

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO GRANDE DO SUL
ESCOLA DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – MESTRADO E DOUTORADO

EDUARDO LUÍS KRONBAUER

FUNDAMENTOS DAS NORMAS EXTRAFISCAIS:
A PERSPECTIVA JUSNATURALISTA COMO ALTERNATIVA ÀS INSUFICIÊNCIAS
DO JUSPOSITIVISMO E DO NEOCONSTITUCIONALISMO

Porto Alegre
2018

PÓS-GRADUAÇÃO - *STRICTO SENSU*



Pontifícia Universidade Católica
do Rio Grande do Sul

EDUARDO LUÍS KRONBAUER

**FUNDAMENTOS DAS NORMAS EXTRAFISCAIS:
A perspectiva jusnaturalista como alternativa às insuficiências
do juspositivismo e do neoconstitucionalismo**

Dissertação realizada como exigência parcial e final para obtenção do título de Mestre em Direito, no Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Caliendo

Coorientador: Prof. Dr. Elton Somensi de Oliveira

Porto Alegre

2018

EDUARDO LUÍS KRONBAUER

**FUNDAMENTOS DAS NORMAS EXTRAFISCAIS:
A perspectiva jusnaturalista como alternativa às insuficiências
do juspositivismo e do neoconstitucionalismo**

A dissertação realizada como exigência parcial e final para obtenção do título de Mestre em Direito, no Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul foi submetida nesta data à banca avaliadora abaixo firmada e aprovada.

Porto Alegre, 21 de março de 2018.

BANCA EXAMINADORA:

Professor Dr. Luis Fernando Barzotto

Professor Dr. Draiton Gonzaga de Souza

Professor Dr. Arthur Maria Ferreira Neto

Ficha Catalográfica

K93f Kronbauer, Eduardo Luís

Fundamentos das Normas Extrafiscais : A perspectiva jusnaturalista como alternativa às insuficiências do juspositivismo e do neoconstitucionalismo / Eduardo Luís Kronbauer . – 2018.

127 f.

Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, PUCRS.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Caliendo.

Co-orientador: Prof. Dr. Elton Somensi de Oliveira.

1. Direito Tributário. 2. Normas Extrafiscais. 3. Filosofia do Direito. 4. Direito Natural. I. Caliendo, Paulo. II. Oliveira, Elton Somensi de. III. Título.

Elaborada pelo Sistema de Geração Automática de Ficha Catalográfica da PUCRS
com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

Bibliotecário responsável: Marcelo Votto Teixeira CRB-10/1974

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, ao meu orientador e mestre, Professor Dr. Paulo Caliendo, por todo apoio dado desde o início desta minha jornada acadêmica, sempre disponível para auxiliar e debater, com profundidade, os assuntos relacionados à pesquisa em tela. Agradeço, também, ao meu outro mestre e co-orientador, Professor Dr. Elton Somensi de Oliveira, que, de prontidão, aceitou fazer parte dos meus estudos e me ajudar na pesquisa. Agradeço sua grande dedicação e disponibilidade para debater temas de filosofia de direito, além de me dar todo apoio necessário para que este trabalho fosse finalizado. Agradeço, ainda, ao meus pais, irmãs e companheira, por todo suporte e carinho.

Toda arte e toda investigação, bem como toda ação e toda escolha, visam um bem qualquer; e por isso foi dito, não sem razão, que o bem é aquilo a que as coisas tendem.

[...]

Se existe, então, para as coisas que fazemos, algum fim que desejamos por si mesmo e tudo mais é desejado por causa dele; e se nem toda coisa escolhermos visando à outra (porque se fosse assim, o processo se repetiria até o infinito, e inútil vazio seria o nosso desejar), evidentemente tal fim deve ser o bem, ou melhor, o sumo bem” ARISTÓTELES, Ética à Nicômaco.

RESUMO

O presente trabalho versa sobre a fundamentação das normas extrafiscais sob o prisma do direito natural, apontando a perspectiva jusnaturalista como a melhor alternativa em relação às demais correntes jusfilosóficas existentes. Na primeira parte, são apresentados, de forma crítica, os pressupostos das duas correntes que predominam as fundamentações presentes no paradigma atual: *positivismo jurídico* e *neoconstitucionalismo*. Demonstra-se que estas teorias caminham em extremos e não se comunicam entre si, sendo que ambas apresentam insuficiências em suas fundamentações. Dessa forma, sustenta-se que os pressupostos capazes de apresentar uma fundamentação mais eficiente e completa das normas extrafiscais estão na teoria do *direito natural*. A fundamentação trazida no trabalho estabelece que os elementos capazes de justificar a tributação com finalidade de indução de comportamento dos contribuintes, com maior razoabilidade, estão presentes na ideia de lei natural, bens básicos, justiça, finalidades, legitimidade e forma.

Palavras-chave: Normas extrafiscais; fundamentação; direito natural;

ABSTRACT

This study aims to develop a reasoning of tax rules with simulative function under the point of view of the natural law, indicating the natural law theory perspective as the best alternative against to the other existent legal theories standpoint. First, the study presents, in a critical view, the philosophical preconditions of the two doctrines that predominate the actual paradigm: legal positivism and “neoconstitucionalism”. It demonstrates that these theories are in the opposite extremes and follow incommunicable ways, and both show insufficiencies in its justifications. Therefore, this present research sustains that the preconditions capable of revealing a more efficient and complete reasoning of the *inducing tax rules* can be find in the theory of natural law. Thereby, the justification presented in this paper stablishes the idea of natural law, basic goods, justice, finalities. Legitimacy and form of law as the elements capable of justify the taxation with simulative function.

Keywords: Tax law; inducing tax rules; natural law theory.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	10
2. PROBLEMAS DE FUNDAMENTAÇÃO E DE CONTROLE NA DEFINIÇÃO DAS NORMAS EXTRAFISCAIS PELO PARADIGMA TRIBUTÁRIO ATUAL....	20
2.1 <i>Normas tributárias extrafiscais.....</i>	21
2.2 <i>Limites impostos pelo normativismo e pelo construtivismo lógico-semântico</i>	33
2.3 <i>Insuficiência das construções argumentativas vazias</i>	44
2.4 <i>Problemas de eficácia – Incerteza e imprevisibilidade.....</i>	52
2.5 <i>Sanções disfarçadas;.....</i>	55
3. CRITÉRIOS PARA UMA FUNDAMENTAÇÃO DAS NORMAS EXTRAFISCAIS SOB A PERSPECTIVA DO DIREITO NATURAL	59
3.1 <i>Lei natural e fundamentação do direito</i>	60
3.2 <i>Bens básicos na tributação</i>	68
3.3 <i>Justiça</i>	77
3.4 <i>Finalidade das normas tributárias indutoras</i>	88
3.5 <i>Legitimidade e forma</i>	95
4. CONCLUSÃO	112
5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	119

1. INTRODUÇÃO

Na presente pesquisa, abordamos o tema sobre a fundamentação das normas extrafiscais. Estas são espécies de normas tributárias que não se distribuem, necessariamente, de modo isonômico entre aqueles sujeitos que incorrem na hipótese definida no comando normativo, na medida em que, por terem como objetivo a indução de comportamentos, voltam-se a uma determinada classe de contribuintes. A própria Constituição legitima o Estado à utilização de normas tributárias para atingir certas finalidades que perpassam as meramente arrecadatórias¹, porém, por outro lado, prevê a garantia de tratamento igualitário aos contribuintes. Nesse sentido, ao tratar das normas extrafiscais, na sua instituição ou aplicação, faz-se necessária a avaliação da existência ou não de uma justificação válida para tal tratamento diferenciado².

A análise destas normas demanda, portanto, um cuidado maior em relação à desigualdade que esse modo de intervenção pode resultar, por meio do exame de proporcionalidade, e da necessária fundamentação rigorosa, para que se justifique o tratamento não isonômico às classes de contribuintes, em virtude do grau de afetação de *bens jurídicos* relacionados aos sujeitos que suportam os efeitos das normas dessa natureza³.

Desse modo, ante a proposta que aqui se apresenta, de fundamentação das normas extrafiscais, a primeira parte do trabalho se divide em: i) na definição e classificação destas espécies normativas com base nas doutrinas, clássica e atual, especializadas no tema; e, ii)

¹ CALIENDO, Paulo. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar com Finalidade Extrafiscal*. Fortaleza: Nomos – Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, 2013, p. 172-174.

² MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma Teoria do Tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 44: “Os homens não são iguais. O ideal seria torna-los iguais, mas, por sua natureza, vocação, raça, inteligência, são diferentes e nenhuma lei poderá, jamais, fazê-los iguais. Cabe apenas, ao legislador – quando bom – reduzir o nível das desigualdades. Mesmo os bons legisladores, porém, fazem leis que ensejam desigualdades, quase sempre beneficiando mais os que as elaboram do que os que estão fora do núcleo do poder. As democracias podem permitir uma melhor visualização desta desigualdade e uma medíocre tentativa de reduzi-la, mas os resultados são ainda insuficientes e deverão continuar por muitas gerações, por ser a democracia moderna acontecimento recente na vida da espécie humana”.

³ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2010, p. 98-99: “Nos casos de normas que possuem uma eficácia extrafiscal e restringem os direitos de liberdade (por exemplo, normas que estabelecem obrigações acessórias, isenções para o desenvolvimento de uma região, presunções em razão de fundamentos econômico-administrativos), é consistente a aplicação trifásica do dever de proporcionalidade. E assim é porque existe um fim concreto estruturador da relação jurídica. A aplicação do dever de proporcionalidade no Direito Tributário abrange, via de regra, o Poder legislativo, na hipótese de haver um fim externo. (...) Nesse contexto, o princípio da igualdade também pode ser objeto de restrição”.

na apresentação, de forma crítica, dos pressupostos jusfilosóficos presentes na fundamentação destas normas, bem como na indicação dos problemas resultantes da adoção destes pressupostos.

No que condiz aos pressupostos que orientam a fundamentação conforme o paradigma atual, em um primeiro momento, encontramos uma espécie de fundamentação reducionista, embasada no *normativismo* característico das correntes positivistas. Estas correntes sustentam a neutralidade do direito em relação às questões de moralidade e justiça, omitindo-se de discutir os problemas ocorridos em uma realidade mais complexa nas relações humanas, sob o pretexto de que os problemas aos quais o direito deve focar sua atenção são somente aqueles que se encontram dentro de uma ordem configurada por normas⁴. Mas os problemas que se apresentam no contexto atual não estão limitados ao reducionismo das correntes do direito positivo, pelo contrário, em determinados casos, na tentativa exatamente de superar esta dificuldade, podemos observar que, defendendo uma abertura interpretativa ou argumentativa maior, e sem limites, deixa-se de lado, por completo, critérios formais e a necessária obediência a uma ordem normativa.

Ou seja, no presente cenário do direito, e mais especificamente, no direito tributário, percebemos uma disputa constante e intensa entre duas correntes: o *positivismo rigoroso*⁵, de um lado, e o *relativismo pós-positivista*, característico do *neoconstitucionalismo*⁶, de outro. Os problemas apresentados pelo primeiro não podem ser resolvidos com base na outra extremidade, deixando que as respostas sejam dadas em construções argumentativas

⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da Imposição Tributária*. Saraiva: São Paulo, 1983, p. 9: “O certo, todavia, é que, antes do aparecimento da escola instrumental do direito, que teve em Hans Kelsen seu mais esplêndido e genial artífice, a concepção única era aquela que, através dos tempos, dos espaços e dos estudiosos, tendia a desvendar as leis maiores preexistentes, a fim de convertê-las, uma vez positivadas, em normas, se possível, permanentes”.

⁵ Podemos enquadrar dentro dessa definição as correntes do denominado *positivismo exclusivo*. Esta corrente defende a necessária separação entre direito e moral, sendo que o ordenamento jurídico não pode se sujeitar à conformação de cunho moral, ou a correções externas (RAZ, Joseph. *The Authority of Law. Essays on Law and Morality*. New York: Oxford University Press, 1979, 135). Ainda, sobre o positivismo exclusivo (ALEXY, Robert. *The Ideal Dimension of Law*. The Cambridge Companion to natural Law Jurisprudence. Edited by DUKE, George and GEORGE, Robert. P. - New York: Cambridge University Press, 2017, p. 318): “*Exclusive positivism*, as advocated most prominently by Joseph Raz, maintains that morality is necessarily excluded from the concept of law. [...] Exclusive positivism stands in a relation of contrariety to non-positivism, which claims that morality is necessarily included in the concept of law”.

⁶ Ao que importa ao presente trabalho, o termo *neoconstitucionalismo* se refere à definição trazida no âmbito nacional, característica de um ativismo judicial presenciado nas duas últimas décadas no direito brasileiro, uma vez que, a análise etimológica do termo, bem como a ideia de “novo constitucionalismo” apresentada no direito comparado, pode nos levar a definições divergentes às adotadas pelo direito constitucional brasileiro. Como, por exemplo, a indicação da importância da Lei Fundamental Alemã na defesa dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes trazida por Paul KIRCHHOF (*Tributação no Estado Constitucional*. Trad. Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 17-19).

deficitárias de uma fundamentação consistente⁷ e sem pretensão de objetividade⁸. Desse modo, reitera-se que, na primeira parte deste estudo, apresentaremos os problemas enfrentados pela doutrina e pelos aplicadores do direito, na fundamentação das normas tributárias de natureza indutora, quando da adoção de um destes pressupostos apontados acima, sendo que os problemas que serão demonstrados não encontram soluções nas teorias existentes no paradigma atual do direito tributário. Importante destacar que os problemas apontados no trabalho vão além das normas extrafiscais, abrangendo o sistema tributário como um todo⁹. Entretanto, em virtude das delimitações do trabalho, o foco será nas questões pertinentes a estas espécies normativas.

O primeiro problema, ao qual o trabalho direciona suas atenções, é no que atine às limitações do reducionismo epistemológico sustentado pelas correntes normativistas¹⁰ ou, posteriormente, pelo *construtivismo lógico semântico*¹¹, que defendem que o direito, para

⁷ BARZOTTO, Luis Fernando. *Teoria do Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017, p. 11: “[...] dois dos paradigmas jurídicos mais difundidos na teoria jurídica contemporânea, o positivismo, na vertente kelseniana, e o neoconstitucionalismo, são concepções que favorecem o ativismo judicial ao desvincular o juiz do direito expresso na lei”. Importante destacar que a crítica de BARZOTTO ao positivismo, na *vertente kelseniana*, é um pouco diferente da trazida no presente trabalho. Contudo, entendemos que, ao final, nossas conclusões se aproximam bastante às do autor.

⁸ MARTINS, 1983, p. 23: “[...] E é por essa razão que o direito formal é insuficiente: por permitir que outros cientistas ditem as regras sociais, cabendo ao legislador a mera outorga de sua roupagem e ao jurista a verificação da adequação do modelo. A teoria do direito tridimensional, em que o aspecto valorativo possa estar dissociado dos valores naturais, sofre de idêntico raquitismo. A visão universal cabe apenas à concepção mais ampla de um direito tripartido de conformação unitária, pois alicerça o elo valorativo no direito natural, o qual alberga o fato de forma coerente, lógica e moral, e o transforma na regra positiva”.

⁹ FERREIRA NETO, Arthur M. *Por uma ciência prática do Direito Tributário*. Quartier Latin: São Paulo, 2016, p. 295: Sobre as dificuldades do paradigma atual do direito tributário como um todo: “O que todos esses problemas tributários possuem em comum? Em todos esses casos, a discussão jurídica central não toca em nenhum dos aspectos internos da regra matriz de incidência tributária, mas sim em elementos que são ou anteriores ou posteriores ao processo de positivação da norma impositiva de um determinado tributo. Tais exemplos concretos [ver exemplos citados pelo autor no livro] demonstram como o nosso cenário atual de discussões tributárias exige do operador do direito a análise e a reflexão acerca dos motivos, causas, efeitos, fins e consequências que compõem o fenômeno tributário como um todo, situações em que o estudo formal da regra impositiva de um tributo será absolutamente irrelevante, ou, ao menos, envolverá questão paralela ou secundária”.

¹⁰ MARTINS, 1983, p. 391: “Todo o esforço que o formalismo jurídico acentuou para a mais escorregada veiculação jurídica é de relevância indiscutível. As divergências que se colocam numa concepção culturalista e nesta meramente instrumental são de pequena monta, no mais das vezes resumindo-se menos no conteúdo e mais na veiculação terminológica. Kelsen representou ponto de alta indagação jurídica sobre uma faceta relevante da fenomenologia pertinente à Ciência do Direito. O grande problema é que reduziu a Ciência Jurídica ao seu campo instrumental, desvestindo-a de todos os componentes relevantes, com o que, aqueles que o seguiram, por coerência lógica, passaram a atuar em área mais apequenada de indagação”.

¹¹ O normativismo ocorre em uma primeira fase de tentativa de “purificação” do direito tributário, sendo que, subsequentemente, surgem as teorias que se baseiam na virada linguística decorrida do Círculo de Viena, ou seja, o *construtivismo lógico-semântico*. Estas teorias sustentam que a análise do direito ocorre com a verificação de sua linguagem normativa, e o trabalho do operador do direito é de descrição de uma realidade presente somente neste campo da linguagem, limitando-se à análise semântica, sintática ou pragmática da linguagem (CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário. Três Modos de Pensar a Tributação – Elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009A, p. 30-35).

ser ciência, deve se limitar à mera descrição daquilo que está posto, e acessível ao aplicador em forma de *linguagem normativa positivada*. Assim, a tarefa daquele que se propõe a analisar o direito, portanto, limitar-se-ia na descrição da realidade existente e empiricamente demonstrável, afastando-se de qualquer análise de cunho ontológico. O objeto de estudo, neste caso, o direito, é moldado arbitrariamente pelo pesquisador, que põe de lado todo o conteúdo e formas que não lhe interessam, independentemente das consequências que o seu estudo traria sobre estes.

A principal referência que se faz, neste contexto normativo, é à Hans KELSEN, retratada na sua teoria *pura* do direito¹². O âmago da doutrina trazida pelo autor austríaco é que o direito deve ser purificado da interferência de áreas do conhecimento por ele consideradas externas, como a sociologia, a filosofia, a antropologia, dentre outras. Sob a influência do *neopositivismo lógico* e da virada linguística decorrentes do Círculo de Viena, KELSEN entendia que estas áreas não são passíveis de demonstração empírica, e, portanto, carentes de qualquer objetividade. O direito deveria, segundo o autor, estar fundado apenas no ordenamento normativo e na sua validade, esta que estaria vinculada à *norma fundamental pressuposta*, o que acabava conduzindo o raciocínio a uma circularidade: o ordenamento se justificaria ou se fundamentaria no próprio ordenamento¹³.

Acreditava-se, assim, que cada enunciado prescritivo corresponderia a somente uma norma¹⁴, e o papel do operador do direito seria apenas aplicar a hipótese normativa ao fato

¹² BARZOTTO, Luis Fernando. *O Positivismo Contemporâneo. Uma introdução a Kelsen, Ross e Hart*. 2. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 20-21.

¹³ MARTINS, 1983, p. 105-106.

¹⁴ Importante referir que Kelsen, no Capítulo VIII da Teoria Pura do Direito (*Reine Rechtslehre*), ao tratar da interpretação e aplicação do direito, reconhece que existem casos em que o ato de aplicação/interpretação se demonstra indeterminado (*Unbestimmtheit des rechtsanwendenden Aktes*), admitindo uma margem discricionária (*Spielraum freien Ermessens*) ao aplicador ou intérprete. Este ato discricionário, por sua vez, cumpre o papel de preenchimento de um quadro ou moldura (*Rahmens*). (KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. 2 Auflage 1960. Wien: Österreichische Staatsdruckerei, 1992, p. 347). Ademais, o autor aprofunda a questão da interpretação afirmando que, dentro desta moldura, existiriam várias possibilidades de aplicação, não havendo apenas uma solução correta ao caso, mas que todas estas hipóteses formariam uma moldura com variadas opções de concretização, de forma que, somente seria Direito, aquele ato que se mantivesse dentro desta moldura („Das anzuwendende Recht bildet in allen diesen Fällen nur einen Rahmen, innerhalb dessen mehrere Möglichkeiten der Anwendung gegeben sind, wobei jeder Akt rechtmäßig ist, der sich innerhalb dieses Rahmens hält, den Rahmen in irgendeinen möglichen Sinn ausfüllt“ p. 348). Afirmava, ainda, que o ato de escolha da solução não seria um problema da teoria do direito (*rechtstheoretisches*), mas de política do direito (*rechtspolitisches*), pois todo ato de escolha representa um ato de vontade e não de conhecimento, e, portanto, subjetivo (p. 350-351). Isso demonstra que, em nosso entendimento, ao contrário do que alguns defensores de Kelsen sustentam, existe um reducionismo apresentado pela teoria pura, levando em conta que não considerava a fundamentação do direito além daquilo que estaria posto. Por outro lado, outra crítica que deve ser feita, é que a ideia de uma moldura, na qual o aplicador encontraria mais de uma resposta, sendo que sua escolha por uma das respostas seria um ato valorativo/subjetivo, gera uma margem de abstração que permite a arbitrariedade por parte do julgador, resultando no *decionismo*, crítica esta que converge com a apresentada por BARZOTTO (ver nota 7).

concreto, obtendo, por dedução lógica, a consequência jurídica aplicável no caso. Contudo, mesmo pondo à parte as controvérsias e dúvidas interpretativas, ocorre de muitas disposições terem um conteúdo de significado complexo: exprimem não apenas uma única norma, mas sim uma multiplicidade de normas associadas. Neste sentido, “a uma só disposição correspondem mais normas associadamente”¹⁵. Ainda, pode ocorrer que duas disposições sejam perfeitamente sinônimas, ou que uma seja mera reiteração da outra; nestes casos, a duas disposições correspondem uma só norma¹⁶. Ou seja, a linguagem normativa apresenta problemas: além de estar sujeita a ambiguidades, podendo apresentar vários significados, os enunciados possuem conteúdo de alta complexidade, uma vez que decorrem de preceitos históricos e axiológicos¹⁷.

Não obstante, indo além das questões de interpretação, há uma dimensão existencial anterior à linguagem que, em sua composição básica, não se determina pela própria linguagem, sendo que podemos verificar que há “uma dimensão da existência humana que não se encontra submetida à manipulação linguística”¹⁸. O uso correto da linguagem na grande parte de nossa vivência cotidiana “pressupõe que estejamos a nos referir a algo que está além da linguagem, mesmo que necessitamos dela para nos expressar”¹⁹. Assim, não há como considerar a linguagem como sendo constitutiva de algo que é seu “último critério de referência”, sob pena de incorrerem em circularidades²⁰.

A influência dessa teoria normativa, no que condiz ao direito tributário nacional, pode ser facilmente verificada nos escritos de grandes tributaristas, como, por exemplo, Alfredo Augusto BECKER, Geraldo ATALIBA e Paulo de Barros CARVALHO. O primeiro, historicamente, foi o precursor da reviravolta do direito tributário no Brasil, e é importante por ter descrito problemas existentes no âmbito tributário em sua época, principalmente no que condiz à ausência de autonomia do direito tributário em relação ao direito das finanças e outras áreas atreladas à economia. BECKER apontou a necessidade, dentro dos moldes kelsenianos, de uma espécie de filtragem do direito tributário, que era visto muito mais pelo seu âmbito econômico do que normativo.

¹⁵ GUASTINI, Ricardo. *Das Fontes às Normas*. trad. Edson Bini - São Paulo: Quartier Latin, 2005 p. 34-35.

¹⁶ GUASTINI, 2005, p. 34-35.

¹⁷ CALIENDO, Paulo. *Direito tributário – Três modos de pensar a tributação – Elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 98-99.

¹⁸ FERREIRA NETO, Arthur M. *Fundamentos do Direito Tributário – Fundamentos materiais da tributação: comutação, restauração, distribuição, reconhecimento e participação* – Org. Humberto Ávila – Madrid: Marcial Pons, 2012, p. 110.

¹⁹ FERREIRA NETO, 2012, p. 110.

²⁰ FERREIRA NETO, 2012, p. 112.

ATALIBA e CARVALHO, por sua vez, dando continuidade às ideias trazidas por BECKER, sofisticaram a teoria da tributação, aprofundando, sob a influência também de KELSEN, e do neopositivismo lógico decorrente do Círculo de Viena, a fundamentação analítica das normas tributárias, decompando estruturalmente as regras para analisar sua coerência linguística. Nestes termos, as discussões de direito tributário passaram a ser única e exclusivamente de cunho linguístico, verificando-se os critérios semântico, sintático e pragmático das prescrições normativas.

Contudo, conforme brevemente exposto acima, e como será demonstrado de forma mais aprofundada na sequência do trabalho, essas visões reducionistas e simplificadoras do direito tributário não são mais suficientes para resolver problemas surgidos no âmbito da tributação, pelo qual, devem ser complementadas. No que se pretende apresentar no trabalho, pode-se dizer que a fundamentação nos moldes da doutrina normativa (reducionista)²¹ leva em consideração apenas a estrutura do objeto (normas extrafiscais), deixando de lado qualquer discussão acerca das questões substanciais, como materialidade e finalidades, o que a torna imprópria para resolver aqueles casos não previstos nas hipóteses representadas nos enunciados prescritivos. O método subsuntivo de aplicação, característico dessa corrente, demonstra-se insuficiente.

Por outro lado, a tentativa de superar o reducionismo característico do normativismo trouxe outro problema: *a relativização do direito*. O surgimento desta outra vertente está relacionado aos discursos da necessária *moralização do direito*, em virtude da justiça, com a inserção de valores morais nas questões jurídicas. O início dessa virada ocorre com a chamada crise do positivismo, na qual se passou a atribuir que o direito positivo, por não permitir uma análise axiológica, teria dado suporte a regimes totalitaristas e permitido condutas temerosas justificáveis na fundamentação do direito na lei, *i.e.*, a finalidade seria evitar injustiças causadas pela aplicação cega da lei²². Dentre variados autores que influenciaram essa corrente, fazemos referência a Ronald DWORKIN e Robert ALEXY²³. Estes autores, apesar de suas diferenças, acrescentaram ao estudo do direito a ideia de *princípios*, antes não bem aceitos ou estudados pelas correntes positivistas. Por princípios, sustentou-se a ideia de valores que seriam pilares na construção das regras e da aplicação do

²¹ CALIENDO, 2009 A, p. 102: “O resultado teórico do predomínio do positivismo legalista, cientificista ou formalista foi um afastamento dos dados da realidade e uma perda teórica profunda. O formalismo apresenta diversas falhas dentre as quais [...] *incompletude, fragilidade metodológica e insuficiência funcional*”.

²² BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 196-198.

²³ Não se pretende esgotar, aqui, todos autores de cada corrente mencionada. Pelo qual, escolhemos alguns que têm, ou tiveram, maior influência sobre os posicionamentos ora descritos.

direito. O direito, assim, seria constituído por normas decorrentes da interpretação de regras e princípios.

Dessa forma, far-se-ia necessária a superação da aplicação do direito apenas por mera *subsunção* (aplicação das regras aos fatos por meio do método lógico-dedutivo)²⁴, substituindo este método, pela *ponderação*, nos casos em que a simples dedução não fosse capaz de solucionar o problema exposto ao aplicador do direito. Desenvolveu-se, assim, a teoria dos *hard cases*, na qual, nos *casos difíceis*²⁵, em que a subsunção fosse insuficiente na resolução do conflito, seria necessária a ponderação, mas somente quando o caso envolvesse colisão de princípios, pois, caso o conflito fosse entre uma regra e um princípio, o segundo teria uma força valorativa maior e, portanto, deveria se sobrepor à regra²⁶.

Com base nestes pressupostos, do necessário tratamento axiológico do direito, e, como os valores que se pretendeu incluir no sistema jurídico são vistos como *subjetivos* por esta corrente, passou-se a impor a ideia do *onus argumentativo*, no sentido de que, para que fosse possível tornar objetivos, estes valores, deveria haver uma justificação por meio de *construções argumentativas*, observadas algumas exigências de coerência no discurso. Surgiram, assim, as correntes que começaram a idealizar a força constitucional por meio dos princípios prescritos ou extraídos de forma implícita das constituições, o que ficou denominado como pós-positivismo, este que é o pressuposto que fundamenta o neoconstitucionalismo.

No âmbito nacional, esta reformulação surgiu com mais robustez, primeiramente, no direito constitucional, com a pretensão de estabelecer uma maior força à Constituição, sendo que esta deveria pautar as discussões nas demais áreas. Nesse contexto, podemos citar Luis Roberto BARROSO como um dos defensores, com maior destaque, da “nova

²⁴ ALEXY, Robert. *Constitutional Rights and Proportionality* (April 19, 2014). *Revus - Journal for Constitutional Theory and Philosophy of Law* (2014) 22. 51-65. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2426876>, p. 52.

²⁵ DWORKIN, Ronald. *Taking rights seriously*. New York: Harvard Press University, 1977, p. 104-105.

²⁶ ALEXY, 2014, p. 52: “The basis of principles theory is the norm-theoretic distinction between rules and principles. Rules are norms that require something definitively. They are definitive commands. Their form of application is subsumption. If a rule is valid and if its conditions of application are fulfilled, it is definitively required that exactly what it demands be done. If this is done, the rule is complied with; if this is not done, the rule is not complied with. By contrast, principles are optimization requirements. As such, they demand that something be realized ‘to the greatest extent possible given the legal and factual possibilities’.³ Rules aside, the legal possibilities are determined essentially by opposing principles. For this reason, principles, each taken alone, always comprise a merely prima facie requirement. The determination of the appropriate degree of satisfaction of one principle relative to the requirements of other principles is brought about by balancing. Thus, balancing is the specific form of application of principles.”

interpretação constitucional do direito²⁷”. Ou seja, em virtude da passagem por um período de reducionismos epistemológicos, essa doutrina do direito tentou superar as limitações impostas por aquilo que podemos classificar como cientificismo ou positivismo lógico. De certa forma, a consequência deste propósito de superação²⁸ foi a inclinação ao outro extremo do eixo, caracterizado pela abstração e subjetivismo demasiado, no qual, passou-se da noção de verdade por coerência²⁹ (característica do pensamento normativista) à verdade como consenso³⁰ (característico das teorias argumentativas).

No direito tributário, ainda não existe uma consolidação na doutrina que possa identificar a influência desta corrente com maior clareza, pelo qual, as críticas que serão aqui abordadas têm, de certa forma, um cunho mais preventivo. Percebe-se a influência em maior grau nas decisões aplicadas pelo Supremo Tribunal Federal ou nas motivações expostas pelo legislador na construção das leis tributárias³¹. No desenvolvimento do trabalho, traremos alguns exemplos, hipotéticos ou reais, para ilustrar.

Postas dessa forma, as soluções propostas pela segunda corrente acarretaram na *subjetivação demasiada de valores* e na arbitrariedade das decisões. Em uma análise sob o contexto das concepções e pressupostos do presente trabalho, esta segunda ideia se equivocou ao abordar somente a questão teleológica ou a materialidade de forma exageradamente subjetiva, uma vez que admite a objetividade de valores somente por convenção ou

²⁷ BARROSO, Luis Roberto. *Curso de Direito Constitucional - Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 206-207: “A ideia de uma nova interpretação constitucional liga-se ao desenvolvimento de algumas fórmulas originais de realização da vontade da constituição. Não importa em desprezo ou abandono do método clássico – o subsuntivo, fundado na aplicação de regras – nem dos elementos tradicionais da hermenêutica: gramatical, histórico, sistemático e teleológico. Ao contrário, continuam elas a desempenhar um papel relevante na busca de sentido das normas e na solução de casos concretos. Relevante, mas nem sempre suficiente. Mesmo no quadro da dogmática jurídica tradicional, já haviam sido sistematizados diversos princípios específicos de interpretação da Constituição (...). A grande virada na interpretação constitucional se deu a partir da difusão de uma constatação que, além da singela, nem sequer era original: não é verdadeira a crença de que as normas jurídicas em geral – e as constitucionais em particular – tragam sempre em si um sentido único, objetivo, válido para todas as situações sobre as quais incidem. E que, assim, caberia ao intérprete uma atividade de mera revelação do conteúdo preexistente na norma, sem desempenhar qualquer papel criativo na sua concretização”.

²⁸ Importante destacar que concordamos em parte com as críticas feitas ao positivismo puro ou normativismo, naquilo que condiz ao fechamento completo do direito para questões morais ou de cunho axiológico.

²⁹ A verdade por coerência consiste na ideia de que a veracidade de uma proposição se verifica na coerência desta com o contexto em que esta se encaixa. Pressupõe que a apresentação de uma proposição verdadeira exige, do sujeito, um raciocínio capaz de demonstrar a integral coerência ou concordância do conhecimento. Trata-se de uma concepção lógico-dedutiva da estrutura interna das proposições, na qual a verdade está vinculada à congruência lógica destas expressões linguísticas.

³⁰ A verdade como consenso é aquela que se contenta com a convergência entre os sujeitos interessados. Esta concepção está vinculada às doutrinas que entendem que a solução ao problema da busca da verdade está na hermenêutica e na técnica argumentativa, na medida em que os problemas vividos no direito são, de fato, somente linguísticos (DWORKIN, 2003, p. 7-9).

³¹ Como, por exemplo, as pretensões de tributação ambiental.

consenso, deixando de lado, assim, as questões formais, igualmente relevantes, ou, na maioria dos casos, com maior importância.

A ideia de aplicação do direito com base em princípios e valores constitucionais se mostra extremamente arriscada, pois se perdeu o controle sobre aqueles que aplicam tais princípios. De nada adianta uma justificação em valores ou princípios que são escolhidos de forma arbitrária por aquele que analisa o caso concreto. Nesse sentido, qualquer valor é passível de deliberação e pode ser objeto de convenção, desde que *justificado racionalmente*. Todavia, considerando que, para os defensores dessa corrente, tudo é passível de justificação, não existindo bens absolutos, o resultado é regressão ao infinito, “justificando-se as justificativas” e assim por diante, onde, aquele que possui maior capacidade argumentativa, terá maior chance de fazer prevalecer os seus princípios e valores. A consequência disso é a transformação do direito no *decisionismo* e da argumentação em um fim em si e não mais meramente instrumental.

Isso já se demonstra algo inadmissível no direito tributário como um todo, sendo mais grave, ainda, quando se fala em normas que podem ser utilizadas com finalidades não meramente arrecadatórias. Sem critérios objetivos de controle, as normas extrafiscais podem ser utilizadas como instrumento de interesses de grupos, cujos fins não sejam necessariamente desejáveis, bastando que aqueles que pretendem a utilização das respectivas normas tenham capacidade retórica desenvolvida, ou mesmo *poder*, que lhes permita convencer os demais de que seus valores justificam a imposição daquelas normas.

Portanto, a presente pesquisa apresenta, na segunda parte, uma alternativa diversa das apontadas pelas correntes às quais se direcionam as críticas, sustentando-se a necessidade da análise das normas extrafiscais com base em critérios com maior pretensão de objetividade e de completude, tendo como base o *realismo ontológico*³² e a fundamentação das normas tributárias indutoras por meio de suas *causas*³³. Assim, a

³² FERREIRA NETO, Arthur M. *Metaética e Fundamentação do Direito*. Porto Alegre: Elegancia Juris, 2015, p. 301: “[...] não há dúvida de que o direito pode assumir significados distintos, tendo em vista os diferentes pressupostos metaéticos que cada tradição assume como verdadeiros. No entanto, adotando-se a perspectiva da teoria da lei natural, o direito, genericamente falando, pode ser representado como sendo formado por um conjunto de critérios que dispõe sobre juízos corretos e adequados acerca de uma questão prática (conduta ou ação) pertinente ao ser humano, sempre refletindo um padrão que permite qualificar as opções disponíveis àquele que desenvolve um raciocínio prático como boas ou más, corretas ou incorretas, desejáveis ou indesejáveis”.

³³ A teoria das causas de ARISTÓTELES (*causas formal, material, eficiente e final*), serve como inspiração para a estruturação dos elementos de fundamentação que apresentamos neste trabalho (BARNES, Jonathan. *Metaphysics. The Cambridge Companion to ARISTOTLE*. Edited by Jonathan Barnes. Cambridge University Press: New York, 1999, p. 103-108). Todavia, em virtude da complexidade do tema, e da limitação que temos no presente trabalho, não aprofundaremos esta questão, que ficará como objetivo para posterior

fundamentação aqui defendida será apresentada pela ideia de *bens básicos, justiça, finalidades, legitimidade e forma*, entendidos estes como elementos capazes de orientar a criação, interpretação e aplicação das normas extrafiscais.

aprofundamento da pesquisa, no sentido de oferecer uma explicação mais detalhada e completa da relação dos elementos com cada uma das causas.

2. PROBLEMAS DE FUNDAMENTAÇÃO E DE CONTROLE NA DEFINIÇÃO DAS NORMAS EXTRAFISCAIS PELO PARADIGMA TRIBUTÁRIO ATUAL

O direito tem como finalidade a regulação das ações humanas, buscando justificá-las como racionais ou razoáveis³⁴. Para tanto, deve estar pautado na ideia da existência de determinadas causas primeiras (princípios) pré-convencionais e evidentes, que são capazes de fornecer “elementos materiais mínimos para justificar a ação humana como racional e razoável”³⁵. Como forma de regulação de condutas, o direito, em determinadas situações, pode assumir o papel de influenciar as ações dos indivíduos por meio de incentivos e desincentivos³⁶. No direito tributário, isto ocorre por meio das normas extrafiscais, espécies normativas cujo objetivo perpassa a natureza arrecadatória (característica das demais normas tributárias), buscando atingir finalidades das mais variadas naturezas (sociais, econômicas, ambientais, de controle de mercado, dentre outras).

Ou seja, nesta concepção, o Estado possui um papel maior de intervenção, com a finalidade de alcançar determinados objetivos que sejam de interesse coletivo. Essa realidade pode ser verificada na Constituição de 1988, traduzida nos objetivos da República Federativa do Brasil. Estes objetivos são identificados, no artigo 3º, como: a construção de uma “sociedade livre, justa e solidária”, visando a erradicação “da pobreza e da marginalização”, bem como a redução das “desigualdades sociais e regionais”, e, ainda, a promoção do “bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”.

A utilização destas normas pode ser benéfica, mas também pode resultar no tratamento diferenciado de indivíduos em situações semelhantes. Assim, seu uso deve ser rigorosamente controlado, por meio de critérios capazes de garantir segurança e previsibilidade dos contribuintes³⁷. Neste contexto, o presente trabalho expõe alguns problemas relacionados à fundamentação destas espécies normativas, problemas surgidos em decorrência da adoção de paradigmas que, atualmente, estão presentes no direito

³⁴ FINNIS, John. *Natural Law and Natural Rights*. 2ª ed. New York: Oxford University Press, 2011, p. 100-101.

³⁵ FERREIRA NETO, 2015, p. 300.

³⁶ ADAMY, Pedro. *Instrumentalização do Direito Tributário*. In Fundamentos do Direito Tributário. Org. Humberto Ávila. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 304.

³⁷ ADAMY, 2012, p. 304: “Em uma ordem jurídica que respeita as liberdades fundamentais, tal realidade pode ser salutar caso seja utilizada nos moldes e limites impostos pela própria ordem jurídica e de acordo com os direitos e garantias fundamentais. Um desvirtuamento do direito como instrumento é possível e, em muitos casos, possui efeitos funestos, tanto para os indivíduos como para os fins objetivados pelo Estado”.

tributário nacional. Subsequentemente, passa-se a propor uma forma alternativa de abordagem da questão.

Importante salientar que, para os fins e delimitação deste trabalho, ciente da correta e relevante diferenciação realizada por Luís Eduardo SCHOUERI³⁸, as expressões *normas tributárias extrafiscais* e *normas tributárias indutoras* serão utilizadas como sinônimos, na medida em que o estudo visa uma análise mais abrangente das normas extrafiscais, diferenciando-as apenas em virtude de seus gêneros (fiscais: arrecadatórias; e extrafiscais: finalísticas), e não espécies, ou seja, conforme suas respectivas normas de competências constitucionais. Assim, identificaremos as normas extrafiscais como aquelas nas quais a função não seja essencialmente arrecadatória³⁹.

Antes de adentrar aos mencionados problemas de fundamentação, faz-se importante realizar uma breve descrição conceitual acerca das normas extrafiscais, com a finalidade de situar o objeto de estudo do presente trabalho, conforme as definições que encontramos na doutrina majoritária e atual, que apresenta um estudo extenso e aprofundado sobre estas normas, dentro do contexto por elas escolhido. Assim, o que se pretende com o presente trabalho não é, de longe, superar ou substituir as definições atuais, mas apenas apontar alguns problemas que estas não respondem, propondo uma teoria alternativa, a qual entendemos ser capaz de suprir estes defeitos com um maior grau de segurança.

2.1 Normas tributárias extrafiscais

A tributação, historicamente, passou por evoluções que acompanharam o desenvolvimento da concepção de Estado e de suas formas de intervenção nas relações privadas. A existência do Estado sempre implicou a busca de recursos financeiros para seu sustento⁴⁰, e essa finalidade é alcançada mediante a intervenção nas riquezas produzidas no setor privado por meio da tributação⁴¹. Aliomar BALEEIRO, na parte introdutória de seu

³⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 15-16 e 32.

³⁹ LEÃO, Martha Toribio. *Controle da Extrafiscalidade*. Série Doutrina Tributária v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 47.

⁴⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3ª ed. – São Paulo/SP: Saraiva, 2013, p. 19.

⁴¹ BORGES, José Souto Maior. *Introdução ao direito financeiro*. São Paulo/SP: Max Limonad, 1998, p. 35: “Para assegurar o funcionamento dos serviços públicos, o Estado obtém os recursos necessários ora coativamente, através de prestações pecuniárias decorrentes da submissão dos particulares (pessoas físicas e jurídicas) ao seu jus império, ora se despidendo desse poder, através da exploração de seu patrimônio, da prática de atividades comerciais ou industriais, ou de operações de créditos, das quais são exemplos os empréstimos compulsórios. Adotando diferentes processos técnicos, o Estado adquire os recursos indispensáveis ao exercício de suas funções”.

escrito sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar, afirmou que a tributação se traduz na “sombra do poder político há mais de vinte séculos”, sendo que o imposto é um atributo do Estado, não podendo dele se prescindir mesmo em tempos de regimes comunistas⁴².

O estudo da evolução histórica demonstra que, na antiguidade, no que corresponde à sujeição passiva dos encargos do Estado, liberdade e tributação eram incompatíveis, pois aquele que era livre não se sujeitava a cobrança de impostos⁴³. Passando algumas etapas desta evolução (uma vez que a análise histórica não é objeto principal do presente trabalho), destaca-se que o tributo passou a ter sua importância “como principal fonte de arrecadação de receitas ao Estado”⁴⁴.

No século XIX, em virtude da imagem árdua deixada pelo Estado de Polícia vivido nos séculos anteriores, a doutrina liberalista ganhou espaço. O Estado Liberal proclamava a intervenção estatal mínima, destinando garantir, à iniciativa privada, a total liberdade para agir no mercado. A única função do tributo nessa época era de alcançar o equilíbrio financeiro entre receitas e despesas públicas. O emprego da atividade tributária tinha a finalidade exclusiva de arrecadação, e efeitos extrafiscais eram meramente acidentais.

