

O “NOVO” CONSTITUCIONALISMO E A  
(IN) JUSTIÇA FISCAL NO BRASIL

*THE NEW CONSTITUTIONALISM AND THE  
(IN) JUSTICE TAX IN BRAZIL*

*Claudio Carneiro Bezerra Pinto Coelho\**

**Resumo:** O fenômeno da globalização possibilita que se identifiquem, com mais facilidade, as crises que assolam o mundo moderno. O problema vivido na Europa, especialmente em alguns países, como por exemplo, a Grécia e Portugal, permite observar o quão importante é a estabilidade econômica e a tributação “justa” e equilibrada, de modo a angariar recursos suficientes para realizar as despesas públicas, ou seja, o equilíbrio orçamentário-financeiro e a concretização dos direitos fundamentais. A realidade do Brasil não é diferente da dos outros países, pois é óbvio que também carece de uma fonte de recursos sólida para realizar suas despesas, sejam maiores ou menores que outros Estados soberanos. Por outro lado, o aumento contínuo da carga tributária ao longo das últimas décadas demonstra uma crescente “voracidade” fiscal que provoca um efeito prático relevante que merece ser considerado. Diante desse paradoxo, questionamos no que se refere à elaboração e à aplicabilidade das normas tributárias brasileiras, se há uma política arrecada-

---

\* Doutor em Direito Público e Mestre em Direito Tributário. Área: Hermenêutica Constitucional, Direito Tributário e Direito Financeiro.

datória que pode contaminar ou até mesmo aniquilar “princípios” constitucionais importantes, como, por exemplo, a vedação do confisco, a legalidade e a segurança jurídica, ou ainda, sob o manto da legalidade proporcionar uma injustiça fiscal.

**Palavras-chaves:** Constitucionalismo Contemporâneo. Justiça Fiscal. Segurança Jurídica.

**Abstract:** The phenomenon of globalization makes it possible to identify with greater ease, the crisis plaguing the modern world. The problem experienced in Europe, especially in some countries, such as Greece and Portugal, lets observe how important is economic stability and “fair” and balanced taxation in order to raise sufficient resources to undertake public expenditure, or is, the budget and financial balance and to materialize the civil rights. The reality of Brazil isn’t different than the other countries; it is obvious that also lacks a solid source of resources to perform their costs are higher or lower than other sovereign states. Furthermore, the continuous increase of the tax burden over the past decade shows a growing tax “voracity” that causes a significant practical effect which deserves to be considered. Given this paradox, we questioned regarding the preparation and applicability of Brazilian tax regulations, tax collection if there is a policy that can contaminate or even annihilate important constitutional “principles”, such as the sealing of the confiscation, legality and legal certainty, or under the cloak of legality to provide a tax injustice.

**Keywords:** Contemporary Constitutionalism. Tax Justice. Legal Security.

## 1. Introdução

O primeiro Pós-Guerra marcou uma profunda alteração na concepção do constitucionalismo liberal, vez que as Constituições de sintéticas passam a ser classificadas como analíticas, consagrando os chamados direitos econômicos e sociais. A democracia liberal-econômica dá lugar à democracia social, mediante a intervenção do Estado na ordem econômica e social, sendo exemplos desse fenômeno as famosas Constituições do México (1917), a de Weimar (1919) e, do Brasil (1934). Seguindo a história, as Constituições do segundo pós-guerra (1939-1945) prosseguiram na linha das anteriores, trazendo a chamada terceira dimensão de direitos fundamentais.

Embora se reconheça a existência de vários “constitucionalismos nacionais”, como, por exemplo, o inglês, o americano e o francês, preferimos adotar aqui a ideia de movimentos constitucionais (político-sociais objetivando limitar o poder político arbitrário), pois com isso nos permitimos desde já avançar para o movimento doravante chamado de *Constitucionalismo Contemporâneo*<sup>1</sup>, tendo em vista que a expressão Neoconstitucionalismo não foi acolhida de forma universal pela doutrina. É fato que a impossibilidade da lei poder antever todas as hipóteses de aplicabilidade deslocou-se do pólo de tensão entre os poderes do Estado em direção à jurisdição constitucional e, nesse sentido, sob o ponto de vista histórico, o Direito passou a ter um caráter hermenêutico. O advento do Estado

---

1 A utilização da expressão Constitucionalismo Contemporâneo não foi usada aleatoriamente, mas sim reprodução da nomenclatura adotada por Lenio Streck a partir da quarta edição da obra “Verdade e Consenso” (em 2011), em substituição à terminologia anteriormente empregada para tratar do constitucionalismo insurgente do segundo Pós-Guerra (Neoconstitucionalismo), constituindo, portanto, um modo específico de abordagem, que, em linhas gerais, se opõe ao estabelecimento de uma *relação de causalidade* existente no *trinômio moral-princípios-discricionariedade*, própria das posturas neoconstitucionalistas e, com isso, evita uma aproximação com o Positivismo Jurídico. Com seu emprego objetiva-se introduzir um dos núcleos da teoria de Lenio Streck, que consiste, a um só tempo, na realização de dois enfrentamentos: por um lado, na crítica ao(s) Neoconstitucionalismo(s) (especialmente surgidos no âmbito do constitucionalismo espanhol); e, por outro, na busca pela superação do Positivismo Jurídico.

