, é fato que o direito administrativo não aceita mais normas arbitrárias e inúteis. Em sua criação, a norma tem que ser potencialmente eficaz, ou seja, deve existir um liame lógico entre os meios utilizados e os fins pretendidos para que a norma seja válida sob os olhos da Constituição.

No entanto, a convalidação constitucional da extrafiscalidade não se esgota nesse primeiro momento. É necessária a verificação empírica da eficácia da norma. Por afastar a capacidade contributiva e interferir em escolhas pessoais em prol de algum outro fim constitucionalmente relevante, exige-se verificação constante para identificar se a norma está atingindo as metas esperadas. Em caso do não atingimento desses fins, resta apenas uma norma tributária discriminatória sem fim constitucionalmente relevante que a justifique.

A inclusão de um elemento fático na validade da produção normativa tributária não é novidade. O art. 148, I, da CRFB prevê que o empréstimo compulsório poderá ser criado pela União apenas frente a três situações fáticas: (i) de calamidade pública; (ii) guerra externa; ou (iii) iminência de guerra externa. Além desse exemplo, o art. 154, II, da CRFB estabelece que somente sob “iminência ou no caso de guerra externa” a União poderá criar os impostos extraordinários.

Mais corriqueiros que esses dois casos, existem as taxas (art. 145, II, da CRFB). É exigida prestação efetiva ou potencial de serviço para que seja criada essa espécie tributária. Claramente, esse é um critério que só pode ser aferido no mundo concreto, identificando minimamente um corpo de funcionários que preste, ou possa prestar, um serviço numa dada localidade. Por exemplo, um município não pode criar uma taxa para coleta domiciliar de lixo caso não tenha nenhuma estrutura (funcionários, equipamentos, veículos apropriados etc) para prestação desse serviço. Vislumbra-se, portanto, que não há qualquer empecilho em incluir essa exigência fática na norma de competência da extrafiscalidade.

Por fim, a declaração prescritiva da norma exige que seja mantida a estrutura da norma de conduta tributária. Sendo assim, todos os elementos do antecedente e do consequente dessas normas devem ser mantidos, respeitando o padrão tributário. Em outras palavras, a norma deve prever uma relação passível de ser tributada, com indicação correta de seus contribuintes, com alíquota e base de cálculo, enfim, todos os elementos exigidos para que exista um tributo.

Entretanto, para que se consolide o fenômeno extrafiscal, é permitido que o sujeito competente – legislativo ou executivo dependendo de cada caso – especifique o elemento material do antecedente e module o aspecto quantitativo do consequente. Sob o manto de

algum valor constitucionalmente relevante, é possível que se eleja um determinado negócio jurídico que se deseja desestimular e majore sua carga tributária.

É importante destacar que essa especificação não pode ser realizada nos sujeitos do antecedente ou do conseqüente da norma. Para que se mantenha a isonomia – ou a igualdade horizontal proposta por Schoueri – é necessário impessoalidade da incidência normativa. Dessa forma, não importa quem pratique o ato, a tributação será igual para todos que praticam a conduta que se pretende desestimular.

Por fim, a derradeira exigência constitucional é a proporcionalidade. Deve ser verificado se a norma passa pelos testes de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Destaca-se que esse exame possui especial relevância para a verificação de violação do mínimo existencial ou do não confisco.

Como já argumentado anteriormente, entende-se que essas previsões possuem seus esteios na dignidade da pessoa humana e no direito de propriedade. Defende-se que esses dois fundamentos irradiam suas películas protetoras uniformemente por todo o Direito brasileiro, assumindo apenas uma denominação diferenciada no caso da tributação. Como cabe à proporcionalidade realizar um controle material geral das normas jurídicas em face da Constituição, é nesse momento que deverá ser verificado o respeito ao mínimo existencial e ao não confisco. Tendo em vista a complexidade e nuances desse procedimento jurídico, sua utilização será descrita mais detalhadamente no ponto seguinte.

4.2.3 Postulado da proporcionalidade

A proporcionalidade possui uma função importante na aferição concreta da validade da norma extrafiscal. Antes de tudo, é necessário trazer à baila o alerta realizado por Humberto Ávila:

O postulado da proporcionalidade não se confunde com a ideia de proporção em suas mais variadas manifestações. Ele se aplica apenas a situações em que há uma relação de causalidade entre dois elementos empiricamente discerníveis, um meio e um fim, de tal sorte que se possa proceder aos três exames fundamentais [...]⁴¹⁶

⁴¹⁶ Cf. ÁVILA, Humberto. Proporcionalidade e direito tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito tributário*. v. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 330.

Dessa forma, a proporcionalidade não deve ser utilizada como medida da carga tributária, mas como aferição prática das suas consequências frente a outras formas regulatórias possíveis.

Juan Carlos Gavara de Cara também contribui bastante para o tema ao descrever a utilização desse postulado na jurisprudência do tribunal constitucional alemão. Ele constata que a proporcionalidade é um mecanismo feito para aferir a racionalidade legislativa, questionando os efeitos da intervenção com a finalidade pretendida.⁴¹⁷ Além disso, Gavara de Cara ainda adverte que “quanto mais intensa for a intervenção sobre o direito fundamental, maiores serão as exigências de justificação da finalidade perseguida pela intervenção”.⁴¹⁸

Essa também parece ser uma preocupação de Robert Alexy. Frente a tantas possibilidades de argumentação jurídica substanciais, Alexy entende que a teoria do discurso propõe uma saída mais prática e racional do que os modelos de argumentação fundados em regras morais materiais.⁴¹⁹ Dessa forma, a proporcionalidade torna-se um dos principais procedimentos para discutir a existência de um nexo de causalidade entre a medida extrafiscal e o objetivo pretendido, sem que se precise apelar para valorações morais.

Destaca-se que Ávila esclarece que a proporcionalidade busca, dentro de cada um dos seus subprincípios, responder três perguntas: (i) “o meio promove o fim?”; (ii) “dentre os meios disponíveis e igualmente adequados para promover o fim, não há outro meio menos restritivo dos direitos fundamentais afetados?”; e (iii) “as vantagens trazidas pela promoção do fim correspondem às desvantagens provocadas pela adoção do meio?”⁴²⁰

Dentro desse debate, vale a pena diferenciar os fins internos dos externos para que se evite má aplicação da proporcionalidade. Ávila indica que os fins internos são aqueles atinentes à “própria pessoa ou situação do objeto de comparação ou diferenciação.”⁴²¹ Os fins internos exigem medida de comparação entre os envolvidos para que se atinja algum

⁴¹⁷ Cf. GAVARA DE CARA, Juan Carlos. *Derechos fundamentales y desarrollo legislativo: La garantía del contenido esencial de los derechos fundamentales en la Ley Fundamental de Bonn*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1994, p. 298.