A forma de Estado minimalista liberal foi perdendo força no início do século XX. As propostas trazidas, no sentido de restrição da atividade estatal na economia e o papel da política fiscal neutra, não cabiam mais naquele momento. A relação entre a produção e os trabalhadores de grandes indústrias ficou delicada em virtude das péssimas condições as quais eram sujeitados os empregados em prol da produtividade⁴⁵.

O Estado Liberal foi sucedido, então, pelo Estado Social. Não deixou de ter como sua principal fonte de custeio a tributação, mas, ao contrário do Estado anterior, a carga tributária cresceu de forma demasiada, face à necessidade de sustento das políticas sociais e de sua natureza interventora. Assim, a tributação assumiu, além do caráter arrecadatório, as funções distributiva e alocativa. Essa situação de aumento nada gradativo dos gastos do

⁴² BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7. ed. rev. e compl. À luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro/RJ: Forense, 1999, p. 2-3.

⁴³ SCHOUERI, 2013: p. 19: “Parece certa a afirmação de que na antiguidade eram incompatíveis a liberdade e a tributação, enquanto sujeição. O Cidadão, porque livre, não estava sujeito a tributos, posto que tivesse seus deveres públicos. Estes, no entanto, longe de serem vistos como restrição de sua liberdade, eram exatamente sua exteriorização. O elevado grau de participação na vida pública tornava indistintos o cidadão e a coletividade. [...] Na Grécia os tributos diretos apenas eram cobrados dos que não eram livres e dos estrangeiros, na forma de um imposto de capitação (tributo de proteção), jamais dos cidadãos livres”.

⁴⁴ LEÃO, 2015, p. 20.

⁴⁵ MARINS, James e TEODOROVICZ, Jeferson. *Extrafiscalidade socioambiental* – Revista Tributária e de Finanças Públicas, Coord. Edvaldo Pereira de Brito. Ano 18-90. São Paulo/SP: Revista dos Tribunais, 2010, p. 78-81.

Estado, e o conseqüente aumento da carga tributária, provocou questionamentos sobre o crescimento do Estado, e se este cenário realmente seria a garantia de melhor distribuição de renda⁴⁶. O Estado Social cedeu espaço, portanto, ao Estado do século XXI, o Estado Democrático e Social de Direito.

A distribuição das riquezas provenientes das relações privadas, uma das funções da tributação, é uma forma de concretização e efetivação dos princípios da igualdade, da liberdade e da dignidade da pessoa humana, intrínsecos à noção de justiça, valores característicos do Estado que hoje presenciamos. Ou seja, a imposição de tributos configura o modo de financiamento dos direitos fundamentais e da busca dos recursos necessários à realização dos valores da liberdade e da igualdade. Traduz-se em um instrumento com o fim de alcançar a justiça e “não de um mecanismo a ser utilizado para opressão e manutenção da desigualdade social”⁴⁷.

Como visto, o contexto da tributação foi se modificando com a evolução do Estado e com as novas concepções de liberdade e igualdade, ao passo que, a liberdade passou a ser vista como uma necessidade coletiva e não mais individual, e a igualdade como meio de concretizar a inclusão social. Em síntese, o Estado e sua forma de manutenção ou intervenção passaram por diversas transformações até que se chegasse à concepção atual⁴⁸. O Estado atual busca o equilíbrio entre as necessidades sociais e os princípios que estruturam a liberdade e as relações individuais. Esse modelo exige uma organização mais rigorosa para delinear os poderes e limitações na intervenção estatal e a destinação do produto arrecadado com a tributação.

Nessa perspectiva intervencionista, em virtude da tentativa de se alcançar um equilíbrio nas relações sociais⁴⁹, é que aparecem as *normas tributárias com função extrafiscal*. Trata-se de forma de tributação com finalidade de induzir ou regular comportamentos dos contribuintes por meio da imposição de tributos, redução de base de

⁴⁶ SCHOUERI, 2013: p. 29-31.

⁴⁷ CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009B, p. 132.

⁴⁸ TORRES, 2010, p. 8: “Com o Estado Fiscal se aperfeiçoam os orçamentos públicos, substitui-se a tributação do campesinato pela dos indivíduos, minimiza-se a intervenção estatal, tudo o que representa uma nova Constituição Financeira. O Estado Fiscal, projeção financeira do estado de Direito, conheceu três fases distintas: a do Estado Fiscal Minimalista, a do Estado Social Fiscal e a do Estado Democrático e Social Fiscal”.

⁴⁹ NABAIS, José Casalta. *Contratos fiscais*. Coimbra: Coimbra Editora, 1994, p. 147/148: No Estado Social, surgido após o Liberalismo Econômico do séc. XIX: “o direito dos impostos se apresenta relativamente transformado face à sua fisionomia liberal, i.e, com efeito, ao imposto concebido teoricamente e concretizado na prática como um mero instrumento de auto sustento do Estado mínimo econômica e socialmente neutro do liberalismo, sucedeu um imposto instrumento de direção (global) da política econômica e da acção conformadora do estado intervencionista [...]”.

cálculos, alíquotas ou, ainda, a concessão de benefícios fiscais, mediante subvenção estatal ou isenções⁵⁰.

Apesar de se perceber que o foco maior a este caráter regulatório e indutor das normas tributárias é um fenômeno mais recente, a discussão acerca da forma de tributação com finalidades que ultrapassam a natureza arrecadatória dos tributos não é nova. Edwin SELIGMAN já se reportava a essa forma de tributação indutora diferenciando os poderes do Estado em poder de polícia e poder de tributar, apontando que tal questão apresentava dificuldades no âmbito do Direito Constitucional Norte-Americano e na análise econômica por parte dos julgadores⁵¹.

Pode-se verificar, também, conforme refere Pedro ADAMY, que o estudo histórico da tributação demonstra que, mesmo sem uma definição específica sobre a questão, há muito tempo os tributos são utilizados como instrumentos à obtenção de finalidades estatais que perpassam a natureza meramente arrecadatória, como o exemplo tratado pelo autor acerca do *imposto sobre a barba*, instituído na Rússia no século XVIII pelo Czar Pedro. A finalidade desta tributação era a *ocidentalização* do país, uma vez que o povo ocidental se caracterizava por não ter barba⁵².

No âmbito nacional, Ruy Barbosa NOGUEIRA já ensinava que a natureza instrumental do desempenho financeiro se faz presente tanto no campo da fiscalidade como no campo da extrafiscalidade. Assim, em razão da soberania que o Estado exerce sobre as pessoas e bens de seu território, “ele pode impor sobre as relações econômicas praticadas por essas pessoas e sobre esses bens, tributação (soberania fiscal), como também impor-lhes regulamentação (soberania regulatória)”. Deste fato, decorrem o poder de tributar e o poder de regular⁵³.

⁵⁰ BORGES, 1998, p. 11: “A ampliação do intervencionismo do Estado na vida econômica e social acarreta uma redução no âmbito de atuação da atividade particular. Por esse motivo, ensina GABINO FRAGA que o problema de determinar quais são as atribuições correspondentes a um determinado Estado se encontra intimamente vinculado com o das relações que numa sociedade política guardem entre os particulares. A tendência para o intervencionismo estatal, geralmente designada como ‘paternalismo ou providencialismo governamental’, provoca uma relação de grupos e interesses econômicos que se objetiva através de maior participação na vida pública e nas decisões políticas, procurando influir sobre o ser do Estado[...]”.

⁵¹ SELIGMAN, Edwin R. A. *Essays in taxation* – New York, Macmillan and Co., 1895, p. 269/270: “The third sovereign power of the state is the police power, or power of regulation. This has played a great role in American jurisprudence. Yet it may be confidently stated that from the standpoint of the science of finance the distinction drawn by the police power and the taxing power is to a great extent a fiction, referable to certain difficulties in American constitutional law and to a lack of economic analysis on the part of the judges [...]. The commonly accepted distinction between these powers is that the former is for regulation and the latter for revenue.”

⁵² ADAMY, 2012, p. 306.

⁵³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário* – 5ª ed. Reescrita e atualizada. – São Paulo: Saraiva, 1980. p. 185.

Entretanto, ponderava que essas funções do tributo deveriam estar sempre em harmonia, para evitar que um tributo viesse a prejudicar uma atividade lícita por meio da intervenção⁵⁴. Da mesma forma, Alfredo Augusto BECKER, ao se dedicar ao estudo da teoria geral do direito tributário, percebeu a importância e necessidade de normas interventivas no domínio econômico em detrimento aos princípios liberais, afirmando que a aplicação de princípios de cunho liberal à ordem econômica, para sustentar uma situação de luta primitiva, na qual a parte enfraquecida se torna “a vítima cobiçada e o objeto do sacrifício”, seria um contrassenso, “um ilogismo flagrante”⁵⁵.

Desse modo, a forma de se alcançar alguma racionalidade no intervencionismo do Estado seria através do planejamento⁵⁶, que segundo o autor, não seria bem aceito pelo liberalismo capitalista. BECKER assinalava que, ao criticar o planejamento sobre as formas de intervenção do Estado, o liberalismo se esquecia que ele repousa, também, sobre um planejamento estabelecido pelas forças econômicas privadas, com a finalidade de manter sua hegemonia, e isso ocorre graças ao intervencionismo, por meio de “força bruta (poderio econômico natural) orientada (ela também) pelas “leis” naturais da economia política”. O planejamento que visa racionalizar a intervenção do Estado acaba por desconstruir estes *planejamentos egoístas*. Estes (intervencionismo de livre mercado) são o instrumento da liberdade de alguns; aqueles (planejamento intervencionista do Estado), o instrumento da liberdade de todos⁵⁷.

Contudo, BECKER fazia a ressalva de que a imposição de normas indutoras de comportamentos sem o devido planejamento e preparo psicológico daqueles que teriam suas atividades influenciadas pelo intervencionismo estatal, poderia gerar perturbações de ordem econômica, social ou moral⁵⁸.

Nesse sentido, a Constituição, fundamentada sob a concepção de um Estado Democrático e Social de Direitos, demonstra bem a concepção de instrumentalidade do direito tributário, na medida em que traz, em diversas normas de competências tributárias, situações nas quais o legislador tem a liberdade de utilizar a tributação como meio de indução de comportamentos do contribuinte. Há casos em que a própria Constituição define, de forma expressa, a finalidade daquela norma indutora e a forma com a qual o legislador poderá

⁵⁴ NOGUEIRA, 1980, p. 186.

⁵⁵ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2ª ed. Saraiva: São Paulo, 1972, p. 537-538.

⁵⁶ BECKER, 1972, p. 537-538.

⁵⁷ BECKER, 1972, p. 537-538.

⁵⁸ BECKER, 1972, p. 538.

estabelecer os critérios de tributação⁵⁹.

Ou seja, o Estado pensado pelo constituinte não deve se limitar à função de complementação do sistema econômico, tendo, além disso, uma função de o direcionar em virtude de fins específicos, como o progresso, a estabilidade, a justiça, a liberdade econômica, dentre outros, ao passo que a Constituição prevê a possibilidade de ações concretas com finalidade de modificar, caso necessário, o cenário econômico e social, permitindo, também, a utilização dos tributos para direcionar comportamentos por meio da função indutora destes⁶⁰. Conforme bem destaca Martha Toribio LEÃO, “fins sociais, econômicos ou políticos são também objetivos que devem ser buscados pela tributação”, mesmo que de forma complementar⁶¹. Isso demonstra que o direito tributário tem uma capacidade de se adaptar a políticas econômicas, tornando-se “em um dos mais importantes instrumentos de intervenção do Estado na economia”⁶².

Paulo CALIENDO indica que as normas extrafiscais são caracterizadas pelos seguintes elementos:

i) fim constitucional pretendido; ii) meio utilizado e a iii) técnica adotada. Dessa forma, o fim constitucional pretendido deve estar expresso no texto constitucional e objetiva a realização das finalidades da Ordem Constitucional ou Social (família, cultura, meio ambiente, etc.). Não é a destinação do recurso ou a técnica utilizada que determina a natureza da norma extrafiscal, mas a sua finalidade constitucional. A extrafiscalidade econômica, assim, pretende realizar determinado desiderato constitucional previsto na ordem econômica (art. 170 da CF/88)⁶³.

Assim, apresentaremos aqui, ainda na proposta deste primeiro ponto do estudo, uma definição das normas extrafiscais existentes no Sistema Tributário Nacional. Não se pretende esgotar, descritivamente, a classificação das normas tributárias vigentes que possuam caráter indutor de comportamentos, mas apenas demonstrar algumas e apresentar a definição destas conforme o paradigma⁶⁴ atual do direito tributário, apontando alguns problemas nas

⁵⁹ ADAMY, 2012, p. 310: “As atuais discussões sobre a Zona Franca de Manaus, para que se perdurem as disposições constitucionais sobre o espaço geográfico de tributação favorecida como meio de promoção o desenvolvimento da região de Manaus, diretamente, e do norte do país, indiretamente, mostram que também a Constituição entende que o direito tributário atua como instrumento para atingir determinadas finalidades estatais. Poder-se-ia argumentar que o desenvolvimento da região norte, antes da criação e manutenção de uma zona franca, passa pela criação de infraestrutura adequada às necessidades regionais de produção de bens e consumo e seu escoamento para outras regiões do país. No entanto, o constituinte entendeu que, inexistentes tais melhorias na infraestrutura em quantidade satisfatória, deve o direito tributário permanecer como instrumento para o atingimento de fins estatais e constitucionais, qual seja, o desenvolvimento a região norte e a diminuição das desigualdades regionais (art. 3º, III).

⁶⁰ LEÃO, 2015, p. 35.

⁶¹ LEÃO, 2015, p. 36.

⁶² TORRES, Ricardo Lobo. *Sistemas Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 636-637.

⁶³ CALIENDO, 2013, p. 03.

⁶⁴ Importante destacar que, nas pretensões do presente trabalho, adota-se a concepção de *paradigma* de Imre Lakatos, no sentido da existência de *programas de pesquisa* que mantêm o seu *núcleo imutável*, diferente das

fundamentações que sustentam estas definições, para, na segunda parte do trabalho, apresentar uma fundamentação que se entende mais consistente e apta a resolver os problemas que serão expostos. De modo geral, sem o intuito de exaurir as possibilidades, ou aprofundarmos a análise descritiva, podemos classificar assim algumas espécies abrangentes de normas extrafiscais:

i) Tributos extrafiscais

Algumas normas indutoras decorrem diretamente da natureza própria do tributo, em conformidade com a norma de competência expressa na Constituição. São os enunciados que pressupõem, na sua estrutura normativa, o tributo com previsão do elemento finalístico de ordenação da economia ou de conformação da sociedade.

São exemplos os tributos de competência da União previstos no art. 153, I, II, IV e V da Constituição Federal: (i) o imposto sobre a importação de produtos estrangeiros; (ii) o imposto sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; (iii) o imposto sobre produtos industrializados; e (iv) o imposto sobre operações financeiras. Conforme o § 1º do art. 153, tais tributos têm regimes jurídicos que mitigam o princípio da legalidade, no sentido de que atribuem a competência relativa à alteração das alíquotas para o poder executivo. Isso porque o próprio constituinte observou que estes impostos são instrumentos para a promoção de políticas públicas na ordem econômica e social, como a regulação do mercado⁶⁵.

concepções de Thomas Kuhn (que descrevia a ruptura completa e revolucionária entre paradigmas), e de Karl Popper (que atribuía a qualificação de ciência à refutabilidade das teorias). Nesse sentido, CHALMERS, Alan F. *What is This Thing Called Science?* 3. ed. Indianapolis: Hackett Publishing Company, 1999, p. 131-132: “Lakatos referred to the fundamental principles as the *hard core* of research program. The hard core is, more than anything else, the defining characteristic of a program. It takes the form of some very general hypotheses that form the basis from which the program is to develop.

The fundamentals of a program need to be augmented by a range of supplementary assumptions in order to flesh it out to the point where definite predictions can be made. It will consist not only of explicit assumptions and law supplementing the hard core, but also assumptions underlying the initial conditions used to specify particular situations ant theories presupposed in the statement of observations and experimental results”.

Ainda, sobre Lakatos, FERREIRA NETO, 2016, p. 128-129: “Como alternativa, LAKATOS propões seja a prática científica pensada, não a partir da ideia de paradigmas científicos que fossem sucessivamente substituídos por outros superiores, alternando, por completo, a moldura teórica anteriormente consolidada, mas sim a partir da noção de ‘programas de pesquisas’, os quais seriam um conjunto mais amplo de regras metodológicas que poderiam agregar, simultaneamente, diferentes teorias. Essas regras metodológicas apresentariam caminhos a serem evitados (heurística negativa) e caminhos a serem seguidos (heurística positiva). Tais regras metodológicas poderiam ser compreendidas, segundo LAKATOS, como ‘princípios metafísicos’ da ciência, pois não estarão elas próprias em discussão pelos cientistas que estarão submetidos ao programa de pesquisa do seu campo de conhecimento.

Assim, um programa de pesquisa seria formado, na sua parte negativa, por um núcleo duro (*hard core of programme*) e, na sua parte positiva, por hipóteses auxiliares (*auxiliary hypotheses*)”.

⁶⁵ SCHOUERI, 2013, p. 306-307: “Por outro lado, a rigidez do Princípio da Legalidade encontra alguma mitigação na própria Constituição Federal. Isso se explica porque o próprio constituinte viu em certos tributos um veículo interessante para introduzir no ordenamento jurídico normas indutoras do comportamento dos

Outro exemplo é a tributação do imposto sobre a propriedade territorial urbana⁶⁶, que, além de ter uma espécie de progressividade prevista no art. 182, § 4º, inciso II da Constituição, em virtude da função social do imóvel, tem a previsão expressa, na norma competência, da possibilidade de alíquotas diferenciadas de acordo com a localização e a utilização do imóvel⁶⁷.

No mesmo sentido, podem ser citadas as contribuições de intervenção no domínio econômico. Evidentemente, a finalidade destas contribuições é viabilizar políticas econômicas ou influenciar o comportamento dos contribuintes para a obtenção de efeitos econômicos desejados. Cabe reiterar que a classificação aqui referida não tem a pretensão de descrever todas as espécies de tributos extrafiscais, pois este não é o objeto da pesquisa. Pretendemos apenas trazer a concepção geral da existência de tributos cuja própria natureza é indutora em decorrência de sua estrutura normativa.

ii) Imunidades

As imunidades se tratam de normas constitucionais que prescrevem regras negativas de competência, definindo determinados setores sociais que ficam fora do âmbito da incidência de alguns tributos⁶⁸, ou seja, constitui uma espécie de limitação à própria competência tributária. Nesse sentido, a imunidade se caracteriza como um valor de extrema relevância que o Constituinte optou por impedir que o Estado⁶⁹, por meio de impostos, viesse

contribuintes. Ou seja: desejou o constituinte que o Poder Executivo, dentro de certos limites, pudesse valer-se do tributo como um instrumento de intervenção no Domínio Econômico. É assim que o art. 153, §1º, da Constituição Federal, dispõe ser ‘facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos’ sobre: (i) importação de produtos estrangeiros; (ii) exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; (iii) produtos industrializados; e (iv) operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores imobiliários”.

⁶⁶ Obviamente, o IPTU não tem sua natureza propriamente extrafiscal, contudo, a própria norma de competência estabelece formas de tributação progressiva que atendem critérios de indução de comportamentos e visam o alcance de objetivos estatais.

⁶⁷ Art. 156, §1º, II CF/88.

⁶⁸ LEÃO, 2015, p. 52.

⁶⁹ Importante destacar que, para Paulo de Barros CARVALHO, o estudo das imunidades, como o de outras normas tributárias, carece de *metodologia adequada* quando abordado sobre pontos de vista sociológico, ético e histórico: “Alimento a convicção de que o estudo científico das imunidades jurídico-tributárias não encontrou ainda uma elaboração teórica metodologicamente adequada ao conhecimento de sua fenomenologia. O menos impertinente fiscal da coerência própria às asserções doutrinárias descobrirá desvios lógicos da acentuada gravidade da descrição do instituto, ao lado de abundantes colocações de índole econômica, sociológica, ética, histórica e, em grande profusão, de cunho político. Entre os autores que mais destramente cuidaram do assunto, há poucas discrepâncias, reinando o equilíbrio de conceitos, singular e estranho, num tema que teria tudo para provocar as mais acesas discussões acadêmicas”. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, fundamentos da incidência tributária*. 3. ed. – São Paulo: Saraiva, 2004 e *Direito tributário, linguagem e método*. 5ª ed., São Paulo: Noeses, 2013, p. 337-338).

a impedir o exercício de certa liberdade⁷⁰.

As imunidades, de regra, são reservadas a uma espécie de tributos, os impostos, uma vez que estes são destinados a cobrir as despesas do Estado, cobrindo os gastos gerais da coletividade, de maneira que são suportados igualmente por todos, dentro de sua capacidade econômica. A imunidade afasta da incidência dos impostos algumas situações ou pessoas⁷¹. Cabe, todavia, ressaltar que a Constituição prescreve regras de imunidades também a outras espécies de tributos, como nos casos das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico (CIDE), previstas no artigo 149, §2º, I da Constituição, em relação às receitas de exportação, e das entidades de assistência social, que são imunes (apesar do texto constitucional utilizar o termo *isenção*) em relação às contribuições sociais destinadas à seguridade social (art. 195, §7º, da Constituição).

Também como exemplos de normas de imunidade temos aquelas previstas no artigo 150, alíneas *a*, *b*, *c*, *d* e *e* da Constituição, que determinam, respectivamente: a imunidade recíproca entre entes da Federação; a proteção da liberdade de crença, levando à exclusão de cobrança de impostos sobre templos de qualquer culto; a imunidade dos partidos políticos, das entidades sindicais e das instituições de assistência social sem fins lucrativos; a exclusão da incidência de impostos sobre livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão; e, mais recentemente, nos termos da Emenda Constitucional nº 75/2013, a imunidade dos fonogramas e videogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores nacionais, com a finalidade de estimular e proteger a música e cultura brasileira⁷².

iii) Isenções

Normas de isenção decorrem das regras legais que dispõe acerca de fatos que, segundo algumas doutrinas clássicas, podem ser separados em dois momentos: no primeiro, há a incidência do tributo sobre aquele fato, na medida em que a hipótese prescrita está dentro do campo de tributação previsto na norma de competência; em um segundo momento, estes fatos são liberados do pagamento pela isenção tributária⁷³. Contudo, alguns autores, vinculados ao estudo mais estrutural do direito tributário, entendem estar equivocada esta definição, afirmando que “a hipótese de incidência da norma de tributação é composta de

⁷⁰ SCHOUERI, 2013, p. 403.

⁷¹ SCHOUERI, 2013, p. 404.

⁷² LEÃO, 2015, p. 52-53.

⁷³ Amílcar de Araújo Falcão, Rubens Gomes de Souza [...] (cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 140/141).

fatos tributáveis, excluídos os imunes e os isentos”. Assim, a diferença entre imunidade e isenção estaria apenas na hierarquia entre as normas que às preveem⁷⁴.

Independentemente dos diferentes posicionamentos acerca da estrutura, no que importa ao presente trabalho, as normas de isenção, igualmente, têm a finalidade de induzir comportamentos voltados à concretização de políticas públicas⁷⁵. Ricardo Lobo TORRES define as isenções como casos de *privilégios não-odiosos*⁷⁶, que, justificados por considerações de justiça, tornam-se legítimos no sistema jurídico. São, segundo o autor, concessões mediante leis que estabelecem exceção à regra geral de incidência, ou seja, se a lei geral institui a obrigação tributária, a norma de isenção permite que alguém não pague o tributo, consistindo na autolimitação do poder fiscal⁷⁷.

As isenções, normalmente, são utilizadas para promover o desenvolvimento de determinados setores de atividade econômica, desonerar determinados produtos, em virtude de sua essencialidade, ou mesmo atrair investimentos de capitais estrangeiros com o objetivo de estimular o desenvolvimento de novas tecnologias, como nos casos de energias renováveis.

iv) *Incentivos ou benefícios fiscais*

Estas são normas que instituem formas de desoneração tributária, podendo ocorrer por meio de *redução de base de cálculo ou alíquotas*, ou por *subvenção*, permitindo a utilização créditos presumidos, compensação ou restituição de créditos, em alguns casos, mesmo quando da não incidência, aplicação alíquota zero, ou isenção, ocorridos em cadeias

⁷⁴ COELHO, 2010, p. 144: “Destarte, é incorreto supor, como faz a doutrina tradicional, que a incidência da norma de tributação precede a incidência da norma de isenção (que, por isso, é ‘desjuridicizante’ ou ‘desdistributante’). Tal sucessividade inexistente no plano lógico-jurídico. As relações jurídicas ‘não se passam no mundo das percepções visuais e auditivas, gustativas ou táteis, passam-se, são, no mundo do pensamento, que é parte do mundo total’.

Tampouco se nos figura correta a colocação contrária que vê a isenção incidindo como regra ‘não juridicizante’, na medida em que produz uma situação de não incidência.

A linguagem das leis, sempre diretiva, quando institui uma hipótese de isenção (ou uma hipótese de imunidade), apenas enuncia fato ou qualidade intrIBUTÁVEL. O jurista é que, ao desvendar o dever-ser normativo contido no Direito Positivo, deduzirá a *norma de tributação* emergente, composta de *hipótese de incidência* contendo fatos tributáveis e *consequência jurídica* contendo a imposição do dever tributário”.

⁷⁵ LEÃO, 2015, p. 54.

⁷⁶ As discriminações fiscais odiosas, segundo TORRES: “são desigualdades infundadas que prejudicam a liberdade do contribuinte. Qualquer discriminação desarrazoada, que signifique excluir alguém da regra tributária geral ou de um privilégio não-odioso, constituirá ofensa aos direitos humanos do contribuinte, posto que desrespeitará a igualdade assegurada no art. 5º da CF, caindo sob a vedação do art. 150, II”. Como exemplos, cita a impossibilidade de distinção na tributação com base em: a) *raça ou cor*; b) *religião*; c) *sexo, principalmente pela tributação gravosa dos rendimentos da mulher casada*; d) *profissão*; e) *ideologia*; f) *domicílio*; g) *situação do bem* e h) *nacionalidade, das coisas ou das pessoas*. (TORRES, 2010, p. 82-83).

⁷⁷ TORRES, 2010, p. 306-308.

anteriores, dentre outros.

Podemos dizer, ainda, que muitos dos incentivos ou isenções decorrem da orientação constitucional no sentido da necessária forma diferenciada de tributação das regiões menos desenvolvidas, conforme previsto no artigo 43, § 2º, III da Constituição⁷⁸. Este objetivo tem como fundamento, também, outros enunciados constitucionais que determinam que as políticas nacionais e de ordem econômica sejam pensadas de forma a estimular o desenvolvimento e evitar desigualdades regionais⁷⁹.

O enfrentamento da questão, tratando-se especificamente de incentivos fiscais, deve considerar o ponto de vista do contribuinte afetado. Poder-se-ia acreditar que, não se dando interferência imposta por limitações, mas por alargamento de suas possibilidades econômicas, descaberia qualquer cuidado constitucional. Todavia, é necessário ter conhecimento se, no caso dos métodos de encorajamento de certo comportamento, a autonomia da vontade não estaria sutilmente sendo surrupiada, o que implicaria no reconhecimento de que o Estado, como promotor, exerce formas de poder ainda mais amplas que o Estado protetor. Ou seja, ao intervir por meio de incentivos ou isenções, o Estado assume o papel do mercado e da sociedade no modo de controlar o comportamento dos contribuintes⁸⁰.

Importante considerar, da mesma forma, aqueles que são afetados de forma indireta pela norma, pois os contribuintes que não se enquadram na hipótese que concede os benefícios ou incentivos acabam se sujeitando à carga tributária aumentada, na medida em que suportam a diferença em virtude da redução concedida àqueles beneficiados, *i.e.*, a arrecadação não é reduzida, mas compartilhada entre os contribuintes fora do campo

⁷⁸Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, **visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais.**

§ 1º Lei complementar disporá sobre:

I - as condições para integração de regiões em desenvolvimento;

II - a composição dos organismos regionais que executarão, na forma da lei, os planos regionais, integrantes dos planos nacionais de desenvolvimento econômico e social, aprovados juntamente com estes.

§ 2º Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei:[...]

III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas; [...]"

⁷⁹Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...]

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País [...]"

⁸⁰ SCHOUERI, 2005, p. 50-51.

normativo de incidência do benefício fiscal. Isso, portanto, revela um interesse de toda sociedade no controle dos benefícios fiscais. Além do mais, os benefícios podem situar alguns contribuintes em situação de vantagem relação aos concorrentes, podendo resultar em uma violação injustificada na garantia da livre concorrência⁸¹.

Dessa forma, algumas definições abordam pontos envolvendo as *finalidades sociais ou econômicas*⁸² das normas extrafiscais, porém, trazidos apenas como mero resultado de cálculos estratégicos⁸³, ou, ainda, com a análise não das finalidades, mas somente dos *efeitos indutores*⁸⁴, sem a preocupação em sustentar tais questões de forma mais objetiva. De outro modo, percebemos que a grande maioria da doutrina aborda as normas extrafiscais por meio da sua análise estrutural, de forma reducionista⁸⁵, e preocupadas somente com a coerência lógica dos enunciados prescritivos⁸⁶.

Para resolver os casos nos quais se suscitam conflitos normativos, ou violações a

⁸¹ SCHOUERI, 2005, p. 50.

⁸² Nesse sentido: “Assim, conclui-se que na disciplina dos impostos se encontram, de um lado, normas cuja causa (justificação) se encontra na necessidade financeira do Estado e outras cuja causa (justificação) reside na intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico. Enquanto as primeiras têm sua legitimação imediatamente reconhecida a partir das necessidades financeiras do Estado, critério de repartição fundado na justiça e solidariedade (capacidade contributiva) e embasamento constitucional a partir dos artigos 153, 155 e 156 da Constituição Federal, as últimas devem buscar fundamentação, critério de repartição e embasamento constitucional em cada ato de intervenção praticado” (SCHOUERI, 2005, p. 165-166); ou, ainda: “Quando se trata de normas tributárias indutoras, portanto, fica evidente o relacionamento estreito entre a ordem tributária e a ordem econômica. O regime jurídico próprio das normas tributárias indutoras, por conseguinte, envolve tanto os princípios e regras atinentes à ordem econômica e social como aqueles relativos ao Direito Tributário. Aliás, a defesa da proximidade entre as ordens é uma constante para Lobo Torres, para quem a ‘Constituição Tributária’ e a ‘Constituição Econômica’ estão em equilíbrio permanente, influenciando-se mutuamente e relacionando-se em toda a extensão dos fenômenos econômicos e tributários” (LEÃO, 2015, p. 63).

⁸³ Como, por exemplo, em PAULA JUNIOR, Aldo de. *Reflexões Sobre o Controle da Validade do Exercício da Competência Tributária com Objetivos Extrafiscais*. Revista Tributária das Américas, Ano 4. vol. 8 – jul.-dez., 2013, p. 278: “O modo de operação dos instrumentos de política econômica destinados a cumprir esta função específica de direcionamento consiste, basicamente, na modificação de parâmetros relevantes do ponto de vista do cálculo estratégico dos agentes econômicos *de modo a induzir (desestimular)* a adoção, por esses agentes, de certos *comportamentos tratados como condição necessárias para a realização (não realização) do resultado desejado (indesejado)*. Persuasão (*dissuasão*) *racional sob condições de livre escolha* é, logo, o nome genérico dessa técnica de uso cada vez mais frequente pelos órgãos de decisão política nos Estados Modernos”.

⁸⁴ SCHOUERI, 2005, p. 30 e LEÃO, 2015, p. 114.

⁸⁵ Veja-se o exemplo de Douglas YAMASHITA e Klaus TIPKE, que defendem que a capacidade contributiva e a igualdade se aplicam somente aos tributos com natureza fiscal, sendo a capacidade contributiva critério diferenciador entre as normas fiscais e extrafiscais. Para os autores, a tributação com finalidade extrafiscal acaba se afastando do direito tributário para avançar em outros campos do direito, pelo qual, não há como analisar questões de justiça fiscal ou de capacidade econômica nestas espécies normativas. (YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. *Justiça Fiscal e Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 64-66).

⁸⁶ FOLLONI, André. *Direito tributário e desenvolvimento sustentável no Estado Socioambiental*. Revista Tributária e de Finanças Públicas nº 110, 2013, p. 266: “No Brasil, a doutrina do direito tributário, em geral, não costuma se preocupar com temas alheios à mera instituição, fiscalização e arrecadação de tributos. O seu próprio objeto de estudo foi reduzido às normas jurídicas que disciplinam essa atividade estatal e, seu trabalho, à descrição dessas normas, em metalinguagem rigorosa, sobrejacente às estruturas lógicas supostamente existentes no subterrâneo de toda manifestação jurídica, independentemente do espaço-tempo em que viesse a se inserir”.

direitos e garantias constitucionais, em relação às normas extrafiscais, a jurisdição constitucional adotou a teoria que entende que, nos casos denominados *hard cases*⁸⁷, as normas tributárias com finalidade extrafiscal deveriam ser interpretadas e aplicadas conforme a prioridade da norma geral exclusiva e do respectivo argumento *a contrario*. Esta doutrina pressupõe que o fundamento para a interpretação e aplicação jurídica das normas tributárias com finalidade extrafiscal seria a *margem da liberdade de conformação do legislador*⁸⁸.

Não excluindo a importância das definições presentes no paradigma atual, destaca-se que estas se demonstram insuficientes quando da necessidade de se discutir questões mais complexas. Nesta perspectiva, antes de apresentarmos nossa proposta de fundamentação, apontaremos alguns problemas, os quais entendemos que não podem ser resolvidos pela fundamentação ou pelo método de controle de normas extrafiscais apresentados no paradigma atual.

2.2 Limites impostos pelo normativismo e pelo construtivismo lógico-semântico

O primeiro problema nas definições apresentadas é que a fundamentação das normas tributárias, como visto até aqui, sejam elas com finalidade arrecadatória ou indutora de comportamentos, em sua grande maioria, sempre partiram, ou ainda partem, de critérios e limitações de natureza estrutural⁸⁹, afirmando que os elementos de verificação das normas

⁸⁷ DWORIN, 1977, p. 81: “Legal positivism provides a theory of hard cases. When a particular lawsuit cannot be brought under a clear rule of law, laid down by some institution in advance, then the judge has, according to that theory, a ‘discretion’ to decide the case either way. His opinion is written in language that one or the other party had a preexisting right to win the suit, but that idea is only a fiction. In reality he has legislated new legal rights, and then applied them retrospectively to the case at hand. [...]”

⁸⁸ Em relação à doutrina de que nos casos difíceis ou *hard cases* as normas tributárias com finalidade extrafiscal devem ser interpretadas e aplicadas conforme a prioridade da norma geral exclusiva e do respectivo argumento *a contrario*, ela pode ser induzida a partir de um grupo de precedentes da jurisdição constitucional que decidiu no sentido de que o juiz não tem a competência de estender teleologicamente supostos de fato de isenções tributárias. Neste grupo de precedentes, foi decidido que é “vedado ao Poder Judiciário, sob pretexto de atenção ao princípio da igualdade, atuar como legislador positivo estabelecendo isenções tributárias não previstas em lei” [ARE 691.852 AgR/RS, STF, T1, Rel. Min. Rosa Weber, j. 05.11.2013, Dje-229, 20.11.2013], com base no argumento de que “A extensão dos benefícios isençionais, por via jurisdicional, encontra limitação absoluta no dogma da separação de poderes”. Em face da margem de liberdade de conformação do legislador, “Os magistrados e Tribunais, que não dispõem de função legislativa - considerado o princípio da divisão funcional do poder -, não podem conceder, ainda que sob fundamento de isonomia, isenção tributária em favor daqueles a quem o legislador, com apoio em critérios impessoais, racionais e objetivos, não quis contemplar com a vantagem desse benefício de ordem legal” [AI 360.461 AgR/MG, STF, T2, Rel. Min. Celso de Mello, j. 06.12.2005, DJe-055, 27.03.2008].

⁸⁹ CARVALHO, 2004 e 2013; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. 3. ed., São Paulo: Dialética, 2003.

tributárias estão pré-dispostos no ordenamento normativo⁹⁰, centrando-se, no máximo, em princípios de natureza formal⁹¹, como legalidade⁹², irretroatividade e anterioridade, com um destaque de certa forma excessivo ao primeiro⁹³.

Importante ressaltar que, na evolução histórica do estudo do direito tributário nacional, encontramos dois diferentes paradigmas científicos que se fundam no positivismo jurídico, denominados por FERREIRA NETO como *paradigma empírico-econômico do direito tributário e cientificismo normativo*⁹⁴. O primeiro se tratava de um paradigma científico multidisciplinar e dotado de ampla abertura epistêmica, na medida em que considerava consequências e efeitos econômicos das normas tributárias, todavia, também era restrito a uma fonte exclusivamente normativa, a lei produzida pelo Estado⁹⁵. Para as pretensões do presente trabalho, limitar-nos-emos à análise crítica do segundo, o cientificismo normativo, uma vez que se trata de um paradigma mais sofisticado metodologicamente, e com maiores limitações em relação ao primeiro.

Esta ideia, do cientificismo normativo, vincula-se à corrente positivista do direito mais radical e estruturalista, que entende que o estudo do direito deveria se transformar em uma ciência que tivesse características similares às ciências físico-matemáticas, sendo que a principal característica é a *avaliatividade*, com a distinção de *juízos de fatos* e *juízos de valor*, sendo que o segundo deveria ser excluído do campo jurídico, sob pena de o direito

⁹⁰ CALIENDO, 2009 A, p. 87: “A análise do Direito Tributário centrou seus estudos no último período, especialmente, na teoria da norma tributária e, em sua versão mais sofisticada, na análise da regra-matriz de incidência tributária. Tais estudos, contudo, apesar de não afastarem a compreensão completa do sistema jurídico tributário, visto que não discorreram sobre a noção de discurso e argumentação jurídica, exigem renovados estudos sobre o discurso tributário”.

⁹¹ CALIENDO, Paulo, 2009 A, p. 144 “O normativismo falha ao compreender a Constituição como mera fonte formal e norma superior das normas jurídicas do sistema jurídico, sem compreender o alcance do texto constitucional como uma norma de compromisso entre setores sociais distintos sobre dilemas valorativos, ou seja, a Constituição é uma carta política que carrega valores sociais (Carta axiológica) mais importantes de uma sociedade e orienta a solução leal de conflitos existentes em uma dada sociedade”.

⁹² “Tem-se aqui, portanto, um modelo científico que segue a primazia da lei, em que os teóricos do direito tributário manifestam impressionante e quase ingênua confiança no processo legislativo, assumindo a crença de que a lei tributária, supostamente, conteria características capazes de controlar a discricionariedade do Estado, por meio da simples limitação dos atos de escolha que poderiam ser feitos pelo legislador tributário. Acredita-se, portanto, que a lei, analisada não pelo seu conteúdo, mas apenas pela sua fonte de produção, poderia ser suficientemente satisfatória para legitimar qualquer exigência tributária”. (FERREIRA NETO, 2016, p. 198).

⁹³ Frisamos que o problema não está na relevância dada ao princípio da legalidade, mas na forma com a qual a proposta normativista apresenta a fundamentação das leis, que seriam, segundo esta teoria, fruto apenas de convenções, com total liberdade discricionária do legislador.

⁹⁴ Dentre outros, podemos citar, em destaque, como autores que se caracterizam pelo paradigma empírico-financeiro: Ruy Barbosa Nogueira, Aliomar Baleeiro e Rubens Gomes de Souza. Já no cientificismo normativo, podemos citar: Alfredo Augusto Becker, Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho.

⁹⁵ FERREIRA NETO, 2016, p. 198.

não ser considerado científico⁹⁶. O estruturalismo característico da corrente mais extrema do direito positivo tem origem no *neopositivismo lógico*, fundado nos primórdios do século XX pelo Círculo de Viena, cujos pressupostos são identificados, conforme descreve FERREIRA NETO, no *manifesto positivista* editado por Otto Neurath, Hans Hahn, e Rudolf Carnap, com o título *A concepção científica do mundo*, reproduzidos pelo autor nas seguintes ideias:

(1) a concepção científica do mundo tem como objetivo a construção de uma <<ciência unificada>>, com um método de investigação idêntico para todos objetos; (2) pretende-se elaborar (2.1) <<um sistema de formulas neutro, de um simbolismo livre das impurezas, das linguagens históricas>> e (2.2) um <<sistema global de conceitos>>; (3) possui ela duas propriedades: (3.1) <<ela é empirista e positiva: há apenas conhecimento empírico, que repousa sobre o dado imediato>>, sendo essa <<a fronteira do conteúdo da ciência legítima>>; e (3.2) a ela aplica-se <<um método de análise lógica>>, de modo que, na <<descrição científica, considera-se apenas a estrutura (forma de ordem) dos objetos, não da sua “essência”>>; e (4) em nome de uma clareza descritiva, recusa-se valor às <<complexidades obscuras e profundidades impenetráveis>>, já que na <<ciência, nada é “profundo”, tudo é superfície>>, de modo que todos os <<problemas filosóficos tradicionais>> devem ser livrados das considerações <<metafísicas>>, inexistindo qualquer dimensão ontológica que possa exercer influência objetiva no conhecimento da realidade, sendo que tais questões deverão ser <<desmascaradas>> como <<pseudoproblemas>> ou transformadas <<em questões empíricas, sobre as quais cabe um juízo por parte das ciências e da experiência>>⁹⁷.

Verifica-se, assim, que a fundamentação neopositivista incorre em: i) um reducionismo cognitivo, no qual, somente se conhece aquilo empiricamente verificável; ii) um formalismo epistemológico, no sentido de que o ato de conhecer é formalizado pela teoria do conhecimento adotada, pressupondo que só se faz possível o reconhecimento da estrutura dos objetos; e, iii) um ceticismo ontológico, sendo que se nega a existência de uma dimensão essencial ou existencial, nas quais as coisas possam manifestar a realidade do objeto⁹⁸.

O neopositivismo lógico influenciou a teoria pura do direito de Hans Kelsen. O autor austríaco, tomando por base a Lei de Hume⁹⁹, em críticas ao direito natural, que

⁹⁶ BOBBIO, Norberto. *O Positivismo Jurídico - Lições de Filosofia do Direito / Norberto Bobbio; compiladas por Nello Morra trad. e notas Márcio Pugliesi, Edson Bini, Carlos E. Rodrigues*. – São Paulo: Ícone, 1995, p. 135-138.

⁹⁷ FERREIRA NETO, 2012, p. 98-99.

⁹⁸ FERREIRA NETO, 2012, p. 99.

