

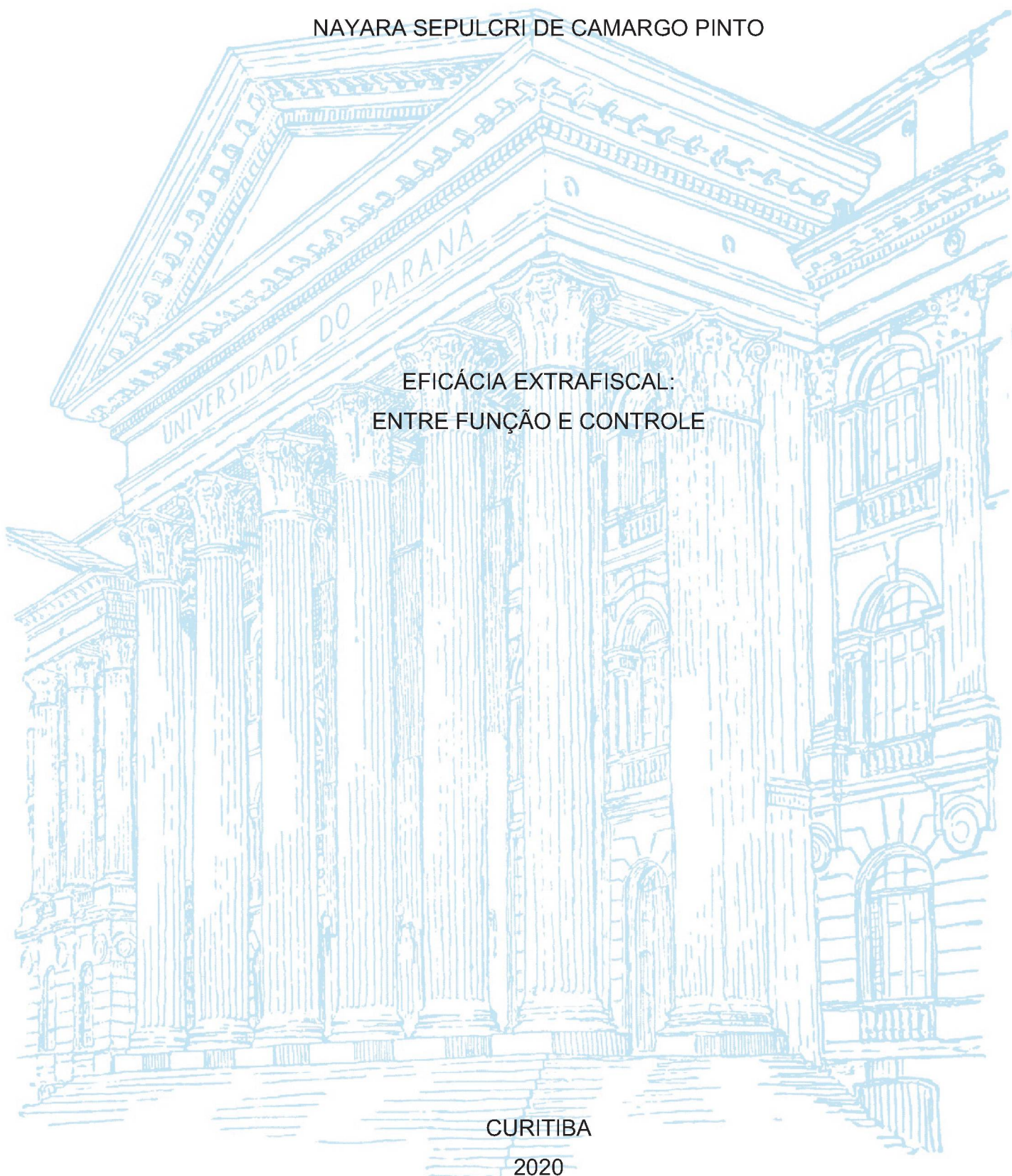
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

NAYARA SEPULCRI DE CAMARGO PINTO

EFICÁCIA EXTRAFISCAL:
ENTRE FUNÇÃO E CONTROLE

CURITIBA

2020



NAYARA SEPULCRI DE CAMARGO PINTO

EFICÁCIA EXTRAFISCAL:
ENTRE FUNÇÃO E CONTROLE

Tese apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Direito, Área de Concentração em Direito do Estado, Setor de Ciências Jurídicas, da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Doutora em Direito.

Orientadora: Profa. Dra. Betina Treiger
Gruppenmacher

CURITIBA

2020

P659e

Pinto, Nayara Sepulcri de Camargo

Eficácia extrafiscal: entre função e controle [meio eletrônico]
/ Nayara Sepulcri de Camargo Pinto. - Curitiba, 2020.

Tese (Doutorado) – Universidade Federal do Paraná, Setor
de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-graduação em Direito.
Curitiba, 2020.

Orientadora: Betina Treiger Grupenmacher.

1. Direito tributário. 2. Eficácia e validade no direito.
3. Norma jurídica. I. Grupenmacher, Betina Treiger. II. Título.
III. Universidade Federal do Paraná.

CDU 336.2

Catálogo na publicação - Universidade Federal do Paraná
Sistema de Bibliotecas - Biblioteca de Ciências Jurídicas
Bibliotecário: Pedro Paulo Aquilante Junior - CRB 9/1626

TERMO DE APROVAÇÃO

Os membros da Banca Examinadora designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação em DIREITO da Universidade Federal do Paraná foram convocados para realizar a arguição da tese de Doutorado de **NAYARA SEPULCRI DE CAMARGO PINTO** intitulada: **EFICÁCIA EXTRAFISCAL: ENTRE FUNÇÃO E CONTROLE**, sob orientação da Profa. Dra. BETINA TREIGER GRUPENMACHER, que após terem inquirido a aluna e realizada a avaliação do trabalho, são de parecer pela sua Aprovação no rito de defesa.

A outorga do título de doutor está sujeita à homologação pelo colegiado, ao atendimento de todas as indicações e correções solicitadas pela banca e ao pleno atendimento das demandas regimentais do Programa de Pós-Graduação.

CURITIBA, 10 de Março de 2020.




BETINA TREIGER GRUPENMACHER
Presidente da Banca Examinadora



JEFERSON TEODORO VICZ
Avaliador Externo (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)



EGON BOCKMANN MOREIRA
Avaliador Interno (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)



MARTHA TORIBIO LEÃO
Avaliador Externo (UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE)



MARIA DE FÁTIMA RIBEIRO
Avaliador Externo (UNIVERSIDADE DE MARÍLIA)



ATA DE SESSÃO PÚBLICA DE DEFESA DE DOUTORADO PARA A OBTENÇÃO DO GRAU DE DOUTOR EM DIREITO

No dia dez de março de dois mil e vinte às 14:30 horas, na sala de Defesas - 317, Praça Santos Andrade - nº 50 - 3º andar - PPGD, foram instaladas as atividades pertinentes ao rito de defesa de tese da doutoranda **NAYARA SEPULCRI DE CAMARGO PINTO**, intitulada: **EFICÁCIA EXTRAFISCAL: ENTRE FUNÇÃO E CONTROLE**, sob orientação da Profa. Dra. BETINA TREIGER GRUPENMACHER. A Banca Examinadora, designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação da Universidade Federal do Paraná em DIREITO, foi constituída pelos seguintes Membros: BETINA TREIGER GRUPENMACHER (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ), JEFERSON TEODOROVICZ (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ), EGON BOCKMANN MOREIRA (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ), MARTHA TORIBIO LEÃO (UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE), MARIA DE FATIMA RIBEIRO (UNIVERSIDADE DE MARÍLIA). A presidência iniciou os ritos definidos pelo Colegiado do Programa e, após exarados os pareceres dos membros do comitê examinador e da respectiva contra argumentação, ocorreu a leitura do parecer final da banca examinadora, que decidiu pela aprovação. Este resultado deverá ser homologado pelo Colegiado do programa, mediante o atendimento de todas as indicações e correções solicitadas pela banca dentro dos prazos regimentais definidos pelo programa. A outorga de título de doutor está condicionada ao atendimento de todos os requisitos e prazos determinados no regimento do Programa de Pós-Graduação. Nada mais havendo a tratar a presidência deu por encerrada a sessão, da qual eu, BETINA TREIGER GRUPENMACHER, lavrei a presente ata, que vai assinada por mim e pelos demais membros da Comissão Examinadora.

CURITIBA, 10 de Março de 2020.



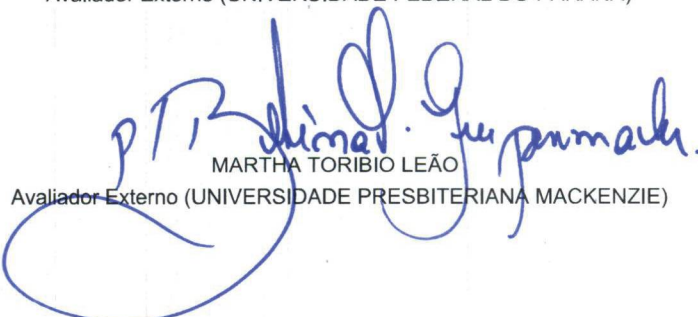
BETINA TREIGER GRUPENMACHER
Presidente da Banca Examinadora



JEFERSON TEODOROVICZ
Avaliador Externo (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)



EGON BOCKMANN MOREIRA
Avaliador Interno (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)



MARTHA TORIBIO LEÃO
Avaliador Externo (UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE)



MARIA DE FATIMA RIBEIRO
Avaliador Externo (UNIVERSIDADE DE MARÍLIA)



Esta tese é dedicada a três
amores: Andyara, Rodolfo e
Mariana.

AGRADECIMENTOS

Agradeço à Professora Betina Treiger Grupenmacher, pela orientação que vai além da academia; pela inspiração, incentivo, apoio emocional e intelectual (tudo em doses abundantes).

Ao Professor Egon Bockmann Moreira, à Professora Maria de Fatima Ribeiro, ao Professor Jeferson Teodorovicz, pelas determinantes contribuições na banca de qualificação e valiosas sugestões bibliográficas. À Professora Martha Leão, pela disponibilidade de integrar a banca de defesa da tese, e pelas críticas e sugestões de melhoria do trabalho.

Aos Professores do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFPR, que me engrandeceram com as aulas, leituras e discussões: Professores Cesar Serbena, José Roberto Vieira, Marcia Carla Ribeiro, Fabrício Tomio, Emerson Gabardo, Vera Karam de Chueri, Sergio Staut, Luis Fernando Pereira. Ao Professor Egon, também devo os *insights* surgidos durante as suas aulas na disciplina de Regulação Pública da Economia, que foram decisivos para o curso da pesquisa.

Aos amigos que formei durante o Doutorado, que tornaram a trajetória da tese muito mais prazerosa e feliz. Deixo de citar todos, pelo receio de uma imperdoável omissão, mas nomeio alguns representantes que estiveram mais próximos durante o período de elaboração da tese: Carlos Renato Cunha, Dayana Uhdre, Laercio Cruz, Anissara Toscan, Lygia Copi, Dani Gadenz. Um agradecimento especial aos amigos Carlos e Dayana, que, no aperto de suas agendas profissionais e acadêmicas, acharam um tempo para examinar trechos da tese e indicar pontos para aperfeiçoar o raciocínio jurídico e o texto. À Maria Clara Barreira, minha melhor amiga, sempre na área e em sintonia permanente.

À equipe da biblioteca de Direito da UFPR, a quem agradeço na pessoa da servidora Eglem Fujimoto. Ao servidor Ivan Santos, da biblioteca de Direito Público da USP e à equipe da biblioteca do IBDT, pelo auxílio na coleta de materiais. À Secretaria do PPGD da UFPR, a quem agradeço em nome das servidoras Vanessa e Valquíria.

Ao Dr. Leonardo Sperb de Paola e ao Dr. Alessandro Panasolo, que apoiaram incondicionalmente meus projetos acadêmicos durante todo o período que integrei o escritório De Paola & Panasolo. Ao amigo Alan Bonat, que me auxiliou assumindo

prazos, durante a minha gestação e licença maternidade, e que me forneceu valiosos materiais para a pesquisa.

À coordenação de Direito e à direção da Univel, que me concedeu incentivo e apoio desde a aprovação no Doutorado – e aos meus queridos alunos, fontes de energia e criatividade.

Ao Professor Jason Oh, que me acolheu no período de estudos na Universidade da Califórnia em Los Angeles – UCLA, onde colhi insumos para a tese e descobri um mundo novo de *Tax Policy* a aprofundar no futuro. Aos Professores Oh e Steven Bank, pelas aulas de *Federal Income Taxation* e trocas de ideias sobre gastos tributários. Aos Professores Oh e Elana Zeide pelas entusiasmantes conversas sobre *robot taxation*. À equipe da biblioteca e do Programa de Pesquisadores Visitantes da Escola de Direito da UCLA, a quem agradeço, respectivamente, nas pessoas das queridas Victoria Handel e Sherry Yuan. À Echo (Yao Chen), doce amiga e parceira na rotina de estudos. À Vanessa Brito, pelas dicas e conversas sobre a universidade. Aprendi com os angelinos algo muito importante para a vida acadêmica: saborear a vida que corre em paralelo à pesquisa.

Agradeço, enfim, à minha família, com menção especial ao meu trio permanente de apoio e júbilo: minha mãe Andyara Tataren, meu marido Rodolfo de Camargo Pinto Filho, e a nossa filha Mariana, que nascendo durante a tese, encheu de vida as nossas vidas.

A estrada não percorrida

Duas estradas se bifurcavam em um bosque amarelo
E lamentando não poder percorrer ambas
E sendo eu um só viajante, por longo tempo ali fiquei
Olhando uma delas o mais distante que pude
Até que, em um declive, desaparecia

E então tomei a outra, tão boa quanto,
Tendo talvez o melhor apelo,
Porque estava coberta de mato e querendo ser pisada

(...)

Duas estradas se bifurcavam em um bosque e eu -
Eu tomei a estrada menos percorrida
E isso fez toda a diferença.

Robert Frost, "*The Road Not Taken*"

(Tradução livre)

RESUMO

Esta tese tem por objeto o exame da eficácia extrafiscal, como dimensão relevante para investigação jurídica e controle da extrafiscalidade no Direito brasileiro. Demonstra-se que a eficácia é categoria relacionada à função e finalidade das normas jurídicas, particularmente das normas tributárias extrafiscais, que, postas a serviço de certas finalidades públicas, podem ser identificadas a partir de sua função. Após examinar as diversas funções extrafiscais que uma norma tributária pode desempenhar, são expostos os principais elementos para o reconhecimento da extrafiscalidade. Em seguida, é examinada a eficácia, em seus diferentes sentidos na Teoria Geral do Direito, a fim de demonstrar que a eficácia material, entendida como grau de sucesso da norma no atingimento de suas finalidades, é a que melhor serve à delimitação da noção de eficácia extrafiscal, como categoria útil à investigação jurídica e ao controle da extrafiscalidade. Embora essa concepção de eficácia seja frequentemente associada à dimensão pós-normativa do Direito, demonstra-se que o próprio ordenamento jurídico estabelece pontos de contato entre eficácia e validade, por meio de parâmetros normativos e regras de competência que viabilizam ou mesmo impõem o controle de eficácia de certas normas jurídicas. No caso das normas tributárias extrafiscais, argumenta-se que os princípios da igualdade, da proporcionalidade e da eficiência (e suas especificações normativas) constituem parâmetros jurídicos a partir dos quais o controle de eficácia extrafiscal deve ser realizado. Por fim, são traçadas diversas possibilidades de controle eficaz de normas tributárias extrafiscais por parte dos órgãos de controle interno, externo e jurisdicional no Direito brasileiro.