⁴¹⁸ Tradução livre de: “Cuanto más intensa es la intervención sobre el derecho fundamental mayores son las exigencias de justificación de la finalidad perseguida por la intervención.” Cf. CARA, Juan Carlos G. *Derechos fundamentales y desarrollo legislativo: La garantía del contenido esencial de los derechos fundamentales en la Ley Fundamental de Bonn*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1994, p. 298.

⁴¹⁹ Cf. ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 548-549.

⁴²⁰ Cf. ÁVILA, op. cit., nota 416, p. 330-331.

⁴²¹ Cf. ÁVILA, op. cit., nota 416, p. 333.

parâmetro de justiça.⁴²² Na construção de Schoueri isso poderia ser considerado a igualdade horizontal, ou seja, todos sobre a mesma situação devem receber tratamento equivalente a sua capacidade contributiva.⁴²³ Internamente, cada tributo sempre buscará cobrar isonomicamente aqueles que incidirem em sua hipótese de incidência.

Já a finalidade externa propõe uma relação de causa e efeito. Isso significa que um determinado meio foi escolhido para o atingimento de algum fim específico, que, por si só, já é uma característica da regulação. É justamente nesses casos que o postulado de proporcionalidade é usado.⁴²⁴

Feita essa breve introdução, é necessário discorrer sobre cada um dos três elementos da proporcionalidade – adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. A adequação exige a comprovação de empírica da relação entre o meio escolhido e o fim que se deve realizar. Ávila adverte que esse primeiro elemento da proporcionalidade exige que se respondam três perguntas: “o que significa ser adequado para a realização de um fim? Como deve ser analisada essa relação de adequação? e qual deve ser a intensidade de controle das decisões adotadas pela administração?”⁴²⁵

O primeiro questionamento pode ser analisado a partir do viés (i) quantitativo, (ii) qualitativo e (iii) probabilístico. Do ponto de vista quantitativo, deve ser observada a intensidade com que um meio promove o objetivo pretendido. Sempre haverá meios mais ou menos eficientes para o atingimento do fim desejado.⁴²⁶

Agora, sob a perspectiva qualitativa, examina-se a forma como o meio atinge o fim. Esse atingimento pode ser com maior ou menor qualidade, dependendo do parâmetro comparativo utilizado.⁴²⁷ Por último, como no mundo real nem tudo pode ser garantido com um grau de certeza, existe o viés probabilístico, que indica que instrumento possui mais chance de atingir seu objetivo com sucesso.⁴²⁸

⁴²² Cf. ÁVILA, op. cit., nota 416, p. 333.

⁴²³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 292.

⁴²⁴ Cf. ÁVILA, op. cit., nota 416, p. 333-334.

⁴²⁵ Cf. ÁVILA, op. cit., nota 416, p. 335.

⁴²⁶ Cf. ÁVILA, op. cit., nota 416, p. 335.

⁴²⁷ Cf. ÁVILA, op. cit., nota 416, p. 335.

⁴²⁸ Cf. ÁVILA, op. cit., nota 416, p. 335.

Seria ótimo que os representantes públicos adotassem sempre o meio que conjugasse os melhores níveis de quantidade, qualidade e probabilidade. No entanto, a adequação realiza apenas um juízo fraco de identificação entre meio e fim. Cabe ao legislador/administrador escolher apenas um meio que atinja minimamente esses três parâmetros – quantidade, qualidade e probabilidade –, sem a necessidade de ser a melhor escolha possível. Os gestores públicos “têm o dever de escolher um meio que simplesmente promova o fim.”⁴²⁹

Passando para a segunda pergunta referente à adequação (“como deve ser analisada essa relação de adequação?”), ela permite o estudo sob três perspectivas: (i) abstração/concretude; (ii) generalidade/individualidade; e (iii) antecedência/posterioridade.⁴³⁰ No primeiro plano de análise (abstração/concretude) a norma só será adequada se conseguir concretamente alcançar os fins pretendidos. A adequação não permite mera proposição abstrata de atingimento do fim.⁴³¹

Com relação à generalidade/individualidade, a norma será adequada quando tratar do tema da forma mais geral possível. A medida não será suficiente se resolver apenas poucos casos específicos, ela precisa ter uma abrangência que justifique a restrição do direito fundamental.⁴³²

Por fim, a terceira perspectiva (antecedência/posterioridade) exige que a medida seja avaliada no momento de sua criação. Entretanto, o passar do tempo pode ter reflexos importantes nesses casos,⁴³³ e Gavara de Cara também alerta para essa questão. É possível que algumas medidas se tornem inadequadas ao longo do tempo.⁴³⁴ Essa observação vai totalmente ao encontro do que já foi relatado sobre a norma de competência constitucional da extrafiscalidade. É possível que a norma seja potencialmente eficaz e, por isso, passe no critério da adequação no momento em que ela surge. Contudo, com o passar do tempo e a constatação da total ineficácia da medida adotada, ela passa a ser reprovada já no exame da adequação por constatação empírica.

⁴²⁹ Cf. ÁVILA, op. cit., nota 416, p. 336.

⁴³⁰ Cf. ÁVILA, op. cit., nota 416, p. 336.

⁴³¹ Cf. ÁVILA, op. cit., nota 416, p. 337.

⁴³² Cf. ÁVILA, op. cit., nota 416, p. 337.

⁴³³ Cf. ÁVILA, op. cit., nota 416, p. 337.

⁴³⁴ Cf. GAVARA DE CARA, op. cit., nota 417, p. 303.

A última problemática da adequação busca responder qual seria a intensidade de controle das decisões tomadas pela Administração. Nesse último caso, poder-se-ia falar em controle forte ou controle fraco. Ávila sustenta que sob a perspectiva da separação dos poderes, o judiciário deve sempre buscar preservar o que foi realizado pela Administração e pelo Legislador.⁴³⁵ Sendo assim, “apenas uma demonstração objetiva, evidente e fundamentada pode conduzir à declaração da invalidade da atuação administrativa concernente à escolha de um meio para atingir um fim.”⁴³⁶ Identificado que ambos os meios em conflito são adequados, aí sim se analisa o plano da necessidade.