⁹⁹ Hans Kelsen apontava a necessidade da diferenciação da “proposição jurídica” da “lei natural”, afirmando que, diferentemente da segunda, a proposição jurídica não poderia ser uma derivação de uma proposição descritiva (ser), sendo que a norma teria seu fundamento na autoridade jurídica: “Im Rechtssatz wird nicht, wie im Naturgesetz, ausgesagt, daß, wenn A ist, B ist, sondern, daß, wenn A ist, B sein sol, auch wenn B vielleicht tatsächlich nicht ist. Daß die bedeutung der Verknüpfung der Elemente im Rechtssatz verschieden ist von der Verknüpfung der Elemente im Naturgesetz, geht darauf zurück, daß die Verknüpfung im Rechtssatz durch eine von der Rechtsautorität, also durch einen Willensakt gesetzte Norm hergestellt ist, während die Verknüpfung

entendemos por equivocadas, conforme especificado por John FINNIS¹⁰⁰, destacava que o fundamento de validade de uma norma não pode ser derivado de um fato da ordem do ser: “do fato de algo ser não pode seguir-se que algo deve ser”. Assim, a validade de uma norma somente pode ser atrelada a outra norma, e a norma que representa este fundamento é uma norma superior¹⁰¹, sendo que a validade final das normas seria a de caráter mais elevado, uma norma pressuposta (*Vorausgesetz*), que o autor denomina como norma fundamental (*Grundnorm*)¹⁰².

O foco da teoria de KELSEN é a impossibilidade de se emitirem juízos de valor de forma objetiva. Embasado no ceticismo de HUME¹⁰³, o autor entendia que somente a norma jurídica seria capaz de oferecer objetividade, na medida em que a vontade do homem é

von Ursache und Wirkung, die im Naturgesetz ausgesagt wird, unabhängig von jedem solchen Eingriff ist“.
(KELSEN, 1992, p. 80).

¹⁰⁰ O filósofo empirista David Hume apresentava críticas às deduções prescritivas (dever ser) derivadas de enunciados descritivos (ser), que posteriormente foi definido por George Edward Moore como o problema da *falácia naturalista*. Contudo, conforme explica FINNIS, as críticas acerca das implicações do *ser* diretamente no *dever ser* vinculadas à teoria Tomista-Aristotélica, são equivocadas: “If we stopped here, the charge against him would seem to be proved. Or at least plausible (and certain later philosophical theologians would seem to have been justified in claiming his patronage). But in fact Aquinas takes good care to make his meaning, his order of explanatory priorities, quite clear. The criterion of conformity with or contrariety to human nature is reasonableness. And so whatever is contrary to the order of reason is contrary to the nature of human being as such; and what is reasonable is in accordance with human nature as such. ‘The good of the human being is being in accord with reason, and human evil is being outside the order of reasonableness...’. So human virtue, which makes good both the human person and his works, is in accordance with human nature ‘just in ‘so’ far as [tantum ... in quantum] it is in accordance with reason; and vice is contrary to human nature just in so far it is contrary to the order of reasonableness. In other words, for Aquinas, the way to discover what is morally right (virtue) and wrong (vice) is to ask, not what is in accordance with human nature, but what is reasonable. And this quest will eventually bring one back to the ‘underived’ first principles of practical reasonableness, principles which make no reference to human nature, but only to human good. From end to end of his ethical discourses, the primary categories for Aquinas are the ‘good’ and the ‘reasonable’; the ‘natural’ is from the point of view of his ethics, a speculative appendage added by way of metaphysical reflection, not a counter with which to advance either to or from the practical ‘prima principia per se nota.’” (FINNIS, 2011, p. 35-36).

¹⁰¹ “Daraus, daß etwas *ist*, kann nicht folgen, daß etwas *soll*; sowie daraus, daß etwas sein *soll*, nicht folgen kann, daß etwas *ist*. Der Geltungsgrund einer Norm kann nur die Geltung einer anderen Norm sein. Eine Norm, die den Geltungsgrund einer andere Norm darstellt, wird figürlich als die Höhere Norm im Verhältnis zu einer niederen Norm bezeichnet.[...]” (KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. 2 Auflage 1960. Wien: Österreichische Staatsdruckerei, 1992, p. 196).

¹⁰² KELSEN, 1960, p. 197.

¹⁰³ “Segundo Hume, as ideias são sempre de natureza particular; é apenas ao associá-las a termos (palavras) gerais que produzimos o efeito de generalidade, podendo assim fazer referência a inúmeras coisas particulares que tenham natureza semelhante. O ceticismo de Hume pode ser interpretado a partir do questionamento que dirige a dois princípios ou pressupostos fundamentais da tradição filosófica: a causalidade e a identidade pessoal. (MARCONDES, Danilo. *Iniciação à história da filosofia – Dos pré-socráticos a Wittgenstein*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Zahar, 2007, p. 187). A concepção de moral, portanto, não pode derivar da razão, na medida em que o pensamento “moral” desperta de paixões, de forma subjetiva. Nesse sentido: HUME, David. *A treatise of human nature: Being an attempt to introduce the experimental method of reasoning*. Reprinted from the original edition in three volumes. London: Oxford. Book III, Part I, p. 457: “Since morals, therefore, have an influence on the actions and affections, it follows, that they cannot be deriv[e]d from reason; and that because reason alone, as we already prov[e]d, can never have any such influence. Morals excite passions, and produce or prevent actions. Reason of itself is utterly impotent in this particular. The rules of morality, therefore, are not conclusions of our reason”.

suscetível em graus diversos de intensidade, e uma gradação do valor no seu sentido objetivo seria impossível. Nesse sentido, Ives Gandra da Silva MARTINS refere que KELSEN, na tentativa de buscar uma *ciência pura da norma*, pretendeu desviar o direito de todos os elementos que ele considerava como metajurídicos, uma vez que os via como uma espécie de contaminação de outras ciências, pelo qual estabeleceu seu próprio campo de estudo, limitando a pesquisa exclusivamente na norma jurídica, ou seja, áreas da *moral, economia, história, sociologia, política* deveriam ser totalmente excluídas. No entendimento de KELSEN, seriam estes elementos desprezíveis, pois o único estudo que se faria necessário seria o direito positivo¹⁰⁴.

No âmbito do direito tributário nacional, o primeiro autor a abordar as questões defendidas no positivismo kelseniano foi Alfredo Augusto BECKER. Na sua obra, “Teoria Geral do Direito Tributário”, fez acirradas críticas ao contexto em que se encontravam os estudos e a prática do direito tributário de sua época, marcada pela influência do empirismo econômico¹⁰⁵. Sua maior crítica era voltada à influência das finanças públicas sobre o direito tributário¹⁰⁶, definindo esta situação como um *fenômeno patológico-tributário*. Aduzia, assim, a necessidade de descontaminação da *atitude mental jurídica*, que estaria contaminada por princípios e conceitos vindos de ciências pré-jurídicas, como da economia, das finanças, da política e das ciências sociais¹⁰⁷.

Ou seja, seria necessária a cura da *atual demência jurídica tributária* para sair do manicômio, com a reeducação dos reflexos condicionados na atitude mental tributária, sendo que esta atitude seria um reflexo condicionado, necessariamente, à incidência da regra jurídica¹⁰⁸ e nada mais, livrando o direito de outras áreas que estariam fora da *ciência jurídica*, como a filosofia, sociologia, psicologia, história, economia dentre outras¹⁰⁹.

Com esta ideia sustentada por BECKER, pôs-se em evidência a afirmação de que o direito forneceria apenas mecanismos práticos de atuação a uma *conclusão predeterminada* e não tocada por ele próprio, mas recepcionada de outras ciências, fazendo-se necessária a

¹⁰⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma Teoria do Tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 226/227.

¹⁰⁵ FERREIRA NETO, 2016, p. 194-195

¹⁰⁶ BECKER, 1972, p. 3-4.

¹⁰⁷ BECKER, 1972, p. 40.

¹⁰⁸ “A atitude mental jurídica é, exatamente, um reflexo condicionado à incidência da regra jurídica. A regra jurídica (transmitida pela linguagem oral ou escrita) é o estimulante condicionador. Por sua vez o reflexo condicionado é a atitude mental condicionada à incidência daquela regra jurídica. Isto é, a atitude mental do sujeito ativo e do sujeito passivo da relação jurídica, em se sujeitarem aos efeitos jurídicos resultantes da incidência daquela regra jurídica sobre sua hipótese de incidência (‘fato gerador’).” (BECKER, 1972, p. 44).

¹⁰⁹ BECKER, 1972, p. 85-87.

definição, antes de tudo, do resultado que se pretenderia obter¹¹⁰. O responsável por essa definição seria a política¹¹¹, inspirada pela economia, ciência das finanças, pela sociologia e pela observação de fatos que poderiam interferir na orientação do Estado. Desse modo, somente após a definição da intenção da ação é que se procurariam os mecanismos para que se pudesse alcançar esse resultado. A função do Direito, portanto, seria simplesmente a de fornecer aqueles *meios de atuação* para obtenção de um resultado predeterminado que não é, *por si mesmo*, jurídico¹¹².

A influência do normativismo kelseniano no projeto de BECKER aparece com maior intensidade na composição da regra jurídica sustentada por ele, na qual não haveria espaço para a valoração de justiça ou injustiça, mas somente a análise de sua validade. O aplicador do direito deveria atentar somente para a distinção da regra jurídica válida e a não-válida, independentemente da rejeição que tal regra provocaria em sua consciência e dos outros, sob pena de converter-se em “pregador moralista ou filósofo”¹¹³.

Dando seguimento aos estudos, com abordagem próxima a de BECKER, aprofundado, porém, a análise acerca da esfera estrutural das normas tributárias, Geraldo ATALIBA desenvolveu sua teoria com base na denominada *hipótese de incidência tributária*¹¹⁴, esta que traria a descrição legal de um fato jurídico tributário, *i.e.*, uma formulação “hipotética, prévia e genérica”, como um espelho ou uma imagem conceitual do fato¹¹⁵. Nestes termos, a única importância ao direito, e, mais especificamente, ao direito tributário, é se o fato se “subsume à imagem abstrata da lei”, ou seja, “se houver subsunção

¹¹⁰ SOUZA, Rubens Gomes. *Curso de Direito Financeiro*. Obra coletiva, Rio de Janeiro: Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, 1958. p. 64.

¹¹¹ SOUZA, 1958, p. 53-54: “A elaboração do Direito Positivo é uma atividade *artística* e a obra construída e manejada é um *instrumento* (a regra jurídica). (...)”.

¹¹² BECKER, 1972, p. 58.

¹¹³ BECKER, 1972, p. 90-91.

¹¹⁴ FERREIRA NETO, 2016, p. 223-224: “[...] ainda cedo em sua carreira, ATALIBA veio a redirecionar o percurso de seu pensamento, de modo que, seguindo com firmeza o evangelho beckeriano, assumiu abertamente o projeto de garantir bases científicas ao direito tributário, por meio da observância rigorosa do ideário positivista. Com efeito, passou ele a trilhar uma segunda fase intelectual, de acordo com a qual, seguindo sua inspiração positivista, adotou a postura defensora da visão de que somente seria possível desenvolver uma ‘verdadeira’ ciência tributária quando o jurista deixasse de lado o estudo de temas de ordem econômica, política e social, de modo a se concentrar exclusivamente no estudo teórico e analítico da norma tributária. E, semelhante a BECKER, ao cientista do direito não caberia discutir o mérito substancial das escolhas legislativas, na medida em que tais considerações seriam pré-jurídicas e, por isso supostamente irrelevantes.

No entanto, foi somente quando da publicação de sua obra seminal – Hipótese de Incidência Tributária – que todos os elementos do paradigma científico normativo-comportamental assumiram o seu ponto de maior maturação e consolidação [...]: lá está desde a intenção de se purificar a ciência tributária dos seus elementos impróprios, passando pela proposta de se definir o direito tributário por meio da exclusiva análise da norma jurídica positiva, até chegar-se à noção de que o objeto científico do direito tributário não seria propriamente o seu substrato econômico, mas sim a constatação dos tipos de comportamentos previstos na lei tributária”.

¹¹⁵ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 58.

do fato à hipótese de incidência¹¹⁶, ele será fato imponível, se não houver, estar-se-á diante de um fato irrelevante ao direito tributário”¹¹⁷.

Dessa forma, o cientista não poderia cogitar o direito sobre algo que virá a ser, seja se tratando da atividade política, ou no momento da aplicação administrativa ou judicial. Quem agisse desta maneira acabaria tendo sua conduta desacreditada por ATALIBA, na medida em que “não é lícito ultrapassar os limites do fenômeno que se põe como objeto de nosso estudo; o direito positivo”¹¹⁸. Somente o estudo descritivo do direito posto se faria aceitável. Essa forma de abordagem das normas não autoriza qualquer forma de crítica ao direito positivo¹¹⁹. Isto é, como afirma ATALIBA – “O direito é, para o jurista, um dogma: deve ser obedecido e jamais discutido, quanto ao seu conteúdo ou mérito”¹²⁰.

Foi com Paulo de Barros CARVALHO, porém, que o estudo do direito tributário sobre o aspecto estrutural normativo se encaminhou para um *aprimoramento analítico da norma jurídica*, resultando no desenvolvimento de um projeto que trouxe um maior detalhamento estrutural normativo interno, fornecendo critérios formais com maiores especificações em relação aos limites na produção das regras tributárias, o que, conforme bem refere FERREIRA NETO, “representou importante avanço científico no campo do direito tributário”¹²¹.

Para CARVALHO, a preocupação do jurista deve ser com a linguagem jurídica, atentando-se ao rendimento capaz de ser obtido com a utilização de categorias advindas do projeto semiótico, ou seja, as “dimensões lógico-semânticas do texto prescritivo”. Afirma,

¹¹⁶ ATALIBA, 2010, p. 69-70: “Subsunção é o fenômeno de um fato configurar rigorosamente a previsão hipotética da lei. Diz-se que um fato de subsume à hipótese legal quando corresponde completa e rigorosamente à descrição que dele faz a lei. É fato imponível um fato concreto, acontecido no universo fenomênico, que configura a descrição hipotética contida na lei. É a realização da previsão legal. O fato imponível está para a hipótese legal assim como, logicamente, o objeto para o conceito”.

¹¹⁷ ATALIBA, 2010, p. 68.

¹¹⁸ ATALIBA, 2010, p. 128.

¹¹⁹ ÁVILA, 2010, p. 319: “Nesse contexto, porém, aparecem alguns problemas. Se todos os elementos da relação tributária *em princípio já* devem ser determinados nas hipóteses de incidência da lei tributária ‘por conceitos classificatórios’ que devem ser aplicados por subsunção, quaisquer elementos distintivos não constantes desses conceitos permanecem, *em princípio*, desconsiderados na interpretação e aplicação da lei. Muitas restrições materiais do poder de tributar, porém – e aqui se evidencia o déficit de uma teoria geral dos conceitos classificatórios -, não podem ser derivados dos ‘elementos constantes dos conceitos das normas’ por meio da ‘subsunção’, pois dependem da *concretização* dos direitos fundamentais e de uma aplicação direta de um conceito abstrato de direito. A proibição de excesso, a proporcionalidade e a razoabilidade, por exemplo, são limitações que, ‘em princípio’, não resultam dos conceitos da norma de uma lei, embora, ‘em princípio’, devessem determinar o conteúdo da relação obrigacional tributária. Além disso, é duvidoso se as regras de competência e as hipóteses de incidência da regra de tributação são genericamente ‘capazes de subsunção’, ‘se’ a subsunção é identificada com um silogismo lógico, em vez de ser caracterizada como conexão final de conceitos após longo processo de interpretação [...]”.

¹²⁰ ATALIBA, 2010, p. 128.

¹²¹ FERREIRA NETO, 2016, p. 236.

neste sentido, que todo o raciocínio deve se reportar a uma visão da norma jurídica, “analisada com vigor na sua inteireza conceptual, como ‘unidade mínima e irreduzível’ da mensagem deontica portadora de sentido completo”, não deixando de lado a questão em relação à necessidade de que o discurso teórico propicie “a compreensão, com boa dose de racionalidade, da concretude empírica do direito posto”. Assim, segundo o autor, estamos diante daquilo que se pode “chamar de ‘constructivismo jurídico’”, vertido sobre o subsistema das regras tributárias¹²².

Pode-se dizer que, desse modo, a realidade, ainda mais a jurídica, constitui-se somente daquilo que se pode constituir em linguagem, ideia na qual a linguagem exerce um papel “constitutivo, limitador e totalizante da realidade, *i.e.*, as estruturas linguísticas são formadoras da realidade”¹²³. Nesse sentido, sobre a constituição da realidade pela linguagem, assim descreve o autor:

O “mundo da vida”, com as alterações ocorridas no campo das experiências tangíveis, é submetido à nossa intuição sensível, naquele “caos de sensações” a que se referiu Kant. O que sucede neste domínio e não é recolhido pela linguagem social não ingressa no plano por nós chamado de “realidade”, e, ao mesmo tempo, tudo que dele faz parte encontra sua forma de expressão nas organizações linguísticas com que nos comunicamos; exatamente porque todo o conhecimento é redutor de dificuldades, reduzir as complexidades do objeto da experiência é uma necessidade inafastável para se obter o próprio conhecimento.

Encontramos nesse contexto e no inevitável processo reducionista, a exemplo de Husserl, a figura do homem como polo central de construção da realidade jurídica ou não-jurídica elaborada a partir da contextura físico-material. Sem ele, com suas estruturas intelectuais, seria impossível alcançar as instâncias cognoscitivas do saber. Eis que se toma como premissa do estudo linguístico do direito a análise do próprio conhecimento, das estruturas de consciências e dos objetos e estruturas lógico-abstratas a ele inerentes. O direito observado como linguagem não sobrevive sem esses traços do conhecimento¹²⁴.

Todavia, no que condiz à linguagem normativa, as normas extrafiscais partem de cláusulas gerais, principalmente quando não possuem um vínculo de finalidades de forma explícita no texto constitucional, apresentando conceitos indeterminados, com um grau maior de abstração. As cláusulas gerais, por sua vez, configuram descrições amplas da hipótese de incidência, permitindo que o aplicador da lei atenda às peculiaridades do caso concreto¹²⁵.

Os paradigmas estabelecidos pela filosofia da linguagem adotados por essa corrente

¹²² CARVALHO, 2013, p. 5.

¹²³ FERREIRA NETO, 2016, p. 238.

¹²⁴ CARVALHO, 2013, p. 07-08.

¹²⁵ SCHOUERI, 2005, p. 249.

normativista, que entende que somente o empirismo pode ser identificado como método científico, e defende a objetividade semântica por descrição, acabam excluindo, do objeto da doutrina, tudo aquilo que não for dado previamente e testável empiricamente. Deixa-se, assim, de se observar os efeitos, as finalidades, os bens, os comportamentos e as instituições. Esse método de eliminação dos problemas em virtude da redução de complexidades adota uma doutrina apta apenas a explicar o direito, sendo incapaz de o tornar realidade, em vez de confrontar e resolver as complexidades surgidas na prática¹²⁶.

Os problemas surgidos na prática não podem ser resolvidos de forma consistente se mantivermos adotando os métodos acima expostos. Isto porque, há casos em que é preciso agregar à justificação elementos externos ao texto normativo, demonstrando-se quais argumentos (históricos, genéticos, linguísticos, finalísticos, sistemáticos, consequencialistas) foram utilizados, e em que medida e peso foram empregados¹²⁷. Não basta a utilização da interpretação literal ou semântica dos enunciados. Os critérios escolhidos devem estar claros e serem compreensíveis, demonstrando-se o sentido e com o peso em que tais métodos foram usados, bem como quais os suportes normativos foram utilizados. Somente nestes termos, é possível garantir racionalidade aos argumentos, e a transparência na fundamentação¹²⁸.

O direito não trata somente dos problemas de interpretação, sua atenção deve estar voltada, também, aos problemas de relevância, de qualificação, de valoração e de prova. O formalismo científico transforma a ciência do direito “em uma metalinguagem descritiva de regras jurídicas, deixando de lado os princípios, as finalidades, os efeitos comportamentais e os bens jurídicos”¹²⁹. O tratamento das normas extrafiscais dentro dos parâmetros pretendidos por este paradigma não é suficiente. A descrição de hipótese de incidência e consequências previstas em regras é possível, mas não princípios, finalidades, bens jurídicos e efeitos, porquanto envolvem *valoração moral objetiva*, em alguma medida, sendo assim, incapazes de mera descrição por ato de conhecimento desprovido de vontade¹³⁰.

¹²⁶ ÁVILA, 2012, p. 232.

¹²⁷ MOORE, Michael S. Interpreting Interpretation. In: MARMOR, Andrei (org). Law and Interpretation. Oxford: Oxford University Press, 1995, p. 1.

¹²⁸ ÁVILA, 2012, p. 230.

¹²⁹ ÁVILA, 2012, p. 233.

¹³⁰ MARTINS, 1983, p. 161-162: “Tentar estudar a entidade jurídica do tributo, apenas sob o aspecto formal, sem o exame de toda problemática e de todos os componentes que determinam a sua necessidade exigencial, é procurar construir um avião sem ter necessidade de estudar elementos exteriores à engenharia e próprios da natureza como o vento, a atmosfera, a lei da gravidade, a força dos combustíveis, as leis da velocidade, as intempéries, os materiais das pistas e todo um complexo de elementos pertinentes à informação necessária para sua construção. Estudar o tributo apenas sob o aspecto formal é absolutamente não estudá-lo. É estudar a

Isso não significa dizer que a estrutura normativa não é relevante, e que a tipicidade da tributação deva ser completamente esquecida, com a aplicação de princípios em seu lugar. Pelo contrário, a tipicidade exige que exista um grau alto de determinação e precisão do conteúdo da tributação, e é o ponto de partida para a interpretação e aplicação. Todavia, isso não determina que o significado preliminar do texto normativo se aplique por meio exclusivo da *subsunção de um conceito classificatório*¹³¹, ou que a norma não demande sua concretização¹³².

Um exemplo capaz de demonstrar que o construtivismo lógico não dá conta de resolver todos os problemas enfrentados pelo direito é o recente caso da discussão acerca da substituição tributária no ICMS, na qual era debatida a possibilidade de restituição, ao contribuinte, do tributo pago a maior, quando a operação real se desse com valor menor ao do fato gerador presumido, calculado com base na margem de valor agregado¹³³. Antes de analisar a questão, é importante situar que a norma de competência constitucional que prevê a possibilidade de o legislador atribuir a responsabilidade pelo pagamento do tributo a terceiro não apresenta, explicitamente, o caráter indutor de tal mecanismo de tributação, mas é sabido que a finalidade da criação de um fato gerador antecipado objetiva aumentar a eficiência na tributação e na fiscalização, bem como de evitar a sonegação por parte dos contribuintes, ou seja, a norma, por pretender atingir uma finalidade estatal (eficiência administrativa) e induzir um determinado comportamento (neste caso, de forma negativa), pode ser classificada como uma norma tributária extrafiscal.

Desse modo, em continuidade à análise sobre o caso, o Supremo Tribunal Federal deu procedência ao pedido dos contribuintes, reconhecendo o seu direito de restituição dos tributos recolhidos indevidamente, quando a base de cálculo presumida for maior à aplicada na operação real. Entretanto, a discussão agora paira sobre quem é o titular deste direito, se contribuinte de fato ou de direito, na medida em que as Fazendas Estaduais vêm sustentando a tese de que deve ser aplicado ao caso a regra do artigo 166 do Código Tributário Nacional, que determina que a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência “do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove ter assumido o referido

vestimenta independentemente do corpo que vai usá-la, admitindo que possa ser de um homem ou de um macaco, elementos absolutamente irrelevantes para a forma, enquanto forma estudável”.

¹³¹ ÁVILA, 2010, p. 321.

¹³² ÁVILA, 2010, p. 322.

¹³³ A questão referente à possibilidade de restituição do imposto pago a maior, naqueles casos em que a operação real é efetivada com um valor menor ao da base de cálculo atribuída pela margem de valor agregado, no fato gerador presumido, foi decidida favoravelmente ao contribuinte no Recurso Extraordinário nº 593.849-2/MG, com repercussão geral, sendo reconhecido o direito de restituição do tributo maior recolhido.

encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la”.

Essa atitude, porém, apenas omite a real finalidade por trás desse argumento, que vem sendo acatado pelo Judiciário¹³⁴: utilizar-se de uma interpretação de natureza estrutural e redutora de complexidades, para encontrar empecilhos e evitar que o contribuinte possa recuperar os valores referentes ao tributo recolhido de forma indevida¹³⁵. Não se pretende afirmar que a definição do titular desse direito esteja de primeiro plano equivocada, o que não se aceita é a justificção reducionista e simplificadora utilizada, que se demonstra insatisfatória ao problema, porquanto não enfrenta outras questões como o locupletamento ilícito do Estado e, ainda, de legitimidade, sendo que a própria Constituição¹³⁶, bem como o art. 10 da Lei Complementar nº 87/96, garantem ao contribuinte a devolução dos valores nos casos de não ocorrência do fato gerador.

Exigir que o contribuinte de direito comprove quem arcou com o ônus do recolhimento, ou que consiga a autorização de todos terceiros envolvidos nas operações, é tornar impossível o procedimento de devolução. Trata-se de um impedimento formal, e de natureza procedimental, que, no fim, pode resultar na obtenção de vantagem injustificada do Estado que, além de antecipar as receitas por meio de um tributo cobrado *sem a existência de um fato gerador concreto*, determina um preço maior ao qual o produto realmente é comercializado, em violação às normas de competência constitucionais.

Importante ressaltar, neste ponto, que o positivismo jurídico não é incorreto, mas apenas insuficiente, uma vez que a ciência jurídica depende, também, das demais áreas do conhecimento, e o estudo sistemático de todos os fatores humanos, que envolve as demais áreas do conhecimento, é essencial ao desenvolvimento pleno do direito. Nesse sentido, conforme destaca IVES GANDRA, “a indagação, na captação, não significa entulhar o direito com elementos alienígenas, mas enriquecê-lo para sua fluente e natural adequação à realidade social a que se destina¹³⁷”.

Portanto, a fundamentação com base na estrutura normativa não é suficiente para enfrentar os problemas ocorridos na prática, não somente o caso acima citado, mas também outros que envolvem, por exemplo, a relação de igualdade afetada na concessão de isenção

¹³⁴ Apelação Cível nº 70072498959 – Vigésima Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul.

¹³⁵ Nesse sentido, GUIMARÃES, Bruno A. François. *A Seletividade do ICMS Sobre o Fornecimento de Energia Elétrica e sua Repetição de Indébito*. Revista Direito Tributário Atual, v. 37, 2017, p. 24-25.

¹³⁶ Conforme Artigo 150, § 7º da Constituição.

¹³⁷ MARTINS, 1983, p. 164.

ou benefícios a um determinado setor de produção, ou no que condiz à capacidade contributiva na oneração de alguns produtos em prol da indução de comportamentos, como nos casos de tributos sobre a importação ou na tributação de bens considerados menos saudáveis ou essenciais. A análise do direito não deve se limitar à descrição de quais são as alternativas interpretativas possíveis, mas recomendar qual delas é a mais fortemente suportada pelo ordenamento jurídico, com base em princípios e finalidades¹³⁸.

2.3 Insuficiência das construções argumentativas vazias

Da mesma forma, as correntes mais contemporâneas, as quais optamos por denominar como *construtivistas*¹³⁹, que entendem o direito como integridade¹⁴⁰, apresentam problemas ao tentar solucionar os conflitos na aplicação das normas tributárias com base em critérios subjetivos e sem respeitar questões formais. Isso se verifica, por exemplo, nas propostas de tributação ambiental sem base normativa para tanto¹⁴¹. Importante destacar que existem diferentes vertentes das teorias construtivistas¹⁴², mas, na presente pesquisa, pretendemos abordar a postura denominada, em âmbito nacional, como *neoconstitucionalista*, por ser esta uma das mais relevantes e com maior influência no direito brasileiro atualmente. Mesmo assim, as críticas feitas à esta teoria são focadas nos seus pressupostos filosóficos, aplicando-se igualmente às demais, talvez somente em diferentes

¹³⁸ ÁVILA, 2012, p. 234.

¹³⁹ Nesse sentido, acerca da fundamentação moral por trás das visões construtivistas, manifestada pelo *contratualismo*, TUGENDHAT, Ernst. *Lições Sobre Ética*. Revisão e org. Ernildo Stein e Ronai Rocha. Editora Vozes: Rio de Janeiro, 1997, p. 82-83.

¹⁴⁰ FERREIRA NETO, 2015, p. 249.

¹⁴¹ ADAMY, 2012, p. 303: “Apesar de ter forte apelo – tanto teórico quanto prático -, a instrumentalização apresenta risco na sua utilização. Boa parte desses riscos se dá com a hipertrofia na busca de objetivos estatais por meio do direito tributário, sendo necessário, portanto, a definição de meios de controle específicos para que não haja um verdadeiro fetiche na consecução de fins constitucionais pela via fiscal instrumentalizadora. Uma dessas situações, que apresenta enorme simpatia junto à sociedade a aos próprios contribuintes, consiste na utilização do instrumental tributário com vistas à proteção e conservação do meio ambiente. Como se trata de objetivo inquestionável, tanto do Estado como da sociedade, a utilização de tributos com fins ambientais parece ser claramente justificável. Novamente, está-se diante de um caso onde a definição de limites claros se torna imperiosa”.

¹⁴² FERREIRA NETO, 2015, p. 176: “O Construtivismo, qualificando-se como uma postura cognitivista mais firme e sólida, reconhece que existe algo que pode ser denominado de realidade moral. Essa noção de realidade, porém, não é concebida como algo que possua uma dimensão existencial que seja independente das opiniões, das crenças, dos desejos ou dos raciocínios que os seres humanos, coletivamente considerados, produzem ao analisarem e avaliarem as ações racionais que devem ser praticadas em sociedade.

Na verdade, compreender a possível objetividade que uma realidade moral manifesta pressupõe, para o construtivista, que essa seja explicada por meio de uma espécie de construção intelectual que representa o meio necessário para se justificar – i.e., tornar aceitável perante todos aqueles que participam desse ou se submetem a esse processo construtivo – a existência de padrões normativos comuns que serão aplicados na resolução de determinados focos de dissenso moral e na resolução de conflitos sociais concretos”.

graus.

A teoria a qual direcionamos nossas críticas nesta parte do trabalho segue o referencial teórico denominado *pós-positivismo*. A corrente pós-positivista se sustenta no discurso da suposta reaproximação entre direito e moral¹⁴³, apresentando-se como um meio termo entre o jusnaturalismo e o positivismo jurídico. A pretensão é de solucionar a milenar disputa entre estas teorias aparentemente rivais¹⁴⁴. Podemos referir, dentre os vários jusfilósofos que incitaram essa corrente¹⁴⁵, Robert ALEXY e Ronald DWORKIN¹⁴⁶. Por não ser a pretensão principal deste trabalho, não aprofundaremos descritivamente as teorias dos autores mencionados, que, apesar de terem suas divergências, aproximam-se nas conclusões. Como anteriormente mencionado, a atenção será aos pressupostos filosóficos gerais por trás desta corrente.

Nesse sentido, o neoconstitucionalismo tem sua origem no *fenômeno do constitucionalismo contemporâneo*, conforme bem define CALIENDO, tendo como característica a reformulação do papel e da força das constituições sobre o direito¹⁴⁷. A ideia está pautada na força dos valores e princípios normatizados nas Cartas, estes que seriam o reconhecimento expresso dos direitos humanos. Contudo, estes direitos, segundo essa corrente, têm origem nas conquistas históricas da sociedade, e sua validade está atrelada exatamente ao caráter convencional. Ou seja, apesar de alguns defensores abordarem estes direitos do homem como *direitos naturais*, o pensamento sustentado pelo paradigma neoconstitucionalista deixa de lado, conforme destaca Luis Fernando BARZOTTO, qualquer posicionamento metafísico, no sentido de essência ou natureza do objeto de estudo, ou da *realidade empírica*¹⁴⁸. Tem como ponto de partida a ideia de princípios constitucionais

¹⁴³ CALIENDO, Paulo. *Neoconstitucionalismo e Direito Tributário*. Revista da AJURIS, vol. 40, n. 129, março de 2013, p. 202.

¹⁴⁴ Diz-se aparentemente rivais pois a origem do distanciamento entre o direito natural e o positivismo parte do segundo, pois o jusnaturalismo nunca negou a importância da positividade, pelo contrário, reforça a sua imprescindibilidade ao direito. Nesse sentido, BARZOTTO, 2017, p. 75: “O jusnaturalismo clássico, especialmente em Tomás de Aquino, desenvolveu isso nas suas reflexões sobre o *jus gentium*. A lei, os contratos e as embaixadas são instituições/procedimentos para levar a cabo uma ação comum, apesar e por causa dos desacordos sobre o conteúdo desta ação comum. Como exemplo da necessidade das instituições do direito positivo para permitir a ordem no contexto pluralista da existência humana, veja-se a seguinte afirmação de Tomás acerca da Lei: *É necessário que na cidade haja uma diversidade de homens [pluralidade], tornando-se ela uma e comum [ordem] por certa disciplina legal retamente estabelecida [...]*”.

¹⁴⁵ Outros autores, não menos importantes, que influenciarão as correntes construtivistas: Jurgen Habermas, Chaim Perelman, John Rawls.

¹⁴⁶ CALIENDO, 2013, p. 200.

¹⁴⁷ CALIENDO, 2013, p. 201.

¹⁴⁸ BARZOTTO, 2017, p. 22: “Mas a tese dos direitos dos autores contemporâneos que informam o neoconstitucionalismo encontra-se no horizonte temporal do ‘pensamento pós-metafísico’, isto é, ela está marcada por uma recusa de qualquer consideração sobre a ‘essência’ ou a ‘natureza’ de qualquer realidade empírica, incluindo aí, o ser humano. Assim, os direitos humanos, na visão ‘pós-metafísica’ que anima as

e a defesa dos direitos humanos, sem, contudo, adotar uma “antropologia filosófica que aceite o conceito de natureza humana”¹⁴⁹.

Desse modo, os princípios defendidos não atendem a ideia de uma moral objetiva, mas são visões subjetivas de valores que deveriam ser inseridos no direito. Os direitos humanos não apresentam qualquer estrutura com pretensão de universalidade, apenas representando o contexto ao qual o discurso está atrelado, histórica e socialmente. Tratam-se de construções *vazias* (tendo um conceito circular, podendo receber qualquer conteúdo), confundindo o caráter meramente *instrumental* que estas deveriam ter, no sentido de poderem ser utilizadas por qualquer grupo social para legitimar suas pretensões, pelo qual assumem uma natureza de *fim em si mesmas*. Aceitam uma dilação extensiva de seu conceito, *i.e.*, caracterizam-se, também, estes direitos defendidos pela ideia pós-metafísica¹⁵⁰, como *inflacionários*¹⁵¹.

No âmbito de interpretação e aplicação, o núcleo da teoria neoconstitucionalista está nas ideias de sobreposição destes princípios às regras; da ponderação em substituição da subsunção¹⁵², defendida no normativismo; da justiça individual em sobreposição à justiça

doutrinas contemporâneas não se vinculam a uma antropologia filosófica que aceite o conceito de natureza humana. Porém, o discurso dos direitos deve indicar quem é o titular dos direitos humanos. Mas aqui a atitude pós-metafísica cobra seu preço: o titular dos direitos humanos é o ser humano, entendido como ente ‘que tem direitos humanos’. De fato, os direitos humanos substituíram a natureza ou essência humana como critério diferenciador do humano, o que leva à seguinte circularidade (ou tautologia, como prefere Pierre Manet): o ser humano é aquele que tem direitos humanos, e os direitos humanos são aqueles que pertencem ao ser humano”.

¹⁴⁹ BARZOTTO, 2017, p. 22.

¹⁵⁰ Quando se fala das correntes construtivistas pós-metafísicas, referimo-nos àquelas que, apesar de possuírem uma postura cognitivista, reconhecendo a existência de uma realidade moral, entendem esta de forma subjetiva, que somente atingirá um nível de objetividade, no campo da ação humana, por meio do consenso e de convenções. Isto é, conforme descreve FERREIRA NETO (2017, p. 176-177), esta objetividade é obtida “somente com a interação intelectual idealizada que tenha sido submetida a alguma espécie de artifício instrumental (*i.e.*, algum tipo de método, procedimento ou experimento mental) a partir do qual essa realidade moral é construída ou fabricada. A realidade moral não é, pois, algo que possua existência em um sentido pleno, com propriedades que são predeterminadas e anteriores ao intelecto humano, mas é um produto final, *i.e.*, algo que só pode ser qualificado como existente enquanto resultado da intervenção intelectual humana, a qual é, normalmente, pensada como tendo sido exercitada sob condições ideais (e.g. contrato social, posição original sob o véu da ignorância, condições ideais de fala, etc. ...)”.

¹⁵¹ BARZOTTO, 2017, p. 22.

¹⁵² Nesse sentido, BARROSO, Luis Roberto. *Curso de Direito Constitucional: Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 206-207: “A ideia de uma nova interpretação constitucional liga-se ao desenvolvimento de algumas fórmulas originais de realização da vontade da constituição. Não importa em desprezo ou abandono do método clássico – o subsuntivo, fundado na aplicação de regras – nem dos elementos tradicionais da hermenêutica: gramatical, histórico, sistemático e teleológico. Ao contrário, continuam elas a desempenhar um papel relevante na busca de sentido das normas e na solução de casos concretos. Relevante, mas nem sempre suficiente.

Mesmo no quadro da dogmática jurídica tradicional, já haviam sido sistematizados diversos princípios específicos de interpretação da Constituição (...). A grande virada na interpretação constitucional se deu a partir da difusão de uma constatação que, além da singela, nem sequer era original: não é verdadeira a crença de que as normas jurídicas em geral – e as constitucionais em particular – tragam sempre em si um sentido único, objetivo, válido para todas as situações sobre as quais incidem. E que, assim, caberia ao intérprete uma

geral, com a análise individual e concreta, efetivada pelo Poder Judiciário; da supremacia do Judiciário sobre os demais poderes (Legislativo e Executivo), e, por fim, da aplicação da Constituição em detrimento das leis¹⁵³. Neste contexto, Humberto ÁVILA define os referidos fundamentos como *i) normativo (“da regra ao princípio”); ii) metodológico (“da subsunção à ponderação”); iii) axiológico (“da justiça geral à justiça particular”)* e, *iv) organizacional (“do Poder Legislativo ao Poder Judiciário”)*¹⁵⁴.

Relevante que façamos, aqui, uma importante ressalva: apesar dos problemas apresentados nas teorias de ALEXY e DWORKIN, a sua internalização pelos doutrinadores e tribunais brasileiros não ocorreu de forma criteriosa, na medida em que as referidas teorias em nenhum momento representaram uma carta em branco ao intérprete e aplicador, no sentido de que ele poderia preencher o conteúdo valorativo do direito conforme seu entendimento. Principalmente no que condiz a DWORKIN, o autor afirma que a ideia do direito como integridade não significa que os juízes têm força para alterar o direito vigente para o transformar com base nas suas próprias convicções éticas ou políticas. Estes deveriam simplesmente adequar o direito posto, quando necessário, aos princípios politicamente convencionados pela comunidade, com a fundamentação que considerasse a teoria política que melhor justificasse as práticas jurídicas¹⁵⁵.

Portanto, os tribunais, sob influência destes pressupostos, passaram a utilizar as teorias alexyana ou dworkiniana sem critérios, transformando a regra da ponderação em um princípio incontrolável¹⁵⁶. Com o uso imprudente desta regra, acabaram por vulgarizar a relevância dos princípios ao direito¹⁵⁷. Conforme sustenta Lênio STRECK, sob o fundamento de aplicação de princípios constitucionais, a ponderação foi transformada em uma porta aberta à discricionariedade, como, por exemplo, a utilização de supostos princípios como: da precaução, da não surpresa, da efetividade, do fato consumado, da

atividade de mera revelação do conteúdo preexistente na norma, sem desempenhar qualquer papel criativo na sua concretização”.

¹⁵³ ÁVILA, Humberto. “Neoconstitucionalismo”: Entre a “Ciência do Direito” e “o Direito da Ciência”. Revista Eletrônica de Direito do Estado nº 17. Salvador: IBDP, 2009, p. 2.

¹⁵⁴ Humberto ÁVILA, na definição dos pressupostos do neoconstitucionalismo, utiliza o termo “justiça particular”. Preferimos utilizar “justiça individual”, para não gerar confusão pela teoria de justiça adotada como referencial do presente estudo, que tem uma concepção diversa de “justiça particular” da conotada pelo autor ao atribuir esta como um dos fundamentos da corrente analisada.

¹⁵⁵ DWORKIN, Ronald. *O Império do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 141-143.

¹⁵⁶ BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. *Tributação no Brasil do Século XXI – Uma abordagem hermenêutica crítica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 73-74.

¹⁵⁷ POSCHER, Ralf. *The Principle Theory: How Many Theories and What is Their Merit?* (May 28, 2009). INSTITUTIONALIZING REASON. PERSPECTIVES ON THE LEGAL PHILOSOPHY OF ROBERT ALEXY, M. Klatt, ed., New York: Oxford University Press, Forthcoming. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1411181>, p. 5-6.

cooperação processual, do juiz da causa, dentre outros, para justificar qualquer decisão¹⁵⁸.

Conforme bem define ÁVILA, a ponderação, como postulado normativo, consiste em um método que visa atribuir pesos a determinados elementos que se confundem, mas que, sem uma estrutura e ausentes critérios materiais (como utilizado por aqueles que defendem a corrente aqui criticada), é um instrumento com pouca utilidade para a aplicação do direito¹⁵⁹. Não obstante, por vezes, ocorre de a ponderação ser utilizada pelos aplicadores na relação entre bens incomensuráveis, tentando mensurar valores que não apresentam quaisquer critérios em comum capazes de servir como medida. O modelo apresentado por essa postura jusfilosófica é a *argumentação jurídica subjetiva*, a qual é insuficiente na resolução de casos reais e complexos.

Entende-se, assim, arriscada a ideia de construções argumentativas que visam a “ponderação” de princípios constitucionais, ou, ainda, a defesa de uma possibilidade de interpretação sistemática da Constituição capaz de modificar as hipóteses definidas nas regras constitucionais por meio, inclusive, de normas implícitas¹⁶⁰. Não se nega que os princípios possuem uma função *interpretativa, bloqueadora ou integradora* no que condiz à aplicação de normas infraconstitucionais¹⁶¹, contudo, a não aplicação de uma regra infraconstitucional, por exemplo, pode ocorrer somente se esta é inconstitucional, ou sua aplicação foge à razoabilidade, quando o caso concreto se trata de algo extraordinário, e não simplesmente em virtude do aplicador não concordar com a consequência desencadeada no caso da ocorrência da hipótese fática prevista na norma¹⁶².

Ou seja, na tentativa de “salvar” o direito do positivismo que vigorou entre os séculos XIX (com pressupostos fundamentados no empirismo), e XX (caracterizado pelas influências do neopositivismo lógico), as correntes pós-metafísicas e construtivistas dispenderam esforços para trazer à discussão do direito as questões morais, abandonadas por completo pelo positivismo. Nesse sentido, como destacado, sustentaram a necessidade da “conexão” entre o direito e moral. Entretanto, o resultado foi a construção de uma “identidade” entre direito e moral¹⁶³. Assim, nas palavras de BARZOTTO, “o

¹⁵⁸ STRECK, Lênio. *Verdade e Consenso: Constituição, hermenêutica e teorias discursivas*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 50-52.

