

Fiscalidade e Extrafiscalidade: uma Análise Crítica da Classificação Funcional das Normas Tributárias

Paulo Victor Vieira da Rocha

Advogado. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo. Juiz Suplente do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT).

Resumo

Classificar normas tributárias em fiscais e extrafiscais, como se faz tradicionalmente, é um procedimento metodológico que pode apresentar certas inconsistências, fazendo com que algumas conclusões dele tiradas sejam inadequadas aos propósitos da própria interpretação do Direito Tributário. Dentre tais conclusões, se destaca aqui, a atribuição de função extrafiscal à praticabilidade. Este artigo procura demonstrar que o que interessa para a interpretação e aplicação do direito tributário não é classificar abstratamente suas normas, mas identificar-lhes os efeitos, para controlar, pela justificação, em face do princípio da igualdade, os critérios de comparação aplicados aos contribuintes. Assim, demonstrar-se-á que os efeitos de praticabilidade (e também de combate ao abuso) não justificam critérios de comparação diversos da capacidade econômica do contribuinte, sendo, na verdade, justificados pela repartição de encargos conforme a capacidade contributiva, inserindo-se na fiscalidade.

Palavras-chave: normas tributárias, efeitos, fiscal, extrafiscal, classificação.

Abstract

Classifying tax norms as fiscal or non-fiscal, as traditionally made, is a methodological procedure that can have certain problems of consistency, implying some conclusions that are not suitable to the scope of the interpretation of tax law. Among such conclusions, the classification of the practicability as a non-fiscal function can be highlighted. This essay aims on demonstrating that what matters for the interpretation and application of tax law is not classifying its norms under an abstract perspective, but to identify their effects, in order to control by means of justification, facing the equality principle, the comparison criterion applied to taxpayers. Therefore, it will be showed that the effects of practicability (and fighting tax payers abuse) do not justify comparison criterion other than taxpayer's ability to pay, being in fact justified by the function of tax burden assignment in accordance with ability to pay, so inserted on what one calls "fiscality".

Keywords: tax norms, effects, fiscal, non-fiscal, classification.

1. Introdução

Há muito tempo a dogmática do Direito Tributário busca classificar normas que digam respeito a tributos (especialmente impostos) pela perspectiva funcio-

nal. O mesmo pode ser visto sob a perspectiva da ciência das finanças.¹ Com efeito, não é difícil encontrar manuais de Direito Tributário que classifiquem normas tributárias ou tributos em fiscais ou extrafiscais, tanto no Brasil² como no exterior.³

Com base em tais classificações, tiram-se as mais diversas conclusões, dentre as quais, talvez, uma das mais atuais seja a de que normas identificadas com o cumprimento da função extrafiscal comporiam o escopo de aplicação do controle de proporcionalidade, tal qual entendido em sua função instrumental de solução de colisões entre princípios constitucionais.⁴

Essa espécie de *delimitação do âmbito de aplicação do controle de proporcionalidade* se, no Brasil, é empreendida apenas em trabalhos acadêmicos tão isolados quando densos e profundos, no ambiente acadêmico alemão (sua provável origem), goza de significativa profusão, já há muitas décadas, como se percebe na leitura de parte da obra de Klaus Vogel, produzida ainda na década de 1970.⁵

A classificação das normas tributárias a partir da atribuição a elas da função fiscal ou extrafiscal implicou um enorme salto evolutivo na interpretação e aplicação do Direito Tributário, já que permitiu identificar diferentes racionalidades no processo interpretativo, especialmente no que diz respeito ao método teleológico, quando empregado na construção de normas relacionadas a impostos, como ressaltado por Vogel em um dos trabalhos que, provavelmente, representa um divisor de águas sobre o tema.⁶ Em outros termos, a partir da classificação se

¹ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14ª ed. revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 256.

² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, pp. 96 (nota 62) e 753 (nota 6). MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, pp. 79-80. AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 89. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, pp. 234-236.

³ REICH, Markus. *Steuerrecht*. Zurique: Schulthess, 2009, p. 14.

⁴ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, pp. 86-87, 91-94, 98, 361. “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” (p. 98). O autor distingue a afetação de diferentes direitos também, por exemplo, distinguindo a restrição a direitos de liberdade e de igualdade, ao mencionar a virada metodológica da corte constitucional alemão em relação ao controle de igualdade, que passou a ser chamada na Alemanha de “nova fórmula” (*neue Formel*): “O controle exercido pelo Tribunal passou a consistir na ponderação entre a restrição causada pelo tratamento desigual nos direitos fundamentais de liberdade e a promoção de determinadas finalidades atribuídas ao Estado” (p. 361). Isso porque, na Alemanha, desenvolveu-se primeiro uma dogmática do controle de restrições a direitos de liberdade, para, em um segundo momento, o Judiciário passar a controlar o que se considerou serem restrições a direitos de igualdade. Assim, Ávila distingue a restrição a direitos de liberdade e a direitos de igualdade e, paralelamente a isso, distingue normas com função fiscal de normas com função extrafiscal, concluindo que essa última classe de normas são as que restringem direitos de liberdade e são as que se submetem ao controle de proporcionalidade.

⁵ VOGEL, Klaus. “Die Besonderheit des Steuerrechts”. *Deutsche Steuer-Zeitung/Ausgabe A (1-2/5)*. 1977, pp. 8-10.

⁶ VOGEL, Klaus. “Der Abschtichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht. Lastenausteilungs-, Lenkungs- und Vereinfachungsnormen und die ihnen zurechnenden Steuerfolgen: ein Beitrag zur Methodenlehre des Steuerrechts”. *StuW Nr. 2 (1977/97)*.

puderam definir distintos métodos interpretativos das normas referentes a impostos, percebendo-se que diferentes funções implicavam diferentes metodologias.

Os avanços proporcionados por dita classificação são enormes. Afinal de contas, percebe-se, quase intuitivamente, que normas de impostos que tratem contribuintes não apenas em função de sua capacidade contributiva, mas também, por exemplo, em função de sua localização geográfica, não devem ser interpretadas identicamente àquelas que graduam referidos tributos apenas em função da capacidade econômica do contribuinte.

Ocorre que o processo de massificação das relações sociais e o crescimento vertiginoso de sua complexidade, aliado ao aumento das possibilidades de cometimentos de abusos por parte dos contribuintes, como implicação da própria sofisticação das relações econômicas e dos negócios, evidencia cada vez mais a existência de normas tributárias com a seguinte característica: ausência de critérios de comparação diversos da capacidade contributiva (que, pudessem ser justificados, por exemplo, pela correção de falhas de mercado) e, ao mesmo tempo e paradoxalmente, mitigação do uso da capacidade econômica do contribuinte como critério de graduação de seus impostos no plano individual.

Em outros termos, exsurtem normas que visam à graduação de impostos conforme a capacidade econômica dos contribuintes, mas, curiosamente, desconsideram a capacidade econômica de cada um deles quando da quantificação dos seus impostos sob a ótica individual. Exemplos disso não faltam e, apenas para mencionar um dos mais atuais, pense-se nas regras CFC (*Controlled Foreign Companies*), que implicam, em uma série de casos, a desconsideração da capacidade econômica do contribuinte, sem que se possa identificar qualquer outro critério de graduação de impostos a ser justificado por alguma função normativa como, no clássico exemplo das falhas de mercado: fomentar a exportação, ocupar e desenvolver a Amazônia ou o semiárido nordestino, ou mesmo incentivar o desenvolvimento tecnológico.