A necessidade busca identificar entre dois meios adequados, qual será o menos gravoso aos direitos fundamentais afetados. Carlos Bernal Pulido e Aharon Barak esclarecem que o teste da necessidade se expressa por meio de uma eficiência de Pareto.⁴³⁷ Uma “situação é chamada de Pareto eficiente – ou eficiência alocativa – se é impossível de mudá-la fazendo com que uma pessoa melhore (na sua própria estimativa) sem que outra pessoa fique numa situação pior (mais uma vez, na sua própria estimativa).”⁴³⁸

Na prática, Barak explica que a limitação ao direito constitucional não precisa ser mínima, mas ela deve ser a menor possível.⁴³⁹ O mesmo autor também esclarece que a necessidade possui dois elementos. O primeiro é que exista uma alternativa – ainda que hipotética – compatível com medida constitucionalmente questionada.⁴⁴⁰ Pulido alerta que se não houver meio hipotético, a comparação torna-se impossível, inviabilizando o teste da

⁴³⁵ Cf. ÁVILA, op. cit., nota 416, p. 339.

⁴³⁶ Cf. ÁVILA, op. cit., nota 416, p. 339.

⁴³⁷ Cf. BARAK, Aharon. *Proportionality: constitutional right and their limitations*. Nova Iorque: Cambridge University Press, 2012, p. 320; e PULIDO, Carlos B. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales: El principio de proporcionalidad como criterio para determinar el contenido de los derechos fundamentales vinculantes para el legislador*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2003, p. 735.

⁴³⁸ Tradução livre de: “A particular situation is said to be Pareto or allocatively efficient if it is impossible to change it so as to make at least one person better off (in his own estimation) without making another person worse off (again, in his own estimation).” Cf. COOTER, Robert; ULEN, Thomas. *Law & economics*. 6ª ed. Boston: Pearson, 2012, p. 14.

⁴³⁹ Cf. BARAK, Aharon. *Proportionality: constitutional right and their limitations*. Nova Iorque: Cambridge University Press, 2012, p. 321.

⁴⁴⁰ Cf. Ibid. p. 323-324.

necessidade.⁴⁴¹ O segundo elemento é que a alternativa hipoteca seja menos lesiva ao direito fundamental do que a proposta inicialmente prevista pelo legislador.⁴⁴²

A dificuldade reside em como analisar o meio menos restritivo quantitativamente, qualitativamente ou probabilisticamente.⁴⁴³ Os meios podem ser eficientes de maneiras diferentes, dificultando a realização dessa comparação.

Frente a essa perplexidade, Ávila alerta que, ainda sob a premissa da separação dos poderes, a comparação deve ser realizada segundo os parâmetros adotados inicialmente pelo legislador/administrador.⁴⁴⁴ Essa proposição também é corroborada por Barak, já que a alternativa hipotética deveria “cumprir de forma quantitativa, qualitativa e probabilística o propósito da lei – igualmente aos meios previstos pela própria lei limitadora.”⁴⁴⁵

Dessa forma, se o agente público inicialmente adotou um meio sobre pretexto de ser o qualitativamente mais adequado, a comparação deverá ser feita por outro meio que tenha eficiência qualitativa equivalente e seja menos gravoso ao direito fundamental. Em alguma medida, é possível afirmar que a necessidade conjuga eficiência e subsidiariedade da intervenção estatal em favor da liberdade e autonomia individual.

Especificamente com relação à extrafiscalidade, o parâmetro da necessidade pode exercer um papel muito importante. É possível que a solução alternativa menos gravosa e igualmente eficaz seja outra norma com intuito indutor, mas com alíquotas um pouco menos severas.

Quando existe um produto cujo preço possui baixa elasticidade, sua tributação para indução negativa irá influenciar muito superficialmente a diminuição do seu consumo. Na realidade, essa política extrafiscal desencadeará aumento do comércio paralelo, acarretando concorrência desleal com os comerciantes que atuam regularmente e diminuição da arrecadação sem atingimento do fim pretendido. Nesse caso, é possível que uma política

⁴⁴¹ PULIDO, Carlos B. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales: El principio de proporcionalidad como criterio para determinar el contenido de los derechos fundamentales vinculantes para el legislador*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2003, p. 736.

⁴⁴² Cf. BARAK, op. cit., nota 439, p. 324-327.

⁴⁴³ Cf. ÁVILA, op. cit., nota 416, p. 340.

⁴⁴⁴ Cf. ÁVILA, op. cit., nota 416, p. 341.

⁴⁴⁵ Tradução livre de: “It is therefore required that the alternative means fulfill the law’s purpose quantitatively, qualitatively and probability-wise – equally to the means determined by the limiting law itself.” Cf. BARAK, Aharon. *Proportionality: constitutional right and their limitations*. Nova Iorque: Cambridge University Press, 2012, p. 324. Na tradução, a ordem da oração foi alterada porque se entendeu que essa seria a melhor forma de adaptar para o português.

extrafiscal menos invasiva cause a diminuição do mesmo número de consumidores, mas com efeitos colaterais substancialmente menos graves.

Por fim, quando ambas as medidas são adequadas e igualmente gravosas ao direito fundamental (necessárias), avalia-se a proporcionalidade em sentido estrito. Como ressalta Ávila, esse é uma etapa muito complexa da proporcionalidade porque envolve uma “avaliação fortemente subjetiva”.⁴⁴⁶

Gavara de Cara busca diminuir essa subjetividade a partir da análise de Grabitz, que identifica os três critérios utilizados pela Corte Constitucional Alemã na aplicação da proporcionalidade em sentido estrito.⁴⁴⁷ O primeiro é a análise da intensidade da limitação a partir da comparação entre meios e fins adotados. Gavara de Cara afirma que:

Neste sentido, quanto maior for a limitação que a regulação realiza na posição jurídica dos indivíduos, mais importantes deverão ser os interesses gerais perseguidos por essa regulação. O Tribunal Constitucional teve a tendência de qualificar alguns interesses públicos como absolutos, considerando-os como valores reconhecidos com generalidade e independentes dos critérios políticos utilizados para sua regulamentação, como, por exemplo, a saúde pública.⁴⁴⁸

Além desse exame, a Corte Constitucional também analisaria a importância dos interesses gerais utilizados nas escolhas legislativas.⁴⁴⁹ Isso significa que quanto mais relevante for o interesse público perseguido, maior será a tolerância de restrição do direito fundamental.