¹⁵⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 164-165.

¹⁶⁰ ÁVILA, 2009, p. 6.

¹⁶¹ ÁVILA, 2012, p. 104-106.

¹⁶² ÁVILA, 2009, p. 6.

¹⁶³ BARZOTTO, 2017, p. 25: “Embora fale-se em ‘moralização do direito’, poder-se-ia falar igualmente em ‘juridificação da moral’. De certo modo, é inadequado caracterizar esta posição como uma proposta de estabelecer uma ‘conexão’ entre direito e moral: o que se propõe é a identidade entre moral e direito. Não pode

neoconstitucionalismo apenas amplia denotativamente o conceito de norma: ela abarca agora a constituição”¹⁶⁴. Ou seja, ao contrário do pretendido (superação do positivismo), esta corrente acabou apenas por o ampliar às normas constitucionais, entendidas como princípios, afinal, princípios constitucionais também são normas.

Outrossim, apesar do *slogan* apresentado pelas correntes pós-metafísicas ser o da necessidade de inserção de *valores* nos debates jurídicos, estes atendem um critério de *objetividade fraca*¹⁶⁵, entendendo que o fenômeno jurídico como integralmente interpretativo, ou seja, tudo é passível de justificação, desde que observado o ônus argumentativo e a coerência no discurso¹⁶⁶. Reduz-se, assim, o direito, à mera retórica, onde aquele que tem maior poder de persuasão se sobressai aos demais. No que concerne às normas extrafiscais, o perigo de se adotar a teoria construtivista está na utilização do direito tributário como instrumento de realização da vontade de grupos de interesses ou daqueles que possuam maior capacidade de pressão política¹⁶⁷, passando por cima de qualquer ideia de ordenamento, no sentido de legitimidade e de segurança jurídica.

Podemos perceber as consequências negativas das justificações que tomam por fundamento a valoração subjetiva do direito no recente caso de majoração das alíquotas das Contribuições da Seguridade Social (COFINS) e ao Programa de Integração Social (PIS) incidentes sobre combustíveis, por meio do Decreto nº 9.101 de julho de 2017. No caso, por meio de decreto do Executivo, foram revogados benefícios aplicados ao comércio de combustíveis, cuja consequência direta foi o aumento imediato da alíquota de PIS e COFINS incidentes sobre a mercadoria. A justificativa para tal atitude foi a da crise econômica enfrentada pelo país, em razão de o cenário atual demonstrar um visível desequilíbrio orçamentário, sendo que a arrecadação dos valores obtidos mediante a majoração imediata das alíquotas teria a finalidade de manutenção dos serviços públicos e do funcionamento estatal. A atitude do executivo, em uma primeira análise, seria uma clara violação às limitações ao poder de tributar, mais especificamente, às regras constitucionais da legalidade

haver crítica moral ao direito como crítica externa ao sistema jurídico, pois toda moral relevante para a discussão jurídica está positivada constitucionalmente”.

¹⁶⁴ BARZOTTO, 2017, p. 26.

¹⁶⁵ FERREIRA NETO, 2015, p. 288-289.

¹⁶⁶ FERREIRA NETO, 2015, p. 294-296.

¹⁶⁷ ADAMY, 2012, p. 319: “Não se chega ao extremo de afirmar que, caso se mantenha a utilização do direito tributário como meio de alcançar outras finalidades estatais ter-se-á um colapso do estado de direito e da legalidade [...]. No entanto, ao instrumentalizar o direito tributário com vistas a finalidades constitucionais, abre-se espaço para a atuação de grupos de interesse e pressão, o que pode levar – ao fim e ao cabo – que a legislação tributária se torne, em grande medida, um emaranhado de benefícios àqueles que têm maior poder de convencimento ou barganha perante o legislador ou perante o executivo”.

e da anterioridade nonagesimal, previstas no artigo 150, incisos I e III, “b”.

A reserva constitucional de lei é vinculante para todos os Poderes estatais, e deve ser observada para instituição ou aumento de tributos, bem como para a fiscalização e cobrança de tributos¹⁶⁸. Como espécie normativa, a legalidade apresenta três dimensões, tendo preponderante sua natureza de regra, uma vez que descreve o comportamento a ser adotado pelo Poder Legislativo de forma direta, e pelo Executivo de forma reflexa, nesse caso, proibindo a instituição ou majoração de tributos sem que seja por meio de um procedimento parlamentar específico¹⁶⁹.

Por outro lado, não se pode deixar de considerar que a legalidade apresenta, no seu aspecto material, sentido normativo indireto de princípio, considerando que estabelece o objetivo, ou dever, de se buscar um ideal de previsibilidade e de determinabilidade para tornar possível os exercícios das atividades do contribuinte frente ao poder de tributar. Além do mais, verifica-se, ainda, a dimensão de postulado da legalidade, exigindo que o aplicador seja fiel aos pontos de partida estabelecidos pela própria lei¹⁷⁰. Outrossim, a regra da anterioridade nonagesimal, no caso das referidas contribuições, impede que um ato (no caso uma lei, em virtude da legalidade), seja do Legislativo ou do Executivo, que venha a instituir ou majorar um tributo, tenha efeitos antes do período de noventa dias contados da publicação deste.

Dessa forma, munidos destes mecanismos legais, os contribuintes se insurgiram contra o decreto promulgado pelo Executivo, tendo obtido sucesso perante os juízos de primeiro grau, que concedeu tutelas de urgência sustando os efeitos do Decreto nº 9.101/2017¹⁷¹. Contudo, os Tribunais Federais, analisando a questão, revogaram as tutelas obtidas pelos contribuintes, passando por cima dos argumentos acima mencionados, argumentando, dentre outras razões, que:

[...] é intuitivo que, no momento ora vivido pelo Brasil, de exacerbado desequilíbrio orçamentário, quando o governo trabalha com um bilionário *déficit*, decisões judiciais, como a que ora se analisa, só servem para agravar as dificuldades da manutenção dos serviços públicos e do funcionamento do aparelho estatal, abrindo brecha para um completo descontrole do País e até mesmo seu total desgoverno¹⁷².

Ao contrário das justificações trazidas pelo Desembargador que analisou a questão,

¹⁶⁸ ÁVILA, 2010, p. 122-125.

¹⁶⁹ ÁVILA, 2010, p. 124.

¹⁷⁰ ÁVILA, 2010, p. 124.

¹⁷¹ Como no caso do Processo nº 0014373-75.2017.401.0000 da Justiça Federal do Distrito Federal.

¹⁷² Decisão monocrática proferida pelo Desembargador Federal Hilton Queiroz, nos autos do Processo nº 0014373-75.2017.401.0000/DF.

o *descontrole* do País, ou seu *desgoverno*, pode ocorrer se não observarmos os princípios e regras que são pilares de um Estado de Direito. No caso, com uma fundamentação de cunho finalístico econômico e orçamentário, afastou-se regras constitucionais claras que protegem direitos fundamentais dos contribuintes. É o regresso aos períodos em que o direito tributário carecia de autonomia como área do direito.

Neste caso, o problema não está no resultado da decisão (revogação da tutela), até porque existem argumentos jurídicos, por parte da Fazenda, para tentar defender que não ocorreu violação à legalidade, pois a majoração da alíquota ocorreu de forma indireta (em virtude da revogação de um benefício). Ademais, a anulação da liminar concedida poderia ser fundamentada no artigo 300, § 3º, do Código de Processo Civil, que dispõe sobre a impossibilidade de concessão da tutela de urgência *quando houver perigo de irreversibilidade dos efeitos da decisão*. Outra questão que foi suscitada no debate, a favor da validade da revogação dos benefícios e da consequente majoração das alíquotas, foi a de que as contribuições sobre combustíveis, por terem natureza extrafiscal, poderiam se enquadrar nas exceções à legalidade e à anterioridade. Entretanto, mesmo que se aceite a função indutora dessa tributação, tese com a qual concordamos, a norma de competência constitucional destas não determina esta ressalva. Não obstante, as regras constitucionais que tratam das exceções, no que condiz aos limites no poder de tributar, não incluem as contribuições em tela nas hipóteses exclusivas de obediência à legalidade e à anterioridade. A classificação de uma norma tributária dentro da espécie *normas extrafiscais* não incorre na conclusão lógica, por dedução, de que esta não precisa respeitar os princípios mencionados.

Por outro lado, se o argumento econômico é válido à Fazenda, também deveria ser considerado para o contribuinte, afinal, este é que vai arcar com os efeitos desta majoração, e recolherá um tributo com uma alíquota que pode vir a ser considerada inconstitucional, e, para que tenha este valor devolvido, terá de arcar com despesas processuais e honorários advocatícios, sem contar o longo período que isso levará. Este é o perigo de se utilizar argumentos sem limites ou critérios. O que criticamos, reitera-se, não é o resultado da decisão, mas os fundamentos, que tomam por base os pressupostos aos quais tecemos críticas neste tópico.

Dessa forma, a tributação como meio de indução de comportamentos não pode ser

pensada somente em virtude de suas finalidades¹⁷³, pois a garantia de concretização do Estado de Direito exige que se respeite o processo democrático de elaboração de leis, visando a sua aplicação de forma isonômica a todos os cidadãos. Não obstante, deve-se prezar pela segurança jurídica do sistema, evitando surpresas aos contribuintes¹⁷⁴, no sentido de que as normas tributárias possam apresentar critérios *cognoscíveis* capazes de garantir um grau de *previsibilidade* e de *determinabilidade* das suas hipóteses normativas¹⁷⁵.

2.4 Problemas de eficácia – Incerteza e imprevisibilidade

As normas extrafiscais, que, em um primeiro momento, estão subordinadas aos critérios das normas tributárias em geral, devem respeitar, igualmente, as limitações relativas ao poder de tributar (exceto as ressalvas disposta na Constituição). Contudo, devem, além disso, atender também limitações referentes aos campos materiais influenciados por elas de forma indireta¹⁷⁶. Sendo assim, não obstante a necessidade da observância da finalidade da norma, devem ser analisados, também, tratando-se de regras que objetivam a indução de comportamentos, os efeitos gerados pelas mesmas.

Obviamente, a verificação da concretização dos efeitos pretendidos pela norma não se demonstra algo de fácil realização. No processo de elaboração da lei, não é possível prever todos os efeitos que seguirão sua promulgação. A norma tributária de natureza indutora opera

¹⁷³ ADAMY, 2012, p. 315: “O problema, contudo, não se resolve de forma tão simples. Para a justificação da tributação progressiva e extrafiscal, não basta que se clame pela realização de fins sociais, como justificação última. Como afirma Vogel, “a admissão de que um comportamento pode ser exigido em função de um fim, não justifica de forma alguma que se possa exigir uma prestação patrimonial do indivíduo”.

¹⁷⁴ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*. São Paulo, Saraiva: 2012, p. 255-256: “A segurança jurídica qualifica-se como norma jurídica da espécie norma-princípio, porque, pelo exame da sua estrutura e das suas partes constituintes, verifica-se que ela determina a proteção de um ideal de coisas cuja realização depende de comportamentos, muitos dos quais já previstos expressamente. Todos os fundamentos constitucionais anteriormente referidos, diretos e indiretos, obtidos por dedução ou por indução, não só expressam a vinculatividade dos ideais de cognoscibilidade, de confiabilidade e de calculabilidade estabelecidos como ainda definem esses ideais quanto aos seus vários aspectos [...]”.

¹⁷⁵ ÁVILA, 2012 A, p. 286-287: “Em primeiro lugar – e como foi enfatizado na primeira parte relativa à fundamentação da segurança jurídica –, os estados de cognoscibilidade, de confiabilidade e de calculabilidade não só apresentam um relevo especial no subsistema tributário como, além disso, possuem um sentido mais protetivo. Isso porque há normas específicas e enfáticas no Sistema Tributário Nacional que servem de instrumento para se garantir a inteligibilidade do Direito pela determinabilidade das hipóteses de incidência (regra da legalidade e sistema de regras de competência; a confiabilidade do Direito pela estabilidade no tempo (regra de reserva de competência para lei complementar regular prescrição e decadência); e pelo procedimento (regras expressas de abertura do subsistema tributário e direitos e garantias nele não previstos, como é o caso das proteções ao direito adquirido, à coisa julgada e ao ato jurídico perfeito); a calculabilidade do Direito pela não-surpresa (regra da anterioridade). Essas normas específicas como que dão um caráter de resistência ou de proteção aos ideais cuja realização é determinada pelo princípio da segurança jurídica. Atribuem-lhe, pois, uma espécie de conteúdo qualificado”.

¹⁷⁶ LEÃO, 2015, p. 62.

como uma vantagem a ser obtida, quando da realização por parte do contribuinte daquela finalidade pretendida pela norma, ou um ônus para aqueles que adotarem comportamento indesejado. Entretanto, como o contribuinte tem autonomia para a escolha de sua ação, este pode simplesmente ignorar a ação desejada ou até mesmo seguir o contrário das pretensões do legislador¹⁷⁷.

Desse modo, a maior dificuldade é que a adoção de medidas extrafiscais resulta em uma série de efeitos fiscais possíveis, além de uma sucessão imprevisível de atos de modificação e conformação de comportamento dos contribuintes. O desenvolvimento das práticas na sociedade em momento posterior ao da criação da regra dá causa a resultados não previstos, efeitos que ocorrem de formam acidental. Igualmente, a eficácia em relação ao campo material específico afetado, decorrentes do benefício ou do aumento da carga tributária, ou as consequências concretas da indução de comportamento, sejam sociais, ambientais ou econômicas, pode ser completamente oposta à pretendida¹⁷⁸.

A preocupação somente com a finalidade da norma leva ao risco de que, conforme bem define ADAMY, “o direito tributário seja utilizado na base da tentativa-e-erro, transformando os contribuintes em verdadeiros ratos de laboratório”, que se sujeitam não mais às normas constitucionais que orientam a tributação, mas sim sobre os efeitos, calculados ou não, previsíveis ou não – de normas indutoras¹⁷⁹. Por outro lado, pensar somente nos efeitos pretendidos pode resultar na utilização de meios ou instrumentos que violem bens jurídicos indisponíveis.

Frisa-se que, a ocorrência de efeitos fora dos prognósticos não resulta, imediatamente, na inconstitucionalidade da respectiva norma indutora. Efeitos não previstos podem, em muitos casos, serem admitidos em virtude do fim desejado. Ou seja, a indefinição sobre a concretização ou não dos efeitos gerais previstos pela norma indutora não resulta na violação direta de princípios ou regras de tributação. A norma extrafiscal deve prosseguir na tentativa de que se possa, em algum momento, atingir a finalidade pretendida pelo Estado¹⁸⁰.

Entretanto, o que não pode ocorrer é que essa regra seja mantida eternamente no sistema, apenas onerando e restringindo direitos do contribuinte, quando se percebe que o objetivo jamais será alcançado. Por outro lado, caso a norma instituída atinja sua finalidade por completo, não havendo mais justificativa para sua manutenção no sistema, o não

¹⁷⁷ ADAMY, 2012, p. 318.

¹⁷⁸ ADAMY, 2012, p. 317.

¹⁷⁹ ADAMY, 2012, p. 317.

¹⁸⁰ ADAMY, 2012, p. 319-320.

afastamento desta configurará violação aos direitos do contribuinte. É o caso da Contribuição prevista no artigo 1º da Lei Complementar nº 110 de 2001, destinada a cobrir o déficit decorrente da correção dos saldos de contas vinculadas do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço, em razão de decisões judiciais que determinaram a aplicação de percentuais maiores de atualização dos valores.

Em relação à norma mencionada, em um primeiro momento, discutiu-se sobre sua constitucionalidade¹⁸¹, visto que a contribuição foi instituída com a finalidade de gerar recursos para o pagamento de dívidas do Governo, e não se enquadrava em qualquer uma das hipóteses dispostas no art. 149 da Constituição (não é social, interventiva ou do interesse de categorias)¹⁸². Outrossim, apesar do fato de que a caracterização desta contribuição como “contribuição social geral” poderia se dar somente caso fosse instituída com a pretensão de financiar os objetivos expostos na parte da Ordem Social na Constituição (saúde, desporto, meio ambiente, cultura, dentre outros), o Supremo Tribunal Federal se posicionou pela constitucionalidade da contribuição ao FGTS, afirmando exatamente sua natureza de contribuição social geral¹⁸³.

Posteriormente, os contribuintes alegaram que a mencionada contribuição teria atingido sua finalidade¹⁸⁴, na medida em que todas as indenizações decorrentes das ações judiciais já teriam sido totalmente quitadas. Além do mais, não obstante o argumento do esgotamento da finalidade pretendida pela norma, os valores arrecadados com o tributo foram aplicados em outras finalidades, mantendo-se a norma vigente. A questão ainda está sendo discutida pelos Tribunais, mas as decisões têm se mantido favoráveis à Fazenda, sob

¹⁸¹ Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 2.556 e nº 2.568.

¹⁸² PAULSEN, Leandro e VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: Teoria Geral, Contribuições em Espécie*. 2. ed. rev. e atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 115.

¹⁸³ PAULSEN e VELLOSO, 2013, p. 115.

¹⁸⁴ Outro ponto que merece atenção, e com caráter preliminar de debate, é a classificação desta norma como extrafiscal ou não. Optamos por trazer este exemplo em virtude de que algumas decisões do Judiciário se inclinam a defender a natureza extrafiscal da contribuição, utilizando este argumento como uma das justificações da sua manutenção, mesmo após o exaurimento de sua finalidade (quitação integral dos débitos decorridos de expurgos inflacionários gerados por planos econômicos), pois a referida contribuição seria “um importante mecanismo extrafiscal de coibição à despedida sem justa causa (arts. 1º, IV, 7º, I, CF), consoante pode se deduzir da exposição de motivos da lei” (Apelação Cível nº 0015840-39.2015.4.03.6100/SP). No mesmo sentido: RESP nº 1.467.068/RS e RE nº 861.517/RS. Entendemos que até seria possível defender um caráter extrafiscal da norma em questão, apesar desta ter a finalidade de cobrir dívidas do Governo Federal (arrecadatória). Isto porque se pode dizer que o objetivo da norma não era limitado à arrecadação, mas, principalmente, a garantir o ressarcimento dos cidadãos que tiveram prejuízos com os planos econômicos daquele período, e a estabilidade das contas públicas (FERREIRA NETO, Arthur M. *Da Impossibilidade de se Cobrar, por Período Ilimitado, a Contribuição Social Instituída pelo Art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001*. Revista de Estudos Tributários, v. 54, 2007, p. 15-16). Todavia, deduzir que a finalidade extrafiscal da norma seria a de *coibir as despedidas sem justa causa*, trata-se de um exagero interpretativo, na medida em que existem outros métodos mais adequados de controle das relações de trabalho.

o pretexto de que não existiria estipulação expressa acerca do período de vigência da norma, bem como qualquer vedação à utilização da arrecadação para outras finalidades vinculadas à Previdência Social, o que, entendemos, não respeita os pretextos do sistema constitucional tributário¹⁸⁵, por violar os preceitos definidos expressamente na norma de competência para a instituição de contribuições sociais.

Assim, na utilização das normas tributárias com a finalidade de concretização de objetivos estatais, devem ser respeitados certos critérios que assumam as complexidades da realidade, trazendo regras claras, e que respeitem os limites impostos pelos direitos e garantias constitucionais, critérios de justiça, pelas regras de competência, e dentro de padrões “objetivamente controláveis e submetidos ao exame de sua proporcionalidade”¹⁸⁶.

2.5 Sanções disfarçadas;

Outro problema, ao qual dedicamos atenção no trabalho, é a utilização de normas extrafiscais com a finalidade meramente sancionatória, na medida em que, em alguns casos, a onerosidade atribuída ao contribuinte de nada adiantará à obtenção da finalidade pretendida, mas apenas o livrará de um “peso de consciência” por não estar realizando um comportamento desejado pelo Estado. Nessa direção, Hugo de Brito MACHADO e Hugo de Brito MACHADO SEGUNDO destacam que a utilização da norma tributária indutora oneratória não implica, de nenhum modo, a conversão da atividade lícita em ilícita¹⁸⁷, porque “a distinção essencial entre o “tributo extrafiscal proibitivo e a sanção”, no sentido de pena, reside precisamente na *licitude* da atividade para o *tributo* e *ilicitude* da atividade para a *sanção*¹⁸⁸.

Sob outro aspecto, o apelo a normas tributárias indutoras pode resultar em sentimento de liberação por parte do legislador e do Poder Executivo, face aos problemas enfrentados, sendo que as medidas fiscais figurariam como uma atuação em direção à concretização e obtenção de fins socialmente relevantes. Haveria, como descreve ADAMY, um verdadeiro “abandono de outras formas de regulação de condutas sociais [...], deixando a cargo do

¹⁸⁵ FERREIRA NETO, 2007, p. 27-28.

¹⁸⁶ ADAMY, 2012, p. 319.

¹⁸⁷ A questão sobre a tributação e as atividades ilícitas será abordada de forma mais detalhando no segundo capítulo.

¹⁸⁸ MACHADO, Hugo de Brito Machado e MACHADO SEGUNDO. *Sanções Políticas como Meio Coercitivo na Cobrança de Tributo. Incompatibilidade com as Garantias Constitucionais do Contribuinte*. Revista Dialética de Direito Tributário 150. São Paulo: Dialética, março de 2008, p. 88-89.

direito tributário a função de induzir o indivíduo [...] aos comportamentos considerados benéficos pelo legislador”¹⁸⁹.

Como exemplos trazidos pelo autor, citamos as situações hipotéticas de criação de isenção sobre empresas de transportes de carga em substituição de um planejamento adequado e investimento nas estradas; ou de incentivos fiscais na tributação sobre o consumo sem melhorias na infraestrutura para o escoamento da produção; ainda, a oneração fiscal de determinada atividade poluente, sem a sua regulação administrativa, situação em que a empresa poluidora poderia, com o repasse dos valores assumidos ao consumidor final, “comprar a sua parcela de poluição, sem investir em tecnologia menos poluente”¹⁹⁰.

Um exemplo, fora do campo da tributação, mas que retrata bem o problema nas tentativas de indução de comportamentos por meio de aplicação de *sanções* financeiras, sem critérios racionais de limitação e controle, é o trazido por Michael SANDEL, sobre as escolas infantis em Israel que enfrentavam problemas em virtude dos pais que buscavam seus filhos após o fim do turno de trabalho dos professores. Em decorrência disso, os professores tinham de permanecer até momento em que os pais comparecessem. Para solucionar o problema, as escolas decidiram aplicar multas, acrescidas às mensalidades cobradas, para os pais que se atrasassem, com a finalidade de reduzir este comportamento. Todavia, o resultado foi inverso, sendo que os atrasos aumentaram. SANDEL explica que isto ocorreu porque os pais entenderam que, a partir deste momento, o horário extra para que os professores cuidassem de seus filhos estaria abrangido no preço dos serviços contratados, ou seja, interpretaram esta multa como uma simples taxa pelo serviço¹⁹¹.

O problema é que estes fatos necessitam de abordagens críticas, uma vez que o perigo gerado por esta situação não é de simples solução, não sendo suficientes as respostas apresentadas pelos paradigmas abordados nos tópicos antecedentes. Mesmo que as intenções e motivações existentes no momento da edição da norma extrafiscal tenham sido as melhores, no sentido de realizar a finalidade social ou econômica ali buscada, o ingresso

¹⁸⁹ ADAMY, 2012, p. 311.

¹⁹⁰ ADAMY, 2012, p. 312.

¹⁹¹ SANDEL, Michael. *What Money Can't Buy. The Moral Limits of Markets*. New York: D&M Publishers, 2012, p. 36: “A study of some child-care centers in Israel shows how this can happen. The centers faced a familiar problem: parents sometimes came late to pick up their children. A teacher had to stay with the children until the tardy parents arrived. To solve this problem, the centers imposed a fine for late pickups. What do you suppose happened? Late pickups actually increased. Now if you assume that people respond to incentives, this is a puzzling result. You would expect the fine to reduce, not increase, the incidence of late pickups. So what happened? Introducing the monetary payment changed the norms. Before, parents who came late felt guilty; they were imposing an inconvenience on the teachers. Now parents considered a late pickup as a service for which they were willing to pay. They treated the fine as if it were a fee. Rather than imposing on the teacher, they were simply paying him or her to work longer”.

expressivo das receitas acaba tornando a ferramenta bastante atrativa do ponto de vista do erário, e, mesmo sendo ineficaz, do ponto de vista econômico-social, pode virar opção do legislador para fins meramente arrecadatórios. Dessa forma, uma norma que tinha a pretensão de ser, sobretudo, intervencionista, torna-se uma norma arrecadatória. E o que era para ser temporário, torna-se definitivo¹⁹².

Percebe-se, nessa ordem, a existência de um grande apelo político e social em prol da realização de finalidades relacionadas à redução das desigualdades sociais, proteções ambientais, promoção da educação e saúde da população. Todas são finalidades desejáveis e que merecem atenção do legislador, todavia, não podem ser motivo de sobreposição, a qualquer custo, da ordem constitucional tributária. Além do mais, importante ressaltar que o direito tributário é um dos instrumentos disponíveis, mas não o único para a promoção de finalidades de interesse público¹⁹³.

Não se nega que o legislador possui uma margem ampla de liberdade para definir o momento e as formas para utilizar as normas indutoras com o objetivo de alcançar certas finalidades desejadas pelo Estado, mas isso não o isenta da necessidade de observar se aquele determinado fim não é contrário a determinados bens jurídicos. Entretanto, a limitação e maior controle deve estar na forma escolhida para alcançar o objetivo definido, para que, no fim e ao cabo, a finalidade não exerça o papel de mero pretexto para o desvio de função da norma indutora, que pode, caso não haja um controle das formas definidas pelo legislador, resultar na aplicação de sanção ou tenha o objetivo apenas de arrecadação. Não se trata de um cheque em branco ao Poder Legislativo e ao Executivo.

A utilização do direito tributário como instrumento de políticas sociais, ambientais ou econômicas deve estar pautado em critérios que considerem que este atua como ferramenta complementar e que visa economicidade¹⁹⁴. Ou seja, as normas tributárias indutoras devem ser complementares a outras formas de atuação estatal para a conservação e preservação da sociedade e do meio ambiente, bem como devem ser utilizadas somente quando estas outras ferramentas (redução de poluentes, investimentos em saúde e educação, probidade administrativa, preservação de áreas naturais, dentre outras) não consigam concretizar as finalidades do Estado.

Além do mais, como bem destaca CALIENDO, a atuação extrafiscal deve ocorrer de

¹⁹² LEÃO, 2015, p. 129.

¹⁹³ LEÃO, 2015, p. 130.

¹⁹⁴ ADAMY, 2012, p. 322.

forma auxiliar e de modo subsidiário, traduzindo-se no critério da necessidade¹⁹⁵. A intervenção visando fins estatais deve ser utilizada quando outros meios não fiscais não sejam suficientes, ou, ainda, quando a própria sociedade não for capaz de regular seus próprios interesses¹⁹⁶. Outrossim, faz-se necessária a proporcionalidade entre o meio escolhido e a finalidade desejada, no sentido de que a oneração das atividades individuais, em virtude da concretização dos objetivos de interesse do Estado, faça-se justificável, jurídica e economicamente¹⁹⁷.

Desse modo, demonstrou-se, neste capítulo, que as definições e critérios de controle das normas extrafiscais, apresentados pelos paradigmas atuais, não respondem a todos os problemas que surgem na tentativa de concretização de finalidades do Estado por meio da tributação indutora, porque: i) por um lado, apresentam uma fundamentação reducionista, sem aprofundar a análise de questões que perpassam a estrutura normativa, omitindo-se de enfrentar questões mais complexas que envolvem relações de justiça e igualdade, distribuição de encargos e benefícios, dentre outros; ii) por outro, tentam trazer justificações que fogem a quaisquer critérios racionais de controle e limites, na medida em que partem de pressupostos com um amplo grau de subjetivismo, incumbindo a fundamentação à argumentação, *i.e.*, atribuem às construções argumentativas um caráter de *fin em si*, ao passo que esta deveria ter apenas natureza instrumental ao direito; iii) além do mais, falham ao não se preocupar com questões de eficácia, bem como de certeza e previsibilidade e, por fim; iv) por vezes se confundem com meras sanções, ao passo que, em determinados casos (tributação ambiental e do cigarro, por exemplo), acabam perdendo sua finalidade, passando a ter natureza somente arrecadatória.

A segunda parte do trabalho empregará esforços para trazer uma fundamentação que se entende mais completa e satisfatória aos problemas identificados nas correntes expostas nesta primeira parte.

¹⁹⁵ Questão que também será tratada de forma mais aprofundada no próximo capítulo.

¹⁹⁶ CALIENDO, 2013, p. 185-186.

¹⁹⁷ ADAMY, 2012, p. 322-323.

3. CRITÉRIOS PARA UMA FUNDAMENTAÇÃO DAS NORMAS EXTRAFISCAIS SOB A PERSPECTIVA DO DIREITO NATURAL

“Uma vez que se abandone a senda segura da lei, abre-se tanto o caminho da direita quanto o da esquerda, não se podendo calcular previamente para que lado o rio tomará seu curso após haver rompido seus diques¹⁹⁸”

A proposta deste capítulo é apresentar elementos para uma fundamentação capaz de solucionar de maneira mais adequada os problemas assinalados na primeira parte. Para tanto, buscamos, com base na tradição do direito natural, os critérios que entendemos como mais coerentes e racionalmente (objetivamente) controláveis. Conforme tratado na primeira parte do trabalho, podemos observar que as fundamentações das normas extrafiscais, trazidas no contexto atual, ou são limitadas, na medida em que são resultado de um reducionismo epistemológico, adstritas à construção de sentidos com base na linguagem normativa; ou não são controláveis, em virtude da aplicação de valores no direito de forma subjetiva e sem critérios, tendo como resultados o decisionismo e o ativismo judicial.

Os fundamentos das normas extrafiscais não estão somente nas formas definidas com a finalidade de regular as condutas e relações entre os indivíduos. Por outro lado, as formas não podem ser ignoradas, na medida em que representam algum conteúdo, *i.e.*, identificam o meio pelo qual um bem deve ser realizado. Desse modo, o cerne da questão é i) definir se este conteúdo, ou finalidade, traduzido pelas formas do direito, é importante ou não é digno de ser perseguido; ii) verificar a origem do fim pretendido, se este é razoável, ou se se trata de mera subjetividade (interesses próprios), se é convergente e não obstaculiza (contrapõe-se) ao bem (geral) da comunidade; iii) analisar se o meio escolhido para alcançar aquele fim não viola bens humanos básicos; iv) averiguar se este meio é adequado para alcançar aquele fim; e, v) justificado o fim pretendido, determinado o meio adequado para o atingir e definida a forma do direito para o representar, proteger a relevância e aplicação desta forma.

A concepção de ciência tributária que apresentamos como apta a superar as deficiências, ou insuficiências, anteriormente apontadas, parte da noção de *causas*¹⁹⁹ que justificam todo e qualquer objeto²⁰⁰. Assim, a proposta de fundamentação das normas extrafiscais será representada pelos seguintes elementos: *bens básicos, justiça, finalidades, legitimidade e forma*.

¹⁹⁸ JHERING, 2002, p. 276.

¹⁹⁹ Ver nota 33, (teoria das causas de ARISTÓTELES como inspiração para a definição dos elementos de fundamentação das normas extrafiscais.

²⁰⁰ FERREIRA NETO, 2016, p. 342-343.

3.1 Lei natural e fundamentação do direito

Antes de apresentarmos os elementos que entendemos como capazes de fundamentar as normas extrafiscais, faz-se importante tecer uma breve abordagem acerca dos pressupostos que entendemos como mais coerentes na fundamentação do direito de forma geral, trazendo, também, resumidamente, as outras correntes clássicas que apresentam uma fundamentação do direito, apontando seus equívocos ou insuficiências.

Dessa forma, começamos pela tentativa de definição do direito como mera *relação de poder*, que vigorou entre meados do século XIX e uma parte do Século XX. Essa ideia reduzia o direito à mera descrição dos comportamentos humanos em face de ordens, ou seja, para os defensores dessa corrente, o direito seria o *hábito de obediência a ordens estipuladas por um soberano*²⁰¹. Contudo, esta definição não considerava a complexidade de sistemas jurídicos presentes nos Estados contemporâneos, pois deixava de lado questões relevantes, como a existência de regras que não tratam somente de ordens, mas que determinam competências, poderes e procedimentos. Outrossim, essa teoria não era suficiente para descrever o fato da continuidade e a persistência das regras, uma vez que, se somente o hábito de obediência a um soberano explicasse o direito, como se justificaria a obediência de regras criadas por diferentes legisladores no tempo? Ainda, como se resolveria o problema de um soberano que não estivesse disposto a se sujeitar às suas próprias regras?²⁰² Tratava-se de uma descrição do direito sem qualquer profundidade ou densidade, incapaz de justificar a realidade jurídica²⁰³.

Prosseguindo, no esforço de trazer uma fundamentação ao direito, a teoria de Hans KELSEN, representada na ideia de uma *purificação do direito*, sustentava-se na concepção de que o direito teria atuação como técnica social, que se constituiria em induzir determinadas condutas desejadas por meio de uma ameaça, com certo grau de coerção, e a consequente aplicação de sanção, no caso da ocorrência de condutas contrárias àquilo que estivesse previsto no direito positivado²⁰⁴. As condutas esperadas, e a consequente sanção aplicável no caso de não cumprimento, estariam determinadas nas normas, não cabendo ao aplicador o juízo axiológico acerca do conteúdo destas normas, mas apenas o papel de

²⁰¹ Como defendido por John AUSTIN, por exemplo. (HART, Herbert L. A. *O Conceito de Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2012).

²⁰² HART, 2012.

²⁰³ FINNIS, 2011, p. 4-5.

²⁰⁴ FINNIS, 2011, p. 5.

garantidor de sua aplicação. A ideia de purificação partia, assim, da premissa da impossibilidade de definição de valores morais objetivos, sendo que, qualquer juízo valorativo no direito, teria caráter subjetivo e arbitrário. Todavia, não se identificavam, na teoria kelseniana, críticas sólidas ao problema metodológico que consistia na seleção de conceitos para uma teoria geral descritiva ou livre de valores²⁰⁵.

Não se verificava, ainda, nesta teoria, um fundamento que explicasse quais seriam as condutas sociais dos homens que seriam desejadas, ou porquê seriam. KELSEN apenas referia que o ordenamento se resolveria dentro do próprio ordenamento, com base naquilo que estivesse definido no texto da lei²⁰⁶, *i.e.*, a conduta almejada do ponto de vista jurídico é aquela que está em conformidade com a lei, e a lei, por sua vez, tem sua validade definida internamente, cujo último grau de validação é a norma pressuposta (uma ficção necessária para manter a coerência do sistema, conforme definido pelo autor²⁰⁷).

Esta teoria é insuficiente para explicar situações em que a lei não pode apresentar respostas razoáveis a determinados casos práticos. Além do mais, assim como no modelo apresentado anteriormente (direito como hábito de obediência), essa definição do direito acabava deixando uma margem muito grande de discricionariedade àquele que teria poder de definir as regras e as respectivas sanções, sem que houvesse um limite nos bens suscetíveis de deliberação pelo legislador. Não obstante, a noção da *moldura* kelseniana²⁰⁸, na qual o operador do direito estaria restrito ao ordenamento (aos limites da moldura), e que, dentro desta, existiria mais de uma resposta aplicável ao caso concreto, consentia uma liberdade incondicionada, também, ao julgador, pois este deveria *escolher* (que, segundo o autor, trata-se de um *ato de vontade*²⁰⁹, e, portanto, emotivo), dentre as possíveis respostas, qual seria aplicada ao caso concreto, resultando em um *decisionismo*.

Trazendo inovações na fundamentação, mas ainda dentro da perspectiva positivista, surge a concepção de direito de Herbert HART. Em sua proposta, apesar de se manter com o propósito teórico fundamentalmente descritivo, presente nas teorias anteriores, o autor

²⁰⁵ FINNIS, 2011, p. 5.

²⁰⁶ MARTINS, 2005, p. 226-227.

²⁰⁷ KELSEN, 1992.

²⁰⁸ Apresentamos esta teoria de forma mais detalhada na primeira parte do trabalho (ver Tópico 2.2).

²⁰⁹ Esta concepção se funda na afirmação de David HUME de que toda escolha é um ato de vontade (emotivo). Nesse sentido, FOGELIN, Robert J. *Hume's Scepticism*. The Cambridge Companion to HUME. Edited by David Fate Norton. Cambridge University Press, 2006, p. 141: "One clue to the nature of Hume's scepticism is given in the sentence that immediately follows his claim that the philosophy found in the Treatise 'is very sceptical, and tends to give us a notion of the imperfections and narrow limits of human understanding'. Almost all reasoning is there reduced to experience; and the belief, which attends experience, is explained to be nothing but a peculiar sentiment, or lively conception produced by habit'."

revela um rompimento decisivo com as metodologias ingênuas das visões anteriores²¹⁰. Sua principal oposição é que as teorias de seus antecessores não conseguiram encaixar os fatos, distinguindo *hábitos sociais* de *regras sociais*, e estas, das *regras jurídicas*, na medida em que, os hábitos e as regras sociais, apesar de suas diferenças, estariam dentro da *perspectiva externa*, do observador, e que, ao direito, necessariamente, o que é relevante é o *ponto de vista interno* do agente²¹¹. Somente o ponto de vista interno pode definir o que é uma regra jurídica ou não. Mas não se trata da perspectiva interna de qualquer cidadão, pois isso poderia gerar uma desordem em função dos diferentes pontos de vista de cada um, e sim daqueles que lidam com a ordem jurídica. O direito, portanto, é constituído por aquelas regras (definidas no ponto de vista interno) que as autoridades ou profissionais de direito reconhecem como pertencentes ao sistema, por meio da *regra de reconhecimento*²¹². Assim, para HART, o direito seria um *sistema complexo de regras*, primárias e secundárias²¹³.

Porém, a sofisticação na teoria de HART se apresenta na conceituação de um *conteúdo mínimo de direito natural*, o qual, segundo o autor, caracteriza-se por carregar elementos mínimos que podem ser percebidos em todos os sistemas jurídicos existentes ou que existiram²¹⁴. Mas a definição deste conteúdo se limita à descrição fenomenológica de algumas semelhanças presentes na história da humanidade, que acabam resultando na manutenção de certos princípios que fundamentam as regras jurídicas²¹⁵. HART admitia a possibilidade de regras jurídicas terem conteúdo convergente com regras morais. Deixava claro, todavia, que essa relação entre direito e moral ocorre apenas de forma contingente, e que não se trata de uma relação necessária, afirmando que *a validade de uma regra jurídica independe de sua compatibilidade com a moral*. O problema de HART estava em manter, ainda, a separação do âmbito da descrição (ser/fatos) da prescrição (dever ser/valoração)²¹⁶, bem como de não conseguir justificar os casos em que regras, sejam primárias ou secundárias, não são capazes de garantir uma solução coerente em certos casos.

²¹⁰ FINNIS, 2011, p. 7.

²¹¹ BARZOTTO, Luis Fernando. *O Positivismo Jurídico Contemporâneo. Uma introdução a Kelsen, Ross e Hart*. 2ª ed. rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, 116: “O ponto de vista interno é o ponto de vista daqueles que aceitam as regras, isto é, ‘usam as regras como guias de conduta da vida social, como base para pretensões, pedidos, confissões, críticas ou castigos (...)’. O ponto de vista externo, por outro lado, é o ponto de vista daqueles que não aceitam as regras, isto é, não as usam como pauta de orientação do próprio comportamento. Esta distinção não está isenta de uma certa conotação valorativa. Aqueles que sustentam o ponto de vista interno atuam no sentido de instaurarem uma pressão social de exigência e conformidade com as regras, pressão essa que não existe no tocante ao mero hábito social”.

²¹² BARZOTTO, 2007, p. 103-105.

²¹³ BARZOTTO, 2007, p. 118-120.

²¹⁴ HART, 2012, p. 250-251.

²¹⁵ HART, 2012, p. 252-256.

²¹⁶ MARTINS, 1983, p. 106-107.

Em função dessas incompletudes, Ronald DWORKIN, destacando o problema de casos nos quais regras não seriam suficientemente adequadas à solução na prática²¹⁷, traz a teoria do *direito como integridade*. Para o autor, a racionalidade jurídica estaria na possibilidade da construção interpretativa das normas, no sentido de que as práticas jurídicas seriam justificáveis somente se estivessem de acordo com determinados princípios. O direito, desse modo, seria a concretização de princípios estabelecidos por uma comunidade política²¹⁸, estes que traduziriam os valores escolhidos por aquela comunidade, *i.e.*, seria a personificação da comunidade através do princípio da integridade²¹⁹.

O direito como integridade de DWORKIN se baseia, portanto, na ideia de uma identidade definida pela comunidade política, que convencionará os seus princípios de justiça, sendo que cada cidadão assume a responsabilidade de respeitar estes princípios. Assim, no que cabe ao direito, a integridade atua de duas formas; i) por meio da legislação, uma vez que o legislador deverá, na formulação das leis, observar estes princípios convencionados pela comunidade política; e, ii) por meio da jurisdição, sendo que o juiz tem o papel, como acima referido, de adequação e coerência de suas decisões com a integridade da comunidade²²⁰. Entretanto, esta teoria não identifica com maior profundidade qual seria a origem destes princípios, passíveis de deliberação pela comunidade política, bem como não analisa se estes teriam limitações. Nessa ideia, qualquer matéria poderia ser objeto de convenção, ou seja, para DWORKIN, não existiria uma ideia de objetividade na moral.

Percebe-se, na rápida descrição das teorias acima, que, desde a concepção inicial do direito como simples relação de poder, ocorreram “evoluções”. Não pretendemos afirmar que os autores mencionados estejam totalmente equivocados em suas construções, mas que, em cada uma delas, faltou a digressão em maior grau às bases, ou seja, a busca com maior força daquilo que realmente pode ser visto como o fundamento último do direito²²¹.

Todas estas definições, cada uma com seu nível de participação, influenciaram e ainda influenciam as fundamentações no direito tributário e, conseqüentemente, das normas extrafiscais. Ocorre que, conforme destacado na primeira parte do trabalho, as definições, por um lado, decorrentes do positivismo, caracterizam-se pela pretensão descritiva e reducionista, que busca identificar o direito somente com base em características não-

²¹⁷ DWORKIN, Ronald. *O Império do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 20-22; e DWORKIN, Ronald. *Taking Rights Seriously*. New York: Bloomsbury, 1997, p. 23-25.

²¹⁸ DWORKIN, 2003, p. 204-205.

²¹⁹ DWORKIN, 2003, p. 213.

²²⁰ DWORKIN, 2003, p. 222-224.

²²¹ ARISTÓTELES, *Metafísica*. Editora Gredos: Madrid, 1994, p. 73-75.

avaliativas²²², enquanto, por outro, as teorias construtivistas carecem de objetividade, e não podem ser controladas.