Democrático de Direito permitiu que as discussões jurídicas se deslocassem para o mundo prático, não mais preso aos conceitos positivistas. Significa dizer que o fenômeno do (neo)constitucionalismo ou, para nós, como já dito, Constitucionalismo Contemporâneo, proporciona o surgimento de ordenamentos jurídicos constitucionalizados e, para tanto, é necessário que ocorra a discussão sobre o papel da jurisdição constitucional.

A pesquisa sobre a efetiva aplicação do Constitucionalismo Contemporâneo no Brasil e a busca por uma justiça social que, ao nosso sentir, é corolário de uma justiça fiscal é instigante e desafiadora. Em meio a essa problemática, propomos uma reflexão sobre em que medida o “novo” movimento constitucionalista de fato existe em matéria tributária, ou ainda – se ele existe, ao menos enquanto teoria – poderia ser comprometido em razão de um sistema de tributação paradoxal. Isto porque, se de um lado apresenta um suposto caráter utilitarista, de outro acaba por proporcionar uma injustiça fiscal e, muitas vezes, uma guerra fiscal violando flagrantemente o pacto federativo. Basta citarmos, à guisa de ilustração, a guerra fiscal do ISSQN<sup>2</sup> e do ICMS<sup>3</sup>, que abarrotou o STF de ADIs sobre o Protocolo 21 de 2011. Isto porque, a pretexto de se arrecadar cada vez mais, e com isso obter receita suficiente, justifica-se, diga-se de passagem, equivocadamente, a afirmativa de que tal medida é necessária para que se possa efetivamente concretizar os direitos fundamentais elencados na Constituição. Assim, os entes federativos, por possuírem uma autonomia concedida pela própria Constituição, e com isso a competência tributária para instituir ou majorar tributos, exigem da sociedade (entenda-se aqui pessoas físicas e jurídicas) um comportamento fiscal pautado no simples cumprimento de uma suposta legalidade tributária, que pode perpetuar

---

2 Sigla referente ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza de competência dos Municípios e do DF.

3 Sigla referente ao Imposto sobre a Circulação de Mercadoria e Serviços de competência dos Estados e DF.

graves injustiças fiscais, o que, por sua vez, caminha em sentido contrário ao movimento considerado como novo constitucionalismo, ou então, de fato não há no Brasil, ao menos em matéria tributária, uma mudança prática de paradigma no que concerne ao referido movimento evolutivo do constitucionalismo contemporâneo.

## 2. O Direito Tributário na “contramão” do Constitucionalismo Contemporâneo

Diante do enfrentamento entre “neoconstitucionalismo” e os vários positivismos é de fundamental importância discutir o problema metodológico representado pela tríplice questão<sup>4</sup> que movimenta a teoria jurídica contemporânea em tempos de pós-positivismo.

Em alguns países, tais como, na Itália (1947) e na Alemanha (1949) e, depois, em Portugal (1976) e na Espanha (1978), as Constituições marcaram a ruptura com o autoritarismo, estabelecendo um compromisso com a paz, sobretudo no que se refere ao desenvolvimento e respeito aos direitos humanos. No Brasil, o grande marco do Constitucionalismo Contemporâneo foi a abertura democrática vivida em meados da década de 1980 e a elaboração da Constituição de 1988. A primazia do princípio da dignidade da pessoa humana, a qual deve ser protegida e promovida pelos Poderes Públicos e pela sociedade passou a ser elemento essencial desse movimento, bem como o enaltecimento da força normativa da constituição. Segundo

---

4 [...] como se interpreta, como se aplica e se é possível alcançar condições interpretativas capazes de garantir uma resposta correta (constitucionalmente adequada), diante da (in)determinabilidade do direito e da crise de efetividade da Constituição, problemática que assume relevância ímpar em países de modernidade tardia como o Brasil, em face da profunda crise de paradigmas que atravessa o direito, a partir de uma dogmática jurídica refém de um positivismo exegético-normativista, produto de uma mixagem de vários modelos jusfilosóficos, como as teorias voluntaristas, intencionalistas, axiológicas e semânticas, para citar apenas algumas, as quais guardam um traço comum: o arraigamento ao esquema sujeito-objeto (STRECK, 2009, p. 1).

Carbonell e Jamillo estas constituições contêm amplos catálogos de direitos fundamentais: “... *lo que viene a suponer un marco muy renovado de relaciones entre el Estado y los ciudadanos, sobre todo por la profundidad y el grado de detalle de los postulados constitucionales que recongen tales derecho*” (2010, p. 154).