Por fim, o último critério seria uma exigência de fundamentação/justificação da interferência pública no direito fundamental. Esse parâmetro exige que quanto maior for a intervenção no direito fundamental, mais bem fundamentada deve ser a medida regulatória adotada.⁴⁵⁰ Esse tipo de exame é relevante por dois motivos: (i) permite que o legislativo/executivo indique ao intérprete os motivos concretos que fundamentaram suas

⁴⁴⁶ Cf. ÁVILA, op. cit., nota 416, p. 342.

⁴⁴⁷ Cf. GAVARA DE CARA, op. cit., nota 417, p. 308-311.

⁴⁴⁸ Tradução livre de: “En este sentido cuanto mayor sea la limitación que realiza la regulación en la posición jurídica de los individuos más importantes deberán ser los intereses generales que persigue dicha regulación. El Tribunal Constitucional ha tenido la tendencia de calificar algunos intereses públicos como absolutos, planteándolos como valores reconocidos con generalidad e independientes del criterio político que se utilice para su regulación, como puede ser, por ejemplo, la salud pública.” Cf. CARA, Juan Carlos G. *Derechos fundamentales y desarrollo legislativo: La garantía del contenido esencial de los derechos fundamentales en la Ley Fundamental de Bonn*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1994, p. 308.

⁴⁴⁹ Cf. GAVARA DE CARA, op. cit., nota 417, p. 308.

⁴⁵⁰ Cf. GAVARA DE CARA, op. cit., nota 417, p. 308-309.

escolhas; e (ii) evita que esse mesmo legislativo/executivo seja irresponsável/discrecional, sem racionalidade argumentativa das suas decisões.

Apesar dessas três etapas serem adotadas por um Tribunal alienígena, elas podem ser transportadas para a realidade brasileira, uma vez que parece ser compatível com o texto constitucional pátrio. Dessa forma, ao fim desse processo argumentativo-racional, o julgador poderá afirmar a constitucionalidade da medida extrafiscal.

4.3 Inconstitucionalidade superveniente da extrafiscalidade

Após a exposição da principal proposta desse trabalho, algumas questões concernentes aos mecanismos de controle de constitucionalidade brasileiro precisam ser associadas às premissas iniciais da dissertação. Primeiro, é necessário que haja mais rigor na identificação das normas tributárias. Não tenho a ilusão de que a sistemática proposta no primeiro capítulo tenha esgotado o assunto, no entanto, acredito que sirva como uma boa aproximação ao tema.

Enquanto nossos poderes políticos não se preocuparem seriamente com a fundamentação de suas inovações normativas, é importante que se conjuguem critérios objetivos no reconhecimento da extrafiscalidade. Observando as normas com função indutora, foi possível perceber que, normalmente, (i) existe um contexto fático que as justificam; (ii) comparativamente, seus valores relativos encontram-se nos extremos do espectro tributário; e (iii) vêm acompanhadas de algum tipo de regime jurídico administrativo diferenciado.

Superado o plano de identificação da extrafiscalidade, é necessário compreender a complexidade de um regime jurídico misto. A instrumentalização de uma medida regulatória por meio do tributo impõe uma verificação de validade constante que, do ponto de vista prático do controle de constitucionalidade, pode ser dividido em dois momentos: um abstrato e, outro, concreto.

Em uma análise de controle abstrato, apenas alguns de seus parâmetros serão aferidos. Nesse tipo de metodologia, o julgador deve retornar ao momento de criação da norma, verificando, primeiro, se a extrafiscalidade está sendo utilizada para promover algum fim constitucional relevante. Tendo em vista que a norma com finalidade indutora é naturalmente discriminatória, sua incidência só é constitucionalmente válida se estiver promovendo outro valor constitucional.

Em seguida, deve ser verificada a cumulação de competências – regulatória e tributária – para tratar do tema. Mais do que apenas poder criar aquele tributo, o ente federativo que busca instituir uma política extrafiscal deve possuir competência para regular sobre aquele assunto. Em consonância a essas exigências, a forma tributária obriga que as limitações constitucionais ao poder de tributar sejam igualmente respeitadas. A finalidade indutora não pode servir de argumento retórico para afastar a proteção constitucional dada aos contribuintes.

Ainda dentro do controle de constitucionalidade abstrato, deve se verificar a eficácia sob seu prisma potencial. Ou seja, apenas será observada a existência de liame causal entre o fim constitucionalmente relevante e a medida tributária adotada. Havendo racionalidade na escolha legislativa, a norma será constitucional. Contudo, não haverá aferição em concreto.

Mesmo que em seu momento inicial a norma tenha cumprido todos os requisitos de validade, seu viés regulatório exige transformação real da sociedade. A mudança de perspectiva observada no direito administrativo deve ser trazida para a seara tributária: (i) não são permitidas intervenções arbitrárias e irracionais; e (ii) a regulação deve transformar positivamente a realidade. Dessa forma, deve-se verificar se a busca por abstenção comportamental foi bem sucedida, ou não.

Assim, sob a perspectiva do controle de constitucionalidade concreto, mais exames podem ser trazidos à baila. A eficácia normativa deve ser observada *in loco*, podendo acarretar a inconstitucionalidade se não atingido o fim pretendido. Ressalta-se que essa análise deve levar em conta a realidade como um todo, abrangendo, inclusive, a existência de comércio irregular ou práticas ilícitas. Tal como destacado anteriormente por Sowell, a política de tabelamento de preços tende a desenvolver um mercado irregular que deve ser levado em conta para verificação da eficácia normativa concreta.

Mecanismos institucionais podem ser desenvolvidos para obtenção desses dados. No âmbito da União, poderiam ser realizadas audiências públicas com participação do Ministério Público Federal, da Receita Federal e da sociedade civil. Com o cruzamento das informações trazidas por cada um dos participantes dessas audiências, seria possível observar a eficácia real das medidas extrafiscais.

Já do ponto de vista judicial, cabe aos magistrados reconhecerem suas limitações epistêmicas para avaliarem esse panorama individualmente. É importante que o judiciário se valha do instrumento do *amicus curiae* de forma abrangente, convocando para o debate diferentes órgãos – públicos e privados – com interesse na causa.

Dentro das premissas dessa dissertação, poder-se-ia propor um falso paradoxo: se a norma não é eficaz, então, as pessoas seriam livres e iguais e, portanto, melhor seria para autonomia individual como um todo. Sob esse parâmetro, a declaração de inconstitucionalidade seria desnecessária já que a autonomia individual não estaria sendo afetada. Entretanto, esse pensamento não merece prosperar.

Primeiro, a autonomia nesse caso está a margem do ordenamento jurídico, o que pode impor aos envolvidos sanções, quando for o caso. Se o comerciante só pode realizar seu negócio jurídico na calada da noite, longe dos alcances dos olhos governamentais, claramente não possui liberdade negocial.