Portanto, regras CFC desconsideram a capacidade econômica do contribuinte em cada caso concreto para garantir a própria graduação em geral de impostos segundo a capacidade econômica dos contribuintes. Por mais insólito que pareça, desconsidera-se a capacidade contributiva para tributar conforme a capacidade contributiva. É isso que fica pouco explicado quando se toma como premissa lógica a classificação de normas segundo uma função que se lhes atribua abstratamente como fiscal ou extrafiscal. O escopo do presente trabalho, portanto, é levantar essas questões e ensaiar uma resposta a elas, sem, é óbvio, qualquer pretensão de seu esgotamento ou de oferta de respostas definitivas.

2. A Classificação Funcional e o Problema da Definição da Função Primordial das Normas Tributárias

A classificação funcional praticada geralmente no Direito Tributário pressupõe duas premissas sobre cuja fixação não parece haver muito consenso, mas que, curiosamente, tampouco gera muitas discussões. Trata-se da definição prévia de qual seja o objeto da classificação, bem como de qual seja o parâmetro de tal classificação, o que pode se converter nas seguintes perguntas: (1) o que se classifica

como fiscal ou extrafiscal são as normas tributárias ou os próprios tributos? (2) o que representa o paradigma da função fiscal é a arrecadação de receitas para fazer face às despesas gerais do Estado ou a repartição do ônus de cada tributo equitativamente de acordo com o critério de comparação inerente à própria justificativa do tributo (por exemplo, capacidade contributiva no caso dos impostos e equivalência no caso das taxas)?

A primeira pergunta precisa ser enfrentada como uma decorrência lógica do que se entenda ser a própria função do Direito Tributário. Já a segunda, precisa se enfrentada porque, a depender da resposta que se dê a ela, o cumprimento da função fiscal estará sendo efetivado ou negligenciado. O enfrentamento de ambas é indissociável.

Com efeito, em relação à primeira questão, é bastante comum na literatura das ciências das finanças a abordagem dos *tributos*, especialmente os impostos, como objeto da classificação entre fiscais e extrafiscais. Assim é que se afirma, em linhas gerais, que impostos fiscais têm como finalidade precípua o ingresso de receitas para o financiamento das despesas gerais do Estado, enquanto os extrafiscais se caracterizariam como instrumentos de política social ou econômica ou, em outras palavras, serviriam de instrumentos de intervenção estatal sobre os domínios econômico e social.⁷

Por outro lado, na dogmática do direito dos impostos também é bastante comum encontrarem-se essas mesmas afirmações em relação às *normas* jurídicas que instituem impostos. Afirma-se não apenas que *normas* de impostos têm como finalidade principal prover receitas para as despesas gerais do Estado,⁸ como, ainda, que o próprio *direito* dos impostos tem essa como sua função precípua.⁹

Assim, nesta dúvida sobre se fiscalidade e extrafiscalidade se referem indifferente a tributos ou a normas jurídicas tributárias, a função do próprio Direito, sem que se perceba, passa a ser invertida. O que antes nasceu como instrumento de contenção e balizamento da atividade estatal passou a ser visto como ferramenta de atuação. Seria como se o “escudo” tivesse sido convertido em “espada”. Afinal: faz sentido a afirmação de que regras que tratem de impostos têm como finalidade primordial derivar receitas do domínio privado para o público?

Não. Fosse esta a função do direito dos impostos, o imposto *per capita* seria um excelente cumpridor da fiscalidade, o que parece poder ser intuitivamente rechaçado por qualquer um que se dedique a este objeto de estudo.¹⁰

Já se percebe aqui que a fiscalidade e a extrafiscalidade são fenômenos que podem ser atribuídos tanto aos *tributos* quanto às *normas* que lhes digam respeito, a depender do objeto de estudo ter enfoque predominantemente jurídico ou financeiro. Dessa forma, no que toca à primeira questão posta acima, parece possível afirmar que, ainda que parte da doutrina e até da jurisprudência se refira a *tributos* como fiscais ou extrafiscais, seu verdadeiro objeto de consideração são as

⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.* nota 1, pp. 258-259.

⁸ Vide nota 2.

⁹ ZALASINSKI, Adam. “Case law-based anti-avoidance measures and principles of human rights protection”. In: Georg Kofler, Miguel Poiars Maduro e Pasquale Pistone (eds.). *Human rights and taxation in Europe and the world*. Amsterdã: IBFD, 2011, pp. 477-488, (481).

¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3ª ed. Saraiva: 2013, p. 43.

respectivas *normas jurídicas*, especialmente as que definem seus fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

Essa possibilidade de classificar abstratamente normas jurídicas será questionada à frente, mas, antes disso, é preciso resolver a segunda questão posta neste tópico, acerca do parâmetro de fiscalidade, de modo que cabe questionar: a função principal das normas tributárias é *arrecadar receitas* para o custeio das atividades estatais ou é *repartir equitativamente o ônus* dos tributos de acordo com o critério de igualdade derivado da própria justificativa de cada tributo?

Pensando no imposto como espécie tributária, a função precípua das regras que o instituem é *derivar receita* para fazer frente às despesas gerais do Estado ou *repartir o encargo* de prover essas receitas equitativamente, de acordo com o critério de comparação derivado da própria justificativa dos impostos, qual seja, repartir o encargo conforme a capacidade econômica do contribuinte?

A opção pela primeira resposta não pode ser feita, primeiro, como dito acima, por implicar uma inversão do próprio escopo do Direito, especialmente, do Direito Constitucional, em cujo seio está boa parte das normas atinentes aos impostos, implícita ou explicitamente. Afirmar que a função primordial das regras de impostos é derivar receitas do domínio privado para o público, para custear as atividades estatais de interesse geral, levaria ao raciocínio de que a interpretação teleológica dessas regras visaria sempre à maior arrecadação possível, como já apontado por Klaus Vogel¹¹ e, mais recentemente, por Moris Lehner,¹² o que é insustentável em qualquer democracia constitucional que assegure a propriedade privada dos meios de produção. Portanto, a função principal das normas referentes a impostos que pode ser considerada interpretativamente *não é derivar receitas*.

Além disso, a função do Direito e, especialmente, dos direitos fundamentais assegurados constitucionalmente em matéria tributária, não é prover receitas para as atividades estatais, afinal, para que o Estado retirasse riqueza da iniciativa privada bastaria a força, como se fazia alguns séculos atrás em uma série de Estados nacionais. Como enfatizado por Ekkehart Reimer, para o provimento descriterioso de receitas, os Estados dispunham do confisco.¹³ A função do Direito Tributário é exatamente impedir o confisco e o arbítrio na derivação dessas receitas.

Portanto, a função fiscal das normas tributárias se cumpre, não com a maior arrecadação possível, mas sim com a repartição de encargos o mais próxima possível de critérios de comparação que sejam derivados da própria justificativa ética e política de cada espécie tributária. Em outras palavras, a função fiscal das normas de impostos, em vez de derivar receitas do domínio econômico para o público, é *repartir encargos* conforme a capacidade contributiva.

¹¹ VOGEL, Klaus. *Op. cit.* nota 6, p. 107.