A ideia é não permitir que a Constituição deixe de ser um catálogo de competências, direitos e deveres, de recomendações políticas e morais, para se tornar um sistema capaz de buscar um efetivo Estado Democrático de Direito, pautado na relação existente entre o Estado e o cidadão, aqui chamado por nós de contribuinte<sup>5</sup>. Para Sarmento (2009, p. 113-114), o Neoconstitucionalismo envolve fenômenos como a força normativa dos princípios, a rejeição do formalismo, a reaproximação entre o Direito e a Moral e a judicialização da Política. O autor igualmente relata que o paradigma suscita três questões, quais sejam: a judicialização excessiva; jurisprudência calçada em uma metodologia muito aberta e excesso na constitucionalização do Direito. Para Streck (2009, p. 8) o Neoconstitucionalismo significa ruptura, tanto com o Positivismo como no modelo de Constitucionalismo Liberal. Por esse motivo, o Direito deixaria de ser regulador para ser transformador. Para este autor há uma incompatibilidade paradigmática entre o novo Constitucionalismo (compromissório, principiológico e dirigente) e o Positivismo Jurídico, nas suas mais variadas formas, e nesse sentido, qualquer postura que, de algum modo, se enquadre nas características ou teses que sustentam o Positivismo, entraria na linha de colisão com esse (novo) tipo de constitucionalismo<sup>6</sup>.

5 Não entraremos aqui na distinção relativa à sujeição passiva tributária que separa a figura do contribuinte do responsável tributário.

6 É importante ressaltar desde já que a expressão “*neoconstitucionalismo*” incorpora uma plêiade de autores, bem como de posturas teóricas que nem sempre convergem entre si, tampouco podem ser aglutinadas em um mesmo contexto ou sentido, ou até mesmo estabelecer uma unidade de conceituação. Lenio Streck (Constituição, Economia e Desenvolvimento: Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional. Curitiba, 2011, n. 4, Jan-Jun. p. 9-27 (p. 3) ao tratar do tema diz que: “A ciência política norte-americana, por exemplo, chama de *new constitutionalism* os processos de redemocrati-

Na visão de Barroso (2005. p .48), são características do Neoconstitucionalismo a redescoberta dos princípios jurídicos (em especial a dignidade da pessoa humana), a expansão da jurisdição constitucional, com ênfase no surgimento de tribunais constitucionais, e o desenvolvimento de novos métodos e princípios na hermenêutica constitucional. É o que o autor chama de crise da efetividade, que para Streck (1999) decorre da chamada “crise do Estado de Direito”. Para este último (2011), falar em *neoconstitucionalismo* “*implica em ir além de um constitucionalismo de feições liberais – que, no Brasil, sempre foi um simulacro em anos intercalados por regimes autoritários*”, ou seja, em direção a um constitucionalismo compromissório, de feições dirigentes, que possibilite (em todos os níveis) a efetivação de um regime democrático.

É sempre oportuno frisar que o “novo” texto constitucional representa a real possibilidade de ruptura do antigo modelo de direito e de Estado, a partir de uma perspectiva compromissória e dirigente. Reportamo-nos à Constituição brasileira de 1988, auge do movimento de redemocratização que, em tese, teria rompido com o período ditatorial no país. O texto da chamada Constituição cidadã<sup>7</sup> apresenta um numeroso rol de direitos, sobretudo sociais, garantidos aos cidadãos, entre eles vários de natureza tributária (expressa ou implícita). A partir disso, começam os primeiros confrontos teóricos sobre ativismo judicial no país, ou seja, significa que se forjou um ambiente em que, com

---

tização que tiveram lugar em vários países da chamada modernidade periférica nas últimas décadas. Entre esses países é possível citar o Brasil, a Argentina, a Colômbia, o Equador, a Bolívia, os países do Leste Europeu, a África do Sul, entre outros. Já no caso da teoria do direito, é possível elencar uma série de autores, espanhóis e italianos principalmente, que procuram enquadrar a produção intelectual sobre o direito a partir do segundo pós-guerra como neoconstitucionalismo, para se referir a um modelo de direito que já não professa mais as mesmas perspectivas sobre a fundamentação do direito, sobre sua interpretação e sua aplicação, no modo como eram pensadas no contexto do primeiro constitucionalismo e do positivismo predominante até então. Assim, jusfilósofos como Ronald Dworkin e Robert Alexy (entre outros) representariam, na sua melhor luz, a grande viragem teórica operada pelo neoconstitucionalismo. [...]”

7 Expressão usada por Ulysses Guimarães.

raras exceções, doutrinas, juízes singulares e tribunais passaram a conceber o ativismo judicial como característica própria da jurisdição – certo ou errado? O fato é que, majoritariamente, a postura ativista do Judiciário<sup>8</sup> é apresentada como pressuposto, considerada uma “solução” para os problemas sociais ou “uma etapa necessária e indispensável” para o cumprimento do texto constitucional, e porque não dizer, em matéria tributária, a concretização dos direitos fundamentais. Manifestações como estas demonstram exatamente a dramaticidade e complexidade do problema a ser enfrentado.