Palavras-chave: Eficácia Extrafiscal. Extrafiscalidade. Controle de eficácia. Função extrafiscal.

ABSTRACT

This thesis aims to examine the efficacy of tax rules used for non-fiscal purposes, as a relevant aspect for legal investigation and control of "non-fiscal" tax rules in Brazilian law. The research shows that efficacy is a category related to the function and purpose of legal rules, including the tax rules used for non-fiscal purposes. After examining the various non-fiscal functions that a tax rule can perform, we expose different elements for the recognition of a tax rule guided by non-fiscal purposes. Then, we examine efficacy in its different notions in legal theory, to demonstrate that "material efficacy" - understood as the degree of success of a legal rule in achieving its purposes - is the meaning of efficacy that best serves the legal research and control of tax rules used for non-fiscal purposes. Although this notion of efficacy is often associated with the post-normative dimension of law, we demonstrate that the legal system itself establishes points of contact between efficacy and validity, through normative guidelines and rules of competence that enable or even impose the control of efficacy of some legal rules. In the case of tax rules used for non-fiscal purposes, we argue that the principles of equality, proportionality, and efficiency (as well as its normative specifications) are legal guidelines from which the efficacy of tax rules must be controlled. Finally, we expose various possibilities for controlling the efficacy of tax rules by administrative and jurisdictional institutions in Brazilian law.

Keywords: Efficacy. Tax incentives. Evaluation of efficacy. Non-fiscal purposes.

LISTA DE ABREVIATURAS OU SIGLAS

ADI	- Ação Direta de Inconstitucionalidade
AED	- Análise Econômica do Direito
ADPF	- Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental
BID	- Banco Interamericano de Desenvolvimento
Cf.	- Conferir
CF	- Constituição Federal
CGU	- Controladoria Geral da União
CMAP	- Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas
CPC	- Código de Processo Civil
CTN	- Código Tributário Nacional
DGT	- Demonstrativo de Gastos Tributários
EC	- Emenda Constitucional
FMI	- Fundo Monetário Internacional
GAO	- Government Accountability Office
IBD	- Inter-American Development Bank
ICMS	- Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IOF	- Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros
IPI	- Imposto sobre Produtos Industrializados
IPVA	- Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IPTU	- Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IRPF	- Imposto de Renda da Pessoa Física
IRPJ	- Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
ISS	- Imposto sobre Serviços
ITBI	- Imposto de Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	- Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação
LINDB	- Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro
LOA	- Lei Orçamentária Anual
NGP	- Nova Gestão Pública
OCDE	- Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OECD	- Organisation for Economic Cooperation and Development

Op. cit.	- Opus citatum (obra citada)
PPA	- Plano Plurianual
ProUni	- Programa Universidade para Todos
RePP	- Relatório de Fiscalizações de Políticas e Programas de Governo
Reidi	- Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura
RTC	- Regimento Interno do Tribunal de Contas da União
STF	- Supremo Tribunal Federal
TCU	- Tribunal de Contas da União
V.	- Vide

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	16
2	A FUNÇÃO EXTRAFISCAL DA NORMA TRIBUTÁRIA	24
2.1	FISCALIDADE E EXTRAFISCALIDADE NO ESTADO CONTEMPORÂNEO	24
2.2	A IDENTIFICAÇÃO DA EXTRAFISCALIDADE	27
2.2.1	O problema da definição	27
2.2.2	Critérios de identificação da extrafiscalidade	29
2.2.3	A função como critério de reconhecimento da tributação extrafiscal	36
2.3	AS DIVERSAS FUNÇÕES DA NORMA TRIBUTÁRIA EXTRAFISCAL.....	38
2.3.1	Função redistributiva geral	39
2.3.2	Função redistributiva regional	41
2.3.3	Função corretora	42
2.3.4	Função simplificadora.....	44
2.3.5	Função compensatória	45
2.3.6	Função indutora.....	46
2.3.6.1	Campo de atuação das normas indutoras.....	48
2.3.6.2	Indução positiva ou negativa	50
2.3.6.3	Indução na modalidade de fomento	52
2.4	FECHANDO O RACIOCÍNIO: IDENTIFICAÇÃO DA FUNÇÃO EXTRAFISCAL ESPECÍFICA	54
2.4.1	A relevância do planejamento	58
2.4.2	Aplicação dos critérios de identificação a partir de alguns exemplos	62
3	A EFICÁCIA EXTRAFISCAL	66
3.1	TRÊS MODOS DE VER O DIREITO: JUSTIÇA, VALIDADE E EFICÁCIA...66	
3.2	A EFICÁCIA NO DIREITO.....	70
3.2.1	Eficácia no plano sintático: a eficácia técnica	72
3.2.2	Eficácia no plano semântico: a eficácia jurídica	74
3.2.3	Eficácia no plano pragmático: a eficácia material	77
3.2.3.1	Dimensões de eficácia material.....	79
3.2.3.2	Efeitos próprios <i>versus</i> efeitos acidentais	83
3.2.4	Eficácia é direito?	85
3.2.5	Eficácia e sua relação com a validade	87

3.3	EFICÁCIA EXTRAFISCAL DO TRIBUTO	91
3.4	POSIÇÃO DA DOCTRINA SOBRE O TEMA	92
3.4.1	Eficácia extrafiscal associada à dimensão política e filosófica da tributação	92
3.4.2	Eficácia como elemento estranho à análise normativa	97
3.4.3	Eficácia como elemento de identificação da extrafiscalidade	99
3.4.4	Eficácia como critério para controle da extrafiscalidade	101
3.5	O QUE SE ENTENDE POR EFICÁCIA EXTRAFISCAL	109
4	PARÂMETROS JURÍDICOS PARA O CONTROLE DE EFICÁCIA	
	EXTRAFISCAL: ISONOMIA E EFICIÊNCIA.....	113
4.1	CONSIDERAÇÕES INICIAIS	113
4.2	ISONOMIA.....	114
4.2.1	Primeiro teste: compatibilização com a capacidade contributiva	117
4.2.2	Segundo teste: vedação do arbítrio.....	122
a)	<i>Exemplo 1: Programa Universidade para Todos – ProUni.....</i>	<i>125</i>
b)	<i>Exemplo 2: Imposto de Exportação do couro wet blue</i>	<i>128</i>
4.2.2.1	Isonomia além da interdição do arbítrio	130
4.2.3	Terceiro teste: a proporcionalidade	131
4.2.3.1	Proporcionalidade. Pressupostos. Cabimento para o controle das normas tributárias extrafiscais.....	132
4.2.3.2	A crítica da fórmula retórica.....	134
4.2.3.3	Subprincípios ou etapas de aplicação da proporcionalidade	136
(a)	Adequação	136
(b)	Necessidade.....	138
(c)	Proporcionalidade em sentido estrito.....	139
4.2.3.4	Contra crítica à proporcionalidade como fórmula retórica.....	141
4.2.3.5	Exemplos.....	142
(a)	<i>Exemplo 1: Programa Universidade para Todos – ProUni.....</i>	<i>142</i>
(b)	<i>Exemplo 2: Imposto de Exportação do couro wet blue</i>	<i>143</i>
4.2.3.6	Síntese: isonomia e proporcionalidade	144
4.3	DEVER DE EFICIÊNCIA.....	145
4.3.1	Eficiência: origens e modelos.....	145
4.3.2	Dever de eficiência no direito brasileiro.....	147
4.3.3	Dever de eficiência e controle de eficácia	150
4.3.4	Legitimidade e economicidade do gasto público.....	152

4.3.5	Controle de eficácia e governança pública.....	156
4.4	ESFERAS DE APLICAÇÃO DOS PARÂMETROS DE CONTROLE	158
5	CONTROLE DE EFICÁCIA EXTRAFISCAL	160
5.1	CONSIDERAÇÕES INICIAIS	160
5.2	CONTROLE INTERNO DE EFICÁCIA EXTRAFISCAL	162
5.3	CONTROLE EXTERNO DE EFICÁCIA EXTRAFISCAL	173
5.3.1	Controle de eficácia pelo Poder Legislativo	173
5.3.2	Controle de eficácia pelo Tribunal de Contas.....	177
5.3.2.1	Controle <i>ex ante</i> de eficácia extrafiscal.....	179
5.3.2.2	Controle <i>ex post</i> de eficácia extrafiscal	184
(a)	Fiscalização de planos e programas de governo instrumentalizados por normas tributárias.....	184
(b)	Prestação de contas do chefe do Poder Executivo e demais sujeitos responsáveis por recursos públicos	187
(c)	Fiscalização específica de renúncias tributárias	191
5.4	CONTROLE JUDICIAL DE EFICÁCIA EXTRAFISCAL	193
5.4.1	Controle <i>ex ante</i> de eficácia extrafiscal.....	196
5.4.2	Controle <i>ex post</i> de eficácia extrafiscal	202
5.4.2.1	Dificuldades envolvidas no controle <i>ex post</i> e algumas contribuições do pragmatismo jurídico	202
5.4.2.2	A norma extrafiscal é ineficaz: invalidar ou solucionar?.....	208
5.4.2.3	Controle de efeitos acidentais	210
5.5	CONCLUSÕES PARCIAIS.....	214
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS	216
	REFERÊNCIAS.....	218

1 INTRODUÇÃO

O uso extrafiscal do tributo há tempos deixou de ser via esporádica do Estado para se tornar trânsito normal em sua missão de satisfazer necessidades coletivas e concretizar projetos constitucionais.

As normas tributárias são instrumento privilegiado para condução de ações e políticas públicas, não apenas por propiciarem recursos para a ação estatal, mas especialmente pela sua aptidão de funcionar como expediente não coercitivo para ordenação social e econômica. Essa versatilidade do tributo serve bem ao perfil de Estado contemporâneo, que, na impermanência e complexidade das demandas a seu cargo, precisa valer-se de ferramental adequado à dinâmica da realidade que enfrenta.

O crescente emprego de normas tributárias para atingir propósitos distintos da mera arrecadação – fenômeno que se denomina de extrafiscalidade – explica a grande atenção que o tema tem recebido no espaço acadêmico, multiplicando-se estudos científicos dedicados a examiná-lo, quer sob o ângulo filosófico, econômico, financeiro ou jurídico.

Sob o ponto de vista jurídico, a dogmática tributária – superado um movimento inicial de questionamento sobre a admissibilidade constitucional da extrafiscalidade – há décadas vem focando sua atenção no esclarecimento dos limites jurídico-constitucionais da tributação extrafiscal, como a sua compatibilidade com os princípios da liberdade, capacidade contributiva, direito de propriedade, etc. E, justamente por implicar restrições a direitos fundamentais (mais severas do que as causadas pelo uso convencional do tributo), a extrafiscalidade, em seus usos e abusos, desperta grande preocupação da doutrina jurídica.

Um aspecto dessa preocupação diz respeito à eficácia ou efetividade das normas extrafiscais. É frequente que, mesmo sem se debruçar a fundo sobre a questão, os estudiosos do Direito Tributário se declarem céticos quanto à aptidão das medidas extrafiscais de efetivamente cumprirem os objetivos a que se destinam.

A título de exemplo, Klaus Vogel refere que a tributação dita “regulatória” suscita problemas para o Estado de Direito, porque nem sempre atinge a finalidade que deveria atingir e é frequentemente duvidosa a sua aptidão como meio de dirigir a

economia orientada a um fim.¹ Na doutrina nacional, Misabel Derzi, comentando o clássico de Baleeiro, “Limitações constitucionais ao poder de tributar”, mostra-se preocupada com o fato de que incentivos e benefícios fiscais não raro deixam de funcionar como “estímulos eficazes”, passando a atuar como simples cristalização de privilégios.²

Essa preocupação, sob o ângulo jurídico-tributário, ganha corpo quando a ela se soma uma dimensão financeira-orçamentária: muitas das medidas extrafiscais implicam renúncia de receitas, equivalendo a gasto de dinheiro público (o chamado “gasto tributário”). Dinheiro não recolhido por força de uma medida extrafiscal, pela via da renúncia de receita, é dinheiro que poderia ser usado para promoção das mesmas finalidades públicas pela via da despesa, com a diferença de que esta é submetida ao rigoroso escrutínio do orçamento e aos respectivos instrumentos de fiscalização, transparência e controle.

A relevância desse aspecto fica evidente quando se considera que o volume de incentivos fiscais concedidos no Brasil é superior ao que é gasto com saúde, segurança e educação juntos.³ Apesar de sua magnitude econômica, 85% das renúncias tributárias são concedidas sem prazo de validade, e geralmente não passam por avaliações sistemáticas que justifiquem a manutenção ou a extinção dos benefícios.⁴ Isso sem considerar uma série de medidas extrafiscais que, não implicando renúncia de receitas (ex. agravamento de tributo), tendem a ser esquecidas por completo no que se refere ao controle de sua eficácia.

A eficácia material das normas extrafiscais (entendida como grau de sucesso no atingimento de suas finalidades) é, ainda, tema pouco estudado na dogmática tributária e seu controle pouco exercitado pelas instituições competentes. As duas faces dessa lacuna – teórica e prática – têm raízes diversas. De um lado, a doutrina de Direito Tributário prevalente no Brasil⁵ mostra-se reticente em se debruçar sobre a

¹ VOGEL, Klaus. Tributos regulatórios e garantia da propriedade no direito constitucional da República Federal da Alemanha. **Direito Tributário**. Estudos em homenagem ao Prof. Rui Barbosa Nogueira. Brandão Machado (coord). São Paulo, Saraiva, 1984, pp. 543-554.

² In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8ª ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 414-415.

³ BRASIL. Tribunal de Contas da União (Secom TCU). **TCU alerta sobre falta de transparência na concessão de benefícios fiscais**. [S.l.: s.n.], set. 2019.

⁴ Ibidem.

⁵ Sobre a centralidade da chamada Escola Analítica do Direito Tributário no Brasil, e a sua opção metodológica, cf., por todos: TEODOROVICZ, Jeferson. **História Disciplinar do Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

dimensão da eficácia material, associada a um plano pós-normativo do fenômeno jurídico, cujo estudo deveria ser confiado a economistas ou sociólogos. De outro lado, a própria configuração das instituições não favoreceu, historicamente, o controle de eficácia extrafiscal, tanto porque as esferas com maior capacidade institucional para fazê-lo (controle interno e externo) tendem a priorizar a fiscalização relativa aos gastos diretos (cujo dever de controle é mais evidente e tarefa menos tormentosa), tanto porque o Poder Judiciário tem baixo coeficiente técnico e democrático para realizar o controle de eficácia das ações públicas. Além disso, especialmente quando se trata de medidas extrafiscais de desoneração, não se pode ignorar a existência de grupos de interesse e a baixa probabilidade de que as normas tributárias tenham sua eficácia questionada por parte dos que dela se beneficiam.