¹² LEHNER, Moris. "Consideração econômica e tributação conforme a capacidade contributiva. Sobre a possibilidade de uma interpretação teleológica de normas com finalidades arrecadatórias". In: Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurelio Zilveti (coords.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, pp. 143-154, (145-146).

¹³ REIMER, Ekkehart. "Die sieben Stufen der Steuerrechtfertigung". In: Boris Gehlen e Frank Schorkopf (hrgs.). *Demokratie und Wirtschaft: Eine interdisziplinäre Herausforderung*. Tubinga: Mohr Siebeck, 2013, pp. 113-141, (115-118).

Em matéria de impostos, não parece haver dúvidas sustentáveis de que o critério de repartição derivado diretamente da própria justificativa dessa espécie tributária é a capacidade contributiva, especialmente quando se considera o elemento solidariedade na construção desse raciocínio, como feito já por autores como Moschetti¹⁴ na Itália e Schoueri¹⁵ no Brasil. Com efeito, se um dos objetivos da República Federativa do Brasil é “construir uma sociedade justa, livre e solidária” (art. 3º, I, CF/1988, sem destaques no original), não há outra forma de graduar o financiamento desse projeto senão na medida das possibilidades de cada um, de sua capacidade.

Portanto, normas atinentes a impostos cumprem sua função fiscal, não quando permitem a maior arrecadação possível desses tributos, senão quando implicam uma repartição de encargos o mais próxima possível da capacidade contributiva de cada um. Logo, elas cumprem função extrafiscal quando cumprem outros objetivos que, embora possam se opor à graduação de impostos segundo a capacidade contributiva, têm sua realização também exigida ou permitida constitucionalmente, a exemplo da correção de falhas de mercado.

O problema que se põe diante da dogmática do Direito Tributário há muitas décadas reside em como identificar essas funções nas mais diversas normas atinentes a impostos. Contudo, como se procurará demonstrar, a identificação das funções que as normas tributárias cumpram não permite que se “rotulem” abstratamente regras ou conjuntos delas. E tal rotulação tampouco cumpre uma das principais finalidades que se poderia atribuir à própria identificação de funções, qual seja: assegurar os direitos fundamentais dos contribuintes e controlar restrições a eles.

3. O que interessa para Interpretação e Aplicação do Direito Tributário são os Efeitos Normativos Fiscais e Extrafiscais de suas Normas

Como dito, não é o Direito Tributário que provê o estado de receitas, já que muito antes de haver estados democráticos de direito já havia tributação. A função do Direito Tributário não é, portanto, derivar receitas do domínio econômico para o domínio público, senão balizar e limitar essa derivação.

Além disso, essa necessidade de balizamento e de contenção existe em função dos efeitos restritivos que a tributação tende a ter sobre direitos fundamentais dos contribuintes, o que se pode verificar sob as mais diversas perspectivas, como a da igualdade, da liberdade e até da propriedade. Portanto, a função geral do Direito Tributário é limitar o exercício do poder de tributar, seja ele exercido em termos de competência tributária, seja no bojo da atividade administrativa, de lançamento e fiscalização de tributos.

Se a função fiscal das normas tributárias é marcada pela repartição de encargo de acordo com os critérios de comparação inerentes a cada espécie tributária e a função extrafiscal se manifesta por efeitos que, embora igualmente legíti-

¹⁴ MOSCHETTI, Francesco. *Il principio di capacità contributiva*. Pádua: Cedam, 1973, pp. 71 e ss. (especialmente pp. 77-82, 89-94).

¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 273-285. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.* nota 10, pp. 331-332.

mos, não se confundem com o primeiro, é a produção desses efeitos no plano jurídico e sua limitação que interessam ao Direito Tributário, como sugerido por Schoueri¹⁶ e, de certo modo, por Humberto Ávila.¹⁷

Ocorre que tais efeitos podem se verificar e precisar ser controlados, independentemente da função que abstrata e tradicionalmente se aponha a cada norma tributária. É dizer, normas tradicionalmente consideradas fiscais podem evidenciar efeitos extrafiscais que mereçam ser controlados, do mesmo modo que normas historicamente consideradas extrafiscais podem apresentar concretamente efeitos fiscais que precisem estar sujeitos a controle.

Por isso, o raciocínio aqui defendido segue o caminho inverso a este mais tradicional. Por exemplo, normas que historicamente sempre foram consideradas fiscais podem passar a adotar critérios de comparação entre contribuintes ou critérios de quantificação de tributos que competem com o critério de repartição de encargos inerente à própria justificativa de cada tributo, como a capacidade contributiva no caso dos impostos. Ainda assim, esse critério de graduação “concorrente” poderá ser justificado em função de um “efeito” extrafiscal que ele provoque.

Em outros termos, normas classicamente consideradas fiscais podem passar a produzir efeitos extrafiscais sem que se lhes retire a validade. Ao contrário, tais efeitos podem ser justificadores de critérios de comparação mitigadores da capacidade contributiva. Dando-se um passo adiante, um determinado critério de comparação que não se justificasse em termos extrafiscais no momento de promulgação das respectivas regras, posteriormente pode passar a se justificar diante do surgimento de um efeito legítimo, antes não verificável e até nem cogitado pelo legislador.

E a recíproca é verdadeira. Um segmento normativo de um determinado imposto que, historicamente, sempre tenha sido considerado extrafiscal, pode passar a conter critérios de graduação diversos daqueles tradicionalmente adotados em função da intervenção sobre o domínio econômico ou social. Novamente, este critério, conquanto incompatível com a extrafiscalidade atribuída tradicionalmente àquele imposto poderá ser justificado em função da repartição de encargos conforme a capacidade contributiva.

Portanto, não se trata só de controle dos efeitos, mas também de critérios para a comparação entre contribuintes e para a graduação de tributos, em uma espécie de movimento cíclico.

Isso porque a identificação de efeitos das normas tributárias muitas vezes evidenciará a necessidade de seu controle, mas também é essa identificação que, muitas vezes, permitirá a justificação de determinados critérios de comparação entre contribuintes. Por isso, é importante esclarecer que, quando se fala em efeitos das normas tributárias, faz-se referência a duas perspectivas distintas, pelas quais esses efeitos podem ser observados. Um determinado efeito que se mostre indutor de comportamentos representará uma intervenção sobre o âmbito de proteção de direitos fundamentais, como também este efeito será a própria justi-

¹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.* nota 15, pp. 29-30.

¹⁷ ÁVILA, Humberto. *Op. cit.* nota 4, pp. 81 e ss.

ficativa para determinados critérios *adicionais* de comparação entre contribuintes adotados pelo legislador, de modo que efeitos e critérios se retroalimentam.

São duas faces da mesma moeda. O mesmo efeito que justifica um dado critério para a determinação de quem paga e quem não paga um imposto ou mesmo do quanto cada um paga a título do tributo, também representará, muitas vezes, uma intervenção sobre o âmbito de proteção de direitos fundamentais do contribuinte. O efeito indutor de determinado tributo, desse modo, precisará ter sua eficácia controlada a depender do quanto ela restrinja direitos fundamentais e, ao mesmo tempo, esse efeito representará a justificativa para um determinado critério de tratamento dos contribuintes.