Dessa forma, entendemos ser necessária a superação, de um lado, do *ceticismo ontológico*, que entende existir uma separação total entre moral e direito²²³, e, por outro, da ideia de uma *ética discursiva*, que tem a pretensão de afirmar que o único modo plausível de fundamentação moral é por meio do consenso, obtido por vias do discurso realizado através de uma *argumentação prática*, inserida dentro do contexto de um procedimento com um cenário ideal de debate público²²⁴.

Não se atribui, desse modo, relevância apenas, como bem refere FERREIRA NETO, à uma “deontologia tributária (i.e., teoria da norma tributária)” e à “metodologia tributária (i.e., interpretação e argumentação tributária e técnicas de tributação e políticas fiscais)”, estendendo-se, também, “à uma ontologia tributária (i.e., teoria dos bens básicos inerentes à tributação e teoria da justiça tributária)” e à “uma teleologia tributária (i.e., teoria dos fins últimos do direito tributário)”²²⁵. Nestes termos, a compreensão não reduzida do fenômeno jurídico pode ser alcançada somente com a harmonização dessas quatro “instâncias cognitivas”, capazes de fundir aspectos com natureza mais normativa (ou técnica e pragmática), com aspectos prático-axiológicos. Isso possibilita uma ordem e um modelo científico com maior grau de sofisticação e de abrangência, capaz de solucionar problemas jurídicos com um nível alto de complexidade²²⁶.

Assim, o ponto de partida para a fundamentação aqui desejada é a *lei natural*, a qual retrata a ideia de racionalidade do ser humano. A lei natural pode ser entendida como a própria *ordem* da razão humana. Pressupõe-se, dessa forma, que o ser humano, nas suas condutas, direciona-se sempre a um *fim*²²⁷, que, neste contexto, pode ser entendido como a

²²² FINNIS, 2011, p. 9: “All these accounts of law, even that part of Fuller’s which I have just mentioned, are intend as descriptive. They seek to ‘identify law on the basis of non-evaluative characteristics only. As Raz says, such ‘non-evaluative identifying criteria ...should single out those phenomena which form a special sort of social institution, an institution to be found as an important component of many social systems and which differs significantly from other social institutions’. It is obvious, then, that the differences in description derive from differences of opinion, amongst the descriptive theorists, about what is *important* and *significant* in the field of data and experience with which they are all equally and thoroughly familiar”.

²²³ FERREIRA NETO, 2015, p. 235-237.

²²⁴ BARZOTTO, 2017, p. 124.

²²⁵ FERREIRA NETO, 2016, p. 308.

²²⁶ FERREIRA NETO, 2016, p. 308-309.

²²⁷ AQUINO, Tomás. *Suma Teológica*. I-II, q. 1, a.2: “Todos os agentes agem necessariamente para um fim. Ora, eliminada a primeira, de várias causas ordenadas umas para as outras, necessário é sejam também essas outras eliminadas. Ora, a primeira de todas as causas é a final; pois, a matéria não busca a forma senão quando movida pelo agente, nada passando por si da potência para o ato. O agente porem só move visando um fim, pois se não fosse determinado a certo efeito não produziria antes um de preferência a outro. Ora, para produzir um determinado efeito, necessário é seja determinado a algo certo como natureza de fim”.

realização de um *bem*²²⁸ para aquele indivíduo que age²²⁹, sendo que este bem pode ser verdadeiro ou aparente²³⁰. Será verdadeiro na medida em que tenha correspondência com a realidade²³¹.

O primeiro princípio prático da lei natural é traduzido na ideia de que o bem é para ser buscado e realizado e o mal evitado²³². Isto descreve, e prescreve ao mesmo tempo, como o ser humano age e como este orienta suas condutas. Apesar de parecer um truísmo, os modelos acima tratados rejeitam esta concepção, bem como qualquer ideia de uma racionalidade humana que possa fundamentar o direito. Em nosso entendimento, este princípio é o que rege toda conduta humana, e é o ponto de partida para que se pense na organização e ordenação das relações humanas.

²²⁸ Importante frisarmos que o uso da palavra “bem” para nossas pretensões, neste momento, não possui relação com a ideia de juízo “valorativo” de *bem* ou *mal*, mas representa o *fim* pretendido na ação prática de um indivíduo (FINNIS, 2012).

²²⁹ BARZOTTO, 2017, p. 125: “Tomás tem mais clareza a respeito do conceito de dever. O dever na sua doutrina tem explicitamente a função sintática de conectar a ação a um bem. Para Tomás, ‘que algo deva ser feito, isso provem da necessidade de algum fim’, e este fim, para o agente, ‘tem razão de bem’. Por isso, o primeiro princípio da razão prática, ‘o bem deve ser feito e procurado, e o mal evitado’, não pode ser negado no interior de um discurso prático. A sua negação é autocontraditória, pois o próprio ato de fala que busca negá-lo busca um bem, precisamente negar o primeiro princípio da razão prática que afirma que devemos buscar o bem. [...]. O primeiro princípio da razão prática funciona como a condição sintática do uso do termo dever nas proposições morais. Uma proposição como ‘realizar x é um dever porque foi estabelecido por consenso ou por uma autoridade’ é uma proposição que ao pretender-se completa, carece de sentido moral, na medida em que em sua formulação não indica o bem que constitui o fim da ação devida”.

²³⁰ FERREIRA NETO, 2016, p. 368-369.

²³¹ Nesse sentido, o conceito de verdade ao qual nos filiamos é o da *verdade por correspondência* ou *adequação*, conforme AQUINO, Tomás de. *Verdade e Conhecimento*. 2ª ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011, p. 149-150: “A primeira consideração quanto a ente e intelecto é pois que o ente concorde com o intelecto: esta concordância diz-se adequação do intelecto e da coisa, e nela formalmente realiza-se a noção de verdadeiro. Isto é pois aquilo que o verdadeiro acrescenta ao ente, a saber, a conformidade ou adequação da coisa e do intelecto, a cuja conformidade, como se disse, segue-se o conhecimento da coisa: assim pois a entidade da coisa precede a noção de verdade, contudo o conhecimento é um certo efeito da verdade. Segundo isso então há três definições da verdade ou do verdadeiro. A primeira definição assenta no que precede a noção de verdade e na qual se fundamenta o verdadeiro, e assim Agostinho define [Soliloquiorum II, 5]: ‘Verdadeiro é o que é’, e Avicena [Metaphysica VIII, 6]: ‘A verdade de qualquer coisa é a propriedade do ser que lhe foi assinalada’, e outras definições como: ‘O verdadeiro é a divisão do ser e daquilo que é’. A segunda definição assenta naquilo em que formalmente se realiza a noção de verdadeiro, e assim diz Ysaac que ‘a verdade é a adequação da coisa e do intelecto’, e Anselmo [De veritate I 1]: ‘A verdade é a retidão perceptível só pela mente’ – efetivamente esta retidão diz-se segundo uma certa adequação -; e o Filósofo diz [IV Metaph. 16], que definimos o verdadeiro quando dizemos que é aquilo que é ou que não é aquilo que não é. A terceira definição assenta no efeito consequente, e assim Hilário [De trindade V, 3] diz: ‘o verdadeiro é declarativo e manifestativo do ser’, e Agostinho [De vera religione 36]: ‘A verdade é aquilo pelo qual se mostra o que é’, e no mesmo livro [36]: ‘A verdade é aquilo pelo qual julgamos as coisas inferiores”.

²³² AQUINO, S.T., I.II, q. 94, a.2: “Dessa forma, o primeiro princípio da razão prática está fundamentado sobre a razão de bem e é o seguinte: “o bem é aquilo que todos apetezem”. Portanto, este é o primeiro preceito da lei: “o bem deve ser praticado e procurado, o mal deve ser evitado”. Sobre isso estão fundamentados todos os demais preceitos da lei da natureza, de tal modo que tudo o que deve ser praticado ou evitado, que a razão prática naturalmente apreende ser bem humano, pertence aos preceitos da lei da natureza. Ora, porque o bem tem razão de fim e o mal razão de seu contrário, daí segue-se que tudo aquilo para que tem o homem uma inclinação natural, a razão naturalmente apreende como bom e, por conseguinte, como obra a ser praticada, e o seu contrário como mal a ser evitado”.

Na definição de FINNIS, conforme explica FERREIRA NETO, os preceitos da lei natural não se caracterizam como *proposições indicativas* (i.e., *descritivas de uma realidade independente do indivíduo*). Desse modo, não se originam de enunciados empíricos capazes de compreender sentidos do que “é” ou “será” (*is*). Estes preceitos também não se traduzem em *proposições imperativas* (i.e., *prescritivas*), na medida em que não integram partes de *enunciados deontológicos* de *dever-ser* (*ought to be*), i.e., não têm a pretensão de imposição de comandos que vinculam o agente. Estes preceitos, são, portanto, manifestações decorrentes de uma categoria de proposições com função *diretiva*. Estas proposições reproduzem, ao mesmo tempo, *uma dimensão explicativa e normativa da realidade*, indicando um norte em direção a um fim digno de ser perseguido. FINNIS se distancia da visão bifurcada da realidade prática de HUME e KANT, que diferenciam esta realidade nos dois planos acima referidos, o do *ser* e do *dever ser*. O autor apresenta esta outra forma de proposição como o *é-para-ser* (*is-to-be*), ou seja, um bem que é-para-ser realizado por meio de ações humanas²³³.

IVES GANDRA, ao expor os pressupostos de sua teoria da tributação, refere que as formas de regulação das relações em sociedade são definidas com suporte na lei natural, esta que, segundo o autor, assim como as leis da física, não pode ser desobedecida sem que haja consequências²³⁴. Desse modo, ações que resultam em ofensas a princípios humanos básicos, relacionados com a dignidade, ou “a natureza interior do ser humano”, podem até resultar em direito posto, “mas não serão direito justo nem direito permanente”, na medida em que sua tendência é a “não preservação da sociedade”²³⁵, mas, pelo contrário, à sua própria destruição²³⁶.

Entretanto, conforme explica FERREIRA NETO, o primeiro princípio, isoladamente, torna-se insuficiente para a motivação e avaliação do agir humano, pelo qual se faz necessária a identificação de preceitos posteriores da lei natural que sejam capazes de direcionar, racionalmente, a ação humana de forma mais específica²³⁷. Em virtude disso, o autor, com base na teoria de Tomás de AQUINO, explica que os demais preceitos se

²³³ FERREIRA NETO, 2016, p. 395-396.

²³⁴ MARTINS, 1983, p. 21.

²³⁵ No momento, não aprofundaremos a questão acerca das *leis injustas*, o que será tratado mais adiante no trabalho. Cabe, porém, destacar que a existência de uma lei injusta, por si, não gera o direito de não a obedecer, pelo contrário, *a priori*, esta deve ser seguida, em virtude do dever jurídico de manutenção da ordem. Contudo, como demonstraremos, existem graus de injustiça, e o não cumprimento de uma lei somente será justificável quando este grau for muito elevado, de imediata identificação.

²³⁶ MARTINS, 1983, p. 21.

²³⁷ FERREIRA NETO, 2016, p. 392.

encontram ordenados a partir do primeiro princípio. Ou seja, os demais mandamentos que decorrem da lei natural são concretizações ou derivações das *inclinações naturais* (*naturalem inclinationem*) do ser humano, já que a lei natural expressa a natureza do homem²³⁸.

Estes preceitos se encontram em um segundo nível de classificação, sendo que sua verificação parte de uma *estratificação ontológica*, traduzida na concepção da “composição essencial do ser humano, pois este é um ser (a) vivo (b) animal (c) dotado de capacidade racional”²³⁹. Neste contexto, a *composição essencial* do ser, somada à ideia de fins básicos que orientam a ação humana, pressupõe a existência de bens mínimos que o ser assume como inclinações naturais. Ou seja, é possível conhecermos certas ocorrências que têm relação com: (a) aquilo que mantemos em comum com todas as substâncias vivas, (b) aquilo que possuímos em comum com outros animais, e, (c) aquilo que nos é específico enquanto seres racionais²⁴⁰:

Com efeito, expõe AQUINO que *a ordem dos preceitos da lei natural é baseada na ordem das inclinações naturais*, a qual projeta *três fins primários e básicos a todo ser humano*, os quais assumem a forma racional de um bem, quais sejam:

- (a) a inclinação do ser humano segundo a natureza que compartilha com as demais substâncias vivas, ou seja, *a busca pela conservação da sua existência*, o que projeta a *preservação da vida humana* como um preceito da lei natural, já que seu contrário conduziria ao perecimento da sua existência individual;
- (b) a inclinação do ser humano naquilo que ele compartilha essencialmente, com outros animais, qual seja, a *necessidade de procriação*” e de *cuidado para com a sua prole*, já que o seu contrário levaria ao perecimento do gênero humano como um todo; e
- (c) a inclinação do homem conforme aquela essência que lhe é própria e peculiar, ou seja, tudo que diz respeito a sua dimensão racional, como, por exemplo, a *busca pela verdade* (conhecimento), a *vida em sociedade* (sociabilidade humana) e, inclusive, a *aquisição privada de propriedade*, sob pena de o ser humano não viabilizar a realização de fins básicos que são inerentes a sua racionalidade²⁴¹.

Nesse sentido, como bem expõe BARZOTTO, AQUINO afirma que o bem tem caráter primário em relação ao dever, bem como que este possui uma natureza objetiva, opondo-se ao mero desejo. Sobre a ideia de bem na tradição tomista, e a lei natural, assim destaca o autor:

O tomismo [...] afirma o caráter primário do bem em relação ao dever, e igualmente o seu caráter objetivo, por oposição ao interesse. Ele constitui-se, portanto, como uma ‘ética dos bens’, bens estes que por serem

²³⁸ FERREIRA NETO, 2016, p. 392-393.

²³⁹ FERREIRA NETO, 2016, p. 393.

²⁴⁰ FERREIRA NETO, 2016, p. 393.

²⁴¹ FERREIRA NETO, 2016, p. 393-394.

irrefutáveis no interior do discurso, podem pretender objetividade e universalidade. Para o tomismo, o conceito de bem não é um conceito vazio a ser preenchido pelo consenso ou pelo interesse, mas possui um conteúdo mínimo que controla semanticamente as afirmações sobre o bem.

A lei natural tomista identifica três bens como referentes necessários do conceito de bem: a vida, a comunidade e a verdade. A negação argumentativa do caráter de bens destes três ‘básicos’ implica autocontradição²⁴².

A realidade, portanto, conforme definido por AQUINO, deve se guiar por elementos materiais anteriores, que a fundamentam, e finalidades posteriores, que explicam o seu direcionamento e seu propósito²⁴³. Dessa forma, a fundamentação do direito que entendemos como mais completa e sofisticada, deve, de fato, ter um fundamento (uma causa primeira), superando as circularidades das justificações com base somente nas convenções²⁴⁴, ou arbitrariedades da visão do direito como mera relação de poder²⁴⁵. Defende-se a ideia de uma essência, como razão e como algo pré-convencional, que estabelece critérios mínimos, e impõe limites ao legislador quando da escolha da forma para representar as finalidades entendidas como importantes e desejáveis por uma sociedade ordenada²⁴⁶.

3.2 Bens básicos na tributação

Nos termos do tópico anterior, apresentamos, dentre as teorias clássicas, aquela que entendemos como mais adequada à fundamentação do direito, a qual tem o ponto de partida na lei natural, esta que se manifesta no seu primeiro preceito: *o bem é algo a ser buscado e realizado e o mal evitado*. Assim, o ser humano age com o objetivo de atingir um determinado fim, este que é definido como um bem a ser realizado. Contudo, os bens

²⁴² BARZOTTO, 2017, p. 126.

²⁴³ AQUINO, ST. I-II, q. 26, a.1.

²⁴⁴ AQUINO, Tomás de. *Verdade e Conhecimento*. 2ª ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011, p. 145: “Na investigação de um objeto, ou seja, na fundamentação do que seja uma determinada coisa, faz-se necessária a redução a algum princípio conhecido e evidente ao intelecto, sob pena de incorrerem na regressão ao infinito, o que tornaria impossível a ciência e o conhecimento das coisas”.

²⁴⁵ FINNIS, 2011, p. 290: “The tradition of natural law theorizing is not concerned to minimize the range and determinacy of positive law or the general sufficiency of positive sources as solvents of legal problems. Rather, the concern of the tradition, as of this chapter, has been to show that the act which can and should be guided by ‘moral’ principles and rules; that those moral norms are a matter of objective reasonableness, not of whim, convention or mere ‘decision’; and that those same moral norms justify (a) the very institution of positive law, (b) the main institutions, techniques, and modalities within that institution (e.g. separation of powers), and (c) the main institutions regulated and sustained by law (e.g. government, contract, property, marriage, and criminal liability). What truly characterizes the tradition is that it is not content merely to observe the historical or sociological fact that ‘morality’ thus affects ‘law’, but instead seeks to determine what the requirements of practical reasonableness really are, so as to afford a rational basis for the activities of legislators, judges, and citizens”.

²⁴⁶ FERREIRA NETO, 2016, p. 370.

humanos são infinitos, sendo impossível uma definição analítica destes. Além do mais, em virtude da amplitude e abrangência dos bens humanos, torna-se muito difícil a aceitação geral acerca da importância universal destes, na medida em que podem variar em virtude do tempo e do local. Contudo, existem bens humanos que são básicos, e podem ser captados objetivamente pelo intelecto humano. Estes bens básicos são universais e independem do contexto, apenas existem e não necessitam de justificação, pois são o ponto de partida da racionalidade prática.

Conforme bem identifica IVES GANDRA, a consciência é uma característica estrita e fundamental do ser humano, e não é perceptível nos demais seres vivos, mesmo que alguns possam manifestar uma inteligência de maior grau, mas a “razão é inerente ao ser humano”²⁴⁷. Ou seja, o ser humano é o único capaz de, livremente, violar “as leis que regem harmonicamente suas relações vitais, a partir de uma falsa percepção dos fatos, de uma deformação inata ou da fraqueza da vontade em se harmonizar com a plenitude de seu ser”²⁴⁸.

Os demais seres, não dotados desta racionalidade, aprendem, pela experiência, que o esforço físico é o que lhes concede a segurança natural para sua sobrevivência. Assim, o desenvolvimento de suas habilidades ocorre de forma instintiva, cuja finalidade é somente a autopreservação. Aqueles que dependem da velocidade para a sobrevivência, tendem ao exercício desta, enquanto os seres que necessitam da força, utilizam esta como modo de garantirem sua segurança e a preservação da espécie, sendo que os seres incapazes de desenvolver certas habilidades necessárias por sua natureza estão condenados ao extermínio²⁴⁹.

Na mesma medida, o ser humano é inclinado a desenvolver suas capacidades, que vão além das coordenações motoras e de habilidades relacionadas à sobrevivência, *i.e.*, existe uma inclinação à busca por sua plenitude, ou de seus fins essenciais. Esta plenitude, obviamente, envolve uma certa complexidade, uma vez que não é de fácil acesso, e sua percepção depende da capacidade de racionalização. Não obstante, em virtude da necessidade inata de sociabilidade do ser humano, este tem de superar a falta de vontade de realização de seus fins essenciais, ou a falsa ideia que estes bens seriam definidos pelo simples desejo, como sendo mera satisfação dos prazeres, ou, ainda, das imposições sociais que não facilitam o caminho da razão plena²⁵⁰.

²⁴⁷ MARTINS, 1983, p. 378.

²⁴⁸ MARTINS, 1983, p. 378.

²⁴⁹ MARTINS, 1983, p. 379.

²⁵⁰ MARTINS, 1983, p. 378-379.

O que sustentamos aqui é que, para a fundamentação do direito, partimos da ideia que o ser humano age buscado determinados fins (tem a inclinação de buscar e realizar aquilo que entende que é um bem, algo verdadeiro, e evitar o que não o conduz à realização do bem pretendido). Avançando, os bens humanos, como referido, são infinitos e podem variar conforme o contexto ao qual são observados, todavia, verificam-se alguns bens que são básicos. Os *bens humanos básicos* são uma forma abstrata dos bens humanos, como categorias teóricas que auxiliam na ordenação da razão humana. Todos seres dotados de racionalidade são inclinados a buscá-los e realizá-los, independentemente de sua vontade ou da aceitação daquilo como um bem.

Assim, existem determinados bens, anteriores a qualquer juízo valorativo moral, que são os fundamentos da realização humana, pois são a *causa última* capaz de justificar o “porquê” das práticas humanas, ou seja, são os princípios da razão humana. Estes princípios de racionalidade prática, como bem aponta FINNIS, não são demonstráveis, na medida em que são os pressupostos daquilo que consideramos demonstrações, e não têm a finalidade de descrever o mundo. Contudo, mesmo que estes princípios não sejam observáveis aos olhos, eles são óbvios (auto evidentes) àqueles que tenham experiência na investigação de questões fáticas e que envolvam julgamentos teóricos. Ou seja, estes princípios não demandam demonstrações, pois são objetivos, e sua validade não é uma questão de convenção, bem como não são relativos a propósitos individuais²⁵¹. Negar a objetividade de um princípio de racionalidade teórica, ou os desqualificar, é se tornar inapto na busca pelo conhecimento, uma vez que estes são pontos de partida, e sua negação é, além de irrazoável, impossível. Sob estes aspectos, conseqüentemente, FINNIS afirma que os princípios práticos, ou bens básicos, são valores desejáveis e evidentes por si mesmos²⁵².

Estes bens, que expressam finalidades gerais da vida humana, não alcançam, de imediato, uma característica de “força moral”, no sentido de obrigatoriedade. Para isso, dependem de aplicações em uma série de determinados projetos, disposições ou ações, determinados por instituições, ou mesmo no âmbito de particulares²⁵³. Quem busca agir se elevando acima dos impulsos, e de forma deliberativa, deve buscar a promoção de alguma

²⁵¹ FINNIS, 2011, p. 69.

²⁵² FINNIS, 2011, p. 69.

²⁵³ FINNIS, 2011, p. 101: “The principles that express the general ends of human life do not acquire what would nowadays be called a ‘moral’ force until they are brought to bear upon definite ranges of project, disposition or action, or upon particular projects, dispositions, or actions. How they are thus to be brought to bear is the problem of practical reasonableness. ‘Ethics’, as classically conceived, is simply a recollectively and/or prospectively reflective expression. Of this problem and of the general lines of solutions which have been thought reasonable”.

forma de bem.

Importante deixar claro que a ideia da existência de aspectos básicos do bem-estar humano não parte de uma “intuição”, na medida em que estes não são realizáveis na ausência de dados, nem por meio de qualquer ato intelectual “perceptível”, nem mesmo de uma dedução ou inferência que vá de uma proposição a outra. O que ocorre são *inclinações direcionadas a objetos desejáveis*, sendo que estes aspectos são considerados como oportunidades e não como obrigações²⁵⁴. Ademais, a inclinação do ser humano a buscar estes determinados bens não se vincula pura e simplesmente nos seus desejos ou sentimentos *pré-rationais*, como definiria uma teoria defendida pelos seguidores de David HUME, mas estes bens são desejáveis exatamente porque a concretização deles resulta no estado de bem maior do que se não fossem alcançados²⁵⁵.

Tomás de AQUINO, aprimorando e expandido a ideia aristotélica de um único fim último de realização de vida do ser humano²⁵⁶, argumenta que não existiria apenas um, mas um número variado de causas primeiras da razão prática, que têm origem na *inteligibilidade do bem a ser realizado e perseguido (e o mal a ser evitado)*. Assim, poder-se-ia identificar todos os bens a serem realizados e perseguidos. Sua lista consistia, naquele momento, em: i) a vida e sua preservação; ii) a união com finalidade de procriação; iii) educação; iv) conhecimento da verdade; v) o viver social e comunicativo; e, vi) a razoabilidade ao escolher, agir ou viver, sendo, este último bem, chamado de *virtude da sabedoria prática (prudencia)*, que é a virtude necessária e que fornece a direção às demais virtudes morais²⁵⁷.

Reintroduzindo e ampliando as teorias clássicas de ARITÓTELES e AQUINO, FINNIS apresenta, de forma mais específica, os primeiros princípios aos quais o ser humano está inclinado a buscar como sendo: *vida, conhecimento*²⁵⁸, *jogo (experiência lúdica), experiência estética, sociabilidade (amizade), razoabilidade prática e religião (transcendência)*²⁵⁹. A compreensão dos *primeiros princípios* não leva, necessariamente, ao entendimento dos princípios morais necessários à orientação nas variadas situações e

²⁵⁴ FINNIS, 2012, p. 51.

²⁵⁵ FINNIS, 2012, p. 44.

²⁵⁶ *Eudaimonia*.

²⁵⁷ FINNIS, 2012, p. 69-70.

²⁵⁸ FINNIS, 2011, p. 59-75.

²⁵⁹ FINNIS, 2011, p. 86-89. Importante apontar que FINNIS alterou sua lista original de bens humanos básicos. Acrescentou o matrimônio, excluiu o jogo (lúdico), incluindo este dentro do bem “excelência na realização” (SOMENSI, 2002, p. 24), e alterou algumas definições (FINNIS, John. *AQUINAS, Moral, Political and Legal Theory*. New York: Oxford University Press, 1998; e FINNIS, John. *Marriage: A Basic and Exigent Good*. *Monist*. Jul/Oct2008, Vol. 91 Issue 3/4, p. 388-406). Contudo, essas modificações não possuem relevância para o presente trabalho, pelo qual não serão abordadas.

circunstâncias da vida de um indivíduo. Isto porque, entre um princípio básico e uma norma moral, há um espaço lógico que precisa ser preenchido por um processo derivativo, que pode se dar, em alguns casos, de forma imediata e óbvia, mas que, em outros, exige uma sabedoria (*prudencia*). Ou seja, uma razoabilidade que não é facilmente encontrada nos indivíduos, nem mesmo em sua maioria²⁶⁰.

Os juízos sobre os bens básicos e acerca da essência da existência humana, que possuem realmente um valor, são objetivos e verdadeiros, sem depender das decisões ou de convenções acerca da linguagem. Outrossim, independem de costumes, culturas, ou contextos históricos referentes a uma determinada comunidade²⁶¹. Não estamos afirmando que todas as percepções sobre o que são os bens estão corretas, e que podemos os definir de forma exaustiva.

No âmbito do direito tributário, apesar de trazer uma ideia de *bens jurídicos* um pouco diferente da pretendida neste trabalho, não se pode deixar de destacar que Humberto ÁVILA também reconhece a necessidade de definição de determinados bens com caráter de ponto de partida²⁶². Estes bens, conforme sustenta o autor, não podem ser objeto de restrição direta, ou podem, indiretamente, desde que não seja de maneira excessiva e haja uma justificativa proporcional²⁶³.

No que condiz ao objeto principal do presente trabalho, as normas tributárias indutoras, não pretendemos trazer uma inovação em relação aos bens básicos que fundamentam estas. Dessa forma, trazemos, conforme definidos por FERREIRA NETO²⁶⁴, os bens que orientam, de forma básica, a tributação como um todo²⁶⁵:

²⁶⁰ FINNIS, 2012, p. 70.

²⁶¹ FINNIS, John. *Fundamentos d[a] Ética*. Tradução: Arthur Maria Ferreira Neto e Elton Somensi de Oliveira. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 22.

²⁶² Liberdade e propriedade, destacados como bens jurídicos pelo autor, já estão, em nosso entendimento, em um plano avançado de bens. Dessa forma, no presente trabalho, apresentamos bens mais básicos que servem de ponto de partida e possuem caráter absoluto.

²⁶³ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 56-57: “A importância dos bens jurídicos está precisamente em chamar a atenção do intérprete para a circunstância de as normas constitucionais protegerem a liberdade, propriedade e a dignidade do contribuinte, as quais, ou não podem ser objeto de restrição quando esta for excessiva, ou podem, desde que haja uma justificação proporcional. Além disso, a consideração dos bens jurídicos permite verificar que o Direito Tributário, ao contrário de dizer respeito a todas as normas que tratem expressamente da matéria tributária, abrange todas e quaisquer normas que digam respeito direto ou indireto aos bens jurídicos restringidos pela concretização da relação obrigacional tributária. O âmbito material do próprio Direito Tributário se vê ampliado. E por fim, a consideração dos bens jurídicos permite trazer para o objeto do Direito Tributário determinadas restrições concretas causadas pelas normas tributárias que ficariam esquecidas, por supostamente impertinentes. Nesse sentido, a análise dos bens jurídicos permite analisar a própria eficácia das normas tributárias e, por consequência, encontrar fundamentos constitucionais de proteção antes inalcançáveis”.

²⁶⁴ Sustentados com base na tradição tomista-aristotélica e de John FINNIS.

²⁶⁵ FERREIRA NETO, 2016, p. 402-404.

- i) *integridade vital*: bem básico que corresponde à autopreservação, sendo que o termo “vida” significa todos os aspectos da vitalidade, a qual coloca o ser humano em uma condição adequada à autodeterminação²⁶⁶;
- ii) *sociabilidade humana*: como esclarecemos no tópico 3.1, o ser humano é um ser sociável por natureza, e sua sobrevivência depende das suas relações em sociedade. Assim, os seres humanos buscam, entre si, vínculos de cooperação e a participação em projetos comuns;
- iii) *conhecimento*: é inegável que todo o ser humano tem a inclinação a conhecer as coisas, ou a buscar pela verdade, evitando aquilo que é falso. O conhecimento é um bem por si, e não meramente um instrumento²⁶⁷;
- iv) *crença e consciência*: traduzida na busca do ser humano por algo que seja transcendente à existência, ou a explicação metafísica (uma causa primeira) àquilo que percebemos na realidade;
- v) *experiência lúdica e estética*: Tratam-se de atividades com a finalidade de promover apreciação estética e artística, ou, ainda, que gerem uma interação, como os jogos, seja o próprio indivíduo em si, ou com os demais;
- vi) *razoabilidade prática*²⁶⁸: este bem básico é manifestado na capacidade do ser humano de escolha pela realização plena, ou de agir dentro de um plano que designe um *estilo de vida*, e defina um caráter. De forma negativa, envolve a ideia de que o indivíduo tem a liberdade efetiva para esta escolha. Positivamente, é a busca de uma ordem inteligível e razoável nas ações práticas e nos hábitos. Trata-se de um bem complexo, que envolve: liberdade e razão, integridade e autenticidade²⁶⁹.

Podemos verificar, na prática, que muitas normas tributárias são fundamentadas a partir destes bens, como, por exemplo, as imunidades dos templos de qualquer culto²⁷⁰, de fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil²⁷¹, das instituições de ensino sem fins lucrativos²⁷², dentre outras. Contudo, não aprofundaremos a análise descritiva destas e das demais normas que possam corroborar com a teoria aqui sustentada, sendo que

²⁶⁶ FINNIS, 2011, p. 86.

²⁶⁷ FINNIS, 2011, p. 87.

²⁶⁸ Aqui entendemos por manter a denominação definida por FINNIS, diferente da trazida por FERREIRA NETO (*razoabilidade na imposição de encargos*), apenas por uma questão didática, uma vez que esta possui relação direta com a de FINNIS. Contudo, a *razoabilidade prática* terá a maior relevância para proposta de fundamentação aqui apresentada.

²⁶⁹ FINNIS, 2011, p. 88.

²⁷⁰ Constituição, art. 150, VI, *b*.

²⁷¹ Constituição, art. 150, VI, *e*.

²⁷² Constituição, art. 150, VI, *c*.

as citamos apenas para reforçar nosso ponto.

Todos estes bens listados são igualmente fundamentais e não possuem uma hierarquia *a priori*. A definição de prioridade depende do contexto ao qual eles serão aplicados. Da mesma forma, nenhum deles pode ser reduzido ao ponto de ser somente um instrumento à realização de outro. Cada um pode ter sua importância definida em conformidade com o projeto traçado por alguém ou por alguma instituição²⁷³. Para as pretensões do presente estudo, focar-nos-emos na *razoabilidade prática*, uma vez que esta será o fio condutor capaz de indicar se uma norma com finalidade indutora atenderá os critérios de fundamentação aqui defendidos, sendo que este bem tem a função de ordenar as condutas para que possam ser direcionadas na busca pelos demais bens pretendidos.

Reitera-se que, a primeira concepção dos bens básicos não está relacionada, diretamente, à moralidade. Não se diz que um bem básico é bom no sentido moral, mas que é desejável, mesmo que o indivíduo negue a importância daquele bem. Por exemplo, aquele que nega a inclinação que o ser humano tem a “conhecer” ou a buscar meios de acessar alguma dimensão da realidade objetiva²⁷⁴, ou, ainda, aquele que tenta afirmar que o conhecimento é algo não apetecível, acaba entrando em contradição performativa, na medida em que, mesmo que fosse possível fazer tal afirmação, seria necessário, ao sujeito, o acesso a este primeiro conhecimento (de que o conhecimento não é um bem), contrariando a sua afirmativa. Trata-se de uma prescrição auto refutatória.

A moralidade, por sua vez, estará na ordenação das condutas para a realização destes bens. O princípio supremo da moral se traduz na capacidade que o ser humano possui em escolher as possibilidades compatíveis com a plena realização humana²⁷⁵. Exemplificando, podemos dizer que um indivíduo com cardiopatia grave, impossibilitado de praticar esportes, estaria agindo de forma imoral caso, mesmo sabendo do perigo na sua integridade vital, continuasse praticando esportes. Outro exemplo, envolvendo as relações, pode ser visto na conduta imoral do indivíduo que, tendo ciência da ingenuidade do outro, tenta o ludibriar utilizando esta falta de conhecimento contra ele. Além do mais, podemos perceber a

²⁷³ FINNIS, 2011, p. 92-93

²⁷⁴ FERREIRA NETO, 2016, p. 403.

²⁷⁵ AQUINO, *ST*, I-II, q. 64, a.1: “Como do sobredito resulta, a virtude por essência ordena o homem para o bem. E a virtude moral, propriamente, aperfeiçoa parte da alma em relação a uma determinada matéria. Ora, a medida e a regra do movimento apetitivo em relação aos objetos de apetição é a razão. Por outro lado, o bem de tudo o sujeito à medida e à regra consiste em conformar-se com a sua regra; assim, o bem das coisas artificiais está em seguir a regra da arte. E por consequência, nesses casos, o mal consiste na discordância da regra ou medida própria; o que se pode dar por sobreexcedência ou deficiência em relação à medida, como se vê manifestamente em tudo o medido ou regulado. E portanto, é claro que o bem da virtude moral consiste numa adequação com a medida da razão”.

concretização do princípio supremo da moralidade em enunciados como: *não se deve revidar mal com o mal; fins não justificam os meios; e não faça aos outros o que não queres que façam a ti*. Isso significa que a realização humana de um indivíduo, portanto, tem relação direta com a realização do seu próximo, em virtude da condição humana de sociabilidade. E a escolha com a realização plena é aquela que está de acordo com a *sabedoria prática, i.e.*, a moralidade se vincula com a ordem e com a razão. Entretanto, segundo FINNIS, neste ponto, AQUINO deixou uma lacuna que precisava ser preenchida, no sentido de definir do que se trataria, filosoficamente, esta sabedoria prática. Dessa forma, sobre este ponto, o autor esclarece que:

A razoabilidade prática é uma oportunidade. Ser razoável em suas escolhas, compromissos, ações e hábitos é uma forma de vida da qual alguém pode, me maior ou menor grau, participar. Em suma, é um bem, é, na verdade, um bem básico que não é nem redutível nem superior ou alternativo a qualquer um dos outros bens básicos: vida, conhecimento, jogo [*play*], criatividade, amizade...

A razoabilidade prática impõem-se diante de nós porque é um aspecto básico do florescimento humano. Sua pretensão é: direcionar a maneira em que procuramos participar de cada um e de todos os bens humanos básicos. Ela é arquetônica: é diretiva, está no comando.... No entanto, a sua pretensão de ser arquetônica não deve ser explicada em termos aristotélicos: a saber, a razão como sendo o que nos distingue dos outros animais, então...; ou ainda, de modo mais plausível: a razão (*nous*) é “a melhor (ou mais elevada) coisa que existe entre nós”²⁷⁶.

Nesta perspectiva, princípios morais de senso comum, como acerca do assassinato, roubo, cumprimento das obrigações, dentre outros, podem ser atingidos por justificações ou argumentos que tenham como ponto de partida os *princípios intermediários*, conforme definido por FINNIS²⁷⁷. Estes princípios intermediários são as exigências básicas da razoabilidade prática²⁷⁸. Os primeiros, identificados pelo autor, têm relação com a multiplicidade de bens básicos, ou das pessoas que neles podem participar, e das oportunidades para a sua participação. Ou seja, na realização dos bens, faz-se necessário: 1) que se tenha um conjunto de objetivos e compromissos que tenham uma certa harmonia entre si; 2) *que não se desconsidere, arbitrariamente, ou que não se exagere em qualquer um dos bens humanos básicos*; e 3) *que não se desconsidere, arbitrariamente, ou que não se exagere a bondade envolvida na participação de outras pessoas em bens humanos*²⁷⁹.

²⁷⁶ FINNIS, 2012, p. 71.

²⁷⁷ FINNIS, 2012, p. 75.

²⁷⁸ OLIVEIRA, Elton Somensi de. *Bem Comum, Razoabilidade Prática e Direito. A Fundamentação do Conceito de Bem Comum na Obra de John M. Finnis*. Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2002, acessível em: <file:///C:/Users/eduar/Desktop/Livros%20e%20Artigos/Dissertação%20Elton.pdf>, p. 85-88.

²⁷⁹ FINNIS, 2012, p. 75.

Os seguintes, correspondem ao interesse emocional do entusiasmo imoderado, e à apatia ou inércia na realização dos bens. Assim: 4) *não se deve atribuir uma importância exacerbada (prioritário ou incondicional) a um projeto específico como se este fosse o único bem a ser promovido*; 5) todos os projetos gerais devem ser desenvolvidos de forma criativa, e os mesmos não podem ser abandonados de forma imprudente. Segue, o autor, com aqueles que vão além das boas intenções: 6) *que não sejam desperdiçadas oportunidades de se realizar o bem com métodos ineficientes ou desnecessários, bem como não se deixe de considerar as consequências indesejáveis que são previsíveis na sua escolha*; 7) *não se escolha, diretamente, contra qualquer bem humano básico*; 8) *que seja promovido o bem comum dentro das comunidades*²⁸⁰. FINNIS apresenta mais alguns princípios intermediários, referindo que são possíveis, ainda, outras formulações, na medida em que estas exigências são expressões do princípio moral mais geral de *que se deve permanecer aberto ao pleno florescimento humano*. Porém, nos forcemos naqueles que foram grifados (2, 4, 6, 7 e 8).

Desse modo, no momento de se pensar nas políticas, e nos fins que uma comunidade pretende alcançar, os critérios acima mencionados possuem um papel fundamental, sendo diretrizes e limites à discricionariedade do legislador. Ou seja, na formulação de regras tributárias que tenham finalidade de indução de comportamento dos contribuintes, o legislador, ao definir o fim a ser alcançado com aquela norma, deve observar: i) que não se pode atribuir prioridade incondicional a um determinado fim pretendido, desconsiderando a existência de outros bens a serem alcançados, e que a promoção visando somente aquele projeto pode acabar afetando a realização de outros; ii) que a escolha não pode resultar na violação direta a um dos bens humanos básicos, e que, não sendo direta, a afetação não seja desproporcionalmente gravosa; iii) que a escolha dos bens, e dos meios pelos quais estes deverão ser alcançados, seja realizada visando o bem comum dentro da comunidade; e, por fim, iv) que, na tentativa de concretizar aquele fim pretendido, não sejam utilizados meios ineficazes, desperdiçando oportunidades, ou até mesmo que aquele meio, desnecessário, não acabe se desvinculando da finalidade real, sendo que a finalidade desviada pode resultar na realização de um bem não desejável; outrossim, devem ser observados os efeitos maléficos e previsíveis que podem ser causados pelo meio escolhido.

Importante destacar que este último ponto representa um dos grandes problemas das

²⁸⁰ FINNIS, 2012, p. 76.

racionalizações utilitaristas, consequencialistas ou proporcionalistas²⁸¹. Isso porque, o legislador, com o intuito de atingir aquele determinado fim pretendido, acaba por desconsiderar os efeitos negativos que são previsíveis, em virtude de um maior benefício. Nesse sentido, se a ideia utilitarista fosse correta, determinados atos, que não teriam outro resultado, senão a danificação ou impedimento de um bem, justificar-se-iam como partes ou passos necessários de outro projeto que visasse a promoção de alguma outra forma de bem. Assim, poderia o indivíduo, na tentativa de salvar algumas vidas, sacrificar a vida de um inocente, pelo bem maior de muitas vidas, *i.e.*, “muitas vidas” têm mais valor que uma vida, algo que, conforme acima exposto, não tem qualquer razoabilidade em virtude da incomensurabilidade dos bens²⁸². Entretanto, este é um tipo de cálculo permitido dentro da “racionalidade” consequencialista.

Assim, os bens básicos são as diretrizes que os legisladores, dotados da virtude da prudência²⁸³, deveriam adotar ao deliberar acerca formulação as normas extrafiscais. Ademais, a boa deliberação não é qualquer forma de opinião, ou resultado de interesses próprios, pois deve estar vinculada ao bem da comunidade²⁸⁴. Não pretendemos afirmar que os bens básicos aqui mencionados são os únicos fins a serem buscados, pois o legislador possui um grau amplo de discricionariedade, podendo buscar outros bens que não os básicos. Todavia, a razoabilidade prática serve como critério orientador e limitador para esta atividade do legislador, sendo que os requisitos desta razoabilidade, os princípios intermediários, devem ser observados no momento da deliberação.

3.3 Justiça

O segundo elemento que procuramos destacar como fundamento das normas

²⁸¹ FINNIS, 2012, p. 76.

²⁸² FINNIS, 2011, p. 119.

²⁸³ ARISTÓTELES, *Ética a Nicômaco*. Tradução: Edson Bini. Bauru/SP: Edipro, 2002, p. 173: “A prudência, de fato, apresenta a mesma disposição da ciência política, embora suas essências sejam diferentes. Da prudência, no que se refere ao Estado, aquele tipo que desempenha um papel controlador e diretivo é chamado de *ciência legislativa*; aquele outro tipo que se ocupa de ocorrências particulares se chama *ciência política*, que realmente, a rigor, é pertinente aos dois tipos. Este último tange à ação e à deliberação (uma vez que uma promulgação parlamentar é uma coisa a ser feita, estando a última etapa no processo deliberativo), razão pela qual são apenas aquelas pessoas que lidam com os fatos particulares as consideradas como ‘participantes da política’, porque são somente ela que executam ações, analogamente aos artesões que produzem as coisas. Entende-se ordinariamente a prudência também como sendo especialmente aquela sua forma que toca ao próprio eu humano, ao indivíduo, o que é efetivamente conhecido pela designação geral de *prudência (sabedoria prática)*; das outras modalidades, uma é chamada de *administração doméstica*, a outra *legislação* e a terceira, ciência política, esta última sendo subdividida em *processo deliberativo* e *processo judiciário*”.