Mas há algo de novo sob o sol. Três ordens de fatores sinalizam mudança no déficit de estudo e de controle da eficácia das normas tributárias extrafiscais.

Em primeiro lugar, há um fator teórico: a ciência jurídica está se renovando, deixando-se permear por contribuições interdisciplinares, como as da Análise Econômica do Direito e do pragmatismo jurídico – para citar duas das grandes correntes teóricas que vieram para ficar, e cujo estudo é profundamente orientado à análise dos efeitos das normas e decisões jurídicas. A dimensão da eficácia do Direito tende, então, a sair de seu habitual repouso à sombra da validade, para ganhar lugar ao sol nos estudos jurídicos, inclusive jurídico-tributários.

O segundo fator, que não deixa de ser associado ao primeiro, é institucional, refletindo-se no direito positivo: não apenas as mencionadas correntes teóricas já frequentam as cortes e casas legislativas brasileiras, como a ideia-força de “resultado” aparece como novo paradigma da Administração pública contemporânea.⁶ As instituições jurídicas estão atentas aos efeitos dos seus próprios atos, assim como dos atos submetidos a seu controle.⁷ Na dinâmica da gestão pública, isso se evidencia

⁶ Cf.: MENDONÇA, José Vicente Santos de. **Direito constitucional econômico**: a intervenção do estado na economia à luz da razão pública e do pragmatismo. 2ª ed. Rio de Janeiro, Fórum, 2018; OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. **Novo perfil da regulação estatal**: administração pública de resultados e análise de impacto regulatório. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

⁷ Expressão disso é a Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro – LINDB que, alterada pela Lei nº 13.655/2018, passou a contemplar uma boa dose de pragmatismo e contextualização na interpretação e operação das normas de direito público. (Cf. JORDÃO, Eduardo. Art. 22 da LINDB - Acabou o romance: reforço do pragmatismo no direito público brasileiro. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, p. 63-92, nov. 2018) Também adota uma racionalidade pragmatista a Lei de Liberdade Econômica (Lei nº 13.874/2019), ao exigir análise de impacto regulatório prévia à

no planejamento de políticas orientadas a resultados, com predefinição de metas, objetivos, indicadores que viabilizem ulterior acompanhamento e avaliação quanto ao efetivo atingimento das finalidades visadas. Governança, *accountability* e análise de impacto são algumas das expressões que se incorporaram na linguagem e na vivência da nova Administração pública e que já entraram na pauta dos juristas e órgãos de controle.

O terceiro fator pode-se dizer contextual: há um movimento internacional de maior controle dos gastos tributários, que representam a outra face de muitas das normas extrafiscais. Esse movimento, impulsionado por seminal obra de Stanley Surrey⁸, iniciou-se com um controle quantitativo das renúncias tributárias, a fim de conferir transparência a gastos que, por serem indiretos e até então invisíveis no orçamento, não eram submetidos a debate público. Atualmente, grande parte dos países, incluindo o Brasil, instruem seus orçamentos anuais com demonstrativo indicando o volume de receitas abdicadas em decorrência de desonerações tributárias.⁹ Mais recentemente, o movimento adquire nova dimensão, para se reconhecer a importância de um controle qualitativo dos gastos tributários, mediante avaliações sistemáticas de mérito e resultado. Organismos internacionais, como OCDE, FMI, BID e Banco Mundial, vêm chamando atenção para a necessidade de incentivos fiscais serem instituídos e avaliados de maneira a produzirem benefícios públicos efetivos (por mais difícil que seja essa avaliação).¹⁰ Os primeiros ecos dessa

edição de atos normativos de interesse geral de agentes econômicos ou de usuários dos serviços prestados, no âmbito da Administração Pública federal.

⁸ SURREY, Stanley S. **Pathways to Tax Reform**: The Concept of Tax Expenditures. Cambridge, MA: Harvard University Press, 1973.

Surrey foi o responsável por cunhar o termo “tax expenditures” na obra “Pathways to Tax Reform” e em outros textos e pronunciamentos públicos. Surrey foi Secretário Assistente do Tesouro dos Estados Unidos na década de 1960, quando o país atravessou um período de austeridade fiscal, contexto em que o autor defendeu que as renúncias tributárias deveriam ser trazidas à luz do orçamento para viabilizar o seu debate público. O autor acreditava que a revisão, diminuição ou mesmo extinção das benesses fiscais constituía ponto crucial para a reforma tributária. Cf. BURMAN, Leonard E. Pathways to Tax Reform Revisited. **Public Finance Review**, vol. 41(6), p. 755-790, Nov. 2013.

⁹ No Brasil, por força de regra constitucional expressa (art. 165, parag. 6º), a lei orçamentária anual é acompanhada de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia. O chamado DGT (Demonstrativo de Gastos Tributários) é elaborado anualmente, para essa finalidade, pela Receita Federal do Brasil.

Sobre semelhante figura em outros países, ver: IMF - International Monetary Fund. **Manual on Fiscal Transparency**. [S.l.: s.n.], 2007, Revised Edition.

¹⁰ OECD - Organisation for Economic Co-operation and Development. **Tax Expenditures in OECD Countries**. [S.l.]: OECD publication, 2010; IMF. **Manual on Fiscal Transparency**... op. cit.; IDB - Inter-American Development Bank. VILLELA, Luiz; LEMGRUBER, Andrea; JORRATT, Michael. **Tax**

tendência já podem ser ouvidos no plano interno. No Brasil, à semelhança do que tem feito, há mais tempo, o *Government Accountability Office* - GAO nos Estados Unidos (e entidades similares em outros países)¹¹, o Tribunal de Contas da União começou a monitorar a estrutura de governança dos gastos tributários, destacando a necessidade de que eles sejam submetidos a um melhor planejamento, fiscalização e avaliação de resultados.¹²

Os três fatores mencionados, conquanto tenham escopo mais abrangente que o da extrafiscalidade, certamente tendem a influenciar o modo como as normas extrafiscais são estudadas e controladas.

Esta tese navega justamente por essas águas novas, tomando os fatores teóricos, institucionais, contextuais acima como pano de fundo e justificção para a investigação jurídica da eficácia das normas extrafiscais. Não constitui o foco deste estudo examinar aspectos filosóficos, políticos, financeiros ou econômicos da extrafiscalidade, se bem que destacar o lado jurídico desses outros lados nem sempre é fácil. O fenômeno extrafiscal – assim como a própria tributação – tem vocação interdisciplinar; há nele um apelo insistente à consideração de elementos pré e pós normativos. Mas é feito o esforço de, no poliedro da extrafiscalidade, examinar a eficácia tendo por referência o próprio ordenamento, adotando-se, daí, uma perspectiva essencialmente jurídica.

Em relação ao método, a tese busca analisar as normas tributárias extrafiscais a partir de um recorte pragmático, dentro do qual a função e eficácia constituem categorias nucleares.¹³ O estudo incorpora, em alguns pontos, contribuições do

Expenditure Budgets Concepts and Challenges for Implementation. Working Paper Series, n. 131. [S.l.] Felipe Herrera Library, 2010; WORLD BANK. **Options for low income countries' effective and efficient use of tax incentives for investment:** a report to the G-20 development working group by the IMF, OECD, UN and World Bank (English). Platform for Collaboration on Tax. Washington, D.C.: World Bank Group, 2015.

¹¹ Cf.: UNITED STATES GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE – U.S. GAO. **Tax Expenditures:** Background and Evaluation Criteria and Questions. GAO-13-167SP: Guide for Evaluating Tax Expenditures. Washington, D.C.: [s.n.], 2012.

Sobre entidades e trabalhos análogos feitos em outros países, conferir: OECD. **Tax Expenditures...** *op. cit.*

¹² Entre outros trabalhos do TCU, destaca-se amplo processo de auditoria, realizado entre os anos de 2013 e 2014, que teve como objetivo conhecer e examinar o rol de benefícios tributários concedidos pelo Governo Federal, em vista de indícios de graves falhas na estrutura de governança das renúncias tributárias, como “indefinição de objetivos e metas” e “falta de avaliação de resultados”. Cf. BRASIL. TCU. **Processo de Levantamento n. 018.259/2013-8** (Acórdão n. 1205/2014). Min. Raimundo Carreiro. Data da sessão: 14/05/2014.

¹³ Cf. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Teoria da Norma Jurídica:** ensaio de pragmática da comunicação normativa. 5ª ed. São Paulo, Atlas, 2016.

pragmatismo jurídico, mas como teoria auxiliar ao próprio exame normativo-funcional. Não se adota uma posição no estilo consequencialista (como se os efeitos determinassem o que o direito é, ou deve ser): a opção metodológica é estudar a eficácia a partir dos filtros do direito positivo. A pesquisa vale-se essencialmente de fontes bibliográficas, lançando mão, quando necessário, de análise direta de material normativo e jurisprudencial.¹⁴

Em uma casca de noz, a tese sustenta o seguinte: a eficácia material das normas tributárias extrafiscais, entendida como o grau de sucesso no atingimento de suas finalidades, é passível de controle, no direito brasileiro, a partir dos parâmetros jurídicos da isonomia, proporcionalidade e eficiência (e suas especificações normativas), os quais incidem de modo distinto conforme o tipo (função) de norma extrafiscal e esfera de controle (interno, externo ou jurisdicional) a que está submetida.

Apresentado o tema de investigação e o contexto em que ele se insere (nesta introdução que forma o capítulo 1 da tese), realiza-se, no capítulo 2, um estudo panorâmico da **função extrafiscal**, examinando os critérios de sua identificação e as diferentes modalidades de função que, no direito brasileiro, a norma tributária pode assumir. Isso é feito como ponto de partida porque o exame da eficácia extrafiscal pressupõe a identificação da *função* extrafiscal: é o reconhecimento de que a norma tributária tem uma função a cumprir na promoção de finalidades públicas que abre as portas para a investigação do aspecto eficaz.

O capítulo 3 delimita a noção de **eficácia extrafiscal**, concentrando-se, num primeiro momento, na eficácia, como categoria da Teoria Geral do Direito, relacionada às categorias da validade e justiça, e, num segundo momento, na eficácia extrafiscal, como categoria do Direito Tributário útil à investigação e controle da extrafiscalidade. Depois de percorrer diferentes noções de eficácia na doutrina jurídica, sustenta-se que a dimensão pragmática de eficácia, entendida como grau de sucesso no atingimento de finalidades normativas (a denominada “eficácia material”), é a que deve nortear a compreensão da eficácia extrafiscal. Demonstra-se que, embora a eficácia seja considerada dimensão pós-normativa do Direito, seu estudo jurídico e controle é requisitado por normas jurídicas, surgindo daí pontos de contato entre

¹⁴ Embora se tenha utilizado o sistema numérico de citação, optou-se, no caso das fontes disponíveis na internet, por indicar o *link* de acesso apenas na lista de referências ao final da tese, a fim de tornar a visualização do texto mais agradável.

eficácia e validade. No caso das normas tributárias extrafiscais, a necessidade de controle de eficácia decorre de sua própria orientação finalística, e de parâmetros jurídicos previstos no ordenamento brasileiro.

O capítulo 4 examina os **parâmetros jurídicos** para o controle da eficácia extrafiscal. O princípio da **isonomia**, de um lado, impõe que as diferenciações realizadas pela norma tributária com objetivos extrafiscais sejam adequadas, necessárias e proporcionais. Na aplicação do postulado da proporcionalidade, como mediação para controle da isonomia, abre-se à análise jurídica a dimensão da eficácia material das normas tributárias. Especialmente na primeira etapa – a da adequação – cabe considerar não só a aptidão, em tese, de a norma produzir os efeitos extrafiscais visados; cabe também verificar se a eficácia potencial se traduziu em resultados materiais. De outro lado, o princípio da **eficiência** impõe que as normas veiculadoras de ações e políticas públicas, como as normas extrafiscais, sejam objeto de controle de resultados. A partir da cláusula geral de eficiência e de disposições normativas que a especificam, desenha-se um quadro jurídico para o controle de eficácia das normas tributárias extrafiscais. Defende-se que o primeiro parâmetro (da isonomia, mediante aplicação da proporcionalidade) é mais adequado ao controle de eficácia extrafiscal pelo Poder Judiciário, ao passo que o segundo (da eficiência) tem maior aplicação nas esferas de controle interno e externo.

O capítulo 5, por fim, tem por objeto o **controle propriamente dito**: examinam-se as possibilidades e limites de aplicação dos parâmetros da isonomia (proporcionalidade) e eficiência para o controle de eficácia das normas tributárias extrafiscais. A expressão controle é empregada em sentido amplo, para denotar os processos de verificação, pelas instituições jurídicas competentes, dos efeitos materiais de uma medida extrafiscal, seja para fins de análise de sua validade jurídica (feita em regra pelo Poder Judiciário), seja para garantir a boa execução e auxiliar eventual adequação de uma política extrafiscal (o que incumbe internamente à Administração Pública e, externamente, ao Poder Legislativo com auxílio do Tribunal de Contas): aqui, um controle de eficácia lastreado no dever de eficiência; lá, um controle fundado no princípio da isonomia, com mediação da proporcionalidade.

Sendo bastante heterogêneas as funções que uma norma tributária pode desempenhar, o controle de eficácia deve observar a particularidade da norma extrafiscal examinada. Por isso, optou-se por analisar aspectos gerais do controle de eficácia extrafiscal, concentrando-se, em alguns pontos, nas normas tributárias com

função de indução positiva, na modalidade de fomento. A escolha se deve ao fato de que a norma tributária com função fomentadora constitui o caso exemplar para o controle eficaz: é seletivo (restringindo a isonomia), implica gasto tributário e constitui instrumento evidente de políticas públicas do Estado. Apesar do enfoque adotado, espera-se que a análise sirva de insumo para reflexões futuras, no que se refere ao controle de eficácia dos diversos tipos de tributação extrafiscal.

2 A FUNÇÃO EXTRAFISCAL DA NORMA TRIBUTÁRIA

2.1 FISCALIDADE E EXTRAFISCALIDADE NO ESTADO CONTEMPORÂNEO

O tributo é instrumento a serviço de uma política. Sua razão de ser, econômica ou social, não está em si, mas nas finalidades públicas que, constitucionalmente assinaladas ao Estado, encontram no tributo um meio para sua concretização.¹⁵

Há dois caminhos para o uso instrumental da tributação. No bosque amarelo do poema de Robert Frost, que serve de epígrafe a esta tese, o caminho convencional, o mais pisado na tradição do Estado Fiscal moderno, é o caminho da arrecadação. Pois o que caracteriza o Estado Fiscal, como configuração específica do Estado de Direito, é o perfil da receita pública, fundada principalmente nos tributos, ingressos derivados do patrimônio e trabalho do contribuinte.¹⁶ A fiscalidade expressa o uso do tributo como instrumento para abastecer os cofres (*fiscus*) do Estado, que com tais recursos poderá satisfazer as necessidades coletivas.¹⁷

O outro caminho é o da extrafiscalidade.¹⁸ Para além de propiciar receitas públicas, o tributo pode ser instrumento para modulação de comportamentos, redistribuição de riquezas, correção de distorções de mercado, entre outras funções.