Há que se destacar, porém, a distinção entre o ideal e o real, ou seja, a existência de uma considerável distância entre o plano do “ser” e do “dever ser”, valendo-se da expressão de Habermas (1997, p. 83) – a “impotência do dever ser”. A tradição, tão combatida por Habermas, mostrou que no modelo anterior não havia espaço para o mundo prático, ou seja, para a discussão dos conflitos sociais. Percebe-se, assim, que o discurso exegético-positivista, ainda dominante no campo da dogmática jurídica (tributária) representa um retrocesso. Isto porque, além de continuar a sustentar discursos objetivistas, identificando texto e sentido do texto, busca nas diversas teorias subjetivistas, a partir de uma axiologia que submete o texto à subjetividade assujeitadora do intérprete, transformar o processo interpretativo em uma subsunção dualística do fato à norma, como se fato e direito fossem coisas cindíveis e os textos fossem meros enunciados linguísticos (STRECK, 2011, p. 9). Poderíamos exemplificar tal afirmativa, com alguns dados que, sem dúvida, causam, no mínimo, espanto a qualquer cidadão. Durante 25 anos da Constituição da

---

8 Em feliz expressão, Caldeira se refere a um “movimento pendular”, pois se antes o Judiciário adotava postura passiva e tímida, com o advento do constitucionalismo contemporâneo no Brasil passou a assumir uma excessiva atuação. Para a autora citada, diante desse movimento pendular, o desejável, em busca da própria Democracia, é que agora se procure uma via de equilíbrio entre esses extremos (CALDEIRA, 2013, p. 109).



República de 1988 foram editadas mais de 4,15 milhões de normas, entre as quais mais de 249 mil de natureza tributária, com 13 reformas constitucionais. Significa dizer, a título de exemplo, que sob o ponto de vista tributário, as empresas devem cumprir aproximadamente 3.422 normas, provocando entre elas um índice de “mortalidade” de aproximadamente dois anos. Trazendo à colação o estudo feito por Rogério Bento (NASCIMENTO, 2012, p. 140) sobre o abuso do poder de legislar, na medida em que a Constituição é vista como norma jurídica<sup>9</sup>, e como importante fonte de integração política e social, flui naturalmente a necessidade de assegurar sua aplicação e a construção de métodos jurídicos de defesa da sua integridade. Fazendo uma analogia a esse entendimento, verificamos também um abuso no poder de tributar, que é maximizado pelo nosso sistema federativo, em que 11,5% das normas citadas são federais, 33,5% são estaduais e, 55% são municipais. Assim, nos valendo novamente da afirmativa do autor, os atos de Estado, qualquer que seja sua natureza (administrativos, jurisdicionais ou mesmo legislativos), quando afetam os interesses ou posições constitucionalmente garantidas, não podem ficar imunes ao controle de constitucionalidade. A questão que se coloca é entender se o controle de constitucionalidade exclusivamente das leis tributárias é pautado somente no aspecto formal, ou seja, na existência ou não de uma lei tributária. Isto porque, no campo da aplicação da Constituição, o Judiciário brasileiro se limita a dizer que há previsão legal, e por isso o tributo é constitucional ou a penalidade é devida porque é prevista em lei. Significa afirmar que os princípios constitucionais tributários, quando em colisão, no fundo acabam por sofrer uma “ponderação”, que por sua vez se subsumem em regras<sup>10</sup> e,

9 Como definiu Robert Alexy em suas obras *Teoria da Argumentação Jurídica e Teoria dos Direitos Fundamentais*.

10 Essa afirmativa carece de um comentário mais apurado, pois para Alexy, a ponderação serve para a solução entre a colisão de princípios, enquanto que para o conflito, que se

portanto, sucumbem à sua finalidade prática. Para corroborar nossa afirmativa, podemos citar o fato de que boa parte dos julgados (talvez quase todos) do STF, em que se modulam os efeitos da declaração de inconstitucionalidade de uma lei tributária se dá *ex nunc*, sob a justificativa política de que caso contrário geraria repetição de indébito, e, portanto, haveria uma quebra dos cofres públicos. Em outras palavras, a Corte Constitucional, se é que há no Brasil um Tribunal eminentemente Constitucional, julga um tributo constitucional, ou uma cobrança de penalidade considerada devida, simplesmente porque ao existir uma lei, cumpre-se o comando constitucional da legalidade estrita prevista no art. 150, I da Carta Magna. Percebe-se então que o conteúdo da norma, o efeito da tributação, a intenção de promover o bem-estar social, os princípios constitucionais tributários, que deveriam proporcionar uma justiça fiscal – friso - sucumbem ao formalismo, retomando (e talvez nunca superado) a criticada jurisprudência dos conceitos.

É importante destacar que por trás de toda Constituição, em especial as democráticas, não existe apenas uma técnica legislativa, ou um formalismo estéril, mas sim um movimento, uma conquista de pessoas para novos avanços políticos, sociais e, porque não dizer tributários, já que a tributação é um elemento que pode provocar a degradação<sup>11</sup> da própria sociedade. Nesse sentido, surge um sentimento constitucional no País e na sociedade que deve ser efetivamente alcançado, não deixando essa discussão meramente no plano teórico ou utópico, mas levando-a principalmente para o prático, pois o marco filosófico do “novo” direito constitucional é

---

dá entre as regras, aplica-se a subsunção. E, para o autor e boa parte da doutrina que o segue, o que se pondera são princípios e não regras. Contudo, o foco do nosso estudo, não adentra neste momento nessa discussão, por isso fizemos um breve comentário desprezioso.