Um exemplo pode ilustrar bastante o argumento. Pense-se em um tratamento conferido pelo legislador a uma determinada classe de contribuintes, consistente em uma redução de 50% na alíquota geral do imposto sobre a renda das empresas para aquelas que se instalarem no semiárido nordestino. Tem-se um critério de comparação entre contribuintes e de graduação de seus impostos que concorre com a capacidade contributiva. Este critério é “estar sediado no semiárido nordestino”.

A consideração hipotética desse regramento evidencia que, ao lado do efeito repartidor de encargos, é possível destacar-se um efeito indutor de comportamento e corretivo de uma falha de mercado. É esse efeito que justifica perante o princípio da igualdade o critério de graduação do imposto “estar no semiárido nordestino”. A identificação do efeito aqui tem função justificadora. O efeito justifica o critério de comparação.

Por outro lado, ao mesmo tempo, esse efeito indutor mitiga direitos fundamentais do contribuinte, seja pela ótica da igualdade, seja da liberdade. O enfoque da liberdade aqui, até pela sua aparente obviedade, pode ser tomado como parâmetro. Não é difícil intuir que a liberdade de estabelecimento dos contribuintes fica menor a partir do momento em que eles sofrem essa indução por parte do legislador tributário. Mas também é possível evidenciar que o direito fundamental dos contribuintes a serem tributados conforme a capacidade contributiva é mitigado por uma tal regra legal que os tribute *também* conforme sua localização geográfica. A mitigação a direitos fundamentais se dá tanto pela ótica da liberdade como da igualdade.

Portanto, nesse exemplo hipotético, o mesmo efeito extrafiscal que justificou a tributação conforme a localização geográfica precisa ser objeto de controle, com vistas a se assegurar que ele não mitigue desproporcionalmente o direito fundamental à tributação conforme a capacidade contributiva (ou mesmo o direito fundamental à liberdade de estabelecimento). O efeito extrafiscal deve ser destacado para justificar um critério de comparação/graduação e, ao mesmo tempo, deve ser esse mesmo efeito o objeto de controle pelos órgãos competentes, especialmente, aqueles do Poder Judiciário.

4. A Identificação dos Efeitos das Normas Tributárias como Instrumento de Aplicação de Princípios Constitucionais Tributários

A classificação das normas tributárias sempre esteve muito ligada aos fins que o intérprete atribui ao regramento de cada tributo. Levando-se em conta os

impostos, é comum verificarem-se afirmações de que certo imposto ou, mais especificamente, seus regramentos, têm finalidade tipicamente fiscal ou extrafiscal. Na verdade, a imputação desses finalidades tem como sujeito passivo o legislador.

Em regra, busca-se a vontade do legislador como pano de fundo para se definir qual seria a finalidade subjacente a cada regra ou conjunto de regras referente ao tributo. Essa vontade do legislador já foi considerada tanto em termos subjetivos (*mens legislatoris*)¹⁸ como objetivos (*mens legis*),¹⁹ nesse último caso, fazendo-se referência à “vontade objetivada na lei”,²⁰ identificada, por exemplo, pelas circunstâncias em que a lei sob análise tenha sido concebida, discutida e aprovada.²¹

Tanto a perspectiva subjetiva como a objetiva possuem uma fragilidade que não pode ser desprezada. Há inúmeros casos em que não é possível identificar com clareza essa “vontade do legislador”, nem subjetivamente, porque não há qualquer registro histórico que possa embasar afirmações acerca da vontade dos integrantes do órgão legislativo à época da atuação legislativa, nem objetivamente, porque muitas vezes o conjunto de circunstâncias que rodeiam a edição de uma determinada lei é complexo e contraditório.

Além disso, a vontade do legislador subjetivamente considerada pode se revelar uma premissa extremamente equivocada em função da falta de sinceridade dos órgãos legislativos em relação a determinadas regras. Um bom exemplo disso são as regras de tributação sobre o álcool e o tabaco, seja no Brasil ou no exterior. Não é preciso grandes esforços para perceber que, diferentemente dos discursos políticos disseminados em torno da diminuição do consumo desses produtos, o escopo subjetivo dos agentes que definem a política fiscal é a enorme arrecadação que esses tributos representam.

Exemplos como esse evidenciam que a classificação abstrata de certos impostos ou de seus regramentos pode estar, em boa parte, baseada em premissas fortemente ilusórias. Isso parece ser suficiente para se afirmar a fragilidade de se classificarem impostos ou seus regramentos. Mas há um outro argumento.

É de se perguntar: Para que se classificam normas tributárias? Tal procedimento parece ser uma proposta metodológica de interpretação dessas normas do seguinte modo: a partir da identificação de uma função dita “extrafiscal”, passar-se-ia a justificar a adoção de critérios de comparação entre contribuintes concorrentes com o critério inerente à justificativa de cada espécie tributária. No caso dos impostos, a atribuição de uma finalidade extrafiscal a um determinado regramento de um imposto permitiria justificar que esse imposto não fosse graduado somente em função da capacidade contributiva.

Ocorre que duas das principais funções das normas tributárias são assegurar a obediência a direitos fundamentais dos contribuintes e a implementação de

¹⁸ BIDLYNSKI, Franz. *Grundzüge der juristische Methodenlehre*. 2ª ed. Viena: Facultas, 2012, pp. 34-36.

¹⁹ MOSCHETTI, Francesco. *Op. cit.* nota 14, p. 251.

²⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.* nota 15, p. 36.

²¹ TIPKE, Klaus. *Steuerecht: eine Grundriss*. 4ª ed. Colônia: Otto Schmidt, 1977, pp. 15-16.

bens coletivos. Tomando-se como premissa que parte desses direitos e bens têm sua eficácia imposta constitucionalmente de maneira gradual e que devem ser realizados “ao máximo possível”, salvo limitações fáticas ou jurídicas, sendo portanto, princípios jurídicos,²² as normas relacionadas a tributos tendem a gerar efeitos multifacetários que, se de um lado, representarão o fomento a determinados princípios, de outro, implicarão a restrição de outros.

Para isso, basta pensar em normas de tributação ambiental, que, por exemplo, agravem a imposição sobre aqueles que pratiquem determinadas atividades econômicas consideradas potencialmente mais poluidoras. Tais regramentos, ao mesmo tempo em que fomentam um bem coletivo preciosíssimo - um meio ambiente ecologicamente equilibrado e preservado - restringem o direito fundamental do contribuinte a ser tributado conforme a capacidade contributiva.

Ocorre que a intenção do legislador, seja subjetiva, seja objetivamente considerada, não afeta direitos fundamentais nem bens coletivos. O que fomenta a realização dos princípios que tenham por objeto direitos fundamentais ou bens coletivos são os efeitos jurídicos que se possam atribuir às normas tributárias, pouco importando a intenção do legislador. Com efeito, o intento deliberado e explícito de confiscar não provoca necessariamente confisco, do mesmo modo que intenção do legislador de fomentar a tributação de todos conforme a capacidade contributiva, se valendo para isso, de normas extremamente detalhadas e sofisticadas (quase customizadas) pode implicar, na prática, exatamente o contrário, já que o corpo normativo será tão complexo e de difícil aplicação que essa tarefa será desempenhada cheia de erros e incertezas, do mesmo modo como será sua fiscalização.