Se, no princípio do Estado Liberal, a extrafiscalidade era pouco explorada, aparecendo episodicamente para corrigir falhas de mercado ou incentivar indústrias¹⁹, desde a ascendência do Estado social não se pode dizê-la uma estrada coberta de mato. Na década de cinquenta, Sainz de Bujanda notava que, por sorte ou por desgraça, “as aplicações extrafiscais do imposto não constituem mais um fenômeno

¹⁵ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 93 e ss; ALONSO GONZALEZ, Luis Manuel. **Los Impuestos Autonomicos de Caracter Extrafiscal**. Madrid: Marcial Pons, 1995, p. 12 e ss.

¹⁶ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

¹⁷ Fiscal deriva do latim *fiscus*, que designa cesto de dinheiro ou cesto para coleta de impostos. A expressão propósito fiscal equivale, assim, à expressão propósito de arrecadação. Cf. BRIGGS, Charles. Taxation is not for fiscal purpose only. **American Bar Association Journal**, v. 52, jan. 1966.

¹⁸ Se bem que, como será visto adiante, fiscalidade e extrafiscalidade não são caminhos alternativos, como sugere a metáfora feita a partir do poema de Frost, em que há duas estradas divididas em uma bifurcação.

¹⁹ Cf. CHECA GONZÁLEZ, Clemente. Los impuestos con fines no fiscales: Notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional, Civitas, **Revista Española de Derecho Financiero**, núm. 40, 1983. p. 437-452; No Brasil, cf.: DEODATO, Alberto. **As Funções Extrafiscais do Imposto**. Belo Horizonte. Imprensa Oficial, 1949.

esporádico, ocasional, minúsculo, mas a expressão constante e consciente de novos critérios que imperam o manejo da Fazenda Pública”²⁰.

Crescendo o Estado em tamanho e atribuições, torna-se necessário incrementar o uso do tributo como mecanismo tanto de arrecadação como de intervenção. Fiscalidade e extrafiscalidade tornam-se caminhos igualmente requisitados pelo Estado social para o tráfego das finalidades públicas.

Mas, desde aquela assertiva de Sainz de Bujanda, o perfil do Estado contemporâneo sofreu, e continua a sofrer, importantes mutações. O novo cenário é de um “Estado activador”, que compartilha com o cidadão a missão de realizar o interesse público.²¹ Frequentemente o Estado sequer exerce o papel de ator dominante ou principal, cabendo-lhe antes coordenar, incitar e manejar forças privadas para concretizar os fins constitucionais.

Essa configuração de Estado e seu modo de relacionamento com o cidadão tende a se valer ainda mais ostensivamente da função promocional das normas jurídicas, como expediente de ordenação dos diversos atores sociais para atingimento das finalidades públicas. O movimento inevitavelmente alcança a dimensão financeira do Estado: na medida em que ele atribui, em maior ou menor porção, missões constitucionais aos entes privados, abastecer o erário pode ser menos importante que usar os mecanismos adequados para garantir que aquelas missões sejam realizadas. A rota da extrafiscalidade, torna-se, assim, tão ou mais percorrida que a da fiscalidade.

Houve, no passado, dúvidas quanto à admissibilidade jurídica do emprego do tributo para fins não arrecadatários. A questão foi objeto de profícuas discussões entre juristas e financistas desde fins do século XIX e perdurou por boas décadas na dogmática tributária, nacional e estrangeira.²² As Constituições contemporâneas, no

²⁰ **Hacienda y Derecho**, Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1955, p. 97.

²¹ GONÇALVES, Pedro. **Entidades privadas com poderes públicos**. Coimbra: Almedina, 2005; SCHMIDT-ASSMANN, Eberhard. Cuestiones fundamentales sobre la reforma de la Teoría General del Derecho Administrativo, in: J. BARNES (ed.), **Innovación y reforma en el Derecho Administrativo**. Sevilla: Instituto Nacional de Administración Pública, 2012.

²² Cf. FICHERA, Franco, Fiscalità ed Extrafiscalità nella Costituzione. Una Rivisitazione dei - Lavori Preparatori, in **Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze - RDFSF**, n. 4/1997, Milano, pp. 486-584; CHECA GONZÁLEZ, Clemente. Los impuestos con fines no fiscales: Notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional, Civitas, **Revista Española de Derecho Financiero**, núm. 40, 1983. p. 437-452; SOUZA, James José Marins de; TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade socioambiental. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 18, n. 90, p. 73-123, jan./fev. 2010; VOGEL, Klaus. Tributos regulatórios e garantia da propriedade no direito constitucional da República Federal da Alemanha. **Direito Tributário**. Estudos em

entanto, vêm abrindo inequívoco espaço ao emprego extrafiscal do tributo, alterando o próprio rumo das reflexões doutrinárias. O problema do “se” ficou para trás – a questão é mais “como” e “quanto” de extrafiscalidade é constitucionalmente admissível.

Fichera, analisando a Constituição italiana de 1948, observava que, partindo o Constituinte da premissa de que os tributos são ferramenta indispensável para o programa constitucional de transformação da sociedade, a fórmula eleita consistiu em definir alguns limites formais e materiais, dentro dos quais a fiscalidade e a extrafiscalidade poderiam se desenvolver livremente. Houve mais impulso do que freios ao uso instrumental do tributo. De outro lado, o autor não deixava de reconhecer os problemas que, décadas mais tarde, advinham do desenvolvimento tão extenso e penetrante das funções fiscais e extrafiscais:

(...) o crescimento sem precedentes das funções fiscais e extrafiscais tem colocado em tensão o Direito Tributário: em face da multiplicidade dos objetivos a que serve e da intensidade de seu emprego, o Direito Tributário nem sempre faz valer suas próprias razões. Isso resultou em crescimento acentuado e distribuição desigual a carga tributária; diferenciação excessiva de tratamento por várias razões; desatenção no nível dos princípios; produção reguladora desordenada; instabilidade e incerteza das disciplinas de aplicação; distorções e transtornos na relação entre as autoridades fiscais e os contribuintes; multiplicação e hibridação dos tributos (...)²³

De modo semelhante ao que se passou na Itália, e em outras Constituições contemporâneas, a Constituição brasileira concedeu franco espaço para uso extrafiscal do tributo. Além de prever uma série de aplicações específicas da extrafiscalidade²⁴, a função de incentivo é genericamente prevista como um dos modos de o Estado normatizar e regular a atividade econômica (art. 174, CF). O impulso constitucional se reflete, na legislação ordinária, em uma miríade de normas tributárias com funções extrafiscais, instituídas com o objetivo de promover finalidades que a Constituição consagrou e cuja realização se mostra prioritária dentro de uma certa política de governo e de Estado.

Se, no passado, houve o momento de afirmação de um Estado com papel social e ordenador, e da necessidade de muni-lo com as ferramentas adequadas, hoje a

homenagem ao Prof. Rui Barbosa Nogueira. Brandão Machado (coord). São Paulo, Saraiva, 1984, pp. 543-554.

²³ Fiscalità ed Extrafiscalità... op. cit., p. 581 (tradução livre).

²⁴ V. tópico [2.3](#), infra.

questão está voltada a esclarecer os limites jurídicos da função extrafiscal do tributo, bem como os parâmetros para seu adequado controle.

Uma das questões fundamentais nesse quadro é a da eficácia das normas tributárias extrafiscais. O reconhecimento de que o tributo tem uma função a cumprir na animação dos objetivos constitucionais – função que não se resume ao simples financiamento do Estado – leva a considerar os efeitos concretos das normas tributárias. Impõe-se verificar sua medida de eficácia, sua medida de sucesso.

À dimensão da eficácia precede a dimensão da função. É preciso antes identificar a norma extrafiscal e compreender a específica função que ela desempenha quanto à promoção de fins públicos para, num segundo momento, cogitar de seus efeitos no campo da realidade material.

Este capítulo, ao examinar as diversas funções extrafiscais a que podem servir as normas tributárias, pretende plantar os fundamentos para o exame da eficácia extrafiscal, nos capítulos subsequentes.

2.2 A IDENTIFICAÇÃO DA EXTRAFISCALIDADE

2.2.1 O problema da definição

A delimitação jurídica da extrafiscalidade é tarefa problemática.

Embora não seja difícil compreender o termo em sua noção preliminar – emprego da tributação para propósitos diversos da simples arrecadação –, a extrafiscalidade não demora a suscitar uma série de questões tormentosas.

Até que ponto um tributo pode ser considerado fiscal e em que momento passaria a ser considerado extrafiscal? Qual é a função ou fim específico que a norma tributária pode desempenhar? Poderia um tributo esvaziar-se por completo em sua função arrecadatória, para converter-se em puro cordel de marionete?

O crescente uso do tributo com propósitos não arrecadatórios tornou a extrafiscalidade expressão corrente na dogmática tributária, que há tempos vem buscando delimitar os seus contornos semânticos e limites jurídicos.

Mas se esse movimento, por um lado, tende a gerar avanços científicos na compreensão do fenômeno extrafiscal, por outro, carrega o risco de multiplicar confusões. Casado Ollero, a propósito, sustenta que, mais que um conceito (de extrafiscalidade), o que se vem manejando é uma descrição puramente negativa do

tributo com fim não fiscal, uma verdadeira caixa de alfaiate em que se alberga toda uma variedade de detrações patrimoniais coativas, reagrupadas segundo outro critério que não a finalidade arrecadatória que perseguem.²⁵

Em sentido similar, Caliendo se mostra preocupado com a superexposição da extrafiscalidade, a qual, ao invés de fortalecer o termo, teria o enfraquecido, mercê de uma ampliação semântica exagerada que, na tentativa de abarcar tudo, nada significa.²⁶

De outra parte, se os conceitos jurídicos não servem para definir essências, mas para permitir e viabilizar a aplicação das normas jurídicas²⁷, mais importante do que procurar uma conceituação precisa da extrafiscalidade é saber reconhecê-la nas normas tributárias do direito brasileiro, a fim de submetê-las aos pertinentes controles jurídicos (inclusive o controle de eficácia). A escolha que se faz aqui, portanto, é de buscar critérios para a identificação da função extrafiscal – ou funções extrafiscais – das normas tributárias.

Para isso, parte-se da premissa, que já virou certo consenso na doutrina, de que funções fiscais e extrafiscais coexistem nas normas tributárias. Fiscalidade e extrafiscalidade não são trilhas bifurcadas por onde a tributação segue de modo alternativo. Em algum ponto de uma escala que vai entre a fiscalidade pura e a extrafiscalidade pura deve se encontrar toda e qualquer norma de natureza impositiva.²⁸

Adotar essa premissa não segue, porém, defender que seja necessário precisar o ponto da escala no qual se encontra determinada norma tributária, como já se propôs no passado.²⁹

²⁵ CASADO OLLERO, Gabriel. Los fines no fiscales de los tributos. **Revista de derecho financiero y de hacienda pública**, Vol. 41, Nº 213, 1991, p. 455.

²⁶ CALIENDO, Paulo. Tributação e Ordem Econômica: os tributos podem ser utilizados como instrumentos de indução econômica? **Rev. direitos fundam. democ.**, v. 20, n. 20, jul./dez. 2016, p. 196.

²⁷ GRAU, Eros Roberto. **O direito posto e o direito pressuposto**. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 193.

²⁸ ALONSO GONZALEZ, Luis Manuel. **Los Impuestos Autonomicos de Caracter Extrafiscal**. Madrid: Marcial Pons, 1995, p. 21. No mesmo sentido, Casado Ollero afirma que função fiscal e extrafiscal do tributo constituem dois fenômenos incidíveis que se apresentam como duas caras da mesma realidade (Los fines... p. 456).

²⁹ Relata Klaus Vogel que parte da doutrina alemã chegou a defender a tese da primazia do objetivo arrecadatório, afirmando, a exemplo da autora e Juíza alemã Hildegard Kruger, que objetivos de ordem extrafiscal poderiam representar no máximo 49% dos fins colimados pelo legislador, sob pena de se tratar de outra coisa que não tributo. (VOGEL, Klaus. Tributos regulatórios... op. cit., p. 545)

Como ficará claro no decorrer da exposição, o estudo da extrafiscalidade consiste em examinar a norma tributária a partir de um aspecto específico, o de sua função. Não se trata de rotular a norma como predominantemente fiscal ou extrafiscal³⁰ mas de destacar o aspecto funcional com o objetivo de submetê-la à investigação e sujeitá-la aos parâmetros jurídicos apropriados.

Para que esse objetivo seja cumprido, é preciso primeiro investigar os critérios para o reconhecimento da extrafiscalidade, o que será feito a partir da revisão da literatura dedicada ao tema e da indicação dos critérios que se apresentam mais adequados, do ponto de vista da ciência e do direito positivo brasileiro.

Reconhecer uma dimensão extrafiscal em dada norma tributária não é, porém, suficiente para a boa investigação e controle da extrafiscalidade. É preciso minudenciar a função extrafiscal e reconhecer as finalidades específicas a que dada norma tributária serve. Neste ponto, retomando a crítica exposta por Casado Ollero e Caliendo, muitos dos equívocos relacionados à superabrangência da extrafiscalidade parecem se originar precisamente da falta de especificação de sua função ou de confusões que costumam tomar uma função específica (ex. função indutora) como se fosse o todo (função extrafiscal em sentido amplo).

Em matéria de controle da eficácia, o reconhecimento da função específica é questão essencial pois, como se verá, ela (a função) é o ponto de partida para verificar se a norma é apta a deflagrar – ou se efetivamente está deflagrando – os efeitos requisitados pela função extrafiscal.

Os próximos tópicos se dedicarão, portanto, a examinar os critérios para a identificação da extrafiscalidade para, em seguida, destrinchar-se a gama de funções extrafiscais que a norma tributária pode apresentar.

2.2.2 Critérios de identificação da extrafiscalidade

Na doutrina estrangeira, há registros centenários de esforços no sentido de estabelecer critérios para identificação das normas tributárias extrafiscais. A Alemanha e a Espanha, em que o fenômeno da extrafiscalidade há tanto tempo se faz

³⁰ Talvez Klaus Vogel tenha razão quando afirma não existir critério seguro que permita afirmar a predominância da função extrafiscal ou da função de arrecadação em certa norma tributária (Tributos regulatórios... op. cit., p. 548 e ss). Isso não impede, porém, que se utilize a expressão “norma tributária extrafiscal” para aludir ao aspecto funcional ou finalístico da norma em questão.

presente e intenso, são terrenos férteis para colheita de insumos teóricos relativos ao tema. A doutrina brasileira tampouco decepciona na diversidade de propostas conceituais, embora quase sempre bebendo na fonte dos autores estrangeiros.³¹

O ponto de partida é o critério da finalidade, geralmente referido pelos autores que admitem uma distinção entre a tributação fiscal e extrafiscal.