- 11 Entendemos como degradação um dos efeitos da injustiça fiscal, pois face à excessiva carga tributária, percebemos um “índice de mortalidade” das empresas em torno de dois anos.

o pós-positivismo, e o debate sobre sua caracterização situa-se na confluência das duas grandes correntes de pensamento que oferecem paradigmas opostos para o Direito, mas que, por vezes, são singularmente complementares: o Jusnaturalismo e o Positivismo.

No plano teórico, três aspectos passaram a ser importantes no que se refere à aplicação do Direito Constitucional: a força normativa da Constituição; o desenvolvimento de uma nova dogmática da interpretação constitucional e, com isso, a expansão da jurisdição constitucional. Contudo, no campo prático, e esse é o nosso principal questionamento, não percebemos nenhuma mudança significativa. Ressalte-se que a todo o instante, e isso é importante, estamos nos referindo ao Direito Tributário Constitucional, ou talvez, Direito Constitucional Tributário. O que importa é delimitar o tema, ou seja, estamos falando da norma tributária prevista na Constituição (princípios e regras tributárias).

É claro que sabemos a importância da receita pública. Não sustentamos aqui uma postura anarquista ou de total liberalidade fiscal e, por isso, corroboramos o entendimento de Silva (2007, p. 97), ao afirmar que o princípio da separação dos Poderes e a competência de dispor do orçamento não são ideias absolutas, pois sofrem limitações constitucionais, nem são fins em si mesmos, mas meios para o controle do Poder Estatal e garantia dos direitos individuais. Aliás, Celso de Albuquerque Silva (2010) observa que já em seu preâmbulo a Carta Política afirma instituir um Estado Democrático de Direito, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a igualdade, o bem estar e a justiça, dentre outros, como valores supremos de uma sociedade fraterna. As políticas públicas não são seletivas, mas sim disjuntivas (LEAL, 2009, p. 120), e a reboque, os recursos são finitos, enquanto as demandas são ilimitadas. Assim temos que, o problema é de ordem epistemológica e filosófica, e também de adequação ao conceito e efetividade dos direitos fundamentais, ou seja, em que consiste esse

direito e aí sim analisar a interferência e a efetividade desses nas políticas públicas.

O Brasil demorou a sentir os reflexos do pós-Guerra, evidenciando-os apenas na Constituição de 1988, quando o constitucionalismo brasileiro começou a assimilar os avanços trazidos por esse marco histórico no continente europeu. E, diante desse cenário, percebemos (pelos Poderes Executivo, Legislativo e inclusive o Judiciário) uma política fiscal cada vez mais arrecadatória, que sufoca o contribuinte brasileiro, na qual o legalismo formal parece prevalecer sobre os princípios constitucionais tributários, ao menos aos que se referem à liberdade e à justiça da tributação<sup>12</sup>, pois ao nosso sentir os princípios relacionados à segurança jurídica são mais regras do que princípios, mas isso já seria outra discussão a ser enfrentada em outra oportunidade.

## 2.1. O Sistema Tributário Nacional brasileiro e uso de normas indutoras

A presença do Estado como ente ativo e relevante na ordem econômica e na estrutura social constitui um fenômeno antigo e permanente (KOSELLECK, 1999, p. 79) que se dá de diversas formas. Diante disso, a doutrina se encarrega de estabelecer inúmeras classificações, mas Eros Grau (2004, p. 25) aduz que a intervenção pode dar-se de forma direta ou indireta, no domínio econômico e/

---

12 Compartilhamos com a distinção entre Tributação Justa e Justiça da Tributação apresentada por MELLO, Elizabete Rosa de. *Direito Fundamental a uma Tributação Justa*. São Paulo: Atlas. 2013. p. 40 e 41. "A Tributação justa refere-se à forma pela qual se vem tributando, como os entes Federativos, a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios, aplicam as técnicas de tributação, seja, progressividade, diferimento, pagamento na fonte ou qualquer outra técnica com o fim de implementar, viabilizar e conjugar a quantidade com a qualidade dos tributos. (...) Na Justiça Tributária o agente eleito de forma predominante, atuando na sua função típica é o Poder Judiciário, enquanto na Tributação Justa é o Poder Executivo, por meio dos entes federativos."

ou sobre o domínio econômico, sustentando três espécies de intervenção: a primeira seria a intervenção por absorção ou participação, em que o Estado exerce diretamente alguma participação nas atividades econômicas; por direção, quando o Estado impõe comportamentos; e a terceira seria a intervenção por indução, quando a máquina estatal estimula ou não determinados comportamentos.