Mais uma vez, um exemplo pode ajudar. Houve, na Alemanha, um imposto sobre o ganho de capital cujo regramento, inicialmente, não sofrera qualquer questionamento em face do princípio da capacidade contributiva, ou seja, no plano abstrato, tratava-se de um regramento de imposto com nítida “finalidade” fiscal ou repartidora de encargo. Mas sua fiscalização, por algum motivo, mostrou-se impraticável pelas autoridades daquele país, fazendo com que a enorme maioria dos contribuintes se evadisse dele, chegando a ser chamado de “imposto dos tolos”, em função do fato de somente ser pago por aqueles poucos cidadãos com enorme senso ético, já que todos sabiam que ninguém seria devidamente fiscalizado.²³

Assim, embora o texto legal prescrevesse uma indiscutível graduação do imposto conforme a capacidade contributiva, tal regramento foi declarado inconstitucional pelo Tribunal Constitucional Federal alemão, por violador do mesmo princípio da capacidade contributiva.²⁴ Ora, a ser considerada a norma do impos-

²² ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. 6ª ed. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 2006, pp. 100-104. SILVA, Virgílio Afonso da. “O proporcional e o razoável”. *Revista dos tribunais* (798/23), 2002, pp. 43-44.

²³ TIPKE, Klaus. “A necessidade de igualdade na execução das leis tributárias”. In: Luís Eduardo Schoueri (coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa*. Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 361-373, (369-370).

²⁴ BVerfGE 84, 239, 268 e ss.

to de forma abstrata, tal declaração seria insustentável. Baseando-se o processo interpretativo na “vontade da lei”, seja objetiva como subjetivamente, o tributo cumpriria nítida função fiscal, não fazendo sentido invalidá-lo por violar aquilo cujo fomento abstratamente se atribui a ele. Seria um contrassenso.

Do mesmo modo, não parece fazer muito sentido considerar-se válido um regramento que onera pesadamente o tabaco, a partir do momento em que se demonstre que ele não pode, nem potencialmente, produzir qualquer efeito indutor de comportamento, por exemplo, evidenciando-se cientificamente que o produto é consumido majoritariamente por dependentes químicos que não têm nenhuma condição de se abster daquela conduta, ainda que ela se mostre completamente desinteressante do ponto de vista econômico ou financeiro.

Em vez de se atribuir uma vontade quase fictícia ao legislador e, com base nela, validar-se um regramento que restringe violentamente a tributação conforme a capacidade contributiva, o que se deve é percorrer o caminho inverso e identificar que efeitos repartidores e/ou não repartidores tais regras produzem (ao menos potencialmente) para saber se tais efeitos justificam os critérios por meio dos quais esse regramento gradua o tributo em questão.

Na tributação do tabaco, o que se identifica é uma graduação de impostos fortemente regressiva (pagam mais aqueles que detêm menor capacidade contributiva), portanto, uma restrição ao princípio da capacidade contributiva, o que não é, em si, suficiente para fundamentar a invalidade de uma norma ou corpo normativo. Mas, a partir do momento em que tal restrição é identificada, ela precisa se justificar com base em outro princípio constitucional.

Assim é que se faz imperioso que esse mesmo efeito restritivo ao princípio da capacidade contributiva implique o fomento a um bem de igual estatura constitucional, como a proteção da saúde pública. Somente isso justificará que o legislador tenha adotado um critério de tratamento entre contribuintes diverso da sua capacidade econômica. Identificando-se aquele efeito restritivo, sem que se possa identificar nenhum outro que, embora não repartidor de encargo, seja dotado de dignidade constitucional, será o caso de se reconhecer a falta de justificativa constitucional para aquele critério que concorrer com a capacidade econômica do contribuinte.

Sob essa perspectiva, a fiscalidade é subsidiária (o que não quer dizer que seja de menor importância; ao contrário). Sua subsidiariedade significa apenas que, na ausência de qualquer efeito extrafiscal, o regramento de qualquer imposto só poderá graduá-lo conforme a capacidade contributiva. E isso é decorrência do princípio da igualdade.

5. A Necessidade de Identificação dos Efeitos Normativos como Decorrência do Princípio da Igualdade

O princípio da igualdade é norma de natureza formal, pois sua estrutura determina um dever de tratamento igualitário àqueles em situação equivalente e de tratamento diferenciado àqueles em situações distintas. Mas não diz o princípio, em si, o que caracteriza sujeitos e situações como equivalentes ou distintos.

Nos dizeres de Schoueri, a pergunta sobre o que ou quem são iguais ou diferentes implica uma outra prévia: iguais ou diferentes em relação a quê?²⁵

É bastante difundido no Brasil o raciocínio de Tipke de que a igualdade é sempre relativa, exigindo sua aplicação a eleição, pelo legislador, de critérios de comparação, que Tipke chama de “princípios”.²⁶ Em outros termos, aplicar o princípio da igualdade, que é formal, exige a eleição de critérios de comparação, que são materiais, parâmetros em função dos quais se possa afirmar que contribuintes e situações são equivalentes ou iguais e, no primeiro caso, em que medida se diferem. Isso porque, como Schoueri ressalta, ao tratar do pensamento de Tipke, *igualdade não é sinônimo de identidade*.²⁷

Por mais singela que tal afirmação pareça, ela é importante para evidenciar que nunca haverá contribuintes ou situações absolutamente iguais ou idênticas. Eles sempre serão “iguais” a outros de acordo com determinados critérios de comparação. Assim é que determinados sujeitos poderão ser “iguais” em relação à cor dos olhos e diferentes em relação ao tipo de cabelo, e iguais em relação ao gênero e diferentes em relação à cor da pele. No entanto, é intuitiva a percepção de que gênero, cor da pele, dos olhos ou tipo de cabelo não podem ser critérios para definir quem paga e quem não paga determinado tributo e, em caso afirmativo, quanto paga.

Encontrar critérios de comparação entre contribuintes para se determinar quem paga ou não paga, e quanto paga, a título de cada tributo, é uma exigência da igualdade. Sendo formal, a norma exige a positivação de outras normas, essas sim materiais, que são os critérios de comparação. Desses critérios materiais depende a aplicação do princípio formal da igualdade. Assim, toma-se como premissa a ligação entre a causa dos tributos e a isonomia proposta por Schoueri.²⁸

Resumidamente, tem-se um retorno à busca pela causa dos tributos, não mais sob o viés formal-legalista, tão criticado por parte expressiva da doutrina, mas sim sob o mote da justificação dos tributos. Exatamente porque o princípio da igualdade exige parâmetros para o tratamento dispensado aos cidadãos pelo estado tributante, é que se busca a *causa, como justificativa ética para a existência de cada espécie tributária*. Esse o sentido de causa do tributo aqui adotado: *justificação (Rechtfertigung)*.

Portanto, no caso dos impostos, se eles existem para fazer frente às despesas gerais do estado, que, por sua vez, deve ser democrático e solidário, chega-se à conclusão de que tal espécie tributária deve ser pautada pela capacidade contributiva. De um lado, tem-se-na como objeto de uma *regra* constitucional, a determinar que o fato gerador de qualquer imposto, só pode ser delineado pelo legislador elegendo como fato tributável aquele que revele capacidade contributiva;

²⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. “Princípios no Direito Tributário Internacional: territorialidade, fonte e universalidade”. In: Roberto Ferraz (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 321-374, (323-324).

²⁶ TIPKE, Klaus. “Princípio da igualdade e idéia de sistema no Direito Tributário”. In: Brandão Machado (org.). *Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 515-527, (520-521).

²⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.* nota 25, p. 323.

²⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.* nota 15, pp. 131 e ss.

determina-se com base nela, quem paga e quem não paga imposto, ou que fatos ensejam ou não a respectiva obrigação tributária.²⁹ De outro, tem-se o mesmo critério, como objeto de um *princípio* constitucional, a impor que a graduação dos impostos obedeça *ao máximo possível, salvo justificativas constitucionais proporcionais*, a capacidade econômica do contribuinte.³⁰

Assim, por exemplo, a questão sobre o imposto de renda incidir ou não sobre despesas com educação e saúde gira, em princípio, em torno do conteúdo da *regra* da capacidade contributiva, que impõe que só se gravem com impostos fatos que revelem tal capacidade; tem-se norma que se aplica por subsunção e sem considerações gradativas. Já questões sobre os limites à graduação de impostos por critérios em concorrência com a capacidade econômica do contribuinte (e que a mitiguem) são questões sobre o conteúdo do *princípio* da capacidade contributiva; tem-se norma que se aplica gradativamente em cotejo com outras normas que com ela possam concorrer e exigir igualmente uma eficácia maximizada.

Isso evidencia que são efeitos normativos que fomentam a eficácia do princípio da capacidade contributiva ou restringem-na. Isso ocorre tanto pela perspectiva dos direitos fundamentais como dos bens coletivos. Fomento e restrição são efeitos normativos, e eles independem da vontade do legislador. Mesmo quando a intenção do legislador - seja ela declarada em preâmbulos legislativos, seja deduzida das circunstâncias em que se insere determinado conjunto normativo - for fomentar a eficácia de um direito fundamental, ela poderá, afinal restringi-lo; e é isso que deverá ser levado em conta.

Por outro lado, se um determinado conjunto de regras for concebido em circunstâncias em que se lhes atribua uma determinada finalidade, nada impede que efeitos “antes imprevisos” justifiquem este corpo normativo, desde que sejam igualmente legítimos sob o ponto de vista constitucional, ainda que aquela finalidade “originalmente” atribuída ao legislador passe a ser restringida.

Um exemplo pode ajudar a ilustrar o argumento. Pense-se em regras de preços de transferência, que sempre foram concebidas como normas pautadas pelo princípio *arm's length*, que, por sua vez, é uma faceta específica da capacidade contributiva. A finalidade fiscal atribuída a este tipo de normas chega a ser expressa em muitos países, como no caso do Brasil, em que se a declarou expressamente no preâmbulo da lei que instituiu o controle de preços de transferência neste país.

Com efeito, a tomar como premissa a doutrina do Direito Tributário que procede a classificações abstratas das normas impositivas em fiscais e extrafiscais, quaisquer mitigações ao uso do padrão *at arm's length* identificadas no controle de preços de transferência violariam a sua própria finalidade e careceriam de validade. Mas Schoueri parece ter toda razão ao defender que o uso de critérios outros, que mitiguem o padrão *at arm's length*, pode encontrar justificativa em efei-

²⁹ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. “A capacidade contributiva na teoria dos direitos fundamentais”. *Revista tributária das Américas* (4/19), 2011, pp. 48-49.

³⁰ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Op. cit.* nota 29, pp. 56-57.

tos indutores que fomentem bens constitucionalmente prescritos, como a correção de falhas de mercado.³¹

Portanto, a identificação concreta de efeitos fiscais e extrafiscais nas normas tributárias é uma imposição do princípio formal da igualdade e tal identificação deve ser feita independentemente do “rótulo” que abstratamente se aponha sobre regras relativas a impostos (como as regras de controle de preços de transferência, classificadas de fiscais) ou sobre os próprios impostos (como o imposto de renda, classificado como fiscal e o imposto sobre produtos industrializados, classificado como extrafiscal).

Além disso, dois exemplos, um deles usado neste tópico, evidenciam mais uma fragilidade da classificação tradicional de normas: as regras de preços de transferência e as que instituem regimes de substituição tributária para frente por fato gerador presumido. Esses são dois regimes jurídicos intimamente ligados a três ideais cuja compreensão e trato separado é desaconselhável, se é que seja possível: a praticabilidade da tributação, o combate à elisão e o combate à evasão, esses dois últimos, tratados aqui pela referência conjunta à noção de “combate ao abuso”. A classificação tradicional de normas tributárias em fiscais e extrafiscais coloca a compreensão desses dois/três fenômenos diante da necessidade de alguma revisão, como se tentará evidenciar no seguinte e último item.

6. A Natureza Fiscal dos Efeitos de Praticabilidade e Combate ao Abuso

Uma parte importantíssima da dogmática do Direito Tributário pouco considera os objetivos de praticabilidade e combate ao abuso em relação à classificação de normas de impostos em fiscais e extrafiscais, a exemplo do marcante trabalho de Hans-Jürgen Papier.³² Outra parcela igualmente relevante considera a praticabilidade uma função extrafiscal, sob o argumento de se tratar de um fim “externo ao direito”, tal qual evidenciado na tão celebrada obra de Klaus Vogel³³ e, mais atualmente, de Humberto Ávila.³⁴

Em trabalho bastante recente, Ekkehart Reimer³⁵ procede a uma classificação um pouco distinta daquela classicamente adotada por Vogel e Ávila, além de Michael Rodi.³⁶ Segundo Reimer, além da finalidade fiscal, normas relativas a impostos podem apresentar funções externas à repartição de encargo. Ao predicado “externa”, o autor associa o qualificativo “indutora” de comportamento, subdividindo a extrafiscalidade/indução em “indução interna” (*Interne Lenkungs-funktion von Steuerrechtsnormen*) e indução externa (*Externe Lenkungs-funktion von*

³¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no Direito Tributário brasileiro*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2012, pp. 157-158.

³² PAPIER, Hans-Jürgen. *Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalt und das grundgesetzliche Demokratieprinzip*. Berlin: Duncker & Humblot, 1973, pp. 76-92, 202-209.

³³ VOGEL, Klaus. *Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm: Eine Untersuchung über die Grundfragen des sog. Internationalen Verwaltungs- und Steuerrechts*. Frankfurt am Mein/Berlin: Alfred Metzner, 1965, pp. 376-383.

³⁴ ÁVILA, Humberto. *Op. cit.* nota 4, pp. 81 e ss.

³⁵ REIMER, Ekkehart. *Op. cit.* nota 13, pp. 131-132.

³⁶ RODI, Michael. *Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem: dargestellt am Beispiel der Gewerbesteuer*. Munique: C. F. Beck, 1994, pp. 49 e ss., (51-53).

Steuerrechtsnormen); aquela seria voltada “para o bem do próprio fisco” (*Lenkung zum Wohle des Fiskus*), enquanto essa consistiria na perseguição de finalidades sociais (*Verwirklichung von Sozialzwecken*).

Esta finalidade indutora interna, para Reimer, não é totalmente desacoplada da finalidade fiscal, pois se dirige à própria aplicação e cumprimento das normas de impostos. Seria esse o caso de normas que visam a desestimular, por exemplo, a sonegação de impostos, assim como quaisquer comportamentos que sejam indesejáveis para a própria implementação do critério da finalidade fiscal. São normalmente normas sancionadoras de comportamentos que frustram a não satisfação das pretensões fiscais baseadas na própria lei. Também se localizariam aqui as normas que visam ao combate à elisão fiscal e que erigem limites à elisão, prescrevem medidas sancionadoras e instituem formas inovadoras, flexíveis e até dinâmicas na fronteira entre o direito material e a atividade administrativa de arrecadação e fiscalização de impostos. Deste modo, existiriam até muitos impostos e leis de impostos que não se conceberiam com vistas à obtenção da receitas desses impostos, mas apenas para possibilitar a implementação de outros impostos.