Segundo, o sistema torna-se absolutamente incoerente com aqueles que cumprem corretamente a lei. Como a desobediência social nunca é generalizada, aqueles que cumprem possuem seus custos aumentados pela tributação prevista e sofrem de concorrência desleal com aqueles que agem na ilegalidade. A revogação da norma permite um cenário econômico equânime para todos os envolvidos.

Por fim, para se afastar definitivamente essa proposição, deve-se observar o raciocínio como um todo. A extrafiscalidade como norma tributária discriminatória só é aceita porque busca promover algum outro fim constitucionalmente relevante. Tendo em vista essa situação excepcional, é necessário, do ponto de vista regulatório, que a norma seja eficaz. Uma vez que seus efeitos indutores não são produzidos, o motivo que sustenta a discriminação tributária é afastado e a norma fica sem sustentáculo constitucional. Retornando ao controle de constitucionalidade em abstrato, resta apenas uma norma tributária violadora da igualdade e da liberdade individual.

CONCLUSÃO

Na introdução desse trabalho, foram anunciadas pretensões conceituais, descritivas e prescritivas. Na medida que o trabalho evoluiu, percebeu-se que a extrafiscalidade acabava materializando um uso discriminatório constitucionalmente permitido das normas tributárias. Isso não significa que pode haver arbitrariedade, essa discriminação deve possuir uma função indutora clara, que permite, do ponto de vista conceitual, definir extrafiscalidade como o uso regulatório das estruturas normativas tributárias.

Também foi prescrita uma metodologia de identificação das normas extrafiscais. Nesse ponto, vale destacar que os juristas não podem se furtar de exigir do legislador fundamentação das suas ações. O direito não tolera mais a irresponsabilidade legislativa e, especialmente, na extrafiscalidade o critério subjetivo de identificação da finalidade extrafiscal pode ser de grande valia.

Além desse critério de reconhecimento, três medidas objetivas podem ser adotadas para detectar a extrafiscalidade. A primeira é a análise do contexto fático da norma. Ela deve surgir com objetivo de resolver um problema concreto que possa ser identificável pelo intérprete.

A segunda é o exame das cargas tributárias limites. É sempre nos extremos comparativos em que se concentram as normas com finalidade extrafiscal, uma vez que a indução é pretendida a partir da variação – positiva ou negativa – do custo da atividade.

A terceira é a observação do regime jurídico administrativo-tributário dos contribuintes nessas situações. Como a extrafiscalidade especifica alguma conduta para impor a tributação singularizada, o regime jurídico que realiza essas operações, geralmente, está sob um escrutínio diferenciado pelos órgãos fazendário.

Além disso, foi descrito o panorama atual do direito administrativo, especialmente, sob o viés regulatório. Como essa seara tinha suas peculiaridades negligenciadas pela doutrina tributária, é de suma importância debater o advento do pragmatismo nas medidas regulatórias e a exigência de racionalidade administrativa. O direito regulatório entende que a medida interventiva deve possuir uma relação de causa/efeito para que possa ser juridicamente válida, o que interfere diretamente na utilização da extrafiscalidade.

Nesse contexto, a compreensão do funcionamento da sistemática econômica da formação do preço permite entender melhor as potencialidade da indução negativa. Distanciar

o preço do custo é fundamental para identificar com frieza a possibilidade de êxito ou fracasso de medida extrafiscal e, conseqüentemente, sua eficácia.

Devido a natureza híbrida da extrafiscalidade, seus parâmetros de controle dependem materialmente do direito regulatório, mas formal e estruturalmente do direito tributário. Sendo assim, a norma de competência constitucional da extrafiscalidade permite escalonar o controle da norma de conduta observando os seguintes quesitos:

- i. Se a finalidade indutora é constitucionalmente relevante;
- ii. Se o ente federativo cumula as competências tributária – para criação/modificação do tributo – e material regulatória;
- iii. Se foram respeitados os limites formais da tributação – tais como legalidade, anterioridade simples e nonagesimal;
- iv. Se foram seguidos os limites estruturais de cada tributo, indicando corretamente a hipótese de incidência, o contribuinte, a base de cálculo etc;
- v. Se a norma é isonômica e impessoal em sua aplicação, isto é, não distingue de forma odiosa nenhum contribuinte;
- vi. Se a norma é potencialmente eficaz, ou seja, se existe relação de causa e efeito entre o meio utilizado e o fim pretendido;
- vii. Caso a norma já tenha produzido efeitos durante razoável período de tempo, se ela possui eficácia concreta, alterando positivamente a realidade;
- viii. Se ela respeita o postulado da proporcionalidade, sendo adequada, necessária a proporcional no sentido estrito.

Dessa forma, acredita-se ter atendido a pretensões prescritivas para o controle de constitucionalidade da extrafiscalidade. Tendo em vista a amplitude do tema, certamente, ainda há muito para ser escrito sobre as normas tributárias de caráter indutor. No entanto, espera-se que o presente trabalho represente um avanço positivo para os debates jurídicos, contribuindo, ainda que de maneira singela, para o desenvolvimento do Direito Tributário com aperfeiçoamento de seus institutos.

REFERÊNCIAS

- ABBOUD, Georges. *Processo constitucional brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.
- ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014.
- ÁVILA, Humberto. Proporcionalidade e direito tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito tributário*. v. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- _____. *Teoria da igualdade tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- AZAMBUJA, Carmen Luiza D. *Controle judicial e difuso de constitucionalidade no direito brasileiro e comparado: efeito erga omnes de seu julgamento*. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2008.
- BALDIWIN, Robert; CAVE, Martin; LODGE, Martin. *Understanding regulation: theory, strategy and practice*. 2ª ed. Nova Iorque: Oxford University Press, 2012.
- BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- _____. *Uma introdução à ciência das finanças*. 19ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- BARAK, Aharon. *Proportionality: constitutional right and their limitations*. Nova Iorque: Cambridge University Press, 2012.
- BARCELLOS, Ana P. *Direitos fundamentais e direito à justificativa: devido procedimento na elaboração normativa*. Belo Horizonte: Fórum, 2016.
- BARNETT, Andy H.; YANDLE, Bruce. Regulation by taxation. In: BACKHAUS, Jürgen G.; WAGNER, Richard E. *Handbook of public finance*. Nova Iorque: Kluwer Academic Publishers, 2004.
- BARROSO, Luís R. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BILHIM, Renata da S. *Pragmatismo e justificação da decisão judicial: a argumentação consequencialista como fundamento de validade da justa decisão*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.
- BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. *Poder de polícia, ordenação, regulação*: transformações político-jurídicas, econômicas e institucionais do direito administrativo ordenador. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

BLACK, Julia. *Critical Reflections on regulation*. Londres: Centre for Analysis of Risk and Regulation at the London School of Economics and Political Science, 2002.

BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. 5ª ed. São Paulo: Edipro, 2014.

BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade*: identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo: Noeses, 2015.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.

_____. Decreto-Lei nº 491, de 06 de março de 1969. Dispõe sobre Estímulos fiscais à exportação de manufaturados. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF. retificado em 12 de março de 1969.

_____. Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF.

_____. Decreto-Lei nº 2.413, 10 de fevereiro de 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF.

_____. Lei nº 7.988, 28 de dezembro de 1989. Dispõe sobre a redução de incentivos fiscais. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 203.954-3 do Ceará. Recorrente: União. Recorrido: Cleraldo Andrade Rezende. Brasília, 07 de fevereiro de 1997. *Diário de Justiça*, Brasília.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 204.827-5 de São Paulo. Recorrente: Redutores Transmotecnica LTDA e Município de São Paulo. Recorrido: Município de São Paulo e Redutores Transmotecnica LTDA. Brasília, 25 de abril de 1997. *Diário de Justiça*, Brasília.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 153.771-0 de Minas Gerais. Recorrente: José Tarcizio de Almeida Melo. Recorrido: Município de Belo Horizonte. Brasília, 05 de setembro de 1997. *Diário de Justiça*, Brasília.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 225.602-8 do Ceará. Recorrente: União. Recorrida: Destilaria Baía Formosa S/A. Brasília, 06 de abril de 2001. *Diário de Justiça*, Brasília.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 186.359-5 do Rio Grande do Sul. Recorrente: União. Recorrida: Ferramentas Gedore do Brasil S/A. Brasília, 10 de maio de 2002. *Diário de Justiça*, Brasília.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.276-2 de São Paulo. Requerente: Governador do estado de São Paulo. Requerido: Assembleia Legislativa de estado de São Paulo. Brasília, 29 de novembro de 2002. *Diário de Justiça*, Brasília.

_____. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 9-6 do Distrito Federal. Requerente: Presidente da República. Brasília, 23 de abril de 2004. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.444-8 do Rio Grande do Sul. Requerente: Procurador-Geral da República. Requeridos: Governo do Estado do Rio Grande do Sul e Assembleia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul. Brasília, 03 de fevereiro de 2006. *Diário de Justiça*, Brasília.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 453.740-1 do Rio de Janeiro. Recorrente: União. Recorrido: Severino Gonçalves da Silva Irmão. Brasília, 23 de agosto de 2007. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, v. 87, divulgado em 24 de agosto de 2007.

_____. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Cautelar nº 1.657-6 do Rio de Janeiro. Requerente: American Virgínia Indústria e Comércio Importação e Exportação de Tabaco LTDA. Requerido: União. Brasília, 31 de agosto de 2007. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, v. 92, divulgado em 30 de agosto de 2007.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 570.680 do Rio Grande do Sul. Recorrente: Indústria de Pelas Pampa LTDA. Recorrido: União. Brasília, 04 de dezembro de 2009. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, v. 228, divulgado em 03 de dezembro de 2009.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 405.579 do Paraná. Recorrente: União. Recorrido: Ginap – Grande Importadora Nacional de Pneus LTDA. Brasília, 03 de agosto de 2011. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, v. 149, divulgado em 04 de agosto de 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.661 do Distrito Federal. Requerente: Democratas - DEM. Interessado: Presidente da República. Brasília, 23 de março de 2012. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, v. 60, divulgado em 22 de março de 2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 562.045 do Rio Grande do Sul. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Espólio de Emília Lopes de Leon. Brasília, 27 de novembro de 2013. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, v. 233, divulgado em 26 de novembro de 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 226.899 de São Paulo. Recorrente: estado de São Paulo. Recorrido: Rede de Energia S/A – Caiuá Serviços de Eletricidade S/A. Brasília, 12 de novembro de 2014. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, v. 244, divulgado em 11 de novembro de 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 183.130 do Paraná. Recorrente: União. Recorrido: Muffato & Filhos LTDA e outros. Brasília, 17 de novembro de 2014. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, v. 225, divulgado em 14 de novembro de 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 592.396 de São Paulo. Recorrente: Eluma S/A Industria e Comércio. Recorrido: União. Brasília, 28 de março de 2016. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, v. 54, divulgado em 22 de março de 2016.

BRENNAN, Jason; TOMASI, John. Classical Liberalism. In.: ESTLUND, David. *The oxford handbook of political philosophy*. Nova Iorque: Oxford University Press, 2012.

CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008. E-book.

CAVALCANTI, Themistocles B. *Curso de direito administrativo*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos S/A, 1961.

CARRAZZA, Roque A. *Curso de direito constitucional tributário*. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de B. *Teoria da norma tributária*. 4ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

_____. *Direito tributário: linguagem e método*. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

_____. *Curso de direito tributário*. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

COOTER, Robert; ULEN, Thomas. *Law & economics*. 6ª ed. Boston: Pearson, 2012.

CYRINO, André R. *Direito constitucional regulatório: elementos para uma interpretação institucionalmente adequada da Constituição econômica brasileira*. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

DERZI, Misabel A. M. Atualização. In.: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

DWORKIN, Ronald. *Taking rights seriously*. Cambridge: Harvard University Press, 1977-1978.

FERRAZ JR. Tércio S. *Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

GAVARA DE CARA, Juan Carlos. *Derechos fundamentales y desarrollo legislativo: La garantía del contenido esencial de los derechos fundamentales en la Ley Fundamental de Bonn*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1994.

GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V.; GUIBOURG, Ricardo A. *Introducción al conocimiento científico*. 3ª ed. Buenos Aires: Eudeba, 2004.

GORDILLO, Agustín. *Tratado de derecho administrativo*. Tomo 2. 5ª ed. Belo Horizonte: Del Rey e Fundación de Derecho Administrativo, 2003.

GOUVÊA, Marcus de F. *A extrafiscalidade no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

GRAU, Eros R. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

JAPIASSU, Hilton; MARCONDES, Danilo. *Dicionário básico de filosofia*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2006,

JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 8ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LEÃO, Martha T. *Controle da extrafiscalidade*. Série doutrina tributária v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

MACEDO, Ubiratan B de. *Liberalismo e justiça social*. São Paulo: IBRASA, 1995.