Esse critério comporta derivações.

Há quem advogue, de um lado, o **critério finalístico baseado na intenção do legislador**³², invocando, como elemento de caracterização da tributação extrafiscal, a necessidade de que ela tenha sido conscientemente empregada. A crítica feita, que parece procedente, repousa na impossibilidade de capturar as difusas intenções oriundas de um heterogêneo corpo legislativo³³; e, ainda, o perigo de que a vontade do legislador seja máscara retórica para esconder a vontade do próprio intérprete.³⁴

Os problemas na detecção e invocação de aspectos volitivos das normas levaram muitos autores a descartar o critério da finalidade subjetiva do legislador e buscar a formulação de um **critério finalístico objetivo**, capaz de identificar, no produto legislado ou no contexto econômico-financeiro do Estado, sinais relevantes da finalidade da norma. Aqui, a doutrina se ramifica mais uma vez para propor, isolada ou conjuntamente, diferentes critérios objetivos para identificação da extrafiscalidade.

Um desses critérios é o da **formulação explícita do fim** no ordenamento jurídico, seja nos textos que antecedem o diploma normativo (como exposição de motivos ou trabalhos preparatórios), seja no próprio texto legal. Diz-se objetivo porque, ao contrário do critério baseado na intenção subjetiva do legislador, investiga-se a exteriorização manifesta do uso instrumental do tributo para uma finalidade pública, o

³¹ Conferir, entre outros: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras...** op. cit.; GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A Extrafiscalidade no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006; BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: Identificação, Fundamentação, Limitação e Controle**. São Paulo: Noeses, 2015; LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade...** op. cit.

³² Como faz, por exemplo, Walter Barbosa Corrêa, ao sustentar que a caracterização da tributação extrafiscal depende da circunstância de ela ter sido conscientemente empregada pelo legislador (**Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade**. São Paulo: Bentivegna, 1964, p. 25 e ss).

³³ Os enunciados sobre a intenção do legislador, diz Guastini, não podem ser seriamente considerados empíricos, pois não é possível acessar a "mente" do legislador, sobretudo quando se trata de um órgão colegiado. (GUASTINI, Riccardo. Defettibilità, lacune assiologiche, e interpretazione - Defeasibility, Axiological Gaps, and Interpretation. **Revus**, n.14, 2010, p. 57-72, Dec. 2010)

³⁴ BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: Identificação, Fundamentação, Limitação e Controle**. São Paulo, Noeses, 2015, p. 22.

que em algumas vezes consta não em disposições pré-normativas, mas no próprio corpo da lei. A progressividade das alíquotas do IPTU, para promoção do adequado aproveitamento da propriedade urbana (art. 182, §4º, CF) e do ITR, “de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas” (art. 153, § 4º, I, CF), são exemplos em que a finalidade não fiscal do uso desses tributos é declarada.

Ainda no grupo dos critérios objetivos, uma proposta teórica interessante é de buscar indícios de finalidade extrafiscal examinando a norma tributária à luz de um programa político de governo e de Estado, o que estaria associado à noção de **planejamento**. O tributo, neste contexto, mostra-se como ferramenta para atingimento dos fins enunciados num programa maior, que começa na Constituição e se desdobra no planejamento de políticas públicas, sociais e econômicas, no planejamento financeiro e orçamentário do Estado. Será ferramenta direta quando servir para financiar (por meio dos recursos arrecadados) a consecução do programa econômico e social do Estado. Será ferramenta indireta quando servir para compensar ações de interesse público realizadas por particulares ou para induzir comportamentos privados na direção mirada pelo programa estatal. Neste segundo caso, estaria presente a extrafiscalidade. Embora esse aspecto tenha sido, de passagem, tratado por alguns autores³⁵, como elemento para auxiliar na identificação da finalidade da norma tributária, parece-nos que a doutrina subestima a importância da ideia de planejamento estatal, não só como critério de definição, mas também como parâmetro de controle da extrafiscalidade. Mas cabe, por ora, suspender a análise desta questão, para retomá-la adiante³⁶, pois sua relevância justifica um aprofundamento.

A análise da **estrutura do tributo** para verificação da extrafiscalidade é, possivelmente, o critério (finalístico objetivo) mais aceito na doutrina especializada. Há diferentes propostas que poderiam se encaixar aqui, mas em geral esse tipo de aproximação busca examinar elementos internos à norma tributária – como base de cálculo e alíquota – que indiquem **desvio à capacidade contributiva** relativa, isto é, que realizem a dosagem da carga tributária em função de outro fator que não a dimensão da riqueza tributada. Nesse caso, a detecção da função ou finalidade se faz a partir da análise da estrutura da norma tributária, pois, segundo esse entendimento,

³⁵ Dora Schmidt e Peter Selmer, por exemplo, citados por Schoueri (**Normas Tributárias Indutoras...** op. cit., p. 18 e seguintes).

³⁶ V. seção [2.4.1](#), infra.

é a hipótese de incidência, base de cálculo ou alíquota, ou ainda, a estrutura de uma norma de exoneração, que denunciará a função extrafiscal. Mesmo que preocupada em verificar aspectos internos da norma tributária, essa aproximação não deixa de ser finalística, já que tais elementos estruturais permitem identificar a finalidade da norma.

Nesse sentido, Rodriguez Muñoz propõe que, no exame da norma tributária, avalie-se a existência de um tratamento de derrogação ao tratamento ordinário do tributo, a partir do exame de sua relação com a capacidade econômica.³⁷ Parecida é a posição de Varona Alabern: para que se configure a tributação extrafiscal, o tributo deve fomentar as condutas e operações de acordo com a finalidade perseguida, com redução da carga tributária para os atos que promovam a finalidade extrafiscal e vice-versa; ainda, a estrutura do tributo deve ser impregnada dos aspectos extrafiscais, os quais, se retirados, resultariam em desconfiguração do tributo.³⁸

O exame da extrafiscalidade a partir de elementos objetivados na norma tributária, que mostrem desvios à capacidade contributiva, exige alguns cuidados. É que, em primeiro lugar, pode acontecer de uma norma tributária ter finalidade meramente fiscal e, no entanto, não respeitar a capacidade contributiva (por exemplo: variando bases de cálculo ou alíquotas sem observar qualquer nexos com a dimensão da riqueza tributada nem com algum critério de discriminação constitucionalmente admissível). Neste caso, tem-se não uma norma extrafiscal, mas uma norma tributária eminentemente fiscal, porém inconstitucional. Ainda, nada impede que uma norma extrafiscal respeite o critério da capacidade contributiva.³⁹

Os critérios teleológicos expostos acima, quer avaliados numa perspectiva subjetiva (fim pretendido pelo legislador) quer objetiva (fim visado pela norma), a partir dos diferentes indícios mencionados (exposição de motivos, estrutura da norma

³⁷ RODRÍGUEZ MUÑOZ, José Manuel. Los fines ultrafiscales de los tributos y su recepción en la nueva Ley General Tributaria. **Nueva Fiscalidad** - n. 3-2004, p. 6.

³⁸ **Extrafiscalidad y dogmática tributaria**. Madrid, Marcial Pons, 2009, p. 29

³⁹ É o que ocorre em algumas manifestações da seletividade do ICMS: nos casos em que há agravamento de alíquotas de bens e serviços supérfluos e alívio nos bens essenciais, o tributo cumpre uma função extrafiscal de redistribuição geral, e ao mesmo tempo, realiza o critério da capacidade contributiva de um modo compatível com a estrutura dos tributos indiretos. Também acreditamos que a capacidade contributiva não é afastada em certas normas tributárias que desempenham função de redistribuição de riquezas, como ocorre com a progressividade de alíquotas do Imposto de Renda, e mesmo a progressividade fiscal do IPTU e ITR. A função da norma tributária, nesses casos, não é simplesmente de arrecadar recursos, mas de reduzir as desigualdades sociais por meio de uma distribuição progressiva da carga tributária, sujeitando fatos que revelem maior capacidade de contribuir a maiores níveis de tributação.

tributária, etc.), poderiam oferecer, isolada ou conjuntamente, critério seguro para identificação da tributação extrafiscal?

Talvez não. Schoueri⁴⁰, buscando suprir o espaço vazio deixado pelas aproximações finalísticas, sustenta a necessidade de um novo enfoque e propõe uma análise pragmática do objetivo extrafiscal, a partir de sua **eficácia**.

Apesar de Schoueri não especificar em que sentido o termo eficácia é empregado, a sua opção pelo recorte pragmático leva a crer que ele se refere aos efeitos concretamente produzidos no campo da realidade material⁴¹. Denominada de eficácia social, externa ou material, essa dimensão de eficácia, aplicada à extrafiscalidade indutora (foco do estudo do autor), teria a ver com a produção de efeitos indutores das normas tributárias de intervenção na ordem econômica, o que corresponderia à efetiva indução de comportamentos dos agentes destinatários das normas. Para ele, a função indutora seria identificada a partir dos efeitos que a norma deflagra na realidade econômica ou social. Ou reduzindo: há tributação indutora se há efeito indutor.⁴²

Essa proposta teórica, apesar de sua consistência e notoriedade, merece algumas ressalvas.⁴³

Note-se que toda a norma tributária acaba, de algum modo, produzindo efeitos externos à arrecadação, mesmo que não vise a qualquer finalidade extrafiscal. Seria uma ilusão jurídica e financeira, nas palavras de Casado Ollero, cogitar de tributos

⁴⁰ **Normas Tributárias Indutoras...** op. cit., passim.

⁴¹ O autor chega a fazer referência à “função eficaz”, da doutrina de Tércio Sampaio Ferraz Junior, mas não detalha o sentido em que a expressão é empregada pelo filósofo do Direito. Como será examinado adiante (v. [3.2.1](#)), a noção de função eficaz na doutrina de Ferraz Junior corresponde à dimensão de eficácia técnica (condições de aplicabilidade) das normas jurídicas. Mas não é essa a noção de eficácia empregada pelo próprio Schoueri ao longo da obra. Optando pelo recorte pragmático, o autor alude aos efeitos indutores (externos ou materiais) da norma tributária na Ordem Econômica.

⁴² Segundo o autor, o enfoque proposto é, no lugar de identificar as normas tributárias indutoras por sua finalidade, estudar o “efeito indutor” das normas tributárias. Esta aproximação também é sustentada por Martha Leão, para quem “não existe norma indutora sem eficácia indutora” (LEÃO, Martha Toribio. **Controle da Extrafiscalidade**. Vol.16 - Série Doutrina Tributária. São Paulo, Quartier Latin, 2015). A autora, porém, não invoca a eficácia como critério de identificação, e sim como dado relevante para o controle das normas tributárias indutoras, o que parece correto, como será visto adiante (v. [3.4.4](#), *infra*).

⁴³ As críticas a essa aproximação serão melhor desenvolvidas à frente, quando forem apresentados os diversos sentidos de eficácia na Teoria do Direito e aquele que melhor se ajusta ao exame pragmático da norma extrafiscal. V. [3.3](#), *infra*.

que respondam exclusivamente a uma concepção arrecadatória, cujos efeitos se reduzam à mera obtenção de ingressos.⁴⁴

Alguns exemplos podem tornar mais claro este ponto. Tome-se o caso do Imposto de Renda sobre o Lucro Presumido, que tem como propósito evidente, além da arrecadação, a simplificação. A base de cálculo presumida, fixada na lei a partir de um percentual sobre a receita bruta, não retrata propriamente a dimensão econômica da hipótese de incidência (lucro), representando antes uma ficção sobre a proporção de despesas em relação às receitas e, por conseguinte, uma ficção quanto à dimensão do lucro de determinada pessoa jurídica. Eis aí uma norma com efeito de indução (do ponto de vista da eficácia material): a simplicidade do regime do lucro presumido, em contraste com o regime do lucro real, faz com que muitas empresas optem pelo regime do lucro presumido, embora a finalidade da norma não seja propriamente indutora.

Invoca-se um segundo exemplo do direito alemão, referido por Vogel⁴⁵. A legislação do IRPF da Alemanha permitia a dedução dos custos de transporte do trabalhador até o local de trabalho; mas, quando o transporte utilizado era o veículo próprio, a dedução era limitada a um montante muito abaixo do reconhecido custo efetivo dessas viagens. A disposição se fundava em razões de política de transporte, com o fim de induzir uma mudança de atitude dos trabalhadores, que, em vez do veículo próprio, passariam a usar os meios de transporte público. Imagine-se, agora, que a legislação não produziu o resultado esperado: mesmo com a vantagem fiscal, os contribuintes não se viram compelidos a deixar seus carros na garagem e enfrentar o transporte coletivo. O comportamento esperado pela norma não se efetivou. Poder-se-ia afirmar que foi baixo o grau de sucesso material da norma indutora ou que a norma não foi materialmente eficaz.

A existência de efeito indutor, no primeiro exemplo, não torna a norma (extrafiscal) indutora. A ausência de efeito indutor, no segundo exemplo, não retira o caráter (extrafiscal) indutor da norma.

A necessidade de se diferenciar as normas extrafiscais das normas com efeito extrafiscal já foi percebida por diversos autores. Caliendo relata que, na doutrina alemã, distinguem-se tributos com finalidade extrafiscal preponderante

⁴⁴ CASADO OLLERO, Gabriel. Los fines..., op. cit., p. 455.

⁴⁵ **Tributos regulatórios**..., op. cit., p. 553.

(*Lenkungsabgaben*) dos tributos com *efeitos* extrafiscais (*Lenkungswirkung*)⁴⁶. Na Espanha, Alonso Gonzáles sustenta que um tributo extrafiscal é aquele que se orienta de forma primordial e específica por uma finalidade diversa da arrecadatória, e não o que meramente produz efeitos extrafiscais.⁴⁷

Andrei Pitten Velloso, reconhecendo que todas as normas tributárias produzem efeitos econômicos e sociais secundários, registra que a dicotomia entre tributação fiscal e extrafiscal há de se pautar na análise dos fins da norma tributária, e não de suas consequências (efeitos secundários)⁴⁸. Heleno Torres também recusa tomar os efeitos como critério de identificação da extrafiscalidade, ao distinguir entre extrafiscalidade causal (que seria a extrafiscalidade propriamente dita, orientada a finalidades intervencionistas) e a acidental (que apenas alude aos efeitos de quaisquer tributos na economia).⁴⁹

Realmente, como sustentam esses diversos autores, a identificação da extrafiscalidade não pode se basear na dimensão da eficácia.

Do ponto de vista da Ciência do Direito, é um equívoco identificar a função da norma (plano da validade) a partir de seus efeitos na realidade social (plano da eficácia). Conquanto o sistema jurídico e o sistema social se impliquem mutuamente, essa interação não pode resultar em desvanecimento das fronteiras, na definição de um campo pelo outro. Ao identificar a função da norma a partir de seus efeitos, não só se cruza inadvertidamente a fronteira entre validade e eficácia, como também se limitam as possibilidades práticas de controle da eficácia extrafiscal.⁵⁰ Se não é possível identificar na norma uma função que seja prévia à produção de seus efeitos, tampouco seria possível controlar o sucesso (eficácia) da norma no cumprimento de sua função.