O raciocínio de Ekkehart Reimer propicia dois enormes ganhos na compreensão do fenômeno e, conseqüentemente, na interpretação e aplicação de normas justificadas em função do combate ao abuso e da praticabilidade. O primeiro deles é evidenciar o trato conjunto desses dois objetivos. O trato da praticabilidade é indissociável do trato do combate ao abuso, até porque são funções cujos limites são extremamente fluidos, se é que existentes. O segundo ganho é reconhecer que tais finalidades ou efeitos justificadores não são tão desacoplados assim da função fiscal ou repartidora de encargo.

Note-se que, embora Reimer considere o combate ao abuso e a praticabilidade de funções externas, tal qual a intervenção sobre o domínio econômico, ele reconhece expressamente serem aquelas primeiras *não totalmente desacopladas da função fiscal*, exatamente por se dirigirem mediatamente à *realização da função fiscal*. Se essa proposta já contribui significativamente para o debate acerca da classificação das funções normativas dos impostos em fiscal e extrafiscal, especialmente, tendo em mente essa classificação como parte do processo de justificação do próprio direito tributário, aqui se tentará esboçar um passo adiante dessa proposta teórica.

Até porque uma consideração que nunca pode ser esquecida em trabalhos acadêmicos é a de que a construção do conhecimento não ocorre com a desconstituição daquilo que já fora produzido, mas sim com o aproveitamento do que já houver sido construído e a tentativa de superação dos problemas ou inconsistências que ainda se mostrem existentes, mesmo após a forja das mais brilhantes e revolucionárias construções teóricas. E isso se dá rumo ao infinito. É dizer, nunca haverá construção ou produção acadêmica que se mostre perfeita e acabada, sob pena de perder o próprio caráter científico.

O presente trabalho, portanto, parte da premissa atribuída a Newton de que só é possível ver-se mais longe quando se sobe nos ombros de gigantes, e não

quando se os tenta derrubar.³⁷ Essa tentativa de derrubada do conhecimento já produzido, além de ingênua, tende a ser contraproducente, ao contrário dos propósitos de reconstrução e complementação, geradores da verdadeira produção epistemológica. É com vistas à contribuição para o debate acerca da fiscalidade e extrafiscalidade que se procura encerrar os argumentos desenvolvidos neste trabalho, com um “repensar” da consideração do caráter extrafiscal das funções de praticabilidade e combate ao abuso, a partir da evolução já descrita.

Como dito, Ekkehart Reimer reconhece não haver um total descolamento entre a função fiscal e aquela que ele chama de “indutora interna”. Não obstante considerar estar diante da extrafiscalidade, o autor refere-se a um caráter interno dessa função *indutora do cumprimento e implementação das normas fiscais*, o que evidencia não serem o combate ao abuso e a praticabilidade fins em si mesmos, como enfatizado por Tipke.³⁸

O fato delas serem finalidades que servem à repartição de encargo segundo o critério inerente à própria justificação de cada espécie tributária (no caso dos impostos, a capacidade contributiva), já sinaliza não se tratar de funções *tão extrafiscais assim*. Mas um outro argumento parece evidenciar de forma bastante robusta o caráter fiscal das regras de impostos justificadas em função de efeitos de praticabilidade e de combate ao abuso: a inexistência de critérios de comparação que concorram com a capacidade contributiva. Comparem-se os seguintes exemplos.

Primeiramente, pense-se nas regras que garantem benefícios fiscais a quem esteja estabelecido na Zona Franca de Manaus. Esses contribuintes têm seus impostos e contribuições graduados segundo sua capacidade econômica, mas a consideração desse critério é mitigada, pela consideração de um outro: estar estabelecido na região incentivada. Se tais sujeitos forem comparados com outros estabelecidos em outras regiões do Brasil, perceber-se-á uma discriminação entre os dois grupos baseadas em dois critérios materiais distintos e concorrentes, a capacidade contributiva e a sede na Zona Franca de Manaus.

Mas não é só. Esse segundo critério, de cunho geográfico, precisará ser submetido a controle, buscando-se para a sua adoção um efeito dele decorrente e que tenha estatura constitucional, no caso, um estímulo ao estabelecimento de empresas na região amazônica, que implica sua ocupação e, além e acima disso, a diminuição das desigualdades regionais. Portanto, as regras atinentes à Zona Franca de Manaus precisam de “justificação” baseada em efeitos diversos da própria repartição de encargos conforme a capacidade contributiva.

Agora, imagine-se um segundo exemplo, as regras CFC, adotadas na maioria dos países e, no Brasil, introduzidas pela Medida Provisória 2158-35/2001. Para o que interessa ao presente estudo, trata-se de regras que visam a promover a tributação da renda em bases universais, instituindo ficções jurídicas por meio das quais se considera auferida e tributável no país de residência (por exemplo, o

³⁷ SILVA, Virgílio Afonso. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 28-30.

³⁸ TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. Vol. 1. 2ª ed. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 2000, pp. 348 e ss., (348, 354-356).

Brasil) a renda que consista em lucros auferidos por empresa sediada no exterior (estado da fonte) e que esteja sob controle acionário daquela primeira empresa (por exemplo, sediada no Brasil) ou que com ela seja coligada.

Dito de outro modo, caso uma empresa brasileira tenha relação de controle ou coligação com outras empresas sediadas no exterior, o lucro auferido por essas últimas será considerado auferido pela empresa brasileira e tributado pelo imposto de renda brasileiro, independentemente de tais resultados terem sido efetivamente distribuídos aos seus acionistas (ou quotistas), bem como, a despeito das razões da eventual não distribuição. Com isso, visa-se a combater abusos cometidos por contribuintes na concepção e implementação de planejamentos tributários elisivos, ou mesmo a prática de sonegação fiscal.

Contudo, perceba-se: referido regime legal não precisa ser justificado por um efeito diverso da própria repartição de encargo. Ele se justifica como instrumento de realização da graduação do imposto de renda das empresas conforme a capacidade contributiva. Não há um critério material de comparação entre contribuintes que concorra com a capacidade contributiva. Empresas que detenham controladas ou coligadas no exterior e aquelas que não as detenham não são discriminadas em função da localização geográfica de suas participações societárias, como pode parecer à primeira vista.

A detenção de certos tipos de participação societária no exterior é apenas um indício, um *proxy*, da própria capacidade contributiva, que os contribuintes podem tentar escamotear. Ao contrário do estabelecimento na Zona Franca de Manaus, a detenção de participação societária no exterior não é, em si, um critério de comparação que sirva de instrumento para realização de um bem constitucional diverso da repartição de encargo. Tributam-se ficticiamente no Brasil lucros auferidos no exterior, ainda que não tenham sido distribuídos ao contribuinte brasileiro, para se implementar a função repartidora de encargo, é dizer, para fomentar a eficácia do princípio da capacidade contributiva.