MANKIN, Nicholas G. *Essentials of economics*. 6ª ed. Mason: South-Western Cengage Learning, 2012.

MATTOS, Paulo T. L. *O novo estado regulador no Brasil: eficiência e legitimidade*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

_____. *Direito, regulação e economia: estudo para o debate brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

MAYER, Otto. *Derecho administrativo alemán: parte especial – poder de policía y poder tributario*. Tomo II. 2ª ed. Buenos Aires: Depalma, 1982.

MEIRELLES, Hely L. *O direito administrativo brasileiro*. 38ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MELLO, Celso A. B de. *Curso de direito administrativo*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MENDES, Gilmar F. *Jurisdição constitucional*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MENDONÇA, José V. S. de. *Direito constitucional econômico: a intervenção do estado na economia à luz da razão pública e do pragmatismo*. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

MERQUIOR, José Guilherme. *O Liberalismo, antigo e moderno*. 3ª ed. São Paulo: É Realizações Editora, 2014.

NABAIS, José C. *O dever fundamental de pagar impostos: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2015.

NEVES, Marcelo. *Entre hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais*. São Paulo: Martins Fontes, 2013.

NOVAIS, Jorge R. *Contributo para uma teoria do Estado de Direito: do Estado de Direito liberal ao Estado social e democrático de Direito*. 1ª ed. Coimbra: Edições Almedina, 2006.

POPPER, Karl R. *A lógica da pesquisa científica*. 9ª ed. São Paulo: Cultrix, 2001.

PULIDO, Carlos B. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales: El principio de proporcionalidad como criterio para determinar el contenido de los derechos fundamentales vinculantes para el legislador*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2003.

QUEIROZ, Luís C. S. *Sujeição passiva tributária*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

_____. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

_____. Critério finalístico e o controle de constitucionalidade das contribuições. In: SOUZA, Priscila (Coord.). *VI Congresso nacional de estudos tributários: Sistema tributário brasileiro e a crise atual*. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. A importância da Constituição para a identificação das espécies tributárias e produção das respectivas normas. In: ABRAHAM, M.; FUX, L.; QUEIROZ, L. C. S. (Orgs.). *Tributação e justiça fiscal*. Rio de Janeiro: Editora GZ, 2014.

RABUSKE, Edvino. *Epistemologia das ciências humanas*. Caxias do Sul: EDUCS, 1987.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Carga tributária no Brasil – 2015: análise por tributo e base de incidência*. Disponível em:

<<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>> Acesso em: 12 de julho de 2017.

_____. *Relatório aduaneiro 2011*. Disponível em:

<<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/aduana/arquivos-e-imagens/relatorioaduaneiro2011.pdf>> Acesso em: 12 de julho de 2017.

_____. *Balanço aduaneiro 2016*. Disponível para download em:

<<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/aduana>> Acesso em: 12 de julho de 2017.

ROSENFELD, Michel. The rule of law, and the legitimacy of constitutional democracy. *Cardozo Law School*, Public Law Research Paper, nº 36, p. 1-70, março 2001.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. v. 2. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

SOWELL, Thomas. *Basic economics: A common sense guide to the economy*. 4ª ed. Nova Iorque: Basic Books, 2011.

STIGLER, George J. *The theory of price*. 4ª ed. Nova Iorque: Macmillan Publishing Company, 1966.

SUNDFELD, Carlos A. *Direito administrativo ordenador*. 1ª ed. 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2003.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ferramenta de busca de julgados. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 9 de maio de 2017.

THALER, Richard H.; SUNSTEIN, Cass R. *Nudge: improving decisions about health, wealth, and happiness*. Michigan: Yale University Press, 2008.

TORRES, Ricardo L. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação – imunidades e isonomia*. v. III. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os tributos na Constituição*. v. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal*. Vol. I. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. v. II. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

VENÂNCIO FILHO, Alberto. *A intervenção do Estado no domínio econômico: o direito público econômico no Brasil*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2010.

APÊNDICE

Número do Processo	Relator	Julgamento	Órgão Julgador	Local do resultado
RE 627280 RG / RJ	Min. Roberto Barroso	17/11/11	Tribunal Pleno - meio eletrônico	"Repercussão Geral" na busca por "Extrajudicialidade"
RE 969735 AgR / PR	Min. Dias Toffoli	24/02/17	Segunda Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrajudicialidade"
RE 592396 / SP	Min. Edson Fachin	03/12/15	Tribunal Pleno	"Acórdãos" na busca por "Extrajudicialidade"
ARE 695632 AgR / SP	Min. Luiz Fux	28/08/12	Primeira Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrajudicialidade"
RE 229806 AgR / PE	Min. Cezar Peluso	07/08/12	Segunda Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrajudicialidade"
AI 360461 AgR / MG	Min. Celso de Mello	06/12/05	Segunda Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrajudicialidade"
AI 138344 AgR / DF	Min. Celso de Mello	02/08/94	Primeira Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrajudicialidade"
AI 142348 AgR / MG	Min. Celso de Mello	02/08/94	Primeira Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrajudicialidade"
ARE 922390 AgR / PR	Min. Luiz Fux	15/12/15	Primeira Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrajudicial"
RE 592396 / SP	Min. Edson Fachin	03/12/15	Tribunal Pleno	"Acórdãos" na busca por "Extrajudicial"
RE 226899 / SP	Min. Rosa Weber	01/10/14	Tribunal Pleno	"Acórdãos" na busca por "Extrajudicial"
RE 183130 / PR	Min. Teori Zavascki	25/09/14	Tribunal Pleno	"Acórdãos" na busca por "Extrajudicial"
RE 628848 ED / RS	Min. Roberto Barroso	19/08/14	Primeira Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrajudicial"
ARE 639632 AgR / MS	Min. Roberto Barroso	22/10/13	Primeira Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrajudicial"
RE 398023 AgR / RJ	Min. Teori Zavascki	18/06/13	Segunda Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrajudicial"
RE 388097 AgR / MG	Min. Teori Zavascki	04/06/13	Segunda Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrajudicial"
RE 562045 / RS	Min. Cármen Lúcia*	06/02/13	Tribunal Pleno	"Acórdãos" na busca por "Extrajudicial"
ARE 695632 AgR / SP	Min. Luiz Fux	28/08/12	Primeira Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrajudicial"
AI 742258 AgR-segundo / MG	Min. Luiz Fux	03/04/12	Primeira Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrajudicial"
ADI 4661 MC / DF	Min. Marco Aurélio	20/10/11	Tribunal Pleno	"Acórdãos" na busca por "Extrajudicial"
ADI 2549 / DF	Min. Ricardo Lewandowski	01/06/11	Tribunal Pleno	"Acórdãos" na busca por "Extrajudicial"
RE 590360 AgR / ES	Min. Celso de Mello	31/05/11	Segunda Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrajudicial"
AI 360461 AgR-ED / MG	Min. Celso de Mello	17/05/11	Segunda Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrajudicial"
RE 466312 AgR / RJ	Min. Joaquim Barbosa	01/03/11	Segunda Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrajudicial"
RE 405579 / PR	Min. Joaquim Barbosa	01/12/10	Tribunal Pleno	"Acórdãos" na busca por "Extrajudicial"
AI 583636 AgR / MS	Min. Joaquim Barbosa	06/04/10	Segunda Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrajudicial"
RE 570680 / RS	Min. Ricardo Lewandowski	28/10/09	Tribunal Pleno	"Acórdãos" na busca por "Extrajudicial"
RE 338589 AgR / ES	Min. Eros Grau	24/06/08	Segunda Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrajudicial"
AC 1657 MC / RJ	Min. Cezar Peluso*	27/06/07	Tribunal Pleno	"Acórdãos" na busca por