É fato que o Estado, para sua própria sobrevivência, precisa intervir na Economia seja de maneira direta ou indireta e para o sucesso e eficácia dessa intervenção se utiliza de instrumentos jurídicos, como, por exemplo, as normas tributárias indutoras, que seriam aquelas com aspecto extrafiscal acentuado e finalístico (SCHOUERI, 2005, p. 78). Nesse sentido, o Estado pode valer-se de políticas fiscais como mecanismos redutores de custos e estimulador de atividades econômicas, isto é, através da concessão de incentivos fiscais setoriais ou regionais (CAVALCANTI, 1997, p. 73-74). Essas normas revelam-se, em tese, eficientes instrumentos de estímulo ao comportamento dos agentes econômicos, promovendo o aumento da demanda, da produção, dos investimentos internos e da oferta de emprego, restando imprescindíveis ao crescimento e desenvolvimento econômico (CARNEIRO, 2013, p. 10). Contudo, apesar de encontrarem limites na própria Constituição (HESSE, 1991, p. 5), o processo de elaboração das leis tributárias brasileiras, não obstante serem produzidas (formalmente) pelo Poder Legislativo, sofrem fortes influências “lobbystas” do Poder Executivo, que é o principal interessado no aumento da arrecadação. Assim, se o Poder Judiciário (como Poder controlador dos abusos) pautar as suas decisões na simples existência da lei prevendo a matéria, ou seja, apenas sob o aspecto da legalidade formal, a Constituição passaria a figurar como um mero papel (LASSALLE, 1985, p. 2), contrariando o argumento de que o constitucionalismo moderno avança de um Estado *Legislativo* de Direito para um Estado *Constitucional* de Direito. Destaque-se, mais uma vez, que a ideia do

Constitucionalismo Contemporâneo rompe com essa compreensão procedimentalista das normas constitucionais, e equivale, como Teoria do Direito, a uma concepção de validade das leis que não é mais ancorada apenas na conformidade das suas formas às normas procedimentais que regem a sua elaboração, mas também à coerência dos seus conteúdos com os princípios de justiça constitucionalmente estabelecidos. É importante frisar que não foi à toa que o Poder Constituinte se preocupou em prever no texto constitucional as limitações ao poder de tributar. Noutro giro, também é relevante lembrar que a tributação no Brasil possui dupla finalidade e razão de existir no mundo jurídico do dever ser, a saber: auferir recursos para o Estado sobreviver e garantir a realização dos direitos fundamentais dos cidadãos, sendo estes os verdadeiros fins do Estado.

Classicamente, a tributação foi idealizada como forma de custear os gastos com os serviços públicos, de forma que os cidadãos fossem os responsáveis pelo financiamento das obras e serviços que o Estado estivesse a realizar, haja vista que sem auferir tal renda ele jamais poderia alcançar os objetivos traçados (AMARO, 2006, p. 96). A partir do advento do modo de produção capitalista e com o Estado Social de direito, a tributação passou a ser utilizada também como instrumento de interferência na economia, com o fim de influenciar na direção dos setores econômicos, ou seja, com função extrafiscal.

A extrafiscalidade liga-se a valores constitucionais, podendo decorrer de isenções, benefícios fiscais, progressividade de alíquotas, finalidades especiais, entre outros institutos. Carvalho (2008, p. 82) define a extrafiscalidade como a forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, com objetivos que não se coadunam com a arrecadação tributária.

Nas palavras de Ataliba (1999, p. 51), a extrafiscalidade se configura pelo “emprego deliberado do instrumento tributário para finalidades não financeiras, mas regulatórias de comportamentos sociais, em matéria econômica, social e política”. A extrafiscalidade

é atividade financeira que o Estado exercita sem o fim precípua de obter recursos para o seu erário, com vistas a ordenar ou reordenar a economia e as relações sociais.

Apesar de se dizer que a extrafiscalidade configura apenas medidas fiscais de incentivo ou desestímulo a comportamentos, preferimos adotar o entendimento de que estaríamos diante de concepções mais amplas, ou seja, seria todo e qualquer expediente tributário que efetivando a realização de valores, que exceda a simples arrecadação de tributos. Torres (1999, p. 167) conceitua a extrafiscalidade “como forma de intervenção estatal na economia, apresenta uma dupla configuração: de um lado, a extrafiscalidade se deixa absorver pela fiscalidade, constituindo a dimensão finalista do tributo; de outro, permanece como categoria autônoma de ingressos públicos, a gerar prestações não tributárias”.

Diante dos diversos conceitos ou concepções da doutrina, o fato é que há uma linha tênue entre a extrafiscalidade e o efeito confiscatório – eis a questão!

## 2.2. Extrafiscalidade *versus* Neutralidade Fiscal

Conceituar a norma tributária indutora não é tarefa fácil, vez que a zona de interseção entre fiscalidade e extrafiscalidade do tributo na prática é de difícil percepção, mas é incontroverso que as normas tributárias indutoras devem conviver harmonicamente com a neutralidade da tributação. Essa ideia de neutralidade do Estado, das leis e de seus intérpretes, assentada pela doutrina liberal-normativista, toma por base o *status quo*, logo, neutra é a decisão ou a atitude que não afeta nem subverte as distribuições de poder e riqueza existentes na sociedade, relativamente à propriedade, renda, acesso às informações, à educação, às oportunidades, etc. (BARROSO, 2002, p. 25-57).