⁴⁶ CALIENDO, Paulo. Tributação e Ordem Econômica: os tributos podem ser utilizados como instrumentos de indução econômica? **Rev. direitos fundam. democ.**, v. 20, n. 20, p. 199.

⁴⁷ **Los Impuestos Autonomicos de Caracter Extrafiscal**. Madrid: Marcial Pons, 1995, p. 22.

⁴⁸ **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

⁴⁹ Relação entre Constituição Financeira e Constituição Econômica In: **Extrafiscalidade**: Conceito, Interpretação, Limites e Alcance. Lobato, Valter de Souza (Coord.). Belo Horizonte: Fórum. 2017, p. 131.

⁵⁰ Vide, a respeito, LEÃO, Martha Toribio. Contributo para o estudo da extrafiscalidade: a importância da finalidade na identificação das normas tributárias extrafiscais. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: Dialética, v. 34, pp. 303-325, 2015.

A questão será aprofundada no capítulo seguinte⁵¹, mas o raciocínio já mostra a impropriedade do critério da eficácia para identificação da tributação extrafiscal.

2.2.3 A função como critério de reconhecimento da tributação extrafiscal

A análise funcional da norma jurídica, bem distinta da clássica análise formal-estrutural, é ideia já bastante difundida desde a famosa obra de Bobbio (Da estrutura à função)⁵². Enquanto a análise estrutural é preocupada em saber “como o direito é feito”, a análise funcional se preocupa mais em saber “para que o direito serve”.⁵³

A distinção entre análise estrutural e funcional já evidencia que a segunda toma em conta a *finalidade* do direito. A lógica da análise funcional é a lógica da relação meio-fim⁵⁴.

A conexão entre função e finalidade é mesmo estreita. Não é de estranhar que os estudiosos da extrafiscalidade empreguem as duas expressões de modo indistinto.⁵⁵ Não são sinônimos, porém; e sendo a diferenciação útil para o propósito deste trabalho, vale a pena explicitá-la.

As diversas funções que uma norma jurídica pode exercer, segundo Bobbio, são voltadas ao atingimento de finalidades prescritas pelo ordenamento: assim, encorajamento, desencorajamento, repressão, entre outras, são funções que o direito desempenha para alcançar suas finalidades.⁵⁶

De modo mais específico, examinando a extrafiscalidade sob a perspectiva da semiótica, Guilherme Mendes esclarece que a finalidade está na relação entre

⁵¹ V. item 3.4.4, *infra*.

⁵² **Da estrutura à função**: novos estudos de teoria do direito. Barueri, Manole, 2007. Publicada originalmente no italiano em 1977. Na verdade, porém, já no ano de 1971, ao escrever o artigo intitulado *Verso una teoria funzionalistica del diritto* (Em direção a uma teoria funcionalista do Direito), o próprio Bobbio registrou ter observado uma tendência do estruturalismo ao funcionalismo na teoria geral do direito – tendência que, para seu espanto, foi rápida e intensamente desenvolvida nos anos seguintes (**Da estrutura à função**...op. cit., p. 81 e ss).

⁵³ BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função**... op. cit., p. 53.

⁵⁴ BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função**... op. cit., p. 53.

⁵⁵ Observa-se o uso intercambiável das expressões função e finalidade em Diego Bomfim (**Extrafiscalidade**... op. cit.), Martha Leão (**Controle da Extrafiscalidade**... op. cit.), Celso de Barros Correia Neto (**O Averso do Tributo**... op. cit.), Checa Gonzales (Los impuestos con fines no fiscales... op. cit.), Franco Fichera (Fiscalitá ed Extrafiscalitá... op. cit.). O próprio Luís Eduardo Schoueri, que recusa o critério finalístico para abraçar o funcional, acaba utilizando os termos finalidade e função de modo intercambiáveis (Conferir: **Normas Tributárias Indutoras**... op. cit., p. 53, p. 117 e p. 205, por exemplo).

⁵⁶ **Da estrutura à função**... op. cit., passim.

emissor (autoridade normativa) e mensagem (norma), ao passo que a função está na relação entre mensagem e seu destinatário: “[o] direito positivo visa cumprir uma dada finalidade” e, para isso, “exerce sobre os seus destinatários uma determinada função”.⁵⁷ Prossegue Mendes:

Há, desse modo, uma relação intrínseca entre esses dois aspectos. São faces distintas, mas de uma mesma moeda. Para atingir uma determinada finalidade, o direito deve apresentar uma certa função; por outro lado, exerce uma dada função para cumprir uma certa finalidade (...)⁵⁸

Desse modo, pode-se afirmar que a função de uma norma é a ponte que conecta o instrumento (a própria norma, o meio) a uma determinada finalidade. A função de indução de comportamentos, por exemplo, pode servir para promover o desenvolvimento econômico ou um meio-ambiente ecologicamente equilibrado. A função redistributiva geralmente serve à finalidade de redução de desigualdades sociais. A função compensatória pode servir à finalidade de proteção do mínimo existencial, entre outros exemplos. A finalidade é o estado de coisas último visado pelo direito, representado por um princípio jurídico consagrado no ordenamento.⁵⁹ A função é o mecanismo pelo qual a norma irá operar o atingimento da finalidade. Pode-se afirmar, então, que a função representa o fim próximo ou imediato, ao passo que a finalidade representa o fim remoto ou mediato, da norma jurídica.

Sendo a função e finalidade noções imbricadas, não faz muito sentido contrastá-las. Todo o desenvolvimento que a doutrina há um século vem fazendo sobre a tributação extrafiscal, sob a etiqueta da finalidade, não deixa de ser uma análise funcional.⁶⁰ E é nesta medida que soa equívoco invocar a “função eficaz” da norma tributária como um aspecto distinto e novo em relação à “finalidade”, anunciando o primeiro critério (funcional) como uma resposta à alegada insuficiência do segundo (finalístico).⁶¹

⁵⁷ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrafiscalidade: análise semiótica**. 2009. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo: São Paulo: 2009, p. 98 e 99.

⁵⁸ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrafiscalidade...** op. cit., p. 99.

⁵⁹ Fim é um estado desejado de coisas. E os princípios estabelecem, justamente, dever de promover fins. (ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios...** op. cit., p. 185)

⁶⁰ Bobbio considera, inclusive, as teorias estruturalistas que negam a análise funcional como teorias antiteleológicas (**Da estrutura à função...** op. cit., passim).

⁶¹ Como faz Schoueri, com todo respeito, é claro, à relevante obra do autor. Nota-se que o próprio Schoueri, ao longo da obra, passa a utilizar as expressões finalidade e função indistintamente, a exemplo das seguintes passagens: “Assim, antes da adoção de uma tributação mais gravosa, com a

Portanto, adota-se o critério da *função* para a identificação e análise da tributação extrafiscal – sem, todavia, confundi-lo com a noção de eficácia (que tem sua relevância, mas em outro plano de análise⁶²), nem o contrastar com a noção de finalidade (que é sua outra ponta).

2.3 AS DIVERSAS FUNÇÕES DA NORMA TRIBUTÁRIA EXTRAFISCAL

Já se tornou clássico o estudo de Vogel⁶³ que aponta as diversas funções a serem desempenhadas pelas normas tributárias: ao lado da velha função de arrecadar (positiva ou negativa), que estaria sempre presente em qualquer tributo, há as funções distribuidora, simplificadora e indutora – advertindo que tais funções não são opostas ou excludentes, podendo estar presentes ao mesmo tempo em uma dada figura impositiva.

A partir do recorte feito pelo autor alemão, a doutrina brasileira⁶⁴ tem feito a distinção entre extrafiscalidade em **sentido amplo**, que compreenderia todos os casos não vinculados nem à distribuição equitativa da carga tributária (caso em que o tributo seria guiado pela função de arrecadação), nem à simplificação do sistema tributário (caso em que se destacaria a função de simplificação, regida pelo princípio da praticabilidade), e, em **sentido estrito**, que abrangeria os casos de normas tributárias ligadas a uma função de *indução de comportamentos* na ordem econômica e social.

Apesar de apresentar um esquema inicial útil, a classificação de Vogel não dá conta da multiplicidade de funções que as normas tributárias podem assumir, e acaba conduzindo a confusões: se a função não é arrecadar, distribuir nem simplificar, só pode ser de induzir? Decerto não. As normas tributárias não podem ter só três ou

finalidade indutora...” (**Normas Tributárias Indutoras**... op. cit., p. 53); “Especificamente no que se refere ao emprego, pela União, de normas tributárias, com a finalidade regulatória, desenvolveram-se três correntes de pensamentos...” (**Normas Tributárias Indutoras**... op. cit., p. 117) “Assim, depende a norma indutora, para atingir a finalidade proposta, do exame das alternativas colocadas à disposição do contribuinte...” (**Normas Tributárias Indutoras**... op. cit., p. 205).

⁶² V. 3.2.4, *infra*.

⁶³ "Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht", *Steuerund nirtschaf*, n°2/1977, pp. 97 a 121, citado por Schoueri (**Normas Tributárias Indutoras**... op. cit., p. 27), que possivelmente foi o responsável por popularizar, no Brasil, a classificação do autor alemão, já que o estudo não foi publicado em língua portuguesa.

⁶⁴ Nesta linha: Diego Bomfim (**Extrafiscalidade**... op. cit.); Martha Leão (**Controle da extrafiscalidade**... op. cit.); Luis Eduardo Schoueri (**Normas Tributárias Indutoras**... op. cit.); Andrei Velloso (**O princípio da isonomia tributária**... op. cit.).

quatro, mas muitas funções. Reconhecer o seu aspecto funcional é relevante para compreender as normas tributárias extrafiscais, bem como para submetê-las aos pertinentes controles jurídicos.

De outra parte, é certo que a abrangência e variedade de tais funções estão muito ligadas ao fator espaço-tempo de cada sociedade, de cada ordenamento jurídico. Por isso faz sentido olhar o Direito Positivo brasileiro para identificar e melhor organizar esse rol de funções, o que será nas linhas seguintes, com ênfase no texto constitucional.

2.3.1 Função redistributiva geral

Uma conhecida e importante função do tributo é a redistributiva – aqui denominada de **redistributiva geral** (para diferenciá-la da regional, adiante) –, voltada à finalidade de reduzir desigualdades econômicas na sociedade. Essa função determina a graduação da carga tributária de modo não proporcional à dimensão econômica do fato tributado, de modo a equacionar os sacrifícios dos contribuintes e alcançar, em alguma medida, a redistribuição de riquezas, dos mais aos menos privilegiados economicamente

Na Constituição brasileira, essa função encontra amparo no objetivo fundamental enunciado no art. 3º, III, de erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais e regionais. E em outros, como o princípio da solidariedade social e da igualdade em sua dimensão material ou substantiva. Em matéria tributária, esse fundamento se especifica, encontrando na progressividade do Imposto de Renda o seu mais poderoso exemplar. A Constituição, ali, não dá margem ao legislador: ao impor a progressividade para essa figura impositiva (art. 153, § 2º, I), determina que a função redistributiva seja por ela exercida. O Imposto de Renda, por seu perfil marcadamente pessoal, é realmente vocacionado ao exercício dessa função, mas isso não impede que a função redistributiva seja exercida por outros tributos, inclusive os chamados tributos objetivos, atrelados ao patrimônio ou ao consumo.

Acredita-se, e nesse ponto divergindo de parte da doutrina e da jurisprudência majoritária⁶⁵, que o princípio da igualdade e o objetivo de redução das desigualdades

⁶⁵ A jurisprudência do STF, após o histórico julgamento do IPTU progressivo (que resultou na Súmula nº 668 da Corte), acabou firmando o entendimento de que a progressividade fiscal só poderia ser

sociais constituem fundamento constitucional suficiente para que outros tributos (além daqueles cuja progressividade é expressamente prevista na Constituição) assumam função redistributiva, se o legislador assim dispuser, e desde que sejam observados outros limites constitucionais (especialmente a vedação do efeito confiscatório). Afinal, a Constituição não restringe a igualdade ao âmbito formal. Não contém qualquer cláusula que obrigue a tributação proporcional dos tributos objetivos. E não contém norma que proíba a progressividade para outras figuras além daquelas que foram constitucionalmente carimbadas de progressivas. Assim, por exemplo, o IPTU, o ITR e o IPVA podem, independentemente de permissão constitucional específica, ter alíquotas maiores para bases de maior valor, exercendo, ao lado da função arrecadatória, a função redistributiva de riquezas.

Essa também revela ser a função desempenhada pelas normas que contemplem seletividade dos tributos incidentes sobre o consumo: IPI, ICMS, ISS, por exemplo, podem (em alguns casos, devem) ter alíquotas que encareçam bens ou serviços supérfluos e barateiem serviços essenciais.⁶⁶ Note-se, mais uma vez, a possibilidade de cumulação de funções: o ICMS seletivo apresenta, além da arrecadadora, a função redistributiva geral, quando onera bens luxuosos⁶⁷ e desonera bens de consumo popular; em certos casos, a seletividade desse mesmo imposto pode se traduzir na função indutora, quando, por exemplo, agrava a alíquota dos cigarros ou de produtos ambientalmente prejudiciais como instrumento de desestímulo ao seu consumo ou comercialização.

instituída pelo ente tributante se e quando fosse expressamente autorizada pela Constituição. A mesma compreensão inspirou a edição da Súmula nº 656, do STF, que dispõe ser inconstitucional lei que estabeleça progressividade para o ITBI. Divergindo desse entendimento, parte da doutrina, a exemplo de Diego Marin-Barnuevo Fabo, entende que a progressividade fiscal é mandamentos de diferenciação necessário para lograr a igualdade real (**La protección del mínimo existencial en el ámbito del I.R.P.F.** Madrid, Colex, 1996, p.19). O próprio STF já titubeou quanto a esse ponto, quando considerou constitucional a progressividade fiscal do ITMCD (RE 562045).

⁶⁶ Novamente, essa função independe de credencial específica do constituinte, já que se fundamenta não só na igualdade material, mas (no que se refere aos produtos e serviços essenciais) a direitos fundamentais ligados à dignidade da pessoa humana, como saúde, educação, alimentação, etc.

⁶⁷ Observe-se que não há saliência, nesse caso, da função indutora, em nenhuma das pontas. Qual é o porquê (ou para quê) de se aliviar a carga tributária do arroz com feijão, numa ponta, e, de agravar a tributação do caviar, na outra ponta? O foco não é estimular as pessoas a consumirem arroz com feijão, nem a desestimular o consumo do caviar. O porquê relevante é proteger o mínimo existencial, no que se refere ao arroz com feijão, e aliviar a carga tributária dos mais pobres em relação aos mais ricos (função redistributiva), que arcarão com maior ônus fiscal ao consumirem produtos supérfluos, sem que isso traduza em escopo de desestímulo.