				"Extrafiscal"
RE 392144 AgR / RJ	Min. Celso de Mello	17/04/07	Segunda Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrafiscal"
RE 453740 / RJ	Min. Gilmar Mendes	28/02/07	Tribunal Pleno	"Acórdãos" na busca por "Extrafiscal"
AI 417958 AgR / RJ	Min. Celso de Mello	07/03/06	Segunda Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrafiscal"
AI 360461 AgR / MG	Min. Celso de Mello	06/12/05	Segunda Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrafiscal"
ADI 3444 / RS	Min. Ellen Gracie	16/11/05	Tribunal Pleno	"Acórdãos" na busca por "Extrafiscal"
AI 515168 AgR-ED / MG	Min. Cezar Peluso	30/08/05	Primeira Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrafiscal"
RE 394010 AgR / RS	Min. Carlos Velloso	05/10/04	Segunda Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrafiscal"
AI 468801 AgR / SP	Min. Eros Grau	21/09/04	Primeira Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrafiscal"
AI 463679 AgR / MG	Min. Eros Grau	21/09/04	Primeira Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrafiscal"
AI 481031 AgR / RJ	Min. Eros Grau	31/08/04	Primeira Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrafiscal"
AI 423678 AgR / MG	Min. Celso de Mello	17/06/03	Segunda Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrafiscal"
AI 353180 AgR / RS	Min. Ellen Gracie	03/09/02	Primeira Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrafiscal"
ADI 1276 / SP	Min. Ellen Gracie	29/08/02	Tribunal Pleno	"Acórdãos" na busca por "Extrafiscal"
RE 186359 / RS	Min. Marco Aurélio	14/03/02	Tribunal Pleno	"Acórdãos" na busca por "Extrafiscal"
ADC 9 MC / DF	Min. Ellen Gracie*	26/08/01	Tribunal Pleno	"Acórdãos" na busca por "Extrafiscal"
RE 248892 / RJ	Min. Maurício Corrêa	09/11/99	Segunda Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrafiscal"
RE 225602 / CE	Min. Carlos Velloso	25/11/98	Tribunal Pleno	"Acórdãos" na busca por "Extrafiscal"
RE 230343 / SP	Min. Ilmar Galvão	20/10/98	Primeira Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrafiscal"
RE 196337 / SP	Min. Maurício Corrêa	02/06/98	Segunda Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrafiscal"
RE 224861 / CE	Min. Octavio Gallotti	07/04/98	Primeira Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrafiscal"
RE 204666 / SP	Min. Moreira Alves	17/03/98	Primeira Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrafiscal"
RE 221061 / CE	Min. Ilmar Galvão	10/03/98	Primeira Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrafiscal"
RE 199092 / CE	Min. Francisco Rezek	03/12/97	Segunda Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrafiscal"
RE 219426 / CE	Min. Sepúlveda Pertence	11/11/97	Primeira Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrafiscal"
RE 215228 / CE	Min. Marco Aurélio	20/10/97	Segunda Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrafiscal"
AI 194944 AgR / SP	Min. Néri da Silveira	13/10/97	Segunda Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrafiscal"
RE 213149 / CE	Min. Ilmar Galvão	24/06/97	Primeira Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrafiscal"
RE 192737 / SP	Min. Moreira Alves	05/06/97	Tribunal Pleno	"Acórdãos" na busca por "Extrafiscal"
RE 199734 / CE	Min. Marco Aurélio	13/05/97	Segunda Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrafiscal"
RE 203745 / CE	Min. Marco Aurélio	13/05/97	Segunda Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrafiscal"
RE 205316 / CE	Min. Marco Aurélio	14/04/97	Segunda Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrafiscal"
AI 189824 AgR / SP	Min. Ilmar Galvão	01/04/97	Primeira Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrafiscal"

RE 208256 / CE	Min. Carlos Velloso	25/03/97	Segunda Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrafiscal"
RE 187321 / PR	Min. Ilmar Galvão	25/02/97	Primeira Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrafiscal"
RE 203103 / PE	Min. Francisco Rezek	04/02/97	Segunda Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrafiscal"
RE 194518 / PE	Min. Sydney Sanches	19/12/96	Primeira Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrafiscal"
RE 204827 / SP	Min. Ilmar Galvão	12/12/96	Tribunal Pleno	"Acórdãos" na busca por "Extrafiscal"
RE 199087 / RN	Min. Octavio Gallotti	10/12/96	Primeira Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrafiscal"
RE 203722 / CE	Min. Moreira Alves	10/12/96	Primeira Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrafiscal"
RE 203130 / CE	Min. Néri da Silveira	03/12/96	Segunda Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrafiscal"
RE 202545 / CE	Min. Francisco Rezek	29/11/96	Segunda Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrafiscal"
RE 203308 / CE	Min. Maurício Corrêa	26/11/96	Segunda Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrafiscal"
RE 199619 / PE	Min. Maurício Corrêa	26/11/96	Segunda Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrafiscal"
RE 203954 / CE	Min. Ilmar Galvão	20/11/96	Tribunal Pleno	"Acórdãos" na busca por "Extrafiscal"
RE 153771 / MG	Min. Moreira Alves*	20/11/96	Tribunal Pleno	"Acórdãos" na busca por "Extrafiscal"
RE 199090 / CE	Min. Carlos Velloso	26/11/92	Segunda Turma	"Acórdãos" na busca por "Extrafiscal"

* Ministros relatores dos acórdãos.