²⁸⁴ ARISTÓTELES, 2002, p. 176-178.

tributárias extrafiscais é a justiça. O conceito de justiça, porém, é complexo, e, em toda sua generalidade, abarca três elementos: i) intersubjetividade ou interpessoalidade (*alteridade*), na medida em que a justiça trata de relação de uma pessoa com outra ou as demais. Somente há sentido em falar na justiça ou injustiça quando há uma pluralidade de indivíduos e alguma forma prática que concerne à situação destes ou às suas interações; ii) o dever ou obrigação (*necessidade*), o débito para com outra pessoa ou aquilo que lhe é devido, correspondentemente com aquilo a que essa outra pessoa possui direito; e, iii) igualdade (*proporção*), que deve ser tomada no sentido analógico, uma vez que pode estar presente de várias maneiras, como por exemplo, podemos falar da igualdade aritmética e geométrica (essas diferenças serão aprofundadas a seguir), ou, para esclarecer melhor, conforme define FINNIS, pode-se definir como *proporcionalidade e equilíbrio*²⁸⁵.

Como destacado nos tópicos anteriores, o ser humano é caracterizado pela sua vida em comunidade²⁸⁶, tendo, necessariamente, relações sociais, que podem ser de amizade, interesse ou utilidade²⁸⁷. O que nos interessa é a relação de amizade, pois se trata do caso central das relações, incluindo as relações entre Estado e cidadãos, sendo que, conforme afirma ARISTÓTELES, a forma mais elevada de justiça apresenta elementos de amizade²⁸⁸. Neste contexto, os requisitos da justiça são as inferências materiais do requisito de razoabilidade prática de que o indivíduo deve ser justo nas suas relações e deve favorecer e promover o bem de sua comunidade²⁸⁹. E esta coordenação ou regulação e justeza das relações entre os seres humanos é a causa final do direito. Em um primeiro enunciado “a justiça é a vontade perpétua e constante de dar a cada um o que é seu”²⁹⁰. Trata-se de uma virtude, manifestada em um hábito que aperfeiçoa o ser humano²⁹¹.

²⁸⁵ FINNIS, 2011, p. 160-163.

²⁸⁶ JHERING, Rudolf von. *A finalidade do Direito*. Tomo I. Tradução: Heder K. Hoffmann. Campinas/SP: Bookseller, 2002, p. 65: “Toda a nossa cultura, toda a nossa história repousa na valorização da existência humana individual para os fins da coletividade. Não há vida humana que exista meramente para si. Toda ela existe, ao mesmo tempo, em função do mundo. Todo homem atua, na sua posição, ainda que muito limitada, pelos fins culturais da humanidade. [...] Não consigo imaginar nenhuma existência humana que seja tão pobre, tão desprovida de conteúdo, tão restrita, tão miserável que de alguma não beneficiasse a existência de outrem”.

²⁸⁷ ARISTÓTELES, 2002, p. 218-222.

²⁸⁸ ARISTÓTELES, 2002, p. 216: “[...] a amizade parece ser o vínculo que une o Estado; e os legisladores parecem mais zelar por ela do que pela justiça, uma vez que promover a concórdia, que se configura aparentada à amizade, constitui o principal objetivo deles, enquanto o banir a discórdia, que é inimizade, é sua maior preocupação. E se os homens são amigos, não há necessidade de justiça entre eles, ao passo que ser meramente justo não basta, não dispensando um sentimento de amizade. Na verdade, a forma mais elevada de justiça parece conter um elemento de amizade”.

²⁸⁹ FINNIS, 2011, p. 164.

²⁹⁰ AQUINO, *ST*, II-II, q.58, a.1.; FINNIS, 2011, p. 460.

²⁹¹ ARISTÓTELES, 2002, p. 137: “A justiça, então, nesse sentido é a virtude perfeita, ainda que com uma qualificação, a saber, que é exibida aos outros [e não no absoluto]. Eis a razão porque a justiça é considerada amiúde como virtude principal [...]. A justiça é a virtude perfeita por ser ela a prática da virtude perfeita, além

CALIENDO, nesse sentido, observa que a justiça é um dos fundamentos da tributação, sendo que esta relação não pode estar pautada somente na ideia de *poder*, bem como não pode ser descrita exclusivamente em termos formais, sendo necessária a definição de critérios materiais que justifiquem a relação tributária. O autor afirma que a justiça na tributação é refletida no modo de tratamento que respeita critérios isonômicos e também considera as diferenças, para que se possa estabelecer uma relação reta entre os cidadãos e a esfera pública, sempre na busca do bem comum²⁹².

Importante frisar que o *bem comum*, diferentemente das críticas que se faz ao conceito, não é algo impreciso ou indeterminado. A ideia de um bem comum é a que possibilita que as pessoas de uma comunidade sejam capazes de alcançar, autonomamente, aqueles objetivos razoáveis, e que serve de motivação para que os membros dessa comunidade colaborem uns com os outros na definição de objetivos e projetos em comum, com o propósito de sua realização plena²⁹³.

Tomás de AQUINO, estudando o significado do termo '*jus*', que tem origem no direito romano, explica que existem diferentes contextos na sua etimologia. O primeiro significado é "o justo" ou "o que é justo" por si. Poder-se-ia dizer que, para AQUINO, o primeiro significado de *jus* seria a ideia de imparcialidade. Seguindo as definições, apresenta significados secundários e derivados de *jus*, sendo i) *a arte pela qual a pessoa sabe ou determina o que é justo*, na medida em que os princípios e regras desta arte são o direito; e ii) *o lugar no qual o que é justo é concedido*, caracterizado pelos tribunais, nos sistemas jurídicos modernos; e, por fim, iii) *a decisão do juiz*, que, mesmo sendo injusta, tem a função de fazer justiça²⁹⁴.

Na tradição, verificam-se diferentes manifestações da justiça, divididas em *justiça geral*, *justiça comutativa* (corretiva) e *justiça distributiva*²⁹⁵. A primeira forma de justiça, como tratada por ARISTÓTELES, identifica-se em um sentido global, na qual, a palavra significa uma virtude abrangente como revelada nas relações com outros indivíduos²⁹⁶, ou, na terminologia de John FINNIS, *razoabilidade prática plena*. Para ARISTÓTELES, essa

do que é perfeita num grau especial porque seu possuidor pode praticar sua virtude dirigindo-a aos outros e não apenas sozinho, pois há muitos que são capazes de praticar a virtude nos seus próprios assuntos privados, mas são incapazes de fazê-lo em suas relações com outrem".

²⁹² CALIENDO, 2009 A, 2009, p. 58.

²⁹³ FINNIS, 2011, p. 155.

²⁹⁴ FINNIS, 2011, p. 206.

²⁹⁵ FINNIS não considera imprescindível esta diferenciação, na medida em que as três formas de justiça se manifestam em toda e qualquer relação humana de forma inter-relacionada. Mas o autor admite a separação para fins didáticos (FINNIS, 2011, 179-180).

²⁹⁶ FINNIS, 2011, p. 173.

concepção tem o significado de uma justiça legal, identificando o justo com aquilo que se conforma ao padrão, ou ao dever de não tomar nada além de seu quinhão²⁹⁷.

Na concepção de justiça geral, o justo é aquilo que é equitativo²⁹⁸, e que é devido a todos da comunidade de forma isonômica²⁹⁹, na medida em que o injusto tem relação com a desproporção em relação aos membros da comunidade como um todo³⁰⁰. A ação justa, portanto, no contexto de justiça geral, em outras palavras, é aquela em conformidade com a lei, esta que, tem como objeto os *deveres em relação à comunidade*, ou seja, a lei estabelece parâmetros que determinam quais são as condutas “necessárias para que a comunidade alcance seu bem, o bem comum”, enquanto a ação injusta é aquela que transgredir à lei. Desse modo, ações em conformidade com a lei são justas porquanto atribuem o que é devido à comunidade política³⁰¹.

Todavia, existe um grande número de relações entre indivíduos em que se faz necessária a distribuição de bens ou oportunidades na comunidade, ou que dependem das particularidades de cada relação entre as pessoas, nas quais, somente o critério da justiça geral não é suficiente para as ordenar. Dessa forma, faz-se necessário outro preceito, o qual FINNIS denomina, como assim o fazia Tomás de AQUINO, de *justiça particular*. O termo tem origem na tentativa de ARISTÓTELES de separar o campo dos problemas ocorridos nas relações entre os indivíduos em duas classes abrangentes: i) justiça distributiva (*dianemetikon dikaion*), que trata das questões relacionadas à comunidade e à distribuição da coisa comum entre seus membros; e, ii) justiça corretiva (*diorthotikon dikaion*)³⁰², sendo esta a justiça retificadora, que tem a função de remediar as desigualdades decorrentes das transações sinalagmáticas entre indivíduos³⁰³.

Contudo, conforme aponta FINNIS, existia um problema na segunda definição de justiça particular de ARISTÓTELES, em virtude da sua ênfase na correção, ou na *reparação* da desigualdade decorrente de danos causados por um indivíduo ao outro, quando um toma o que não é seu, ou, ainda, em transações voluntárias, quando se faz obrigatório o cumprimento do acordo pelas partes. Correção e reparação são conceitos que dependem de alguma predeterminação do que se deve entender por *obrigações* decorrentes de acordos.

²⁹⁷ FINNIS, 2011, p. 165.

²⁹⁸ ARISTÓTELES, 2002, p. 136.

²⁹⁹ BARZOTTO, Luis Fernando. *Filosofia do Direito- Os conceitos fundamentais e a tradição jusnaturalista*. Porto Alegre/RS: Livraria do Advogado, 2010, p. 83.

³⁰⁰ ARISTÓTELES, 2002, p. 136.

³⁰¹ BARZOTTO, 2010, p. 82.

³⁰² ARISTÓTELES, 2002, p. 143-144.

³⁰³ FINNIS, 2011, p. 178.

Dessa forma, AQUINO alterou o significado dessa segunda forma de justiça particular para justiça comutativa, termo este que pode abranger não somente questões de trocas, mas todo o campo que envolve a determinação de quais transações são características entre pessoas³⁰⁴.

Dessa forma, pela primeira espécie de justiça tratada, a geral, defrontamo-nos com a igualdade exterior, mecânica, que realiza uma avaliação de todos membros da comunidade com a mesma medida: *pequenos e grandes, ricos e pobres, crianças e adultos, inteligentes e ineptos*. Segundo Rudolf von JHERING³⁰⁵, ao concebermos um tratamento igual a indivíduos com características diversas, em verdade, acabamos por provocar *a mais ingente desigualdade*³⁰⁶. Caso o direito se submetesse somente a este critério, a sociedade estaria fadada ao fracasso, na medida em que isso significaria a negação de incompatibilidades que, de fato, existem na sociedade. Nesse sentido, o autor refere que:

Reclamar tal sorte de igualdade em nada seria melhor do que desejar que todos os membros do corpo humano tivessem exatamente a mesma forma: eles precisam ser diferentes, para que se possa falar de um corpo. O mesmo vale para o corpo social: a igualdade a ser concretizada dentro dele não pode ser outra senão a igualdade relativa, ou seja, a proporção justa entre eficiência e o trabalho exigido, entre a tarefa e os meios empregados, entre a culpa e a pena. [...]. Nisso assenta o conceito da verdadeira justiça. A igualdade que essa almeja é a da própria lei, o equilíbrio entre as disposições da última e os seus pressupostos. Como justa designamos aquela lei em que, conforme nosso juízo, se apresenta este equilíbrio; como injusta aquela que não vemos tal equilíbrio. Injusta é a lei que impõe ao pobre os mesmos encargos que ao rico, de vez que abstrai da diferença da capacidade de trabalho; injusta é a lei que pune o crime leve com a mesma pena de um crime grave, pois que ignora a simetria entre crime e pena; injusta é a lei que trata o inimputável da mesma forma que o imputável, eis que negligencia o fator da culpabilidade³⁰⁷.

Ou seja, a justiça geral não esgota a definição daquilo que é justo. Por esse motivo, reitera-se que se faz necessária a abordagem que considere também a relação entre os indivíduos de forma singular, e não somente geral³⁰⁸. Mostra-se imprescindível, portanto,

³⁰⁴ FINNIS, 2011, p. 179.

³⁰⁵ Concordamos com FINNIS quando o autor afirma que existe uma leitura equivocada da justiça geral, bem como de que a teoria de AQUINO, na releitura da justiça em ARISTÓTELES, não apresenta uma separação necessária entre as dimensões da justiça, no sentido de: i) justiça distributiva como sendo a relação do Estado para com seus cidadãos; ii) justiça comutativa como aquela aplicada nas relações entre as partes; e, iii) justiça legal como a relação de respeito pelos cidadãos às imposições estatais. As formas de justiça podem ser percebidas em todas as relações. Além disso, a própria ideia de justiça geral ou legal depende da observância de critérios de comutação e distribuição. São dimensões que complementam um todo inseparável, sendo que, quando fazemos esta fragmentação no presente trabalho, temos uma pretensão meramente didática. Não obstante, a maior preocupação em apresentar esta divisão é com as concepções equivocadas de que no direito a única justiça que convém é a legal, como no modelo hartiano. Não há falar em justiça se não observarmos o conceito como um todo (FINNIS, 2011, p. 461-462).

³⁰⁶ JHERING, 2002, p. 250.

³⁰⁷ JHERING, 2002, p. 251.

³⁰⁸ AQUINO, *ST*, II-II, q.58, a.5: “A justiça como já dissemos, ordena o homem nas suas relações com outrem. O que pode ser de dois modos: com outrem singularmente considerado; ou, com outrem, em geral, isto é, no

critérios capazes de regular o que é devido a cada membro da comunidade nas suas relações particulares por meio, como visto, da justiça particular³⁰⁹, que regula duas espécies de relações: as distribuições de bens e encargos; e as situações de trocas entre os indivíduos³¹⁰.

A justiça distributiva cuida, como o nome já diz, das atividades de distribuição, atribuindo bens e encargos aos membros da comunidade, de acordo com um critério racional de justificação que leve em consideração as características particulares dos indivíduos envolvidos na relação. Com base nas características individuais, é que será permitido atribuir uma quantidade maior de bens ou impor um grau maior de responsabilidades³¹¹. O justo pelo ponto de vista da distribuição envolve a ideia de proporcionalidade *geométrica*. Nessa perspectiva, FINNIS destaca que a análise completa acerca do bem comum aponta que existem problemas, na prática, que atrapalham sua realização, ou seja, impedem a coordenação das condições de bem-estar dos indivíduos em uma comunidade. São exemplos: problemas na redistribuição dos recursos; de oportunidades; da renda; de vantagens; responsabilidades; tributos; e obrigações. A teoria da justiça distributiva, portanto, esboça o caminho de respostas razoáveis a estes problemas³¹².

Referindo-se às questões de justiça na distribuição e da igualdade, JHERING destaca que os juristas romanos reconheciam a igualdade como base fundamental e princípio organizacional da *societas*. Porém, não se tratava da igualdade somente do ponto de vista *exterior* (aritmética), que determina a cada indivíduo exatamente a mesma parte dos demais, sem verificar suas características individuais, mas a igualdade *interior, relativa* (geométrica), a qual mensura a proporção de cada participante em conformidade com a sua contribuição e participação. Traduzia-se, esta concepção, conforme esclarece o autor, não na ideia abstrata de cada indivíduo, mas de *equivalência em especial aplicação à sociedade*.

sentido em que quem serve a uma comunidade serve a todos os indivíduos nela contidos. Ora, de um e outro modo pode-se aplicar a justiça, na sua ideia própria. Pois, é manifesto que todos os que fazem parte de uma comunidade, estão para esta como a parte para o todo. Ora, por tudo o que é a parte pertence ao todo; por onde, qualquer bem da parte se ordena ao bem do todo. Portanto, assim sendo, o bem de qualquer virtude, quer o da que ordena o homem para consigo mesmo, quer o da que o ordena a qualquer outra pessoa singular, é referível ao bem comum, para o qual a justiça ordena”.

³⁰⁹ AQUINO, *ST*, II-II, q. 61, a.1: “Como já dissemos, a justiça particular se ordena a uma pessoa privada, que está para a comunidade como a parte, para o todo. Ora, as partes são susceptíveis de dupla relação. Uma, entre si, a que se assemelham as relações das pessoas particulares entre si. E, esta relação é dirigida pela justiça comutativa, que regula os atos entre duas pessoas particulares. - Outra é a relação entre o todo e as partes, à qual é comparável a relação entre o comum e o particular. E essas relações as dirige a justiça distributiva, que distribui os bens comuns proporcionalmente. Por onde, duas são as espécies de justiça: a distributiva e a comutativa”.

³¹⁰ BARZOTTO, 2010, p. 84.

³¹¹ FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Classificação Constitucional de Tributos pela Perspectiva da Justiça*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 70.

³¹² FINNIS, 2011, p.166.

Dessa forma, o autor reforça a importância e a necessidade de uma justiça distributiva, na medida em que a “desigualdade na distribuição dos lucros da sociedade e o consequente prejuízo do indivíduo significariam prejuízo da própria sociedade”³¹³.

A justiça comutativa, por sua vez, conforme define AQUINO, ocorre nas relações em que um indivíduo fornece ao outro algo em troca daquilo que recebeu deste último, como, por exemplo, no caso de um contrato de compra e venda, no qual se manifesta a ideia de uma comutação. Nessa relação, os objetos devem ser equivalentes, sendo que nenhuma parte pode receber mais do que concedeu, e, no caso de receber a mais, deve restituir a diferença³¹⁴. A igualdade, nestes casos, realiza-se por uma “medida aritmética fundada num excesso quantitativo igual”³¹⁵. Desse modo, a autoridade pública, ou os agentes que ocupam a posição de autoridade (ou, conforme FINNIS, “o Estado”), têm o dever de observar os critérios de justiça comutativa em relação àqueles que estão sujeitos à sua autoridade.

Nas relações de tributação, assim como em todas relações, estão presentes, de certa forma e em diferentes graus, todas as formas de justiça. Um tributo, por exemplo, pode ser distributivamente justo, mas a sua administração lícita e fiel é matéria de justiça comutativa, devida a “todos aqueles que têm determinados direitos, poderes, imunidades ou deveres de acordo com ela”³¹⁶. Outrossim, definida a regra de tributação, essa atende aos critérios da justiça legal, sendo que todos os contribuintes devem ser tratados de forma isonômica perante a legislação, ressalvados os casos expressamente previstos na lei. Assim, quando se trata de tributação extrafiscal, a justiça distributiva se faz presente em maior grau, pois estas espécies normativas, em sua grande parte, concedem tratamentos diferentes a uma determinada classe de contribuintes, sendo que estes tratamentos diferenciados, bem como a intervenção do Estado nas relações privadas, devem ser justificados.

No que se refere aos critérios de distribuição e de intervenção nas relações entre os particulares, com a intenção de se atingir um determinado fim, conforme bem aponta FINNIS, é possível perceber a existência de uma regra, decorrente da experiência humana, que assenta que os recursos naturais, os recursos de capital e os bens de consumo duráveis que derivam destes, têm sua capacidade de exploração ampliada, e com maior produtividade, quando de responsabilidade da iniciativa privada. Além do mais, estes também são mantidos de forma mais segura e cuidadosa pelo gerenciamento, pela administração e manutenção

³¹³ JHERING, 2002, p. 250.

³¹⁴ FINNIS, 2011, p.166.

³¹⁵ AQUINO, *ST*, II-II, q. 61, a.2.

³¹⁶ FINNIS, 2011, p. 184.

privada, do que pelos agentes da administração ou de empresas públicas³¹⁷.

Não se trata de uma regra absoluta, e pode variar conforme o período e comunidade, todavia, ao menos aos locais, e nos períodos em que esta regra da experiência é válida, *o regime de propriedade ou posse privada*³¹⁸ é um requisito de justiça, contanto que o aumento da produção e do estoque de bens produzidos por meio deste regime não resulte no acúmulo irrestrito e ilimitado pela classe de possuidores privados bem-sucedidos, mas seja realocada por meio de mecanismos apropriados, como “divisão de lucros; comercialização sob competições competitivas de mercado; tributação redistributiva; pleno emprego por meio de investimentos produtivos”, dentre outros³¹⁹.

Ao fim e ao cabo, o objetivo principal, e a diretriz geral da justiça, é *a realização do bem comum, i.e.*, o florescimento da comunidade e de seus membros como um todo, e isso não se faz possível se focarmos somente na ideia de um dos critérios de justiça de forma isolada. Dessa forma, não há razões, segundo FINNIS, para concluirmos que a realização plena de todos é alcançada tratando todos de forma idêntica no momento da distribuição de encargos, oportunidades e recursos³²⁰, todavia, a distribuição não pode ocorrer de qualquer forma e sem critérios que a justifiquem, sendo aplicável somente quando relacionada à distribuição de bens dignos de serem buscados e realizados. Nesse sentido, traz o seguinte exemplo:

If redistribution means no more than that more beer is going to be consumed morosely before television sets by the relatively many, and less fine wine consumed by the relatively few at salon concerts by select musicians, then it can scarcely be said to be a demand of justice. But if redistribution means that, at the expense of the wine, etc., more people can be preserved from (non-self-inflicted) illness, educated to the point where genuine self-direction becomes possible for them, defended against the enemies of justice, etc., then such redistribution is a requirement of justice³²¹.

³¹⁷ FINNIS, 2011, p. 170.

³¹⁸ Quando FINNIS se refere à propriedade ou posse privada, toma o cuidado para esclarecer o que pretende afirmar com este instituto, afastando-se de teorias meramente libertárias, que defendem o direito à propriedade e a liberdade como únicos bens básicos da racionalidade humana, conforme FINNIS, 2011, p. 171: “Having mentioned two independent reasons why a system of private ownership (which may co-exist in the same community with more or less extensive public ownership, i.e. management of resources by officials) is typically required for the common good and thus by justice, it remains to clarify what is meant by ‘private ownership’. What I mean is summed up in the apparent paradox which Aristotle uses to sum up his rather similar discussion: ‘property ought to be common in a sense, but private speaking generally...possessions should be privately owned, but common in use; and to train the citizens to this is the special task of the legislator’. I cite Aristotle partly in order to emphasize that the analyses put forward in this section, even where they are applicable to issues of current political debate in the reader’s Community, are not to be taken as if they were intended as a contribution to any particular such debate”.

³¹⁹ FINNIS, 2011, p. 170.

³²⁰ FINNIS, 2011, p. 173-174.

³²¹ FINNIS, 2011, p. 174.

Desse modo, uma norma extrafiscal que viesse a majorar a tributação sobre o consumo de vinho, ou de concertos e teatros (característico de uma população com maior renda), com a finalidade de garantir às pessoas de gostos diferentes, e com poder aquisitivo inferior, o alcance maior a outra espécie de bebida alcoólica, e a aparelhos eletrônicos que lhe permitissem o acesso a programas televisionados, seria totalmente contrária a qualquer critério de razoabilidade prática, bem como desproporcional e injusta do ponto de vista da justiça distributiva. Por outro lado, se a majoração ocorresse em cima de todas as bebidas alcoólicas, com a finalidade de proteção da saúde das pessoas, ou mesmo sobre o consumo de bens mais supérfluos, para garantir o acesso a todos a bens mais essenciais, o que já ocorre com a tributação do ICMS, *a priori*, seria justificável, ressalvando-se que esta norma deveria passar, ainda, pelo crivo dos outros critérios de razoabilidade prática.

As normas tributárias extrafiscais incorrem, necessariamente, na tentativa de induzir comportamentos aos membros da comunidade de forma geral, ou no tratamento diferenciado para determinada parte da sociedade. Para lidar com tais situações, é imprescindível que, no momento de atribuir a forma a um determinado fim pretendido pelo Estado, leve-se em consideração as questões de justiça, principalmente no que condiz aos critérios de mensuração, alteridade, necessidade e proporcionalidade. Normas que pretendem orientar o comportamento das pessoas, ou concretizar determinados fins, não podem acabar gerando injustiças, excluindo certa parcela da sociedade com critérios que podem ser maleficamente discriminatórios ou desproporcionais.

Isso não quer dizer, como já referimos, que, ao conceder tratamento diferenciado entre os contribuintes, na adoção de políticas fiscais de indução, estar-se-á cometendo uma injustiça. Pelo contrário, a própria finalidade das normas extrafiscais é, na maioria dos casos, atingir uma determinada parcela da sociedade, o que, de certa forma, foge a uma ideia geral de equidade. Thomas NAGEL e Liam MURPHY exemplificam este tratamento diferenciado ao referirem algumas políticas adotadas em seu país, como a que permite que os contribuintes deduzam, do imposto sobre a renda, os custos com juros decorrentes da casa hipotecada, incentivando a aquisição de propriedades imobiliárias, ou, ainda, a concessão de isenção nas contribuições previdenciárias, com o objetivo de estimular as pessoas a investirem parte de seus ganhos em aplicações de longo prazo³²². Assim, sendo possível verificar que os critérios de diferenciação são válidos, na medida em que não ofendem bens

³²² MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*. New York: Oxford University Press, 2002, p. 165-167.

básicos, ou não fogem a noção de razoabilidade (que não utilizam requisitos injustos de discriminação), existe uma justificativa para este tipo de tratamento.

Também podemos perceber que o tratamento diferenciado não resulta, necessariamente, na invalidade de uma norma indutora, no caso em que o STF decidiu que a proibição de importação de veículos automotores usados, disposta no art. 27 da Portaria nº 8, de 1991, do Departamento do Comércio Exterior – DECEX, não configura ofensa ao princípio da igualdade³²³. No caso, pleiteava-se a inconstitucionalidade da norma virtude de violação a preceitos constitucionais, como a isonomia, na medida em que se estaria proibindo a importação de veículos por contribuintes com menor capacidade contributiva³²⁴.

A mencionada norma tem por finalidade a fiscalização e o controle do comércio exterior, que, no caso, serve para evitar que ocorra o sucateamento do comércio interno de veículos. O STF acolheu o argumento da União no sentido de que “a fiscalização e controle sobre o comércio exterior são exercidos pelo Ministério da Fazenda, por força do art. 237 da Constituição”³²⁵, pelo qual, não há falar na ilegalidade do impedimento mediante a referida Portaria. O tratamento diferenciado em questão não caracteriza qualquer violação a bens básicos, ou, em termos de positivação, direitos fundamentais (na medida em que não existe um direito intrínseco à importação de veículos³²⁶), nem se baseia em critérios de diferenciação inadequados³²⁷.

Nesse sentido, as injustiças, conforme define FINNIS, que podem ocorrer no direito, são identificáveis em quatro formas: i) *pela intenção*: quando a finalidade da norma não é o bem comum, ou esta visa uma violação direta, e intencionada, a um bem humano básico³²⁸; ii) *pela autoria*: quando aquele que promulgou a regra não possui competência para tanto, ou este tenha agido com abuso de poder; iii) *pela forma*: quando, da formulação da regra, não se respeitou o Estado de Direito, não observando, por exemplo, o procedimento legislativo definido por uma constituição ou por normas estaduais; e, iv) *pela matéria*:

³²³ Conforme RE nº 199.090-2/CE.

³²⁴ ÁVILA, 2004, p. 413.

³²⁵ RE nº 208.256/CE; AgR nº 621/PE.

³²⁶ ÁVILA, 2004, p. 414.

³²⁷ No caso, entendemos que existe a possibilidade de discussão acerca dos limites na intervenção do Estado. Mas esta discussão se dá no contexto de políticas adotadas pelo Executivo (Ministério da Fazenda) na função de fiscalizador do comércio exterior, sendo que o Judiciário agiu de forma coerente ao entender que não houve violação ao princípio da isonomia no caso. Nesse sentido, há um Projeto de Lei que pretende autorizar a importação de veículos usados (PL nº 6.468/2016).

³²⁸ Pode ocorrer de certas normas violarem bens humanos básicos de forma indireta e não intencional. Nestes casos, cabe analisar o grau de afetação ao bem, e se há a necessidade de exclusão destas regras do sistema. Mas, quando a ofensa não é direta, *a priori*, continua-se obedecendo a norma, em virtude da importância da manutenção da ordem jurídica (FINNIS, 2011, p. 316-317).

quando não se respeita a justiça na distribuição ou na comutação³²⁹.

Um exemplo claro de norma injusta na tributação extrafiscal é o caso em que Estados da Federação concedem benefícios fiscais em relação ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias, sem que tenham permissão para tanto, uma vez que inexistente convênio do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ³³⁰. A Constituição, no artigo 155, § 2º, XII, “g”, é clara ao dispor que cabe à lei complementar “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”. Ou seja, além da exigência de lei complementar, a concessão de benefícios deve ser deliberada pelos Estados e Distrito Federal, para, dessa forma, evitar a guerra fiscal entre os entes federados. Neste caso, verificam-se dois tipos de injustiças: i) quanto à autoria, sendo que o Estado que concede benefício sem convênio carece de competência para tanto; e, ii) quanto à forma, pois essa prática viola a ordem e o Estado de Direito, uma vez que existe norma constitucional clara dispondo sobre a impossibilidade dessa conduta por parte dos Estados³³¹.

Desse modo, as imposições tributárias que visem a indução de comportamento do contribuinte, devem ser pautadas tendo como fim uma visão demarcada de bem comum. A promoção de fins materiais justificáveis, e que possam ser compartilhados entre os integrantes da comunidade, é a diretriz que deve conduzir a tributação. Nesse sentido, nenhuma espécie de tributação imposta que vise, exclusivamente, direcionar vantagens a determinados particulares, pode ser considerada como legítima dentro do contexto de razoabilidade prática³³². Certamente, algumas políticas tributárias concretas poderão resultar no benefício econômico ou jurídico de grupos específicos, contudo, no caso de um benefício fiscal que resulte na vantagem por meio da desoneração tributária, por exemplo, a determinada classe de contribuintes ou a um setor econômico específico, somente será razoavelmente justificável se atender os critérios de razoabilidade prática e de justiça aqui mencionados.

³²⁹ FINNIS, 2011, p. 352-354.

³³⁰ A questão sobre a concessão de benefícios sem realização de Convênio vem sendo tratada pelo Supremo Tribunal Federal, o qual é taxativo no sentido de considerar inconstitucional a lei estadual que efetiva tal prática. O que se discute agora são os efeitos dessa declaração de inconstitucionalidade e a possibilidade de remissão dos valores não recolhidos em função do benefício inconstitucional concedido. A questão teve repercussão geral reconhecida nos autos do RE 851.421/DF.

³³¹ Recentemente, foi editada a Lei Complementar nº 160/2017 que permite que os Estados deliberem sobre a remissão dos créditos gerados em virtude do benefício irregular.

³³² FERREIRA NETO, 2016.

3.4 Finalidade das normas tributárias indutoras

Na busca pela concretização de uma finalidade, ou na tentativa de realização de um princípio básico, não se deve medir esforços, ou desperdiçar oportunidades com a utilização de métodos ineficientes. As ações devem ter seu julgamento, também, com base na sua adequação aos pretensos propósitos, ou utilidade e consequências. Na hipótese de se exigir uma escolha, por exemplo, entre bens humanos básicos, como vida ou conhecimento, e bens meramente instrumentais, como o direito à propriedade, torna-se razoável a escolha pelos primeiros. Existem graus de realização de determinadas finalidades e em determinados casos em que o dano é inevitável. A razoabilidade tem a função de indicar a preferência de um meio mais eficaz, ou seja, entre um remédio que alivia a dor, e outro que proporciona a cura, o segundo deve ser preferível àquele que apenas alivia a dor³³³.

Todavia, conforme explica FINNIS, esse cálculo de maximização de satisfação, ou de eficácia, deve atender atributos limitadores. Não se trata de uma mera análise de custo benefício de cunho econômico, conforme defendida pelo utilitarismo. As definições de preferências demandam análises que excluam quaisquer projetos envolvendo, por exemplo, homicídios, fraudes, manipulações de personalidade, dentre outros, que sejam intencionais. Ademais, deve-se reconhecer que, cada um dos aspectos básicos do bem-estar humano é igualmente básico, e que nenhum é objetivamente mais importante que o outro. Assim, não se pode definir um denominador comum ou uma régua única para avaliar a utilidade de todos os projetos, na medida em que estes bens são incomensuráveis, e qualquer tentativa de se definir uma forma de os ponderar é irracional³³⁴.

Ademais, os projetos que têm em vista apenas a maximização de bens, sem levar em consideração os critérios, tornam impossível sequer a verificação do alcance dos resultados. Questiona-se, nesse sentido, sobre quais aspectos estes bens foram maximizados, ou os bens de quem, daquele que realizou o cálculo ou o bem de todos? Os aspectos pelos quais se podem verificar a concretização de um fim são ilimitados, e o resultado sempre poderá ser diferente. O consequencialismo ou utilitarismo, nesse sentido, não dá qualquer razão para preferir o altruísmo ao egoísmo, por exemplo³³⁵. Por isso que, na instituição de uma norma extrafiscal, devem ser eleitos critérios que servirão de medida para definir a finalidade e o meio pelo qual o fim tentará ser alcançado, sendo que este meio não pode ser realizado com

³³³ FINNIS, 2011, p. 111.

³³⁴ FINNIS, 2011, p. 111-112.

³³⁵ FINNIS, 2011, p. 116-117.

base em um mero cálculo de custo benefício. A finalidade é um elemento que deve ser refletido, e faz parte, nos moldes do que se defende aqui, dos elementos de fundamentação das normas extrafiscais.

As limitações impostas pela necessidade de *precaução razoável* que nossas leis exigem, e a natureza das escolhas dos objetivos, igualmente exigidas pela lei, tomando em vista aquilo que seria *razoavelmente previsível*, são determinadas e fixadas com a invocação de compromissos sociais e juízos morais³³⁶, e não por métodos consequencialistas. Estas escolhas seguem, com maior ou menor integridade e sucesso, os requisitos da razoabilidade prática³³⁷.

Não há qualquer sentido, por exemplo, na instituição de uma norma que, tendo como propósito a redução das desigualdades sociais (fim desejável), atribuísse uma tributação da renda de forma mais onerosa a pessoas com base na cor dos olhos, do cabelo, pele, ou quaisquer outras características neste contexto, sob a justificativa de que, em uma verificação empírica, concluiu-se que pessoas com estas características têm maiores chances de ingressar no mercado de trabalho, ou, ainda, que, proporcionalmente, a maioria das pessoas com estes atributos são de origem familiar com maior poder aquisitivo. A tentativa de inclusão social daquelas sem estas características, que, portanto, não estariam dentro da hipótese de incidência dessa suposta tributação, acabaria gerando um efeito discriminatório totalmente desarrazoado e injustificado em relações às sujeitas à tributação mais onerosa.

Nesse sentido, os objetivos que se entendem dentro da razoabilidade devem se voltar ao bem comum. Novamente, afastando qualquer ideário utilitarista, quando se fala no bem comum, não se faz referência ao que a maioria das pessoas está inclinada a pensar, que seria *maior bem do maior número*. Está ideia não é somente inexecutável, mas, como bem destaca FINNIS, intrinsecamente incoerente e insensata³³⁸. Por outro lado, o que usualmente se atrela à ideia de bem comum é o caráter de vagueza e abstração, sendo frequentemente defendidas teorias que indicam a impossibilidade de se definir um conteúdo de forma minimamente objetiva. Mas isso não é verdade, pois, com base nas definições de princípios básicos da racionalidade prática humana, é possível identificar, dentro do contexto de análise concreta que se faz, elementos que identifiquem uma ideia comum entre os objetivos nas condutas

³³⁶ O juízo moral não está focado no sujeito, mas possui um caráter de objetividade, *i.e.*, nestes juízos não se faz referência aos indivíduos que os emitem, como se fosse algo de agrado ou desagradado (TUGENDHAT, 1997, p. 40-41).

³³⁷ FINNIS, 2011, p. 121.

³³⁸ FINNIS, 2011, p. 154.

dos indivíduos³³⁹.

Um exemplo dado por FINNIS, é a ideia de bem comum dentro de uma comunidade política, sendo que o *propósito comum* dessa associação abrangente é o de garantir um conjunto de *condições materiais* que visam favorecer o desenvolvimento pessoal de cada participante da comunidade. Assim, o bem comum se refere ao fator, ou conjunto de fatores, que, conforme as considerações no raciocínio prático de um indivíduo, atribuiria sentido à sua colaboração com a comunidade, e com os demais participantes, assim como à colaboração destes com os demais, e com próprio indivíduo em questão³⁴⁰.

Importante referir, neste contexto, que, conforme bem define JHERING, a natureza da constituição de uma “sociedade”, em um sentido jurídico, vincula-se à ideia de uma reunião de pessoas que se unem com o objetivo de perseguir um *fim em comum*, cabendo, a cada indivíduo, ao atuar no escopo desta sociedade, agir simultaneamente para si e para os demais. A definição na acepção jurídica de “sociedade” pressupõe, ainda, a realização de um *contrato* que possa a estabelecer, bem como regulamentá-la. Todavia, a questão da essência por trás da ideia de sociedade – *a cooperação visando fins comuns* -, está presente independentemente da existência ou não de um *contrato formal*³⁴¹.

Pode-se defluir, assim, que o conceito de sociedade se assemelha, parcialmente, ao de Estado, que é o instrumento (e forma) da sociedade. Diz-se, em parte, porque o Estado tem a função de coerção externa, no sentido de auxiliar na realização dos fins buscados pela sociedade, somente na medida em que esta não consiga por si própria tais objetivos. Assim, comércio, indústria, agricultura e cultura, *a priori*, devem ser organizadas de forma independente pela sociedade, sendo que o Estado poderá intervir, esporadicamente, nos momentos em que tal interveniência se faça imprescindível, com a função de assegurar “a ordem que os fins traçaram a si próprios”³⁴².

³³⁹ FINNIS, 2011, p.154.

³⁴⁰ FINNIS, 2011, p. 154-155.

³⁴¹ JHERING, 2002, p. 71-72: “É neste fomento recíproco das finalidades que repousa, a meu ver, o conceito de sociedade. Esta, conseqüentemente, pode ser definida como a organização efetiva da vida para e através dos outros e, de vez que o indivíduo é aquilo que é tão-só através dos outros, como a forma imprescindível da vida voltada para *si mesmo*. Ela é, em verdade, portanto, a forma da vida humana, simplesmente. Vida humana e vida social significam o mesmo. Isto já os velhos filósofos gregos reconheciam perfeitamente: não há aforismo que exprima de modo mais conciso e cabal a vocação social do homem do que a denominação dele como *zoon politikòn*, i.e., ser social. A cidade (*polis*), ou seja, a vida urbana com os incessantes contatos e fricções recíprocos é a condição e é a geradora de qualquer cultura, não, por assim dizer, apenas no aspecto político, o que, a princípio, se pensa em função do vocábulo grego, mas de toda e qualquer uma, quer intelectual, ética, econômica, que artística, em suma, de toda a evolução do povo. Somente a sociedade torna verdadeira a proposição que pronunciamos *supra*: o mundo existe para mim. Mas isto só é possível mediante a antítese: existes para o mundo”.

³⁴² JHERING, 2002, p. 72.

Nesta ideia de finalidades buscadas pela sociedade de forma comum, e com a necessidade subsidiária de envolvimento no Estado na realização destes fins, surge a questão acerca daqueles fins que são desejáveis e daqueles que não o são dentro da sociedade. Finalidades que buscam induzir comportamentos desejáveis podem ser definidas com base em princípios de virtude moral, ou seja, em atitudes, hábitos, comportamentos, disposições ou comprometimentos que podem ser justificados como razoáveis, em relação à reação acerca das oportunidades que se tornam evidente a nós pela inteligência³⁴³.

Desse modo, na definição da norma tributária que tenha como objetivo indicar determinados comportamentos por parte dos contribuintes, devemos analisar se a finalidade da norma tem como propósito a realização de algum bem que esteja em conformidade com os princípios de razoabilidade prática. Todavia, é importante destacar que, apesar de, como se afirmou, as políticas tributárias com finalidades extrafiscais terem o dever de buscar a realização do bem comum, a função do Estado, na verdade, é a promoção do bem (interesse) público, que está inserindo dentro do contexto de bem comum³⁴⁴. O bem público, nestes termos, é algo limitado, sendo que dá conta daqueles bens não realizáveis pela comunidade por si e que estão fora do âmbito dos bens privados. Além do mais, é um bem essencial que visa a promoção dos bens interpessoais e a ordenação das relações mediante a garantia da justiça. O bem público possui, também, uma natureza instrumental, sendo que serve como meio pelo qual subsidia a realização dos bens humanos pelos membros da comunidade.

Assim, as iniciativas comuns públicas, conduzidas na prática devem ser encaradas não como causas finais, mas como meios, ou instrumentos, ao auxílio aos indivíduos para que estes ajudem a si mesmos, ou, mais precisamente, sejam capazes de se auto constituírem. Este é um aspecto da justiça geral, conforme demonstrado no tópico anterior. Dessa forma, naqueles campos em que os indivíduos são autossuficientes, e podem ajudar a si mesmos, inclusive na atividade econômica, na qual as pessoas, famílias ou grupos relativamente pequenos, são capazes de se ajudar por meio de seus próprios esforços e iniciativas privadas, não causando danos ao bem comum (seja por ação ou omissão), deve ser mantido este direito, com justiça, de que lhes seja permitido fazer por si mesmos³⁴⁵. Seria injusto, nesse caso, exigir que estes indivíduos, ou grupos, sujeitassem-se a sacrifícios em sua iniciativa privada para que participassem de um empreendimento público, e continuaria sendo injusto mesmo que viessem a receber o dividendo material do empreendimento público na mesma

³⁴³ FINNIS, 2012, p. 57.

³⁴⁴ FINNIS, 2011, p. 155-156.

³⁴⁵ FINNIS, 2011, p. 168.

quantia que teria sido o produto de seus próprios esforços privados. Dessa forma, a *subsidiariedade* é um princípio de justiça³⁴⁶.

Paulo CALIENDO, reforçando o que aqui se sustenta, explica que a ação do Estado, visando a concretização de uma finalidade, deve atender ao princípio da subsidiariedade. Como define o autor, este princípio tem função limitadora da competência interventora do Estado, uma vez que este deve intervir nas relações privadas somente quando as finalidades econômicas e sociais não forem atingidas de forma natural³⁴⁷.

Neste contexto, sob o ponto de vista da razoabilidade prática e das finalidades das normas extrafiscais, surge a problemática acerca da tributação de atividades ilícitas³⁴⁸. De imediato, podemos afirmar que, ao menos em relação àquelas atividades que configuram clara ofensa a determinados bens humanos básicos, a sua tributação significaria o reconhecimento de um fato indesejável no mundo jurídico. Nesse sentido, conforme explica IVES GANDRA, no campo da moral, seria impossível defender a tributação do estelionato, do homicídio, do lenocínio, dentre outros, na medida em que o ilícito pretensamente tributável estaria afetando bens exteriores de terceiros contra sua própria vontade.

Ou seja, a tributação, nestes ou nos demais casos com violação a estes bens, pelo contexto moral, não seria viável, mesmo que suas finalidades, ou o destino da arrecadação, fosse nobre (como o próprio desincentivo daquela atividade), pois os ilícitos estimulariam, ou poderiam induzir comportamentos completamente indesejáveis, que, no fim e ao cabo, resultariam na destruição da sociedade³⁴⁹. Ademais, o efeito poderia ser contrário, no sentido de o infrator se sentir no direito de cometer aquele ilícito, uma vez que, agora, estaria compensando a irregularidade com o pagamento de tributos.