Em matéria tributária, a neutralidade pode indicar duas vertentes: a necessidade de evitar mudanças no comportamento dos agentes econômicos, mantendo-se o *status quo* ou o fato de que nenhum tributo pode ser considerado neutro, porque terá sempre influência sobre o processo econômico e no contexto social global. Com isso, podemos dizer que existem dois sentidos para a neutralidade da tributação: o primeiro sustenta que os tributos não devem prejudicar ou favorecer grupos específicos dentro da Economia – os tributos, por isso mesmo, devem ser neutros quanto a produtos de natureza similar, processos de produção, formas de empresas, evitando exercer influência negativa na concorrência; o segundo entende que a tributação deve intervir para suprimir ou atenuar as imperfeições, tratando-se de neutralidade ativa.

A ideia de neutralidade apresenta-se de forma claramente restrita, pois ainda não se constatou um tributo completamente neutro, uma vez que toda e qualquer obrigação de cunho tributário atinge e modifica o *status quo*, exercendo efeitos sobre a produção e o consumo, sobre a circulação e sobre o rendimento e a propriedade. Por isso, também afirmamos que, nem sempre a neutralidade da tributação será benéfica para a sociedade e para o sistema econômico. No ordenamento jurídico brasileiro, a neutralidade representa a regra geral, ou seja, a tributação deve tratar a todos igualmente, admitindo a circulação de capital e o desenvolvimento econômico de forma imparcial. Por outro lado, como há no Brasil grandes problemas nacionais, torna-se necessária a utilização da tributação como instrumento de regulação da ordem econômica, visando-se o desenvolvimento econômico bem como a observância dos princípios constitucionais tributários.

A tributação, como incentivadora (estimuladora) e desestimuladora intervém na Economia para gerar desenvolvimento social e econômico, e é adaptada às realidades de cada região e de cada atividade econômica, corrigindo as distorções nas relações econô-



micas. A neutralidade da tributação aqui é ausente, porque as normas tributárias indutoras, ao incentivarem certos comportamentos estariam assumindo a função de alterar o *status quo*, aspecto que contradiz a ideia originária de neutralidade (ELALI, 2007, p. 78).

Enfim, na prática a elaboração e aplicação da legislação tributária pode assumir duas posições distintas: a de caminhar junto com a evolução dos movimentos constitucionais ou andar na contramão e violar flagrantemente o que vem se chamando de “Novo Constitucionalismo”.

### 3. Considerações finais

A situação hermenêutica instaurada a partir do segundo pós-Guerra proporcionou o fortalecimento da jurisdição (constitucional), não somente pelo caráter hermenêutico que assume o Direito, em uma fase pós-Positivista e de superação do paradigma da Filosofia da Consciência (STRECK, 2001, p. 190), mas também pela força normativa dos textos constitucionais e pela equação que se forma a partir da inércia na execução de políticas públicas, e na deficiente regulamentação legislativa de direitos previstos nas Constituições.

A importância da tributação não só como forma de intervenção do Estado, mas, sobretudo, pelo desequilíbrio fatal que pode provocar a insegurança do sistema jurídico-tributário.

A prática utilizada pelos governos (Federal, Estadual, Distrital e Municipal) de cobrar um tributo ou simplesmente um crédito tributário decorrente de uma penalidade e, com isso, proporcionar a destruição (falência ou insolvência) de uma sociedade é uma postura autofágica. Isto porque, eliminar uma sociedade que gera empregos no país e que permanecerá recolhendo tributos ao longo dos anos (enquanto estiver ativa) é uma postura nociva e incompatível com os movimentos constitucionais contemporâneos. Assim, cre-

mos que há uma linha tênue entre a utilização da função extrafiscal dos tributos e o efeito confiscatório dos mesmos, daí a abordagem sobre a utilização das normas tributárias indutoras em sua função típica (legal, constitucional e razoável).

Baseando-se na extrafiscalidade do tributo, o Estado interfere no comportamento dos entes econômicos, realizando uma intervenção sobre o domínio econômico por indução. As normas tributárias indutoras são justamente os tributos com aspecto extrafiscal, afastando-se o dogma da neutralidade tributária, já que são instrumentos estatais na intervenção sobre o domínio econômico.

Por outro lado, e talvez caminhando em alta velocidade para a colisão, temos que muitas vezes a voracidade fiscal, infelizmente chancelada pelo “furacão” normativo tributário, busca a arrecadação a todo custo, sem sopesar se a sociedade brasileira (nesse sentido pessoas físicas e jurídicas) está em condições de suportar tais medidas. Não nos parece razoável que tenhamos multas de 200%, bem como uma quantidade avassaladora de obrigações acessórias, que a carga tributária aumente a cada ano e os direitos fundamentais não sejam concretizados pelo Estado. Da mesma forma, como já dito, parece-nos um contrassenso permitir a quebra de uma sociedade que gere empregos no Brasil, simplesmente porque ela não consegue pagar uma multa tributária. Ressaltamos aqui que, nesse último caso, não estamos falando de tributo em si (obrigação principal), referimo-nos à multa tributária – o que é pior.

É bem verdade que a temática das normas tributárias indutoras não foi esgotada, até porque não é a nossa proposta nesse momento, mas apenas a demonstração do quão importante é a tributação e consequentemente (por óbvio) as normas tributárias, seus efeitos para o cidadão comum (pessoas físicas) e para as pessoas jurídicas.