2.3.2 Função redistributiva regional

Ao lado da função redistributiva geral, há a função **redistributiva regional**, traduzida no propósito de mitigar as disparidades econômicas entre as regiões do país, e que encontra respaldo em diversas disposições constitucionais (art. 3º, III; art. 43, *caput* e parágrafos; art. 165, § 7º; art. 170, VII; art. 198, § 3º, II), inclusive em matéria tributária (art. 43, § 2º, III; art. 151, I), além de se fundar, como na função redistributiva geral, no princípio da igualdade em sentido substantivo. A Constituição, ao prever a diferenciação tributária com o objetivo de reduzir desigualdades regionais, vale-se do termo “incentivos” (art. 43, § 2º), dando a entender que a função desempenhada pela norma, em tais casos, será indutora. E não deixa de ser, muitas vezes. Mas nem sempre a função de redistribuição regional se fará acompanhar da função indutora (e a função de induzir frequentemente não está associada à de redistribuir), o que recomenda a distinção entre as funções.

Alguns exemplos podem demonstrar essa afirmação.

A redução de 75% do IRPJ concedida para empresas situadas nas áreas da SUDENE e da SUDAN, que tenham aprovados projetos de instalação, ampliação, modernização ou diversificação de seus estabelecimentos⁶⁸, é norma que apresenta função indutora ou redistributiva regional? Ambas. Ao tempo em que busca favorecer o desenvolvimento econômico da região, circunscrevendo territorialmente a vantagem fiscal (com função redistributiva), induz empresas a se instalarem naquelas localidades ou estimula, para as que já lá se encontram, a ampliarem ou modernizarem suas instalações (função indutora/fomentadora). Função redistributiva geral e função indutora encontram-se imbricadas nesse caso.

Exemplo bem distinto pode ser encontrado nos preceitos introduzidos pela Emenda Constitucional nº 87/2015, que reconfiguram a distribuição do ICMS entre Estados relativamente às operações interestaduais destinadas ao consumidor final. Como é sabido, a alteração objetivou minimizar disparidades de arrecadação entre os chamados Estados produtores ou de origem, mais desenvolvidos (que amealhavam, antes da EC 87, todo o ICMS incidente nas vendas interestaduais para consumidor final não contribuinte) e os demais Estados do país, destinatários de operações não

⁶⁸ Prevista na Medida Provisória nº 2.199-14, de 24 de agosto de 2001.

presenciais (sobretudo *e-commerce*).⁶⁹ Trata-se de norma com função redistributiva regional, sem qualquer escopo indutor, ante a inexistência do objetivo de influenciar o comportamento de contribuintes ou agentes de mercado em determinada direção. Outro exemplo, agora hipotético: uma norma tributária que, em vista de dificuldades climáticas enfrentadas por agricultores na região do semiárido, remittisse dívidas ou anistiasse multas moratórias para essa categoria de contribuintes, apresentaria possivelmente função redistributiva regional, mas não indutora (pois, logicamente, não cabe falar em indução em relação a fatos já ocorridos).

Note-se como a extrafiscalidade pode assumir diferentes matizes, desempenhando, a norma tributária, funções que não se reduzem ao aspecto indutor, mais conhecido e aclamado no universo extrafiscal.

2.3.3 Função corretora

Um dos velhos casos em que o Estado intervém na economia, e que ele vem fazendo desde quando era só um guarda-noturno, é aquela em que se imiscui no mercado para manutenção do próprio mercado. A norma tributária pode ser instrumento desse tipo de intervenção, especialmente no que se refere à prevenção ou combate a distorções na concorrência.

A função corretora da norma tributária, com vistas ao equilíbrio concorrencial, encontra respaldo expresso no art. 146-A da Constituição brasileira (introduzido pela EC nº 42/2003), que prevê a possibilidade de que sejam estabelecidos, por lei complementar nacional (e, em âmbito federal, também por lei ordinária da União), “critérios especiais de tributação com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência”.

Os tais critérios especiais podem assumir diversas feições, tão variadas quanto as diferentes possibilidades de defecções no mercado.

Quando previstos em âmbito nacional, por lei complementar, representam critérios gerais aos entes tributantes para que, no exercício de suas respectivas competências, atuem de forma a prevenir ou remediar distúrbios à livre

⁶⁹ O exemplo é interessante porque mostra que até mesmo normas tributárias de estrutura (definidoras de competência), como é o caso das instituídas pela EC 87, podem ter perfil extrafiscal. Isso também ocorre, eventualmente, com as imunidades.

concorrência.⁷⁰ Quando previstos em lei ordinária da União, podem atuar ao lado da própria norma de incidência tributária, definindo, por exemplo, regras de exoneração para um setor da economia em que haja concentração de mercado, com o propósito de estimular o ingresso de novos atores e fomentar a competitividade no setor. Nessa segunda situação, estará presente, ao lado da função corretora, a função indutora da norma tributária, mas essa conjugação não é obrigatória.

No caso de mercados pulverizados e com alto índice de informalidade, a lei pode se valer de técnicas de substituição tributária ou regime monofásico de incidência⁷¹, a fim de garantir que todo o circuito econômico de um dado produto se sujeite à carga tributária, prevenindo a sonegação nas caudas finais de comercialização e mitigando vantagens anticoncorrenciais no varejo. Nessa hipótese, as funções arrecadatária, simplificadora e corretora podem comparecer sem que a função indutora lhes faça companhia.

Há, na doutrina, quem entenda que a disposição constitucional do art. 146-A só valeria para evitar distorções no mercado causadas pelo próprio sistema tributário⁷², como efeitos anticoncorrenciais de exonerações concedidas ou lacunas do ordenamento que facilitem a elisão fiscal. Mesmo sob essa ótica, mais restrita da aplicabilidade daquele dispositivo constitucional, poderia se cogitar de diversos critérios especiais de tributação que visem a aparar arestas lesivas à concorrência causadas pelo sistema tributário: critérios materiais (isto é, relativos à obrigação principal), como estabelecimento de alíquotas fixas ou específicas e pautas de valores mínimos; e critérios formais (relacionados a obrigações acessórias e técnicas de fiscalização), como regimes especiais de fiscalização para grandes devedores ou condicionamento de créditos de tributos não cumulativos ao pagamento do tributo na operação anterior. Nas modalidades citadas, não se verifica a função indutora, embora possa ser identificada a função extrafiscal de corrigir desequilíbrios no mercado.

⁷⁰ Essa lei complementar será, portanto, uma norma de estrutura, destinada ao legislador ordinário das Unidades da Federação.

⁷¹ O exemplo é dado por Tiago Coster (in: Critérios Especiais de Tributação Para Prevenir Desequilíbrios da Concorrência - Análise do Art. 146-A da Constituição Federal. **Revista Síntese de Direito Empresarial**. N. 41, Nov-Dez-2014, p. 164-181.)

⁷² Entre outros, Misabel Derzi, para quem o art. 146-A da Constituição Federal tem por escopo a prevenção do desequilíbrio da concorrência em razão do tributo. (DERZI, Misabel Abreu Machado. Emenda Constitucional nº 42 no Sistema Tributário. **Revista de Estudos Tributários**. Ano VII, nº 41, São Paulo: IOB, p. 147, jan-fev/2005.)

2.3.4 Função simplificadora

A função simplificadora aparece na norma tributária quando esta é desenhada de modo a facilitar a vida dos cidadãos (contribuintes, sujeitos passivos ou terceiros afetados pela tributação), do próprio Fisco, ou de ambos os atores envolvidos.

No Direito Brasileiro, exemplo lapidar de normas tributárias com função simplificadora se encontra no estatuto jurídico da micro e pequena empresa (Lei Complementar nº 123/2006), que, fundado em disposição constitucional expressa (art. 146, III, “d”; art. 149, *caput*), estabelece tratamento tributário menos oneroso e de menor complexidade para o pequeno empresariado.

O interessante é que, conforme enunciado na própria Constituição Federal (art. 149), a simplificação das obrigações tributárias é um *meio de incentivo* às micro e pequenas empresas (“tratamento jurídico diferenciado, *visando a incentivá-las pela simplificação* de suas obrigações administrativas, tributárias...”). Mas o incentivo não se faz só com a simplificação: a redução da carga tributária já não serve para simplificar, e sim para desonerar, estimulando o crescimento desse setor, sem com isso apagar a função arrecadadora (ainda que menos saliente) das normas de incidência compreendidas no Simples Nacional. Nesse caso, as funções arrecadadora, simplificadora e indutora se fazem presentes no mesmo regramento normativo.

Tome-se como exemplo outro caso de tratamento fiscal simplificado previsto na Constituição Federal: o das obrigações tributárias do trabalhador doméstico (art. 7º, § ún., com redação dada pela EC nº 72/2013)⁷³. A função de simplificar apresenta-se como um meio de incentivar o trabalho doméstico formal. Assim como no caso do Simples Nacional, as três funções (arrecadar, simplificar e incentivar) podem conviver simultaneamente no regime tributário do trabalhador doméstico.

Mas novamente vale a ressalva de que nem sempre a função de indução acompanhará a função de simplificação.

⁷³ Art. 7º. (...) Parágrafo único. São assegurados à categoria dos trabalhadores domésticos os direitos previstos nos incisos (...) observada a simplificação do cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, decorrentes da relação de trabalho e suas peculiaridades (...).

Retoma-se o já citado exemplo do IRPJ sobre o Lucro Presumido. A função dessa norma tributária é, além de arrecadar, simplificar, e – ainda que possa ter algum *efeito* de indução – não apresenta *função* indutora⁷⁴.

Outras vezes a simplificação serve aos interesses da Administração fiscal, sem qualquer função de indução. É o caso de muitas das normas de substituição tributária, como a atribuição de responsabilidade ao industrial pelo pagamento antecipado do ICMS devido pelo distribuidor e varejista; e como a atribuição da responsabilidade ao empregador pela retenção e recolhimento do IR devido pelo empregado.

Como se vê, nem sempre a função de simplificação aparecerá em normas tributárias em sentido estrito (normas de incidência, ou instituidoras de tributos), podendo figurar em normas de responsabilidade tributária, normas instituidoras de obrigações acessórias, normas de organização da Administração Tributária, e assim por diante.

2.3.5 Função compensatória

A norma tributária também pode apresentar função de compensar gastos incorridos (pelos cidadãos ou entidades) em serviços, utilidades ou ações constitucionalmente relevantes, mas que não são atendidos (ou são insuficientemente atendidos) pelo governo.

Essa compensação pode ser relacionada, em primeiro lugar, aos custos privados com a preservação do mínimo existencial, como a dedução de despesas com saúde e educação para fins de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda. Como o Estado não fornece serviços de educação e saúde de modo universal e gratuito (e de qualidade), é preciso compensar os gastos incorridos pelos cidadãos quando recorrem ao suprimento dessas necessidades na iniciativa privada. Afinal, como enfatiza Betina Treiger Gruppenmacher, se a Constituição brasileira garante ao cidadão e à sua família uma existência digna, para que tal garantia seja efetiva, é

⁷⁴ V. [2.2.2](#), *supra*.

necessário que leis infraconstitucionais que instituem tributos excluam de seu âmbito de incidência a riqueza consumida com essas despesas essenciais.⁷⁵

Em segundo lugar, a função compensatória também pode se fazer presente em normas tributárias quando relacionadas a entidades que desempenham ações complementares às funções típicas de Estado. Por exemplo: a imunidade das entidades particulares de assistência social tem função de compensar uma lacuna do próprio Estado, suprida pela atuação de uma associação ou fundação privada na área de cuidado com idosos ou menores em situação de vulnerabilidade social.

No primeiro caso, dificilmente estará presente a função indutora. No exemplo dado, não se visualiza qualquer propósito de estimular os contribuintes a contratarem médicos particulares ou a recorrerem a estabelecimentos privados (ao invés de públicos) de ensino. A função proeminente é compensar por serviços ou utilidades essenciais que não são integralmente atendidos pelo governo, ainda que, por disposição constitucional, seja de incumbência deste (mesmo que não exclusiva).

No segundo caso, a função compensatória pode ser coadjuvante de uma função, agora sobressalente, de induzir. Imagine-se que, em um determinado momento político, o Legislativo entenda que os serviços de assistência social devam ser prioritariamente prestados por entidades privadas instituídas para esse fim, mediante fomento estatal, retirando o Estado de seu protagonismo (mediante execução direta) em tais áreas. Em situações como essa, medidas tributárias (além de outras medidas de fomento) podem visar não apenas a compensar tais entidades por fazerem algo que o Estado deveria fazer, mas principalmente a estimulá-las a se constituírem, a se desenvolverem e, enfim, a assumirem papel principal no atendimento às necessidades de assistência social. O fortalecimento dessas entidades integra a opção política daquele momento em questão. Uma norma que, nesse contexto, institua isenção de tributo federal para além do alcance da norma constitucional de imunidade, poderá ter função não só compensatória, mas também indutora.

2.3.6 Função indutora

⁷⁵ Tributação e direitos fundamentais, In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 15.

O uso do tributo como instrumento de intervenção do Estado na Ordem Econômica e Social revela-se por excelência nas normas tributárias com função indutora. Na metáfora de Cassesse, troca-se o bastão pela cenoura,⁷⁶ ou, na expressão de Bockmann Moreira, conduz-se o cavalo à água, sem forçá-lo a beber.⁷⁷

No campo da indução, que é o de uma regulação *soft*, em lugar de uma imposição, uma sanção-comando, tem-se uma norma incitativa, atrelada a uma sanção-prêmio, tornando atraente a ação, ou não ação, por parte de seu destinatário.⁷⁸

Apesar de sua função de estímulo ou desestímulo, não são normas que deixam seu destinatário totalmente livre. Pelo expediente da indução, o Estado realmente intervém na economia e na sociedade, valendo-se da norma como um vigoroso imã que atrai e repele corpos para esta ou aquela direção.⁷⁹

Não é à toa que a temática da norma indutora é geralmente explorada sob um capítulo do Direito Econômico, o da *intervenção* do Estado na Ordem Econômica. O respaldo constitucional mais abrangente para esse tipo de intervenção é o artigo 174:

Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, **incentivo** e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. (grifou-se)

⁷⁶ O administrativista italiano Sabino Cassesse, valendo-se dessa metáfora, aponta o uso da “cenoura” como uma tendência do direito contemporâneo, em lugar das estruturas piramidais de ordens (bastões): (CASSESE, Sabino. *Tendenze e problemi del diritto amministrativo*. **Rivista trimestrale di diritto pubblico**. n. 4. Milano. p. 901-912. 2004).

⁷⁷ Passado, presente e futuro da regulação econômica no Brasil. **Revista de Direito Público da Economia – RDPE**, Belo Horizonte, Fórum, ano 11, n. 44, p. 87-118, out./dez. 2013.