Por outro lado, a tributação de atividades indesejáveis, desde que não *desestabilizadoras das estruturas fundamentais da sociedade* (respeito à vida e à liberdade, dentre outros bens fundamentais) – bens estes indisponíveis e fora do campo da tributação - estaria dentro das faculdades do poder de legislar, “admissíveis pelas ordens constitucionais

³⁴⁶ FINNIS, 2011, p. 169.

³⁴⁷CALIENDO, 2013, p. 13-14: “O núcleo essencial do princípio da subsidiariedade decorre da valorização axiológica da solução próxima ao cidadão, ou seja, no entendimento que a solução mais eficiente de problemas no fornecimento de bens e serviços públicos não está longe dele. Assim, nada melhor que tentar encontrar soluções mais próximas possíveis do interessado. Trata-se de uma solução eficiente, visto que pode ser mais consistente, por determinar diretamente o problema junto ao cidadão e menos custosa, visto que não existem muitos graus de decisão ou uma menor burocracia entre o poder decisório e o beneficiário das políticas públicas”.

³⁴⁸ No que condiz a tributação com finalidade de redução das atividades, e não aquelas com finalidade exclusiva de arrecadação.

³⁴⁹ MARTINS, 1983, p. 307.

de países civilizados”³⁵⁰. Pode-se aceitar, assim, leis que tenham a finalidade de reduzir comportamentos contrários à razoabilidade prática, por meio da imposição tributária (como, por exemplo, a tributação mais elevada sobre produtos de consumo nocivos à saúde, tributação da renda decorrente de jogos ilícitos), desde que as atividades, como acima frisado, não sejam afrontas diretas aos bens fundamentais. No caso destes últimos (condutas que afrontam diretamente os bens básicos), a solução não está na imposição de tributos, mas a aplicação de sanções, competência do direito penal³⁵¹, até mesmo porque, conforme definido no Código Tributário Nacional, o tributo não pode ter natureza de sancionatória³⁵².

Importante destacar que, já existe a tributação dos resultados econômicos de atividades ilícitas³⁵³, mais que isso, seria um contrassenso não as tributar, na medida em que a não imposição de tributos sobre tais resultados acabaria por punir o agente cumpridor das regras, e premiaria o infrator, que estaria livre da carga tributária. Incentivaria as atividades ilícitas e desincentivaria as lícitas³⁵⁴. Todavia, o dever de tributação, independente da validade dos atos realizados pelo contribuinte (nos termos da disposição do CTN), não possui qualquer relação com a ideia de extrafiscalidade, mas com a neutralidade e universalidade da tributação sobre rendimentos.

Outrossim, existe uma grande diferença entre tributar a atividade em si, e tributar o resultado econômico da atividade. Exemplo disso é o jogo (atividade ilícita no Brasil): não há falar na possibilidade da tributação sobre o consumo -ICMS ou ISS- mas na possível tributação da renda obtida pela atividade. A tributação sobre a atividade em si, pressuporia a legalização da mesma. Ou, ainda, não haveria qualquer racionalidade na tributação sobre a *comercialização de drogas ilícitas*, ou sobre a prestação de serviço de *assassinato contratado*, dentre outros. A definição, desse modo, das atividades e da forma de tributação deve se dar no debate em âmbito político, observando-se os limites da razoabilidade prática³⁵⁵. Para que se pudesse pensar na tributação direta sobre uma atividade considerada

³⁵⁰ MARTINS, 1983, p. 308.

³⁵¹ MARTINS, 1983, p. 328.

³⁵² Art. 3º do Código Tributário Nacional.

³⁵³ Art. 118 do Código Tributário Nacional.

³⁵⁴ MARTINS, 1983, p. 319.

³⁵⁵ MARTINS, 1983, p. 330, sobre a tributação de atividades ilícitas: “Dessa forma entendemos que a veiculação ideal para abranger o universo das atividades ilícitas deveria surgir, naturalmente, da tributação desincentivadora, nos moldes daquelas já conhecidas pelo direito brasileiro, nas figuras da distribuição disfarçada de lucros ou nas incidências do imposto suplementar de renda sobre dividendos ou ainda da alíquota majorada do IPTU sobre os valores venais das construções irregulares. Reconhecida a legitimidade de tal tipo de imposição à luz dos cinco critérios possíveis (moral, jurídico, econômico, financeiro público e social), a eleição do rol das atividades incidíveis e o tipo de imposição mais pertinente representariam opção decorrente de considerações políticas. Por esta razão, entendemos que o último dos seis critérios a justificar seria aquela de natureza política”. Importante destacar que, apesar de concordar com IVES GANDRA em alguns

ilícita, primeiramente, a mesma teria de passar a ser lícita dentro do ordenamento.

Por outro lado, existe o debate sobre a tributação com carga maior sobre atividades lícitas, mas não desejáveis, na medida em que não são promotoras do bem comum. Não somente sobre atividades, mas produtos, alimentos, dentre outros. Exemplos que já podemos observar na prática é a tributação sobre o tabaco e bebidas alcóolicas, ou sobre produtos supérfluos em geral. Nestes casos, entendemos que estas questões estão dentro da liberdade de conformação do legislador³⁵⁶, sempre existindo, porém, as limitações em relação a subsidiariedade da função de promoção do bem comum pelo Estado, bem como dos requisitos de razoabilidade prática, dentre eles a utilização de meios desnecessários ou ineficazes.

Outro ponto a ser debatido, no campo político, é tributação mais elevada sobre alimentos não saudáveis. Nesse contexto, apesar de não se discutir que o bem humano que fundamenta estas pretensões é básico, e, portando, configura uma finalidade desejável (a *integridade vital* por meio da promoção da saúde com a redução do consumo destes alimentos), questiona-se, pela perspectiva da razoabilidade prática, qual seria a eficácia destas normas, bem como, se o resultado pretendido realmente chegaria na realização daquele fim.

Entendemos que o efeito dessa imposição poderia resultar numa espécie de *regressividade fiscal*, como já ocorre nos casos da *essencialidade* aplicada ao ICMS³⁵⁷. Isto seria um problema, pois os cidadãos com menor poder aquisitivo seriam os mais afetados, e aqueles com condições financeiras mais estabilizadas poderiam continuar consumindo os alimentos indesejados. Outro ponto seria como definir quais são estes alimentos, a não ser de uma maneira arbitrária: Por que o refrigerante e não o suco industrializado? No caso de se tributar ambos de forma majorada, por que estes e não outros alimentos que tenham adição de açúcar³⁵⁸?

Além do mais, em uma situação semelhante à ocorrida no caso dos cigarros, como garantir que a tributação mais pesada sobre estes produtos trará os resultados pretendidos.

pressupostos acerca da tributação de atividades ilícitas, discordamos de sua definição em alguns casos práticos, como sobre a defesa da tributação sobre casas noturnas de espetáculos pornográficos, ou de estabelecimentos que manifestadamente seriam atrativos para outros crimes de maior potencial ofensivo. Nestes casos, em nosso entendimento, não caberia qualquer tributação, mas a proibição da atividade e a aplicação de sanções, pecuniárias e restritiva de direitos. Contudo, este não é o foco do presente trabalho.

³⁵⁶ Nestes casos, a análise jurídica se dará pela forma definida.

³⁵⁷ Art. 155, §2º, III, da Constituição.

³⁵⁸ Conforme Recomendação nº 21, de 9 de junho de 2017, do Conselho Nacional de Saúde, para o aumento de no mínimo 20% da tributação sobre bebidas açucaradas. (<http://conselho.saude.gov.br/recomendacoes/2017/Reco021.pdf>).

Como se sabe, o consumo de cigarros, bebidas e alimentos são exemplos de *mercado inelástico*³⁵⁹, *i.e.*, nos quais a demanda permanece inalterada, independentemente de fatores gerados por agentes externos, sendo que a atribuição de alíquotas elevadas a estes produtos não resultaria, necessariamente, na redução de seu consumo. A tributação majorada destes alimentos é uma forma de restrição à liberdade que o cidadão deve ter em preferir o bem, e ultrapassa os limites da função subsidiária do Estado, que estaria substituindo o indivíduo na sua escolha (está o substituindo e não apenas o auxiliando na escolha, pois já decidiu que aquele determinado alimento não deve ser consumido)³⁶⁰. Não obstante, como referido, estaria intervindo na escolha somente daqueles com menor poder aquisitivo.

Desse modo, como visto, a finalidade eleita pelo legislador, bem como o meio escolhido para induzir os contribuintes a um determinado comportamento, que leve à concretização de algo desejável, devem levar em consideração a realização do bem comum³⁶¹, ou o bem público, não podendo resultar, destas normas, ofensas diretas aos bens humanos básicos. Os meios selecionados devem ter correspondência com os requisitos da razoabilidade prática, para que se evite a utilização de métodos desnecessários ou ineficazes. Ademais, existe a necessidade de se observar os limites impostos pelo princípio da subsidiariedade, dando uma margem de confiança aos cidadãos, permitindo que eles possam realizar aqueles bens por si mesmos.

3.5 Legitimidade e forma

Apresentamos, até o momento, os elementos substanciais que entendemos como fundantes do direito de um modo geral, e sua relação com a fundamentação das normas extrafiscais. Passa-se, agora, a analisar seus elementos formais (autoridade e lei). Para

³⁵⁹ LEÃO, 2015, p. 184.

³⁶⁰ Não se afasta, completamente, a possibilidade de concretização dessa espécie de tributação extrafiscal. Todavia, entendemos que existem mecanismos mais adequados de controle e incentivo ao consumo de alimentos saudáveis, como, por exemplo, o benefício fiscal àquelas empresas que investirem em maior qualidade nos seus produtos, diminuindo a utilização de conservantes, açúcares, dentre outros bens nocivos à saúde.

³⁶¹ FINNIS, 2011, p. 331-332: “All versions of the theory muddy the distinction between tax and penalty. In various situations this distinction inevitably is hard to draw in practice: legislators imposing taxes can be uncertain whether they wish to discourage a certain form of conduct (e.g. smoking) or to raise revenue from it, or both. But it remains importantly desirable that law-abiding citizens should know where they stand in relation to any form of conduct they are considering: Is this (i) a form of conduct authoritatively declared to be incompatible with the authoritatively chosen common way (and *therefore* subjected to penalty) or is it (ii) a form of conduct which the legislator perhaps (aa) approves but finds convenient as an occasion for raising revenue, or perhaps (b) disapproves of but is willing to concede to citizens (including the law-abiding) but only at a discourage price?”.

AQUINO, identificamos, na razão, a “forma da lei”, esta que é a regra que regula e mede as condutas humanas³⁶². Conforme destaca FERREIRA NETO, é por esse motivo que se pode afirmar que a lei representa a causa formal de uma ciência que tenha, de fato, pretensão de racionalidade. É somente pela existência da lei que se faz possível a garantia de algum grau de segurança nos resultados a serem obtidos cientificamente. A forma da lei representa “o critério de orientação racional de determinado projeto cognitivo”³⁶³.

Nesse sentido, é pela forma, primeiramente, que identificamos o objeto, pois, sem a definição de uma forma, tornar-se-ia impossível qualquer tarefa especulativa de análise objetiva da realidade³⁶⁴. As coisas presentes no mundo (na realidade externa) são definidas pela sua forma, um triângulo, por exemplo, é identificado pelas suas linhas que formam três ângulos³⁶⁵. O mesmo ocorre com o direito, este que existe pela sua forma, ou seja, pela autoridade e pela lei. Devemos ressaltar que, como sustentado nos primeiros tópicos deste trabalho, todas as causas são essenciais à análise do objeto, sendo que o direito se fundamenta, também, nos bens básicos, na justiça e na finalidade, mas a lei é a primeira das causas que é capaz de identificar o direito de maneira imediata³⁶⁶.

No direito, portanto, o conteúdo é definido e constituído pela forma (a lei), esta que indica a direção a ser observada, ou seja, orienta o fim ao qual a sociedade deve se voltar. Conforme explica JHERING, o vocábulo *regere*, que significa determinar a direção, evidencia-se de grande relevância à linguagem jurídica³⁶⁷. Destaca ainda, outros termos que complementam a ideia geral por trás da regra e do direito, como *regula* (o que norteia impessoalmente), *rex* (o que norteia pessoalmente), e *rectum* (aquilo que contém a direção certa, o que é reto), sendo que daí provém a palavra “direito” em alemão: *Recht*, enquanto

³⁶² AQUINO, *ST*, I-II, q.90, a.1: “A lei é uma regra e medida dos atos, pela qual somos levados à ação ou dela impedidos. Pois, lei vem de ligar, porque obriga a agir. Ora, a regra e a medida dos atos humanos é a razão, pois é deles o princípio primeiro, como do sobredito resulta (q. 1, a. 1 ad 3). Porque é próprio da razão ordenar para o fim, princípio primeiro do agir, segundo o Filósofo. Ora, o que, em cada gênero, constitui o princípio é a medida e a regra desse gênero. Tal a unidade, no gênero dos números, e o primeiro movimento, no dos movimentos. Donde se conclui que a lei é algo de pertencente à razão”.

³⁶³ FERREIRA NETO, 2016, p. 365.

³⁶⁴ ARISTÓTELES, 1994, p. 191-192.

³⁶⁵ Conforme Ludwig WITTGENSTEIN, a essência, por vezes, pode estar oculta, e ser de difícil acesso, como no exemplo da linguagem tratado pelo autor (*Investigações Filosóficas*. 7. ed. Trad. de Marcos G. Montagnoli. Rio de Janeiro: Editora Vozes, 2012, p. 65-67).

³⁶⁶ FERREIRA NETO, 2016, p. 346-347: “Veja-se, portanto, que a intuição científica básica do formalista e do normativista não é, de nenhum modo, desvirtuada ao querer dedicar atenção às estruturas normativas que participam do fenômeno jurídico e tributário. Seu equívoco, em verdade, conforme já enfatizado, está no fato de dedicarem atenção científica, exclusivamente, aos seus elementos formais, cometendo, assim, evidente reducionismo científico”.

³⁶⁷ JHERING, 2002, p. 236.

as línguas românicas trazem a designação do direito como *directum, diritto e droit*³⁶⁸.

Desse modo, com a forma definida, garante-se a vinculação de todos ao direito, inclusive aquele que promulgou as leis. Não fosse assim, ficaria a sociedade sujeita ao risco do despotismo, onde aquele que promulga as leis não impõe as limitações a si mesmo, mas, pelo contrário, reserva o direito de as negligenciar na medida em que se tornem a ele incômodas³⁶⁹. Por esse motivo, supera-se a ideia do direito simplesmente como um complexo de normas coercitivas e como simples relação de poder. Não obstante, importante destacar que a relevância da forma no direito se encontra também de maneira substancial, na medida em que tem como finalidade a *ordem*, no sentido de simetria social, e a *igualdade*. Caso a ordem pudesse ser quebrada de forma arbitrária, a todo instante, com utilização da lei conforme o dissabor do aplicador, não se verificaria mais uma ordem, e viveríamos um estado de insegurança total e de plena desigualdade³⁷⁰.

Conforme sustentado por BARZOTTO, a forma permite que a aplicação do direito seja controlada, sendo isso algo de interesse a todos os grupos da sociedade, e não somente de uma parcela de interessados que tenham objetivos de cunho econômico. Assim, a opção por dar relevância e preferência à forma, resulta da necessidade de segurança jurídica³⁷¹, impondo-se, assim, que o julgador se atenha às normas preestabelecidas, para que se tenha um alcance universal³⁷².

Dessa forma, as leis, segundo FINNIS, consistem: i) em regras que são derivadas dos princípios de racionalidade prática, como conclusões deduzidas destes princípios, ou, ii) derivadas destes princípios como implementações (*determinationes*) de diretivas gerais. Conforme explica o autor, AQUINO define a noção de *determinatio* fazendo uma analogia com a arquitetura, na qual uma ideia, ou forma geral (casa, porta, parede, etc.), que devem ser determinadas em formas particulares destes elementos, que, por sua vez, derivam e são formatados exatamente com base nestas formas ou ideias gerais. Mas as representações

³⁶⁸ JHERING, 2002, p. 236-237.

³⁶⁹ JHERING, 2002, p. 238.

³⁷⁰ JHERING, 202, p. 238-239.

³⁷¹ Sobre o princípio constitucional da segurança jurídica, sua vinculação ao princípio do Estado de Direito e relevância às relações tributárias, ÁVILA, 2010, p. 308: “O princípio da segurança jurídica é construído de duas formas. Em primeiro lugar, pela interpretação dedutiva do princípio maior do Estado de Direito (art. 1º [CFRB]). Em segundo lugar, pela interpretação indutiva de outras regras constitucionais, nomeadamente as de proteção do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (art. 5º, XXXVI) e das regras da legalidade (art. 5º, II, e art. 150, I), da irretroatividade (art. 150, III, ‘a’) e da anterioridade (art. 150, III, ‘b’).”

Em todas essas normas, a Constituição Federal dá uma nota de previsibilidade e de proteção de expectativas legitimamente constituídas e que, por isso mesmo, não podem ser frustradas pelo exercício da atividade estatal”.

³⁷² BARZOTTO, 2017, p. 98.

particulares poderiam ser, em maior ou menor grau, em muitas dimensões e aspectos particulares. A construção de um artefato é controlada, mas não totalmente determinada, pela ideia básica, e até que esteja completamente determinado, o artefato é inexistente ou incompleto. Nesse sentido, explica FINNIS, que uma porta, em uma habitação humana, deve ter mais de meio metro, e não precisa ser maior de dois metros e meio de altura, mas nenhum objeto será construído se não puder se decidir por determinada altura em particular. Assim, há a liberdade racional completa ao artífice para escolher, entre estas medidas, qual será a aplicada³⁷³.

Isso intensifica que existe uma liberdade racional de escolha do legislador. Porém, estas fórmulas podem ser desorientadoras, a não ser que se tenha em mente que elas “apenas enunciam um teorema subordinado de uma teoria geral”, ou seja, que tenham seu conteúdo fundamentado em um princípio de razoabilidade prática, ou que, pelo menos, não contrariem os princípios básicos. Um exemplo que FINNIS traz é da legislação de trânsito: De certa forma, faz sentido afirmar que as regras de trânsito adquirem sua força normativa dos costumes, de um decreto, ou de outras determinações que levou a elas, na medida em que, até o momento em que se estabeleceu, por algum destes meios citados, que “se deve dirigir ao lado esquerdo (ou direito) da pista”, ou “a velocidade máxima permitida é de setenta quilômetros por hora”, não existia uma regra de trânsito. Não obstante, não havia uma necessidade ao legislador de ter uma razão para escolher “esquerda” e não “direita” ou entre sessenta e setenta quilômetros por hora de velocidade.

Contudo, em outro sentido (como uma teoria geral demanda), a regra de trânsito recebe sua força normativa, em última instância, dos princípios permanentes de razoabilidade prática, que determinam que “devemos respeitar a integridade física dos outros e mesmo a nossa”, combinando com a ideia de que o trânsito é perigoso e pode se tornar mais seguro com a organização do tráfego, e com a imposição de limites de velocidade, dentre outras regras que viabilizam maior segurança³⁷⁴.

Mais um exemplo trazido por FINNIS, que demanda uma reflexão com maior profundidade é a questão da definição da *propriedade privada*:

If material goods are to be used efficiently for human well-being, there must normally be a regime of private property. This regime will be constituted by rules assigning property rights in such goods, or many of them, to individuals or small groups. But precisely what rules should be laid down in order to constitute such a regime is not settled (‘determined’) by this general requirement of justice. Reasonable choice of such rules is

³⁷³ FINNIS, 2011, p. 284-285.

³⁷⁴ FINNIS, 2011, p. 285.

to some extent guided by the circumstances of a particular society, and to some extent 'arbitrary'.

The rules adopted will thus for the be *determinations* of the general requirement – derived from it but not entailed by it even in conjunction with a description of those particular circumstances³⁷⁵.

Desse modo, FINNIS aponta a existência dos princípios de primeira ordem, que são aqueles que orientam e controlam, de forma substancial, as ações e atos daqueles que constituem e promulgam as leis, e os de segunda ordem, que dizem respeito à interpretação e aplicação de outras regras ou princípios cuja existência eles pressupõem. Importante referir que o princípio de primeira ordem mais relevante é aquele que determina a qualquer legislador o dever de atribuir considerável peso à noção de que os bens humanos básicos, na medida em que estes não devem ser menosprezados na busca de bens futuros³⁷⁶.

Outro ponto que deve ser destacado, é a ideia de necessidade de mudança das leis. Nesse sentido, FINNIS aponta que, quando se verifica a necessidade de se escolher por alterar uma lei, devem ser considerados os desperdícios e prejuízos que uma alteração perturbadora traria. A escolha, por exemplo, entre dirigir ao lado esquerdo ou direito é indiferente, mas não seria no caso de uma sociedade que, por convenção informal, as pessoas já tendem a dirigir de um lado da rua, e que já tenham ajustado seus hábitos desta forma, como a produção de seus veículos, a organização das ruas dentre outros. Neste caso, uma alteração na lei vigente geraria o caos³⁷⁷.

A forma definida pelo legislador, portanto, para identificar o conteúdo do direito, deve atender aos critérios da razoabilidade prática, na medida em que sua função principal é promover a ordem, ou seja a clareza, certeza, previsibilidade e confiabilidade nas interações humanas e nas relações jurídicas³⁷⁸. Um indivíduo reconhece algo (declaração, regra ou ordem) como dotado de autoridade somente se este lhe dá razões suficientes para ser acreditado, ou que desperte no indivíduo o interesse de agir como assim determinado pela ordem, regra ou declaração. Ou, ainda, quando não se faz possível chegar a razões contrárias que o fariam não acreditar ou não querer segui-las³⁷⁹.

Os cidadãos devem ter ciência de quais normas são vigentes, e, dessa forma, estas devem ter sua forma pública, e estar em vigor anteriormente aos fatos por elas regulamentados, ou seja, estas não podem ter o caráter retroativo. Ademais, ao momento em

³⁷⁵ FINNIS, 2011, p. 285-286.

³⁷⁶ FINNIS, 2011, p. 286.

³⁷⁷ FINNIS, 2011, p. 287.

³⁷⁸ FINNIS, 2011, p. 272.

³⁷⁹ FINNIS, 2011, p. 233-234.

que o legislador entende por alterar as hipóteses fáticas que serão abrangidas por uma determinada norma, naqueles casos em que a mudança do comportamento dos indivíduos necessitará de uma adequação, deve se garantir aos mesmos um certo período de adaptação. Assim, a segurança jurídica tem a finalidade de garantir que o cidadão possa realizar o *cálculo prévio* independentemente do conteúdo normativo. Além do mais, exige-se uma *certa medida* de cognoscibilidade, clareza e transparência no conteúdo definido na norma, permitindo o controle das condutas³⁸⁰.

A garantia dessa ordem, e de controle das relações sociais é o Estado de Direito³⁸¹, no qual o que existe é o governo das leis, e não dos homens³⁸². Nesse sentido, conforme aponta BARZOTTO, a ideia principal é a de que a forma do direito é capaz de estabelecer a racionalidade do uso do poder estatal, considerando que todo e qualquer poder é exercido em conformidade com sua “competência”³⁸³. Isso significa que as práticas inclusive do detentor do poder são delimitadas por normas de forma estrita. Assim, torna-se possível “calcular” e prever a atividade que o Estado exercerá, conforme “a probabilidade de este se comportar segundo as normas jurídicas”³⁸⁴.

A definição de padrões e a generalidade são os caracteres que atribuem racionalidade às normas, uma vez que as hipóteses fáticas, contidas na norma, possibilitam o enquadramento dos fatos sociais que possuem relevância maior à ordem jurídica, atribuindo, reitera-se, previsibilidade e calculabilidade no comportamento estatal e nas condutas sociais. No momento em que os responsáveis pela aplicação do direito deixam de lado a generalidade das normas, passando a realizar juízos valorativos subjetivos concretos, institui-se um direito

³⁸⁰ ÁVILA, 2010, p. 310-311.

³⁸¹ FINNIS, 2011, p. 270-271: “The name commonly given to the state of affairs in which a legal system is legally in good shape is ‘the Rule of Law’ (capitalized simply to avoid confusion with a particular norm within a legal system). The Rule of Law, the specific virtue of legal systems, has been well analyzed by recent writers; so my discussion can be brief. A legal system exemplifies the Rule of Law to the extent (it is a matter of degree in respect of each item of the list) that (i) its rules are prospective, not retroactive, and (ii) are not in any other way impossible to comply with; that (iii) its rules are promulgated, (iv) clear, and (v) coherent one with another; that (vi) its rules are sufficiently stable to allow people to be guided by their knowledge of the content of the rules; that (vii) the making of decrees and orders applicable to relatively limited situations is guided by rules that are promulgated, clear, stable and relatively general; and that (viii) those people who have authority to make, administrator, and apply the rules in an official capacity (a) are accountable for their compliance with rules applicable to their performance and (b) do actually administer the law consistently and in accordance with its tenor”.

³⁸² FINNIS, 2011, p. 272.

³⁸³ A forma definida pela norma é o critério primeiro e de maior relevância do direito, mas não absoluto. Obviamente que, a obrigação decorre, quase que na totalidade das relações jurídicas, da norma e de sua positividade (FINNIS, 2011, p. 321-322), mas, em alguns casos, quando se verificar uma injustiça em grau muito elevado, a norma, mesmo que inserida dentro do ordenamento por um procedimento válido, não terá o caráter de obrigatoriedade. Entendemos que neste ponto convergimos com BARZOTTO (2017, p. 82).

³⁸⁴ BARZOTTO, 2017, p. 81.

irracional, porque imprevisível³⁸⁵. O aplicador, ou os órgãos jurisdicionais que se ocupam exclusivamente com o direito, têm o dever de garantir a concretização da lei verificada, ou seja, da forma pela qual se definiram as finalidades a serem buscadas pela sociedade³⁸⁶.

Por outro lado, a essência de um Estado de Direito não está exclusivamente na adesão popular às suas lideranças e ao sistema de regras por elas instituído, na medida em que a vontade do povo pode ser facilmente manipulada. Isto é demonstrado pela história, nos locais em que se verifica a passagem de estados totalitários com a concordância da maioria do seu povo. Ou seja, a afirmativa de Joseph Goebbels³⁸⁷, de que “uma mentira dita de forma universal, que não possa ser contestada de forma universal, passa a ser verdade”, pode demonstrar o grau de manipulação ao qual pode chegar a adesão popular³⁸⁸.

Dessa forma, o Estado de Direito ideal é o que, em seu âmbito formal, sujeita-se às leis produzidas por alguém que tenha sua legitimidade definida por livre e universal escolha, e, no aspecto substancial, que promova e institua suas leis em conformidade com os princípios de razoabilidade prática, e que não sejam contrários aos bens básicos humanos. Sem ambas as convergências, torna-se impossível obter um Estado de Direito pleno³⁸⁹. Uma norma que, claramente, representar uma ofensa à lei natural, pode passar a servir como *padrão manipulador impositivo*, resultando na deterioração da base de sustentação da convivência social³⁹⁰.

Diferentemente das críticas feitas, a principal preocupação da teoria do direito natural não é a de que *leis injustas não são leis*. Conforme destaca FINNIS, não se sabe de qualquer teoria naturalista do direito que faça tal afirmação, ou algo parecido. O cerne da teoria é explorar os requisitos da razoabilidade prática em relação aos bens dos seres humanos que, em decorrência da sua vivência em sociedade, acabam sendo objetos de confrontos no que condiz a questões de justiça, direitos, autoridades, leis e obrigações. Assim, a principal questão abordada pelo direito natural é de identificar os princípios e limites do Estado de Direito, e como as leis adequadas, com sua forma positivada e mutável, devem ser derivadas de princípios básicos que não são passíveis de deliberação, os quais têm sua força definida por sua razoabilidade³⁹¹. Pode se dizer que, para FINNIS, do ponto de vista da razoabilidade

³⁸⁵ BARZOTTO, 2017, p. 83.

³⁸⁶ JHERING, 2002, p. 260.

³⁸⁷ Ministro da Propaganda da Alemanha Nazista – 1933 até 1945 (MARTINS, 1983, p. 382).

³⁸⁸ MARTINS, 1983, p. 382.

³⁸⁹ MARTINS, 1983, p. 382.

³⁹⁰ MARTINS, 1983, p. 383.

³⁹¹ FINNIS, 2011, p. 351.

prática, o direito positivo (as leis ou a forma) representa o caso central do direito³⁹².

Todos estes aspectos, portanto, somente são alcançáveis por meio da definição das formas (regras) que representarão os bens que deverão ser perseguidos, em virtude da necessária ordem nas relações, os quais, necessariamente, serão promulgados por autoridades com competência (legitimidade) para tanto. Outrossim, definidas estas formas, são elas que orientarão e conduzirão o aplicador³⁹³. Isso nos leva ao segundo ponto: a legitimidade das autoridades que terão a função de definir e ordenar estas finalidades que deverão ser buscadas pela sociedade.

A autoridade, em uma primeira concepção, surge da ideia de que determinados membros da comunidade conseguem desenvolver o raciocínio prático de forma mais plena que os demais, tendo, assim, uma maior inclinação a buscar a realização do bem comum³⁹⁴. Ademais, estes membros terão condições de encontrar melhores formas de realização dos bens humanos na comunidade. Mas essa autoridade somente será legítima caso houver o reconhecimento do grupo, sob pena de se tornar autoritária.

Nesse sentido, FINNIS aponta que existem *complicações linguísticas* acerca da ideia de autoridade que, se não bem entendidas, podem gerar confusão. Desse modo, explica que, em um significado primário de autoridade, um indivíduo (S1), por exemplo, elabora a proposição “*X tem autoridade*”, e trata esta proposição, ou as declarações feitas por X, como sendo vinculantes (*tendo autoridade*) não apenas aos demais, mas também para si. Mas a mesma proposição (“*X tem autoridade*”) pode ser dita, com honestidade, por um outro indivíduo (S2), que não necessariamente vê X como tendo autoridade sobre ele. S2 pode ser um historiador, sociólogo (com função meramente descritiva), que apenas relata que um determinado grupo de pessoas entendem que “*X tem autoridade*” como vinculativa. A mesma proposição pode, ainda, ser afirmada por um terceiro indivíduo S3, não reconhecendo

³⁹² OLIVEIRA, Elton Somensi de. *Bem Comum, Razoabilidade Prática e Direito. A Fundamentação do Conceito de Bem Comum na Obra de John M. Finnis*. Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2002, acessível em: <file:///C:/Users/eduar/Desktop/Livros%20e%20Artigos/Dissertação%20Elton.pdf>, p. 135. FINNIS, 2011, p. 260-261.

³⁹³ JHERING, 2002, p. 241-242: “O fator, acima salientado sob a denominação de norma bilateralmente vinculante, de o poder público respeitar as próprias normas que ditou, reconhecendo-lhes, enquanto existirem, de fato a vigência geral que se lhes atribui em princípio. Somente deste modo é que se proscree o caráter fortuito da aplicação das normas, apenas assim é que se afirmam, em lugar do arbítrio, a igualdade, a segurança, e a susceptibilidade de previsão da lei. É isso que entendemos por *ordem jurídica*; é isto que temos em mente, quando falamos de uma *hegemonia* do direito e da lei, este é o reclamo que exprimimos ao direito, uma vez que esse deva corresponder à ideia que dele fazemos. Eis aí a missão do *estado de direito*. [...]. Quem pauta sua conduta pela medida do direito ou da lei, age legitimamente, procede *legalmente*. No caso oposto, a conduta será *ilegítima, ilegal*, e o indivíduo terá praticado um ato *antijurídico* ou *ilegal* – uma *injustiça*”.

³⁹⁴ FINNIS, 2011, p. 231.

à autoridade de X a si mesmo, nem por relatar o comportamento de pessoas que assim reconhecem a preposição, mas como um modo de descrever ponto de vista de S1, sem emitir opinião aceitando ou rejeitando a visão de S1. A forma S1 é o tipo focal e primário de declaração sobre autoridade e normas³⁹⁵.

A importância dessas distinções destacadas por FINNIS se dá em virtude de que a explicação da necessidade e da justificação da autoridade, bem como dos seus limites e meios apropriados de atuação, decorre de referências ao bem comum, incluindo a justiça e direitos humanos³⁹⁶. No Estado de Direito, a legitimidade de uma autoridade decorre da lei, ou da Constituição, formas eleitas de maneira democrática e que devem ser respeitadas em virtude da manutenção da ordem³⁹⁷.

Ademais, em um sistema jurídico, existe a necessidade de que, aos que realmente ou potencialmente resistem à lei, incluindo muitos, ou quase a maioria dos membros da sociedade, seja concedido algum incentivo palpável para que estes sigam as determinações legais, na medida em que o apelo à razoabilidade pela manutenção do bem comum se torna insuficiente e falha nesta tentativa. Da mesma forma, torna-se necessária a concessão de estímulos aos cumpridores da lei, no sentido de saberem que não estão sendo abandonados ao arbítrio dos “criminosos”, e que estes não estão livres para fruir de seus ganhos adquiridos ilicitamente. Assim, deve ficar claro que cumprir a lei não é algo somente para ingênuos (sem este importante suporte e segurança, a cooperação com a sujeição às imposições legais tende a não ter continuidade)³⁹⁸. Além do mais, para que se garanta a segurança e a manutenção da ordem de um sistema, esses dois elementos, autoridade e lei, devem passar por processos rígidos de formulação, sendo públicos e transparentes, com sua promulgação, atendendo critérios de coerência, e passíveis de prospecção³⁹⁹.

Como retrata JHERING, em um ordenamento sem *segurança jurídica objetiva* (em uma concepção externa), torna-se impossível falar em *senso subjetivo de segurança* (interna ao sujeito). A ausência desse senso subjetivo impede a evolução do caráter, este que pode ser considerado como *a firmeza e a inabalabilidade interior da personalidade da pessoa*, que, por sua vez, depende que as condições exteriores necessárias para seu desenvolvimento sejam garantidas. Em uma comunidade cuja moral esteja atrelada à conformação e subordinação à “política da astúcia, da malícia, da dissimulação, da subserviência obnóxica,

³⁹⁵ FINNIS, 2011, p. 234.

³⁹⁶ FINNIS, 2011, p. 236

³⁹⁷ FINNIS, 2011, p. 245-246.

³⁹⁸ FINNIS, 2011, p. 262.

³⁹⁹ FINNIS, 2011, p. 271.

não é possível a formação do caráter, pois o povo desta comunidade outra coisa não produz senão uma plethora de escravos e servos”⁴⁰⁰. O desenvolvimento do caráter depende da existência do senso de segurança, e este sentimento interior de segurança tem como pressuposto a segurança exterior, objetiva, dentro da sociedade. Esta segurança é conferida através do direito⁴⁰¹. A segurança jurídica, nesse sentido, representa a determinabilidade, previsibilidade e confiabilidade não apenas pela norma jurídica, mas também na definição das leis e, ainda, nas decisões jurídicas⁴⁰², e o aplicador, ou os órgãos jurisdicionais que se ocupam exclusivamente com o direito, devem garantir a concretização da lei verificada, ou seja, da forma pela qual se definiram as finalidades a serem buscadas pela sociedade⁴⁰³, evitando, como ocorre com excesso nos tempos atuais, a valorização subjetiva do direito.

Assim, demonstra-se a grande relevância da forma da lei ao direito, esta que não se trata apenas do resultado de uma convenção, mas se fundamenta nos princípios básicos e nos requisitos da razoabilidade prática. Ou seja, não é sem motivo que optamos, na proposta alternativa de fundamentação das normas extrafiscais, por trazermos, antes, o conteúdo que fundamenta as formas no direito, para, ao final, sustentarmos a preponderância desta em decorrência da ideia de ordem, imprescindível ao direito. Aceitar que por trás da forma (lei) existe uma fundamentação substancial, é atestar seu valor e reforçar a importância de que esta seja obedecida e aplicada por todos. Caso as leis fossem entendidas como mero produto de convenções humanas (com certeza o são, mas não se limitam a isso, sem contar que existem limites aos conteúdos passíveis de convenção), estas perderiam sua causa.

Por fim, analisando de forma mais aprofundada, a aplicação da teoria sustentada no âmbito das normas extrafiscais, podemos citar o exemplo do caso da Contribuição do Seguro contra Acidentes de Trabalho – SAT, instituída pelo art. 22, II, da Lei nº 8.212/91, em virtude dos Riscos Ambientais do Trabalho – RAT (Contribuição ao SAT/RAT) devida pelo empregador, como complementação à Contribuição Sobre a Folha de Salários, instituída também pela Lei nº 8.212/91. Conforme previsto na legislação que instituiu o tributo, dependendo do grau de risco de acidentes no ambiente de trabalho (*leve, médio ou grave*), a empresa deve recolher, a título da contribuição, de 1 a 3% sobre o valor da remuneração de seus empregados (sobre a folha de salário), para fins de financiamento dos benefícios previstos nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213/91 (previdência social). Nos termos do disposto

⁴⁰⁰ JHERING, 2002, 258.

⁴⁰¹ JHERING, 2002, p. 259.

⁴⁰² ÁVILA, 2010, p. 313.

⁴⁰³ JHERING, 2002, p. 260.

no parágrafo 3º, do art. 22, II, da Lei nº 8.212/91, o legislador deixou a critério do Ministério do Trabalho e da Previdência Social, o enquadramento das empresas em cada faixa de gravidade e, conseqüentemente, a definição da alíquota aplicável em cada caso. Não obstante, ficou a cargo da regulamentação definir a *atividade preponderante* da empresa nos casos em que existisse mais de uma atividade desempenhada pelo mesmo contribuinte.

O contribuinte questionou a constitucionalidade do dispositivo, por violação ao Princípio da Legalidade, previsto no art. 150, I, da Constituição, e da *reserva de lei complementar* (art. 146, III, “b” da Constituição), regra que determina que o estabelecimento de normas gerais de direito tributário, no que condiz a definição do fato gerador, base de cálculo e alíquotas de tributos, deve ocorrer por vias de lei complementar. Além do mais, o legislador não tratou de definir, também, o conceito de atividade preponderante, lacuna esta que acabou sendo preenchida pelos regulamentos previdenciários.

A questão foi analisada pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº 343.446/SC. A Corte acabou confirmando a constitucionalidade do dispositivo, sob o fundamento de que “o fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de ‘atividade preponderante’ e ‘grau de risco leve, médio e grave’, não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica a, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I”.

Superada esta discussão, a questão ressurgiu com a promulgação da Lei nº 10.666/2003, que, em seu artigo 10, instituiu o Fator Acidentário de Prevenção – FAP. Esta norma dispôs sobre a possibilidade de redução de até cinquenta por cento, ou de aumento em até cem por cento, das alíquotas previstas no art. 22, II, da Lei nº 8.212/91 (SAT/RAT), “em razão do desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica, apurado em conformidade com os resultados obtidos a partir dos índices de frequência, gravidade e custo, calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social”.

Mais uma vez, o legislador deixou a critério do Executivo a regulamentação e enquadramento das empresas nas hipóteses previstas na norma, ou seja, o sujeito passivo não toma conhecimento sobre a forma pela qual será tributado com base na lei que instituiu a contribuição, mas somente após as definições pelo Órgão do Executivo. Sendo assim, o contribuinte, novamente, impôs-se alegando que esta atribuição ao Executivo suportaria juízos valorativos que implicariam na verdadeira *integração normativa*, capaz de definir a alíquota aplicável em cada caso. Não obstante, o resultado da aplicação desta fórmula do

FAP foi a total insegurança jurídica das empresas, na medida em que acabaram sofrendo oscilações enormes acerca da alíquota aplicável em cada exercício, além de se verificar que, em casos, empresas com mais de um estabelecimento acabam recolhendo a contribuição calculada com base em alíquotas mais onerosas em virtude da *atividade preponderante* eleita de forma arbitrária pelo Ministério do Trabalho. A questão teve repercussão geral reconhecida e aguarda julgamento pelo STF⁴⁰⁴.

Pois bem, sob o âmbito da teoria aqui exposta, podemos analisar a norma extrafiscal em questão sob três aspectos: a) *o bem humano definido como fim a ser buscado pela norma*; b) *a adequação do meio escolhido para atingir tal finalidade, sua relação com o princípio da subsidiariedade e com os requisitos da razoabilidade prática*; e c) *as relações de injustiças materiais e formais presentes na norma*:

- a) Primeiramente, em relação ao bem humano definido como fim a ser alcançado pela norma, não há o que criticar. No caso, percebe-se que a finalidade definida é a proteção da *integridade vital* dos trabalhadores (bem humano básico), na medida em que a norma busca dois objetivos: i) fomentar um fundo capaz de cobrir os gastos da previdência decorrentes das aposentadorias especiais de trabalhadores sujeitos a condições que prejudiquem sua saúde ou integridade física, protegendo o empregado; e ii) induzir o comportamento das empresas para que invistam em maior segurança no ambiente de trabalho, com a finalidade de reduzir a ocorrência de acidentes, ou de promover melhoramentos em locais de trabalho que mantenham os funcionários expostos a agentes nocivos químicos, físicos e biológicos, sob a pena de sofrerem a punição, tendo suas alíquotas majoradas, caso mantenham atividades com alto risco. Fugiria a qualquer noção de razoabilidade contestar a finalidade desta norma, no sentido de dizer que não caberia ao Estado a preocupação com o bem-estar dos empregados. Ou seja, o fim definido pela norma é um bem básico, portanto, desejável;
- b) Sobre o método de realização do fim pretendido, o Estado se utiliza de uma norma tributária com finalidade extrafiscal. Em um primeiro aspecto, acerca do meio escolhido, parece que existe um problema com relação ao princípio da subsidiariedade, considerando que, como sustentamos neste trabalho, com fundamento na teoria de FINNIS, o Estado deve deixar que os membros da comunidade busquem por si a realização dos bens, tendo a função somente de

⁴⁰⁴ RE 684.261/PR.

auxílio nesta realização, quando verificar que estes não estão conseguindo por si a promoção destes bens. O papel do Estado é de assistência, no sentido de *subsidium*⁴⁰⁵, ou seja, auxiliar, e não substituir o cidadão. A imposição de um tributo, com características de sanção (*aquele que não seguir a conduta será punido com alíquota mais onerosa*), pode ultrapassar esta função meramente colaborativa, sendo que as empresas, talvez, seriam capazes de, por sua conta, investir na segurança de seus empregados, não sendo necessária uma imposição tributária para tanto. No contexto atual da sociedade, no qual não presenciamos mais tantas circunstâncias com condições degradantes de trabalho, uma margem maior de confiança e liberdade nas relações poderia ser benéfica. Contudo, entendemos que isto ainda está dentro da margem de liberdade discricionária do legislador, sendo que, definida a forma de realização daquele fim, mediante uma lei, isso deve ser obedecido e aplicado.

Em um segundo aspecto, deve-se analisar o meio escolhido sob o âmbito dos requisitos da razoabilidade prática. Neste caso, parece-nos que a norma apresenta problemas em relação a dois requisitos. Em primeiro lugar, a utilização de uma majoração, de até cem por cento, da alíquota aplicável, põe em evidência o exagero que se dá na tentativa de se buscar um bem, esquecendo-se completamente de outros.