Justificarem-se essas regras em função da tributação conforme a capacidade contributiva não significa que não possa haver restrições a direitos fundamentais garantidos por princípios, nem que tais restrições não devam se submeter a controle, no caso, o de proporcionalidade. Tanto é assim, que o Supremo Tribunal Federal, corretamente, procedeu a este controle (ainda que parcial) e declarou inconstitucional parte do conteúdo das regras CFC instituídas no Brasil pela MP 2158-35/2001.³⁹

Mas isso ocorre não porque haja uma colisão entre a capacidade contributiva e um outro critério material de graduação de impostos ou de comparação entre contribuintes. O conflito se instala porque a capacidade contributiva pode ser objeto de um direito fundamental (individual) e um bem coletivo. São dois princípios constitucionais que podem entrar em rota de colisão (e frequentemente o fazem). Um deles garante um direito fundamental a cada contribuinte de ser tributado por meio de impostos conforme a sua capacidade econômica, ou seja, há

³⁹ STF, ADI 2.577/DF, Relatora Ministra Ellen Gracie, Relator para o acórdão Ministro Joaquim Barbosa, *DJe* de 13.2.2014.

um *direito fundamental* ao ter os próprios impostos, ao máximo possível, graduados segundo a própria capacidade contributiva.

Mas essa graduação, ainda que seja altamente detalhada e pessoal, fomentando impecavelmente os direitos fundamentais de cada contribuinte de imposto a ser tributado conforme a própria capacidade contributiva (primeiro princípio em jogo), pode implicar uma forte mitigação de um estado ideal de coisas (*bem coletivo*) em que todos os contribuintes tenham de fato consideradas suas capacidades contributivas da forma mais igualitária possível (segundo princípio em jogo). Dito de outro modo, quando o legislador se preocupa excessivamente em considerar a capacidade contributiva no plano individual, a aplicação dos seus comandos pode ser de tão difícil implementação, que reste extremamente restringida e, portanto, mitigada a realização de um estado ideal de coisas em que todos tenham, na maior e mais *isonômica* medida possível, a graduação dos seus impostos conforme a capacidade contributiva.

Em casos concretos, o *direito fundamental* (princípio 1) de um contribuinte a ter seu imposto graduado conforme a sua capacidade econômica pode colidir com um *bem coletivo* (princípio 2) consistente em um estado ideal em que todos tenham suas capacidades contributivas consideradas com intensidade ou grau de intensidade próximos. Isso explica porque normas justificadas em função do combate ao abuso e da praticabilidade têm sua proporcionalidade controladas pelas mais diversas cortes constitucionais, bem como pela Corte Europeia de Justiça⁴⁰ e pela Corte Europeia de Direitos Humanos.⁴¹

Muito embora essas normas não possuam um critério de comparação que promova uma finalidade diversa da mera repartição de encargos (como seria o caso da correção de falhas de mercado), elas fomentam a repartição de encargos como um bem coletivo, o que é suficiente para se cogitar a restrição a direitos fundamentais, a exemplo do direito fundamental a ser tributado conforme a própria capacidade contributiva. Vê-se que a colisão entre direitos fundamentais e bens coletivos (dois princípios) pode ocorrer dentro da própria fiscalidade e, muitas vezes, em torno do mesmo critério material de igualdade, como a capacidade contributiva, que, por sua vez, é tanto objeto de um direito fundamental, como de um bem coletivo.

7. Conclusões

A percepção de que as normas tributárias podem desempenhar distintas funções jurídicas representou um enorme passo evolutivo na interpretação e aplicação do Direito Tributário. Entretanto, é preciso reconhecer que a classificação não pode se dar no plano abstrato, implicando a aposição de verdadeiros “rótulos” sobre os impostos ou sobre as normas relativas a eles.

⁴⁰ REIMER, Ekkehart. “Os efeitos das liberdades fundamentais do Tratado da Comunidade Europeia sobre o imposto de renda”. In: Luís Eduardo Schoueri (coord.). *Direito Tributário, homenagem a Alcides Jorge Costa*. Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 919-959, (947-848).

⁴¹ ENGLISCH, Joachim. “The impact of human rights on domestic substantive taxation: the German experience”. In: Heleno Taveira Tôres (coord.). *Direito Tributário Internacional aplicado*. Vol. VI. São Paulo: Quartier Latin, 2011, pp. 319-336, (324-328).

É preciso diferenciar o significado da função fiscal para os tributos e para as normas tributárias. Tomando-se como premissa que a função do *Direito Tributário* de forma geral consiste em balizar e limitar o poder de tributar, pode-se assumir que a fiscalidade para os *tributos* represente a arrecadação de receitas. Contudo, para as *normas jurídicas* referentes a eles, deve-se ter como paradigma da fiscalidade, não a arrecadação, mas repartição de encargos de acordo com os critérios materiais inerentes à justificação ética de cada espécie tributária. A função principal dos *tributos* é arrecadar, mas a das *normas tributárias* é repartir encargos conforme o critério de igualdade inerente à justificação de cada espécie tributária, como a capacidade contributiva no caso dos impostos.

Mas essas funções não devem ser abstratamente atribuídas a cada espécie tributária, nem a qualquer conjunto de regras mais específicos no âmbito de cada imposto, pois, sob essa perspectiva abstrata, elas não fomentam nem restringem direitos fundamentais nem bens coletivos positivados constitucionalmente sob a forma de princípios. O que afetam esses princípios são os efeitos que se possam, diante de cada caso e em dadas circunstâncias de espaço e tempo, atribuir a essas normas.

Tais efeitos podem ser identificados independentemente das funções tradicionalmente atribuídas por cada tipo de regra, de modo que se podem identificar efeitos extrafiscais em normas classicamente considerada fiscais e vice-versa.

Os efeitos normativos precisam ser identificados porque são um importantíssimo elemento no processo de interpretação e aplicação do Direito Tributário. Eles representam muitas vezes a realização de direitos fundamentais e bens coletivos, que, por sua vez, representarão as funções que se podem atribuir às normas tributárias. Assim, tais efeitos funcionarão como justificativas para os diversos critérios materiais adotados pelo legislador para determinar quem paga cada tributo e quanto paga.

Portanto, a identificação de efeitos das normas tributárias é uma exigência do princípio da igualdade, que é formal e, assim, exige a busca por critérios materiais de comparação. São os efeitos normativos que justificarão cada critério adotado para diferenciar contribuintes.

A praticabilidade e o combate ao abuso são efeitos/funções que não justificam a adoção de critérios de comparação diversos daqueles inerentes a cada espécie tributária. No caso dos impostos, praticabilidade e combate ao abuso não são fins em si mesmos prescritos pelo ordenamento jurídico, senão efeitos intermediários que servem à própria repartição de encargos; são, portanto, efeitos fiscais. Praticabilidade e combate ao abuso não justificam a adoção de critérios materiais diferentes da capacidade contributiva.

Trata-se de efeitos que, geralmente encarados pela perspectiva dos bens coletivos, tendem a restringir a eficácia de direitos fundamentais que cada contribuinte tem a ser tratado conforme determinados critérios de comparação. No caso dos impostos, o combate ao abuso e a praticabilidade representam bens coletivos cujo fomento tende a mitigar o direito fundamental de cada contribuinte a ter seus impostos graduados segundo sua própria capacidade contributiva e, por isso, precisam ter sua proporcionalidade controlada.