O Direito Tributário brasileiro é hoje um sistema complexo de normas que, além de gerar confusão devido à pluralidade de entes federativos que podem legislar ao mesmo tempo sobre a matéria,

permite uma divergência interpretativa seja por parte da fiscalização (Poder Executivo) ou pelo Poder Judiciário que, ao nosso sentir é um dos principais colaboradores da insegurança jurídica do sistema tributário brasileiro.

Nesse contexto, o Brasil necessita mais do que um sistema tributário eficiente e simplificado, exige-se que também seja estável. No mundo moderno não há mais espaço para “paraísos fiscais”, mas, também não pode haver espaço para um “furacão normativo”. Dizer que é necessária uma reforma tributária é mais do que óbvio, o que buscamos é apontar os problemas enfrentados pela sociedade brasileira, entre eles a insegurança jurídica provocada pela mutação constante das normas tributárias e a inobservância de preceitos insculpidos na Carta Magna de 1988. A busca da justiça fiscal tem seu contraponto – a injustiça!

### Referencial bibliográfico

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BARROSO, Luiz Roberto. *Temas de Direito Constitucional – Tomo III*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

\_\_\_\_\_. *A Ordem Econômica Constitucional e os Limites à Atuação Estatal no Controle de Preços* in Revista Diálogo Jurídico. Salvador: Centro de Atualização Jurídica, n. 14, pp. 25-57, Ago., 2002.

\_\_\_\_\_. *Judicialização, ativismo judicial e legitimidade democrática*. In: COUTINHO, Jacinto N. de Miranda; FRAGALE FILHO, Roberto; LOBÃO, Ronaldo (Orgs.). *Constituição & Ativismo judicial: limites e possibilidades da norma constitucional e da decisão judicial*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2005.

BIGOLIN, Giovani. *A reserva do possível como limite à eficácia e efetividade dos direitos sociais*. Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, n. 01, jun. 2004. Disponível em: <www.revistade-doutrina.trf4.jus.br>. Acesso em: 14 maio 2010.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CALDEIRA, Ana Paula Canoza. *O direito à saúde e a sua “curiosa” efetividade em Terrae Brasilis: Do desafio da realização da boa governança excessiva judicialização*. Tese de Doutorado. São Leopoldo: UNISINOS. 2013.

CARBONELL, Miguel e JARAMILLO, Leonardo Garcia. *El Canon neoconstitucional*. Madri: Editora Trota. 2010.

CARNEIRO, Claudio. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. 4. ed. São Paulo: Saraiva. 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 20 ed. São Paulo: Saraiva. 2008.

CAVALCANTI, Francisco de Queiroz Bezerra. Reflexões sobre o papel do Estado frente à atividade econômica. In: *Revista Trimestral de Direito Público*, v. 1, n. 20, 1997.

ELALI, André de Souza Dantas. *Tributação e regulação econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais*. São Paulo: MP, 2007.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. *A extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução das desigualdades regionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

GRAU, Eros. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A Extrafiscalidade no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

HABERMAS, Jürgen. *Direito e Democracia: entre facticidade e validade*. Vol. I. Trad. Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997.

HESSE, Konrad. *A Força Normativa da Constituição*. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: SAFE, 1991.

KOSELLECK, Reinhart. *Crítica e crise*. Rio de Janeiro: UERJ/Contraponto, 1999.

LASSALLE, Ferdinand. *A Essência da Constituição*. Rio de Janeiro: Liber Juris. 1985.

LEAL, Rogério Gesta. *Condições e Possibilidades eficaciais dos Direitos Fundamentais Sociais. Os desafios do Poder Judiciário no Brasil*. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2009.

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

NASCIMENTO, Rogério Jose Bento Soares do. *Abuso do Poder de Legislar. Controle Judicial da legislação de urgência no Brasil e na Itália*. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2012.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio Franco da. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

SANTOS, António Carlos dos. *Auxílios de Estado e fiscalidade*. Coimbra: Almedina, 2003.

SARMENTO, Daniel. *Filosofia e Teoria Constitucional Contemporânea*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

SCAFF, Fernando Facury. *Responsabilidade civil do Estado intervencionista*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, Celso de Albuquerque. *Legitimidade da execução orçamentária: direitos sociais e controle pelo Poder Judiciário*. Disponível em: <www.anpr.org.br>. Acesso em: 02 maio 2010.

SILVA, Sandoval Alves da. *Direitos sociais: leis orçamentárias como instrumento de implementação*. Curitiba: Juruá, 2007.

STRECK, Lenio Luiz. *Verdade e Consenso. Constituição Hermenêutica e Teorias Discursivas. Da possibilidade à necessidade de respostas corretas em Direito*. Rio de Janeiro: Lumen júris. 2009.

\_\_\_\_\_. *Verdade e Consenso: constituição, hermenêutica e teorias discursivas*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

\_\_\_\_\_. *Constituição, Economia e Desenvolvimento: Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*. Curitiba, 2011, n. 4, Jan-Jun. p. 9-27.

\_\_\_\_\_. *Hermenêutica e(m) crise: Uma exploração hermenêutica da Construção do Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 1999.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: os direitos humanos e a tributação – imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.