Na tentativa de se proteger a *integridade vital*, deixa-se de lado, por exemplo, a *sociabilidade*, no sentido da relação de trabalho existente entre empregado e empregador, e a conseqüente autonomia, ou liberdade para o acordo entre as pessoas acerca das condições do trabalho, *i.e.*, o cidadão deve ter a liberdade de escolher pelo bem. Não estamos dizendo que os acordos de trabalho devem ser totalmente livres e que, em o trabalhador aceitando as condições, o Estado não pode agir. Pelo contrário, entendemos como positiva a intervenção do Estado para garantir condições dignas de trabalho. Mas a tentativa de buscar este fim pela tributação extrafiscal pode ser exagerada e desproporcional, sendo que poderiam ser utilizados outros meios mais adequados e eficientes. Neste caso, além do

⁴⁰⁵ FINNIS, 2011, p. 146: “Some recent political thinkers have given this principle the name ‘subsidiarity’, and this name will be convenient provided we note that it signifies not secondariness or subordination, but assistance; the Latin for help or assistance is *subsidium*. (...) It affirms that the proper function of association is to help the participants in the association to help themselves or, more precisely to constitute themselves through the individual initiatives of choosing commitments (...) and of realizing these commitments through personal inventiveness and effort in projects”.

problema de excesso explicitado, o empregador pode fazer um cálculo utilitarista e perceber que lhe é mais vantajoso, financeiramente, apenas pagar para manter o ambiente de trabalho de risco, sem preocupações, nos moldes dos exemplos citados no ponto 2.5 da primeira parte do trabalho.

Em segundo lugar, vemos este meio como desnecessário e ineficiente, uma vez que, como mencionamos acima, a imposição tributária pode acabar sendo um *descargo de consciência* para o empregador que mantém um ambiente de trabalho de risco. Outrossim, a definição de critérios para calcular os fatores de risco se mostra totalmente arbitrária, além de gerar insegurança e tratamentos não isonômicos. É praticamente impossível definir, com precisão e objetividade, o grau de risco existente no ambiente de trabalho. Obviamente que existirão os casos periféricos, em que a gravidade alta, ou baixa estarão evidentes e, assim, será facilitado o enquadramento da empresa. Mas na grande maioria dos casos, na centralidade do objeto, não há como se chegar a uma definição objetiva, e, sendo assim, em razão da necessidade de manutenção da ordem, é melhor que não se aplique tal método por gerar a desordem. Como vimos no ponto acima, acerca da forma, e bem posicionado por BARZOTTO, a regra deve ser um imperativo geral, sendo que as condutas devem ser controladas não por “diretivas específicas⁴⁰⁶”, pois a regra não se dirige “a um sujeito determinado em uma situação determinada, mas [...] a um destinatário típico em uma situação típica”⁴⁰⁷. Dessa forma, se não há como tratar a questão em sua generalidade, a instituição de uma norma que demande sempre verificações contingentes trará somente arbitrariedade e caos.

Não obstante, poder-se-ia pensar em outras alternativas, ainda dentro da própria tributação extrafiscal, como, por exemplo, a concessão de benefícios para empresas que invistam em qualidade e segurança no ambiente do trabalho; permissão de dedução destes custos, de forma ampla, na apuração do Imposto Sobre a Renda; permissão de creditamento como insumos para fins das Contribuições ao PIS e à COFINS; dentre outros. Neste caso, a apuração seria mais segura, sendo que a comprovação de tais despesas se daria mediante a apresentação dos respectivos comprovantes fiscais. Contudo, mais uma vez, estes

⁴⁰⁶ BARZOTTO, 2017, p. 63. O autor faz referência a Lon FULLER e sua obra *The morality of law*.

⁴⁰⁷ BARZOTTO, 2017, p. 63

argumentos aqui expostos não são suficientes à justificação de não obediência à norma, sendo apenas argumentos de crítica, e que devem ser avaliados no momento de deliberação acerca da formulação da lei;

- c) Por último, cabe analisarmos as questões acerca das injustiças presentes na norma. Neste caso, separamos a análise em dois sub tópicos: c1) injustiça em relação à *matéria*; e, c2) injustiça em relação à *forma*:

c1) Conforme antecipamos, o resultado da aplicação da lei, em virtude dos critérios de cálculo das alíquotas aplicáveis a cada contribuinte, acaba sendo o tratamento não isonômico a pessoas em situações semelhantes. Além do mais, outra consequência é a aplicação desproporcional a determinados contribuintes, como, por exemplo, aqueles que possuem mais de uma atividade e acabam sendo enquadradas em apenas uma, que, em certas ocasiões, pode ser a mais gravosa. Os critérios são totalmente subjetivos, algo totalmente contrário à finalidade da “lei”, ou do ordenamento jurídico. A definição de critérios objetivos, neste caso, é quase, senão totalmente impossível. Nesse sentido, verificamos injustiça em relação à *distribuição* de encargos às empresas, na medida em que, em grande parte das situações, a imposição tributária não condiz com a realidade da atividade.

Da mesma forma, percebe-se injustiça na troca (*comutação*) entre a imposição Estatal e a contrapartida, pois ocorre de empresas com baixo índice de acidente de trabalho, somente em virtude do suposto fator de risco da sua atividade, arcar com um ônus muito maior em relação ao prejuízo que esta, de fato, causa. A título de exemplo, podemos verificar algumas atividades⁴⁰⁸ enquadradas como *nível grave* de risco que, em uma análise superficial, não parecem representar uma coerência com a realidade: *criação de animais de estimação; confecção de roupas*⁴⁰⁹; *transmissão e geração de energia elétrica*⁴¹⁰; *construção de edifícios*⁴¹¹; *obras de irrigação; outras obras de instalações em construções não especificadas anteriormente; comércio sob consignação de veículos*

⁴⁰⁸ Decreto-Lei nº 3.048/99.

⁴⁰⁹ Apelação Cível nº 5012398-96.2016.4.04.7205/SC – TRF4.

⁴¹⁰ Aqui, estas (geração e transmissão de energia) são mencionadas não pela atividade em si, mas pela indeterminação e abstração do conceito. Quem, nas atividades de geração e transmissão de energia, está exposto a ambientes de risco? Todos os envolvidos em atividades vinculadas a este ramo? Aqueles que trabalham direto com manutenção? Os funcionários que exercem atividades administrativas?

⁴¹¹ Mesma lógica das atividades anteriores.

automotores; dentre outros⁴¹².

Reitera-se que os argumentos expostos até aqui, são todos válidos na crítica do conteúdo da norma em apreço, sendo que têm a pretensão de incentivar a correção de um dispositivo normativo que entendemos equivocado, e que deveria ser excluído do sistema, com a reformulação legislativa. Entretanto, da mesma forma, ainda não são critérios suficientes para justificar a não obediência da lei ou de não aplicação, no caso do julgador;

c2) a última análise, é em relação à injustiça formal da norma em questão. Nesse sentido, concordamos com a fundamentação dos contribuintes, que alegam a ofensa à legalidade e à segurança jurídica, porquanto a norma, claramente, deixa a critério do Poder Executivo, a definição de aplicação de uma alíquota tributária, sendo que isso é função do Legislativo, e deve estar prevista de forma precisa e transparente na lei. O contribuinte, ao sofrer uma imposição tributária, deve estar seguro acerca: i) da materialidade (fato gerador) do tributo que deverá pagar; ii) da quantia (base de cálculo) que terá de recolher aos cofres do Estado; e, iii) do percentual aplicável à base de cálculo. Todos estes aspectos devem estar definidos, de forma clara e confiável, na lei. Isso garante um grau de *cognoscibilidade* (entender aquilo que está escrito), *previsibilidade* (saber o que terá de pagar, ou como fazer o cálculo), e *confiabilidade* (ter a segurança de que não terá os critérios definidos ao pagamento do respectivo tributo alterados de forma repentina).

No caso, a norma não apresenta qualquer uma destas garantias, pelo contrário, a lei nada define, sendo que o contribuinte somente saberá qual o tributo que irá pagar depois que o Executivo assim o definir, sendo que poderá ter sua alíquota alterada a qualquer momento, como ocorrido no Decreto nº 6.957/09.

O que agrava a situação, é que o Judiciário vem entendendo não haver qualquer violação à legalidade, pois as majorações trazidas pelo Decreto acima referido ocorreram com base em estudos realizados com a implementação “da metodologia de outro instituto previdenciário de grande relevância para a área de segurança e saúde do trabalho, o chamado Nexo Técnico Epidemiológico Previdenciário – NTEP presuntivo”, sendo que este “revela o verdadeiro cenário

⁴¹² Certamente que, em determinados casos, pode haver uma justificativa razoável do porquê daquela atividade ser de alto risco. Mas isso será perceptível apenas em casos isolados. Desse modo, tudo dependerá do arbítrio do Órgão Executivo.

brasileiro de acidentes de trabalho, antes camuflado⁴¹³”. Dessa forma, se antes não se tinha o “conhecimento da realidade dos acidentes do trabalho”, como ficam as empresas que estavam enquadradas em graus mais elevados de risco? E, quanto tempo levará para surgir um “estudo mais confiável” em relação a este que temos no momento? Ou seja, o contribuinte está submetido a um grau constante de insegurança jurídica.

Com base nos termos apresentados no ponto acima, pode-se dizer que a norma em questão trata apenas de definir circunstâncias como diretivas específicas, que, ainda assim, dependem da vontade do Ministério do Trabalho para se tornarem completas. Porém, mesmo completas, de certa forma, apresentam alto grau de indeterminabilidade. Neste caso, há clara violação ao Estado de Direito, *i.e.*, ao governo das leis que deveria prevalecer nas relações de direito. Nesta situação, verificamos um fundamento capaz de justificar a não obediência da norma, e a possibilidade de decretação de sua nulidade pelo Judiciário.

Dessa forma, o direito tributário se caracteriza, dentre todos os ramos jurídicos, como aquele que permite, com maior grau, a participação do Estado na evolução da sociedade, sendo que a sua capacidade reguladora tem a intensidade de estimular ou desestimular comportamentos, concedendo, em troca, um ônus ou benefício pecuniário. Desse modo, resta clara a relevância da tributação, e, principalmente, das normas extrafiscais, como instrumento capaz de induzir os contribuintes à reorientação de suas condutas, no sentido de combater as práticas indesejáveis e que seguem caminhos diversos da razoabilidade prática e que, claramente, são corrosíveis à convivência social e à realização do bem comum⁴¹⁴.

⁴¹³ Apelação Cível nº 5007984-36.2017.4.04.7200/SC – TRF4.

⁴¹⁴ MARTINS, 1983, p. 386-387: “A imposição tributária em sua acepção mais ampla, à evidência, abrange as facetas fiscal, para-fiscal e extra-fiscal, pois, qualquer que seja seu campo próprio de ação e a finalidade da receita obtida ou desenvolvimento estipulado, o instrumental jurídico existente visualiza esta relação de índole econômica, de participação em determinadas atividades, mesmo que a título de paralelo desenvolvimento social. Ora, sob esta perspectiva, um espectro de maior abrangência e um leque de alternativas teleológicas mais amplas implicam, por decorrência, funções também de maior relevo e a necessária aproximação entre a norma positiva e a norma natural, com a potencialidade inclusive de que tais normas possam sair da categoria de regras de rejeição social. [...] A elasticidade maior que se der à sua potencialidade de ação, sobre permitir eventual redução da excessiva concentração de carga tributária sobre determinadas áreas, a rigor exatamente aquelas produtoras de atividades de ilicitude indiscutível, terminará por influenciar a própria concepção de uma sociedade mais cônica de seus deveres, inclusive no cumprimento decorrente de suas obrigações essenciais, entre as quais o pagamento do tributo, desde que legítimo e justo”.

4. CONCLUSÃO

O presente estudo tratou do tema acerca da fundamentação das normas extrafiscais. No início da pesquisa, nossa pretensão estava focada na interpretação e aplicação destas normas, cuja finalidade é a indução de comportamentos dos contribuintes, em virtude de uma finalidade definida pelo legislador. Dentro deste contexto, verificamos normas tributárias que têm a finalidade extrafiscal definida em sua origem, sendo que a sua estrutura normativa já apresenta esta característica, como os exemplos do Imposto Sobre Produtos Industrializados, Imposto Sobre Exportação, Imposto Sobre Exportação, Imposto Sobre Operações Financeiras, dentre outros. Estas mencionadas normas têm seu surgimento vinculado a ideia de ordenação do comportamento dos contribuintes, principalmente no que condiz à regulação de mercado. A pretensão inicial era uma abordagem do tema com base nas teorias argumentativas, que tentam explicar como ocorre a interpretação das regras e dos princípios jurídicos.

Com o aprofundamento da pesquisa, acabamos percebendo que o estudo deveria transcender a questão sobre a interpretação, para buscar os fundamentos capazes de descrever e justificar estas normas, na medida em que a análise com base nas teorias argumentativas não estavam nos fornecendo resultados satisfatórios, ou seja, não eram suficientes para solucionar os problemas que pretendíamos resolver. Dessa forma, buscamos os critérios capazes de nos dar uma explicação mais completa e coerente.

Na primeira parte do trabalho, apresentamos, de forma crítica, as teorias que pretendem apresentar os critérios fundamentais destas normas, trazendo os problemas e as insuficiências presentes nestas teorias. O primeiro caso que identificamos é a tentativa de descrição das normas tributárias com base no *normativismo* ou no *construtivismo lógico semântico*, correntes características do positivismo jurídico, cada uma com suas peculiaridades, mas que, ao final, chegam a resultados muito parecidos.

O problema destas primeiras teorias é que elas têm a pretensão de redução da complexidade apresentada na realidade das relações humanas, uma vez que deixam de observar, ou de incluir nos seus fundamentos, questões de grande relevância ao direito, principalmente no que condiz à discussão sobre o problema de demarcação (separação entre direito e moral)⁴¹⁵. Por conta desse reducionismo epistemológico, as correntes acima mencionadas separam a realidade em duas esferas, do *ser (ontologia)* e do *dever ser*

⁴¹⁵ FERREIRA NETO, 2015, p. 42-45.

(*deontologia*), sendo que o direito estaria dentro do segundo campo. Ademais, a função do direito, segundo os defensores dessa teoria é a de descrição da realidade, sem qualquer juízo valorativo, com a separação total entre moral e direito. Para tanto, o direito fica adstrito à sua normatividade.

Essa teoria influenciou, por um considerável período, grande parte da doutrina do direito tributário no Brasil, bem como serviu de fundamento para os aplicadores do direito no momento de analisarem as disputas judiciais envolvendo o tema. Destaca-se que, no primeiro momento, essas correntes foram muito importantes ao desenvolvimento do direito tributário, uma vez que acrescentaram maior segurança no sistema e impuseram limitações ao poder estatal no que condiz à imposição tributária. Os autores que destacamos como defensores dessa corrente, Alfredo Augusto BECKER, Geraldo ATALIBA e Paulo de Barros CARVALHO, tiveram relevante e destacada contribuição à sofisticação no tratamento às normas tributárias, desenvolvendo teorias baseadas na análise estrutural destas normas.

Entretanto, em virtude do reducionismo defendido por eles, o estudo sobre as normas com finalidades extrafiscais passou despercebido, na medida em que estes defendiam que estas espécies de normas deveriam ser tratadas da mesma forma, com base somente na sua estrutura normativa, e na linguagem deôntica subjacente às mesmas. Questões pré ou pós-normativas não poderiam integrar os estudos, *i.e.*, ao direito interessava somente a ordem de normas. CARVALHO foi o responsável pela maior sofisticação desta teoria, implementando a ideia de um *construtivismo* lógico-semântico, no qual a tarefa do intérprete ou aplicador seria extrair do texto o conteúdo linguístico inserido pelo legislador, tendo sua limitação nos âmbitos semântico, sintático e, em menor grau, pragmático da linguagem.

Conforme demonstramos, esta visão do direito tributário acabou limitando o campo de discussões, sendo que na prática, passou-se a traçar debates que envolviam uma realidade paralela e linguística, cega a maiores problemas, como aqueles apresentados pela própria linguagem (abstração, indeterminabilidade, ambiguidade). Outrossim, a doutrina do direito tributário passou a desconsiderar outros aspectos envolvidos na relação de tributação (realidade social e econômica, finanças, finalidades, dentre outras).

Na tentativa de superar estes problemas, surgiram as teorias defendendo a conexão necessária entre direito e moral, com o retorno da abordagem axiológica no campo jurídico. Contudo, a inclusão de valores no direito, segundo estas correntes, aconteceria de forma subjetiva, sendo que o julgador, ao analisar os casos concretos, deveria verificar as questões

axiológicas envolvidas, atribuindo pesos e medidas aos valores em atrito, com a finalidade de sopesar sua relevância e, ao final, decidir qual deveria prevalecer. Dessa forma, o aplicador teria o ônus de argumentar e apresentar as justificações da preponderância de um valor sobre o outro.

A forma mais próxima de uma objetividade trazida por estas teorias seria que estes valores estariam inseridos nas constituições, por meio de princípios e direitos fundamentais, e o papel dos operadores do direito seria concretizar estes valores por meio da ponderação, verificando, em caso de conflitos, qual princípio ou direito fundamental deveria prevalecer. Essa ideia se baseia nos pressupostos do *pós-positivismo* ou, como conhecido no âmbito nacional, *neoconstitucionalismo*. Todavia, o resultado dessa tentativa de fundamentação do Direito com a valoração subjetiva foi a direção ao outro extremo. Deixou-se de lado a estrutura normativa e a forma do direito, para dar relevância exclusivamente à materialidade. Porém, esta ideia de substância ocorreu da pior forma possível, por meio da defesa de valores subjetivos, que seriam definidos por meio da argumentação e dependeriam, ao final, do consenso e de sua aceitação.

Assim, a aplicação do direito passou a ser arbitrária, sob o pretexto de trazer justiça ao ordenamento, o que teria sido deixado de lado pela corrente anterior. No direito tributário, a maior influência ocorre nos tribunais, na medida em que estes passaram a decidir de qualquer forma, utilizando-se dos supostos valores para justificar suas decisões. Neste contexto, ignora-se a lei e se aplica o princípio (valor, direito fundamental), pois sua carga axiológica é maior, e quem determina o valor a ser aplicado, em cada caso, é o próprio julgador. Na esfera das normas extrafiscais, os critérios econômicos, sociais e ambientais passaram a ser de maior importância, ignorando-se a estrutura normativa e a ideia de que o sistema jurídico depende de uma ordem e de uma forma.

Em virtude destes problemas, apresentamos, no presente trabalho, uma ideia de fundamentação capaz de superar os equívocos trazidos por ambas correntes, que caminham por extremos, e que são praticamente incomunicáveis. Nesse sentido, com base na tradição aristotélica, sustentamos que a fundamentação que entendemos mais completa e coerente, deve levar em conta todas as causas que definem o objeto. Somente com a observação do objeto completo, é que podemos fundamentar, de forma consistente, a instituição de normas tributárias com a finalidade de indução de comportamentos dos contribuintes, ou de realização de certos bens importantes à sociedade.

Dessa forma, iniciamos nossa proposta de fundamentação identificando, com base

na teoria apresentada por FINNIS, a importância da lei natural, esta que se manifesta como a lei da razão que descreve que o ser humano age sempre visando um fim, sendo que este fim pode ser definido como um *bem*, e aquilo que o afasta deste bem, é definido como um *mal*. Estes *fins* são a justificação das condutas dos indivíduos dotados de racionalidade, e são identificados como bens humanos, que, por sua vez, são ilimitados e de difícil definição, em virtude dos diferentes contextos existentes na sociedade. Porém, pode-se chegar, por meio de uma atividade reflexiva, ou pelo pensamento abstrato, a alguns bens que são básicos, e que têm caráter de universalidade, de modo que estão vinculados a própria existência humana. São bens aos quais o ser humano é inclinado a buscar.

Os bens básicos identificam aquilo que o ser humano deve se esforçar para realizar, ou, ainda, indicam os bens que o legislador, ao instituir uma norma indutora, não pode violar diretamente. Ou seja, estes bens não são disponíveis à deliberação no âmbito político, pois são essenciais ao ser humano e não podem ser objeto de convenção ou de qualquer ataque direto. Dentre estes bens humanos básicos, a razoabilidade prática é aquela que assume a função de nortear as ações possíveis dentro deste campo da tributação, porquanto se caracteriza por ordenar as ações do ser humano no sentido de realização daqueles bens, bem como da coerência de suas condutas.

O segundo ponto que sustentamos como importante na fundamentação das normas extrafiscais é a questão da justiça. Como estas espécies de normas, por vezes, atribuem um tratamento diferente a determinada parte da sociedade, na sua formulação, devem ser observados os critérios de justiça, para que este tratamento diferenciado se justifique. Assim, deve haver a preocupação do legislador no sentido de buscar um tratamento justo nestas relações, sendo que a justiça se apresenta em três formas: i) *justiça geral*, manifestada na ideia de tratamento igual a todos, sob o âmbito das leis, que também é definida como *justiça legal* por AQUINO; ii) *justiça particular*, dividida em duas outras formas; ii.i *justiça distributiva*, que cuida das relações dos particulares, com base nas suas características individuais, tratando da distribuição, na sociedade, de bens, encargos e responsabilidades; e, ii.ii) *justiça comutativa* ou *corretiva*: que regula as relações entre os indivíduos sem levar em consideração questões relacionadas ao sujeito, mas ao objeto da relação, responsável por manter um equilíbrio nestas relações, agindo quando tiver a necessidade de correção, no sentido de repor algo na mesma medida. A justiça se identifica como a finalidade do direito, no sentido de manter o equilíbrio e a ordem nas relações humanas, e, portanto, o legislador, ao verificar o fim que pretende realizar por meio da norma extrafiscal, deve observar os

critérios de justiça.

Não obstante, o fim escolhido como objeto da lei, bem como o meio utilizado para atingir tal fim, devem estar de acordo com os critérios da razoabilidade prática. Desse modo, deve-se evitar, por um lado, a relevância demasiada a um único bem, no sentido de excluir arbitrariamente outros bens, ou, ainda, esquivando-se da própria existência dos demais, e, por outro, utilizar medidas ineficazes, ou desnecessárias, na tentativa de realização daquele bem. A finalidade pretendida, neste ponto, também se mostra importante na justificação e fundamentação de uma norma extrafiscal, devendo estar voltada sempre ao bem comum.

Entretanto, a função do Estado, de amparo à sociedade na realização do bem comum, exerce-se mediante a ideia de bem público, este que é uma faceta do bem comum. O bem público, desse modo, é limitado aos bens não realizáveis pela comunidade por si, sendo essencial e vinculado à ideia de justiça nas relações. Além do mais, o bem público serve de instrumento para auxiliar a comunidade na realização dos bens humanos. Isso ocorre na medida em que o Estado, desse modo, deve atender ao princípio da subsidiariedade, sendo que deverá deixar o cidadão e as associações menores buscarem por si a realização dos bens humanos, tendo o papel apenas de subsidiar quando isto não for possível. As normas extrafiscais, como instrumentos de intervenção, na tentativa de indução na realização de determinados fins, devem seguir esta limitação.

Por fim, sustentamos que, escolhido o bem a ser buscado, e o meio pelo qual o Estado interferirá nas relações privadas para atingir tal fim, este é identificando pela forma, a *lei*. A lei se trata do fundamento do direito que representa sua causa formal. E pela forma da lei, definida pelo legislador, que poderemos identificar o direito. Instituída, esta será a maneira de concretizar aquilo que se pretende como um bem a ser realizado, gerando a obrigação e o dever de obediência. Além do mais, a forma ainda irá depender da legitimidade da autoridade que a promulgar e do respeito ao Estado de Direito.

A definição da forma pode resultar, em certas oportunidades, na instituição de leis injustas, o que pode ocorrer em virtude: i) da intencionalidade da lei (quando esta não tiver como fim o bem comum); ii) da autoria (fora da competência ou com abuso de poder); iii) da forma (quando não respeitar o Estado de Direito); ou, iv) pela matéria (quando resultar em injustiça nas relações de distribuição ou de comutação). Quando isso ocorre, continua valendo o dever de obediência à forma, em virtude da necessidade de fortalecimento da ordem jurídica. Ademais, a injustiça presente poderá ocorrer em diferentes graus de intensidade, o que será relevante no momento de verificar se aquela regra, mesmo que

injusta, ainda terá validade. Não obstante, existem situações, ainda mais concretas, nas quais o dever de obediência pode depender de variáveis sociais, políticas, econômicas, dentre outras. Porém, este dever de respeito e vinculação à forma somente será afastado, de imediato, nos casos evidentes de normas que atacam, gravosamente, bens humanos básicos, ou que se fundamentam em tratamentos discriminatórios injustificados.

Em relação às normas extrafiscais, identificadas injustiças, caberá às autoridades, no caso do Legislativo, não as implementar, e, no caso do Judiciário, decidir pela exclusão ou pela manutenção da norma no sistema. Outrossim, dependendo da gravidade da injustiça, as autoridades não poderão exigir seu cumprimento, mas isso se trata de casos de extrema exceção. Aos cidadãos, cabe o dever, em menor grau, de tentar a correção, pelos meios possíveis (desobediência, objeção), daquela norma considerada injusta, mas, enquanto essa não for, de fato, excluída do sistema, aqueles que a optarem pelo não cumprimento deverão receber as sanções cabíveis. Contudo, novamente, isso somente é justificável em casos mais graves e evidentes, sendo que a obrigação sempre será aquela que tiver como finalidade a manutenção da ordem.

Em conclusão, o que sustentamos aqui é que, para que as normas extrafiscais sejam utilizadas neste contexto, como instrumentos à realização de fins importantes à sociedade como um todo, estas devem atender os requisitos aqui apresentados, no sentido de:

i) sempre levar em consideração que o ser humano age buscando a realização de um bem, e que existem alguns bens que são básicos e comuns à essência do ser humano, que não podem ser objeto de ataque direto, quando do propósito de buscar outros fins;

ii) o legislador, no momento de definir a finalidade que pretende alcançar e o meio de atingir este objetivo, deve observar os critérios da razoabilidade prática, evitando a atenção demasiada em um determinado bem, bem como a utilização de meios ineficientes ou desnecessários para buscar aquele fim;

iii) ademais, deve considerar os critérios de justiça nas relações provenientes destas espécies de normas e os consequentes tratamentos desiguais que a norma gerará;

iv) observar, ainda, na elaboração de uma norma fiscal indutora, o princípio da subsidiariedade, sendo que o Estado tem a função de auxiliar a comunidade na realização do bem comum, e não de substituir os cidadãos, no sentido de fazer as escolhas por eles; e,

v) definida a forma (lei) para representar aquele conteúdo (bem pretendido), esta deve ser respeitada e aplicada de rigorosamente no direito, sendo que ela não terá poder de gerar uma obrigação somente se sua aplicação gerar uma ofensa direta e muito gravosa a algum

bem humano básico.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXANDER, Robert. *Constitutional Rights and Proportionality* (April 19, 2014). *Revus - Journal for Constitutional Theory and Philosophy of Law* (2014) 22. 51-65. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2426876>;
- _____. *Teoria da Argumentação Jurídica*. Tradução Zilda Hutchinson Schild Silva, São Paulo: Landy Editora, 2001;
- _____. *The Ideal Dimension of Law*. The Cambridge Companion to natural Law Jurisprudence. Edited by DUKE, George and GEORGE, Robert. P. - New York: Cambridge University Press, 2017;
- ADAMY, Pedro. *Instrumentalização do Direito Tributário*. In Fundamentos do Direito Tributário. Org. Humberto Ávila. São Paulo: Marcial Pons, 2012;
- AQUINO, Tomás de. *Commentary on Aristotle's Nicomachean Ethics*. United States of America: Dumb Ox Books, 1993;
- _____. *Suma de Teología*, Madri, 1988;
- _____. *Verdade e Conhecimento*. 2ª ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011;
- _____. *Truth (Quaestiones disputatae de veritate)*. United States of America: Hackett publishing Company, Inc., Volumes I-III, 1994;
- ARISTÓTELES, *Ética a Nicômaco*. Tradução: Edson Bini. Bauru/SP: Edipro, 2002;
- _____. *Metafísica*. Editora Gredos: Madrid, 1994;
- _____. *Metafísica – Saggio introduttivo, testo greco con traduzione a fronte e commentario a cura di Giovanni Reali*. Versão de Giovanni Reali. São Paulo: Loyola, 2002;
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. 11ª tiragem – São Paulo – Malheiros, 2010;
- ÁVILA, Humberto. *Fundamentos do Direito Tributário – A Doutrina e o Direito Tributário*. Org. Humberto Ávila – Madrid: Marcial Pons, 2012 B.
- _____. *Segurança Jurídica*. São Paulo, Saraiva: 2012 A;

- _____. *Sistema Constitucional Tributário*. 4ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2010;
- _____. *Teoria dos Princípios: Da definição à aplicação dos princípios*: 13. ed. – São Paulo: Malheiros, 2012;
- _____. “Neoconstitucionalismo”: Entre a “Ciência do Direito” e o “Direito da Ciência”. *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, n. 17. Salvador: janeiro de 2009;
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7. ed. rev. e compl. À luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro/RJ: Forense, 1999;
- BARROSO, Luis Roberto. *Curso de Direito Constitucional: Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009;
- BARNES, Jonathan. *Metaphysics. The Cambridge Companion to ARISTOTLE*. Edited by Jonathan Barnes. Cambridge University Press: New York, 1999;
- _____. *The Complete Works of Aristotle, Vols. I & II*. United States of America: Princeton University Press, 1995;
- BARZOTTO, Luiz Fernando. *Filosofia do Direito: os conceitos fundamentais e a tradição jusnaturalista*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010;
- _____. *O Positivismo Jurídico Contemporâneo. Uma introdução a Kelsen, Ross e Hart*. 2ª ed. rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007;
- _____. *Teoria do Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017;
- BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009;
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2. ed. Saraiva: São Paulo, 1972;
- BOBBIO, Norberto. *O Positivismo Jurídico. Lições de filosofia do direito / Norberto Bobbio; compiladas por Nello Morra trad. e notas Márcio Pugliesi, Edson Bini, Carlos E. Rodrigues*. – São Paulo: Ícone, 1995;
- _____. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Trad. Maria Celeste C.J. Santos - Brasília: Editora Universidade de Brasília. 10. ed. 1999;
- BORGES, José Souto Maior. *Introdução ao Direito Financeiro*. São Paulo/SP: Max Limonad, 1998;

- BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. *Tributação no Brasil do Século XXI – Uma abordagem hermenêutica crítica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015;
- BUJANDA, Fernando Sainz. *Teoría de La Educacion Tributaria*. Madrid, 19670;
- CALIENDO, Paulo. *A extrafiscalidade como instrumento de implementação de direitos fundamentais sociais no Brasil*. In: Carlos Luiz Strapazzon; Rodrigo Goldschmidt, Robison Tramontina. (Org.). *Teoria geral e mecanismos de efetividade no Brasil e na Espanha: Tomo I (Série Direitos Fundamentais Sociais)*. 1ed.Joaçaba: Editora Unoesc, 2013;
- _____. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009 B;
- _____. *Da Justiça Jiscal: Conceito e aplicação*. In: Tôrres, Heleno Taveira. (org.). *Tratado de Direito Constitucional tributário – Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo/SP: Editora Saraiva, 2005;
- _____. *Direito Tributário – Três Modos de Pensar a Tributação – Elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009 A;
- _____. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar com Finalidade Extrafiscal*. Fortaleza: Nomos – Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, 2013;
- _____. *Neoconstitucionalismo e Direito Tributário*. Revista da AJURIS, vol. 40, n. 129, março de 2013;
- _____. *Repetição de indébito de ICMS: legitimidade ad causam*. Revista Tributária das Américas, v. 6, 2013;
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Fundamentos da Incidência Tributária*. 3. ed. – São Paulo: Saraiva, 2004;
- _____. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 5ª ed., São Paulo: Noeses, 2013;
- CHALMERS, Alan F. *What is This Thing Called Science?* 3. ed. Indianapolis: Hackett Publishing Company, 1999;
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de

- Janeiro: Forense, 2010;
- _____. *Teoria Geral do Tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. 3. ed., São Paulo: Dialética, 2003;
- DWORKIN, Ronald. *O Império do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 141-143;
- _____. *Taking rights seriously*. New York: Harvard Press University, 1977;
- FINNIS, John. *Aquinas*. United States of America: Oxford University Press, 2004;
- _____. *Aquinas, Moral, Political and Legal Theory*. New York: Oxford University Press, 1998;
- _____. *Fundamentos d[a] Ética*. Tradução: Arthur Maria Ferreira Neto e Elton Somensi de Oliveira. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012;
- _____. *Human Rights and Common Good: Introduction* (February 24, 2011). John M. Finnis, HUMAN RIGHTS AND COMMON GOOD: COLLECTED ESSAYS VOLUME III, Oxford: OUP, 2011; Oxford Legal Studies Research Paper No. 29/2011; Notre Dame Legal Studies Paper No. 11-32. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1850670>;
- _____. *Marriage: A Basic and Exigent Good*. *Monist*. Jul/Oct2008, Vol. 91 Issue ¾, p. 388-406;
- _____. *Natural Law and Natural Rights*. 2º ed. New York: Oxford University Press, 2011;
- _____. *Natural Law and Legal Reasoning*, in GEORGE, Robert P. (Ed.), *Natural Law Theory – Contemporary essays*: United States of America, Oxford University Press, 1994;
- _____. *What is the Philosophy of Law?* (July 16, 2012). Notre Dame Legal Studies Paper No. 12-67; *Rivista di Filosofia del Diritto* 1 (2012) 67-78; Notre Dame Legal Studies Paper No. 12-67; Oxford Legal Studies Research Paper no. 45/2012. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2109921>;
- FERREIRA NETO, Arthur M. *A Invalidez Superveniente das Contribuições em Razão do Descumprimento da Finalidade Constitucional Através de Legislação Orçamentária*. *Revista de Estudos Tributários*. Porto Alegre: v. 48;
- _____. *Classificação Constitucional de Tributos pela Perspectiva da Justiça*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006;

- _____. FERREIRA NETO, Arthur M. *Da Impossibilidade de se Cobrar, por Período Ilimitado, a Contribuição Social Instituída pelo Art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001*. Revista de Estudos Tributários, v. 54, 2007;
- _____. *Fundamentos do Direito Tributário – Fundamentos Materiais da Tributação: comutação, restauração, distribuição, reconhecimento e participação*. Org. Humberto Ávila – Madrid: Marcial Pons, 2012;
- _____. *Metaética e Fundamentação do Direito*. Porto Alegre: Eçegantia Juris, 2015;
- _____. *Por uma Ciência Prática do Direito Tributário*. Quartier Latin: São Paulo, 2016;
- FOGELIN, Robert J. *Hume's Scepticism*. The Cambridge Companion to HUME. Edited by David Fate Norton. Cambridge University Press, 2006;
- FOLLONI, André. *Ciência do Direito Tributário no Brasil – Crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013;
- _____. *Direito tributário e desenvolvimento sustentável no Estado Socioambiental*. Revista Tributária e de Finanças Públicas nº 110, 2013;
- FREITAS, Juarez. *A Interpretação Sistemática do Direito*. 4ª ed. São Paulo/SP: Malheiros, 2004;
- GUASTINI, Ricardo. *Das Fontes às Normas*: trad. Edson Bini - São Paulo: Quartier Latin, 2005;
- GUIMARÃES, Bruno A. François. *A Seletividade do ICMS Sobre o Fornecimento de Energia Elétrica e sua Repetição de Indébito*. Revista de Direito Tributário Atual, v. 37, 2017;
- GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2005;
- HABERMAS, Jürgen. *The Theory of Communication Action – Reason and Rationalization of Society*. Londres: Heinemann, 1984;
- _____. *Verdade e Justificação. Ensaio filosóficos*. Trad. Milton Camargo Mota. São Paulo: Loyola, 2004;
- HART, Herbert L. A. *O Conceito de Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2012;
- HÖFFE, Otfried. *Aristóteles*. Trad. Roberto Hofmeister Pich. – Porto Alegre: Artmed, 2008;

- HUME, David. *A Treatise of Human Nature: Being an attempt to introduce the experimental method of reasoning*. Reprinted from the original edition in three volumes. London: Oxford. Book III, Part I;
- JHERING, Rudolf von. *A Finalidade do Direito*. Tomo I. Tradução: Heder K. Hoffmann. Campinas/SP: Bookseller, 2002;
- _____. *A Finalidade do Direito*. Tomo II. Tradução: Heder K. Hoffmann. Campinas/SP: Bookseller, 2002;
- KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. 2 Auflage 1960. Wien: Österreichische Staatsdruckerei, 1992;
- _____. *Teoria Geral das Normas*: trad. José Florentino Duarte – Porto Alegre: Fabris, 1986;
- KIRCHHOF, Paul. *Besteuerungsgewalt und Grundgesetz*. Frankfurt, 1973;
- _____. *Tributação no Estado Constitucional*. Trad. Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016;
- KUHN, Thomas S. *The Structure of Scientific Revolutions*. United States of America: University Of Chicago Press, 2ª ed. 1970;
- LEÃO, Martha Toribio. *Controle da Extrafiscalidade*. Série Doutrina Tributária v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015;
- MACCORMICK, Neil. *Argumentação Jurídica e Teoria do Direito*. revisão e tradução Marylene Pinto Maciel – São Paulo: Martins Fontes, 2006;
- _____. *Rethoric and The Rule of Law: A Theory of Legal Reasoning* . Oxford, 2010;
- MACHADO, Hugo de Brito Machado e MACHADO SEGUNDO. *Sanções Políticas como Meio Coercitivo na Cobrança de Tributo. Incompatibilidade com as Garantias Constitucionais do Contribuinte*. Revista Dialética de Direito Tributário 150. São Paulo: Dialética, março de 2008;
- MACINTYRE, Alasdair. *After virtue*. United States of America: University of Notre Dame, 2ª ed., 1984;
- _____. *Three Rival Versions of Moral Enquiry: Encyclopaedia, Genealogy and Tradition*. United States of America: University of Notre Dame, 1990;

- _____. *The Tasks of Philosophy – Selected Essays, Volume I*. Reino Unido: Cambridge University Press, 2006;
- _____. *Whose Justice? Which Rationality?*: United States of America: University of Notre Dame, 1988;
- MARCONDES, Danilo. *Iniciação à história da filosofia – Dos pré-socráticos a Wittgenstein*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Zahar, 2007;
- MARINS, James e TEODOROVICZ, Jeferson. *Extrafiscalidade socioambiental* – Revista Tributária e de Finanças Públicas, Coord. Edvaldo Pereira de Brito. Ano 18-90. São Paulo/SP: Revista dos Tribunais, 2010;
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma teoria do tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005;
- _____. *Teoria da Imposição Tributária*. Saraiva: São Paulo, 1983;
- _____. *Repetição do Indébito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1983;
- MOORE, Michael S. Interpreting Interpretation. In: MARMOR, Andrei (org). *Law and Interpretation*. Oxford: Oxford University Press, 1995;
- MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*. New York: Oxford University Press, 2002;
- NABAIS, José Casalta. *Contratos fiscais*. Coimbra: Coimbra Editora, 1994;
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 5 ed. Reescrita e atualizada. – São Paulo: Saraiva, 1980;
- PAULA JUNIOR, Aldo de. *Reflexões Sobre o Controle da Validade do Exercício da Competência Tributária com Objetivos Extrafiscais*. Revista Tributária das Américas, Ano 4. vol. 8 – jul.- dez., 2013;
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. 4ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012;
- PAULSEN, Leandro e VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: Teoria Geral, Contribuições em Espécie*. 2. ed. rev. e atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013;
- PERELMAN, Ch. *The idea of justice and the problem of argument*. Translated from the French by John Petry, London: Routledge & Kegan Paul, 1970;

- POSCHER, Ralf. *Theory of a Phantom: The Principles Theory's Futile Quest for its Object* (February 6, 2015). in: Alexy's Theory of Law, J. A. de Oliveira / S. L. Paulson / A. T. G. Trivisonno (ARSP-Beiheft 144), Forthcoming. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2561227>;
- _____. *The Principle Theory: How Many Theories and What is Their Merit?* (May 28, 2009). INSTITUTIONALIZING REASON. PERSPECTIVES ON THE LEGAL PHILOSOPHY OF ROBERT ALEXY, M. Klatt, ed., New York: Oxford University Press, Forthcoming. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1411181>;
- RAZ, Joseph. *The Authority of Law. Essays on Law and Morality*. New York: Oxford University Press, 1979;
- _____. *About Morality and the Nature of Law*. American Journal of Jurisprudence, Vol. 48, p. 1, 2003. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1008801>;
- _____. *Reason, Reasons and Normativity* (January 1, 2008). OXFORD STUDIES IN METAETHICS, Vol. 5, Russ Shafer-Landau, 2010. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1008795> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1008795>;
- OLIVEIRA, Elton Somensi de. *Bem Comum, Razoabilidade Prática e Direito. A Fundamentação do Conceito de Bem Comum na Obra de John M. Finnis*. Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2002;
- RAWLS, John. *A theory of justice*. Massachusetts, Harvard University Press, 1999;
- REALE, Miguel. *Fundamentos do direito*. 2. ed.: São Paulo: RT Editora da Universidade de São Paulo, 1972;
- RICOUER, Paul. *Teoria da interpretação – O discurso e o excesso de significação*. Tradução de Artur Morão. Lisboa: ed. Edições 70, 1976;
- SANDEL, Michael. *Liberalisms and the Limits of Justice*. Second Edition. New York: Cambridge University Press, 1998;
- _____. *What Money Can't Buy. The Moral Limits of Markets*. New York: D&M Publishers, 2012;
- SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. 12^a ed., Porto Alegre:

- Livraria do Advogado, 2009;
- _____. *Constituição, Direitos Fundamentais e Direito Privado*. 3ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009;
- SEN, Amartya. *The Idea of Justice*. Massachussets: Harvard University Press, 2009;
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo/SP: Saraiva, 2013;
- _____. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005;
- SELIGMAN, Edwin R. A. *Essays in Taxation*. New Yorc, Macmillan and Co., 1895;
- SOUZA, Rubens Gomes. *Curso de Direito Financeiro*. Obra coletiva, Rio de Janeiro: Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, 1958;
- STRECK, Lenio. *Verdade e Consenso: Constituição, hermenêutica e teorias discursivas*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011;
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 17ª ed. at. 31.12.2009. Rio de Janeiro/RJ: Renovar, 2010;
- _____. *Sistemas Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Forense, 1986;
- TUGENDHAT, Ernst. *Lições Sobre Ética*. Revisão e org. Ernildo Stein e Ronai Rocha. Editora Vozes: Rio de Janeiro, 1997;
- YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. *Justiça Fiscal e Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002;
- WEBER, Thadeu. *Ética e Filosofia do Direito: Autonomia e dignidade da pessoa humana*. Petrópolis: Vozes, 2013;
- WITTGENSTEIN, Ludwig. *Investigações Filosóficas*. 7. ed. Trad. de Marcos G. Montagnoli. Rio de Janeiro: Editora Vozes, 2012.



Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul
Pró-Reitoria de Graduação
Av. Ipiranga, 6681 - Prédio 1 - 3º. andar
Porto Alegre - RS - Brasil
Fone: (51) 3320-3500 - Fax: (51) 3339-1564
E-mail: prograd@pucrs.br
Site: www.pucrs.br