⁷⁸ Cf. BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função...** op. cit., passim; GRAU, Eros. **A Ordem Econômica...** op. cit., p. 144 e ss;

⁷⁹ A ideia de que normas dessa espécie representariam apenas um *nudge*, isto é, uma cutucada ou um “empurrãozinho” que o Direito dá no cidadão, nem sempre é correta. Às vezes, a sugestão para aderir o comportamento é tão vigorosa que praticamente não há liberdade de escolha do destinatário: o convite mostra-se irrecusável, considerando a posição de vantagem ou desvantagem que ele oferece – o que pode implicar, conforme o caso, abalo a um tipo específico e importante de liberdade: a livre-concorrência. E, mesmo que não atue no mercado em sentido estrito, medidas tributárias com finalidade indutora podem ser mais enérgicas que uma norma de proibição, tamanha a vulnerabilidade do homem a questões afetas ao dinheiro. Basta lembrar o famoso caso do imposto sobre a barba: o hábito centenário de usar grandes barbas foi quase extirpado na Rússia Imperial, não por força de uma proibição normativa, mas por obra de um pesado tributo. (Cf. CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed. São Paulo, Malheiros, 2011, p. 102) Também ilustra a limitação à liberdade o uso da tributação indutora em matéria de saúde pública e bons costumes, que parte da doutrina refere como “tributos do pecado” ou “sin taxes” (Cf. SIRICO, Robert. **The Sin Tax: Economic and Moral Considerations**. Action Institute, 2015).

Essa modalidade de atuação estatal na Ordem Econômica distingue-se da intervenção por *direção*, em que o Estado edita comandos imperativos, dotados de cogência, impondo certos comportamentos aos agentes no mercado sem lhes fornecer possibilidade de atuar de modo contrário.⁸⁰

2.3.6.1 Campo de atuação das normas indutoras

A compreensão da norma tributária indutora como instrumento de intervenção estatal por indução sobre o domínio econômico já virou lugar comum na doutrina brasileira, quase sempre em referência à classificação de Eros Grau sobre as modalidades de atuação do Estado *no* e *sobre* o domínio econômico.⁸¹ Essa concepção, embora verdadeira em muitos casos, não deixa de ser incompleta. Toma a parte (ainda que substancial parte) pelo todo.

O Estado não intervém *apenas* na Ordem Econômica, em sentido estrito, mas também o faz em outras áreas da sociedade, notadamente na Ordem Social, campo em que a função de indução igualmente pode comparecer. O fundamento constitucional da intervenção por indução não é apenas o art. 174, mas uma série de outros preceitos constitucionais localizados fora do Título da Ordem Econômica e em áreas que não necessariamente integram o mercado.

É claro que a Ordem Econômica não se restringe ao título VII da Constituição Federal. E que o Direito Econômico é área transversal e de alcance tão vasto e difuso que seria empobrecedor reduzir o seu domínio à regulação da atividade econômica lucrativa.

Mas ainda que, compreendida em sentido amplo, a Ordem Econômica possa tocar uma diversidade de tópicos da Ordem Social, como a atividade econômica desempenhada por entidades do terceiro setor, a identificação da ação estatal indutora com a função de incentivo a que se refere o art. 174 da Constituição Federal (incentivo no âmbito da *atividade econômica*) pode resultar em diminuição equivocada do campo de atuação das normas indutoras.

⁸⁰ GRAU, Eros. **A Ordem Econômica...** op. cit., p. 144.

⁸¹ Entre outros, conferir: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras...** op. cit., p. 50 e ss.; BOMFIM, Diego. **Extráfiscalidade...**, op. cit., p. 58 e ss.

Esse equívoco tem consequências importantes. Identificar uma norma tributária com função de indução pode tornar juridicamente admissível um desvio à capacidade contributiva como critério para criação e dosagem do tributo. Se preso ao esquema da indução no campo econômico (por maior que seja esse campo), o jurista pode não dar conta de compreender manifestações relevantes da indução tributária na esfera da ordem social, da família ou do cotidiano das pessoas, em facetas intocadas pela ordenação da atividade lucrativa.⁸²

Tendo isso em mente, é importante diferenciar a indução no âmbito da Ordem Econômica da indução em outros âmbitos, notadamente a Ordem Social, reconhecendo, também nesses outros lugares, a possibilidade da tributação indutora.

Exemplo: a previsão constitucional de estímulo, inclusive por meio de “incentivos fiscais e subsídios”, ao acolhimento de criança ou adolescente abandonado (art. 227, § 3, VI, CF), constitui fundamento para instituição de normas tributárias indutoras que não possuem qualquer escopo de intervir sobre o domínio econômico. É intervenção (por indução) na vida das pessoas e na Ordem Social, mas não no domínio da atividade econômica.

A previsão constitucional de incentivo à cultura (art. 215 e 221, II) pode fundamentar a instituição de normas indutoras no domínio econômico (exemplo: estimulando empresas a apoiarem projetos culturais ou incentivando produtoras musicais a preferirem apostar na música de raiz e não no pop estrangeiro), ou fora dele (exemplo: incentivando a criação e manutenção de entidades não lucrativas dedicadas à profusão da cultura nacional).

Entidades do terceiro setor dedicadas a serviços públicos não exclusivos, como assistência social, educação e saúde, ou a atividades de interesse público, também podem ser alcançadas por normas tributárias indutoras. Normas de exoneração podem não apenas apresentar função de compensar tais entidades por algo que o Estado poderia ou deveria estar fazendo. Se houver uma decisão política de fomentá-las – e não só deixar de as obstar – uma norma de exoneração pode ter função indutora mais saliente que a compensatória.

⁸² E pode haver outras consequências, que não são o foco deste estudo, como a questão da credencial constitucional para editar normas tributárias indutoras. Nem sempre é preciso ter competência para legislar em matéria de Direito Econômico se o comportamento que se pretende induzir não tem pertinência com o domínio econômico. Neste caso, é preciso verificar qual é o domínio de atuação da norma indutora e indagar se o ente que a editou possui, além da competência tributária específica, a competência legislativa para editar normas no domínio em questão.

2.3.6.2 Indução positiva ou negativa

A indução pode tanto se operar na via do estímulo (indução positiva), tornando vantajoso (sem obrigar) o comportamento desejado, como na via do desestímulo (indução negativa), agravando (sem proibir) as consequências jurídicas do comportamento indesejado.

Em matéria tributária, a função indutora positiva pode ser desempenhada por normas de exoneração que aliviem a carga fiscal daquele que adota o comportamento pretendido. Nesses casos, como ensina Grupenmacher⁸³, o incentivo pode se operar por exonerações tributárias de qualquer natureza, tais como isenções, créditos presumidos, reduções de base de cálculo e alíquotas, que busquem estimular determinadas atividades ou indivíduos. As técnicas de incentivo podem até mesmo encontrar-se fora da norma de incidência tributária (instituidoras de tributo), incorporando-se em normas que regem obrigações acessórias.⁸⁴

Na indução negativa, a norma tributária indutora torna mais oneroso o comportamento que se pretende evitar, na expectativa de que o agravamento da pressão fiscal desencoraje o contribuinte a praticar a ação indesejada. O agravamento, assim como o incentivo positivo, pode se dar pelas mais diversas técnicas, desde a criação de tributo cuja hipótese de incidência atinja o comportamento indesejado, como pelo incremento da tributação de tal comportamento, seja pela manipulação de alíquotas (o que é mais frequente), seja por qualquer outro meio que torne mais custosa a adoção de um comportamento indesejável frente ao comportamento alternativo preferível.

Embora o art. 174 da Constituição Federal, fundamento principal da intervenção por indução, apenas faça referência à categoria de “incentivo”, não há dúvida de que a função indutora também pode se operar pela via do desestímulo (indução negativa). Afinal, estimular certa conduta importa desincentivar conduta

⁸³ Das exonerações tributárias. Incentivos e benefícios fiscais. In: GRUPENMACHER, B.T. et al. **Novos Horizontes da Tributação** - Um Diálogo Luso-Brasileiro. Cadernos IDEFF Internacional nº 2. Almedina, 2012, p. 14.

⁸⁴ Exemplo interessante, no âmbito da Administração Tributária Federal, é a normativa referente ao Domicílio Tributário Eletrônico – DTE, que oferece, para quem aderir, uma série de facilidades no acesso de expedientes eletrônicos e serviços.

diversa; além do mais, a competência para proibir abrange a de realizar agravamentos.⁸⁵

Da afirmação de que a função de indução negativa é constitucionalmente admissível não decorre, porém, que o legislador possa realizar agravamentos sem limites. Seria legítima uma tributação tão elevada a ponto de tornar economicamente insuportável a prática de um fato tributável? Por certo que não.

Por duas razões. A primeira diz respeito aos próprios limites do tributo. Se a norma tributária, ao agravar as consequências do comportamento indesejado, eleva a carga fiscal a patamares tão elevados que elimina a possibilidade de se praticar o fato tributável, esvaziando a função arrecadatória da tributação, já não se tem mais um tributo, e sim uma penalidade pecuniária para um comportamento (mesmo que indiretamente) tornado proibido. Casado Ollero, para citar um, entre outros, sustenta que a função fiscal (de sustento dos gastos públicos) é característica constitucional do tributo, de modo que, embora os fins extrafiscais possam sim matizar ou modular os elementos caracterizadores de um tributo, isso não pode conduzir à sua desnaturalização, deixando-lhe irreconhecível como instrumento financeiro constitucional⁸⁶. Ou seja, ainda que residual, o fim fiscal deveria estar presente na função indutora negativa.

O segundo motivo, relacionado ao primeiro, é o da capacidade contributiva. Ainda que em menor medida, a capacidade contributiva deve ser respeitada na tributação indutora, pois, como realça Gruppenmacher, quando o Estado visa a incrementar a cobrança para desestimular determinada prática, para atender questões de ordem econômica ou social, não pode fazê-lo de forma a suprimir a riqueza

⁸⁵ Marco Aurélio Greco é um dos principais defensores da tese de que a literalidade do art. 174 da CF só autoriza a intervenção por meio de direção ou incentivo, mas não pelo desincentivo (Contribuição de intervenção no domínio econômico – parâmetros para sua criação. In: GRECO, Marco Aurélio (coord.) **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins**. São Paulo: Dialética, 2001). O argumento não prospera. Ainda que a função indutora da norma tributária se baseasse unicamente no art. 174 da Constituição Federal (o que não é o caso, como visto há pouco), da simples referência à função de “incentivo” seria dedutível a permissão de uma indução negativa. Incentivo e desincentivo são duas faces do mesmo objeto: ao estimular um comportamento, a norma desestimula outro, e vice-versa. Criar uma vantagem para um comportamento desejado é criar uma desvantagem a comportamentos alternativos, desestimulando-os em favor daquele. Além disso, quem pode mais, pode menos. O Estado tem competência de, por lei, proibir comportamentos. Mas talvez seja sua escolha só tornar uma ação mais onerosa, sem torná-la ilícita, caso em que poderá se valer da intervenção por indução (negativa), ao invés da intervenção por direção (ordem). Não se pretende eliminar a possibilidade de agir (licitamente), mas reduzir a incidência dessa ação, agravando os custos de quem deseja praticá-la.

⁸⁶ Los fines... op. cit., p. 56.

tributada, com um caráter confiscatório.⁸⁷ Ou seja, mesmo quando é manejado como instrumento de indução de comportamentos na Ordem Econômica ou Social, o tributo não pode resultar em penalidade.

2.3.6.3 Indução na modalidade de fomento

A função extrafiscal indutora pode ser recortada de modo mais específico, ao se reconhecer, entre as possibilidades de indução positiva, a particular função de fomento.

O fomento público é uma atividade administrativa que consiste em estimular, proteger ou auxiliar atividades particulares mediante as quais se satisfaçam as necessidades ou conveniências de caráter geral, de modo diretamente não coativo, mas persuasivo.⁸⁸

O uso da técnica de indução é marca da ação estatal do fomento.⁸⁹ Mas note-se que não há equivalência jurídica entre a função extrafiscal indutora e a função de fomento.

São diversos os instrumentos que podem servir para operar o fomento, inclusive instrumentos não financeiros (ex. honoríficos). Ou financeiros, mas sem caráter tributário (como empréstimos, subvenções, concessão de garantias, entre outros), havendo até a possibilidade de combinação desses instrumentos.⁹⁰

⁸⁷ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das exonerações tributárias... op. cit., p. 69. A compatibilização entre capacidade contributiva e extrafiscalidade é estudada com maior detalhe *infra* (v. 4.2.1)

⁸⁸ MENDONÇA, José Vicente Santos de. **Direito constitucional econômico**: a intervenção do estado na economia à luz da razão pública e do pragmatismo. 2ª ed. Rio de Janeiro, Fórum, 2018, p. 321.

⁸⁹ A função de induzir também é chamada, por alguns autores, de função de fomento. Grupenmacher e Rodrigues, por exemplo, afirmam que as “normas tributárias indutoras são identificadas quando, entre as funções por elas desempenhadas, tem-se a função fomentadora”. (GRUPENMACHER, Betina Treiger; RODRIGUES, Matheus Schwertner Ziccarelli; A intervenção estatal via fomento em Matéria Tributária e o Reequilíbrio Econômico Social do Orçamento Público. In: Denise Lucena Cavalcante. (Org.). **Direito Tributário Contemporâneo**. Estudos em Memória do Professor Francisco de Araújo Macedo Filho. 1ª ed. Fortaleza, Editora Mucuripe, 2018, p. 157)

⁹⁰ Cf. MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Fomento. In: KLEIN, Aline Lícia; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. **Tratado de Direito Administrativo**: funções administrativas do Estado. Vol. 4. ZANELLA DI PIETRO, Maria Silvia (coord.). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2014, pp. 405-464 (em especial páginas 435 a 461). Cabe, porém, ressaltar que há posicionamento na doutrina (minoritário) no sentido de que medidas fiscais não podem ser consideradas fomento, por se sujeitarem ao Direito Tributário (e não administrativo), por serem genéricas (e não seletivas) e por não envolverem transferência direta de recursos (nesse sentido: MENDONÇA, José Vicente Santos de. **Direito constitucional**... op. cit., p. 335). O entendimento parece equivocado, pois (a) pela via da extrafiscalidade, medidas tributárias tornam-se instrumento de regulação do Estado e de concretização de políticas públicas, atraindo a incidência de princípios e regras do direito administrativo; (b) medidas extrafiscais podem ser seletivas, como frequentemente são as normas

Quando o fomento público se opera por meio de normas tributárias, está presente a função extrafiscal de indução, na modalidade específica de fomento. Diz-se específica porque nem sempre as normas indutoras têm por escopo incentivar, seletivamente, certa atividade econômica privada.

Assim como nem todo o fomento se dá pela via das normas extrafiscais indutoras, nem sempre as normas tributárias com função de indução apresentam o propósito específico de fomento.

A indução, no fomento público, dá-se com o oferecimento de um "...benefício [a ser usufruído por aquele que executar a atividade desejada], a partir do qual o agente fomentado passa a deter uma posição diferenciada em relação aos demais agentes econômicos..."⁹¹. Note-se que o fomento pressupõe *seleção* de uma atividade econômica, que recebe uma *vantagem* do Estado justamente pelos benefícios que seu exercício potencialmente gera para o interesse público.⁹²

Já no caso das normas tributárias com função de indução, não necessariamente há (i) favorecimento; ou (ii) seletividade.

Quanto ao primeiro aspecto, basta pensar nas normas tributárias com função de indução negativa, que implicam agravamento da situação regulada justamente com objetivo de desestimular condutas indesejáveis. Daí a função de fomento no campo tributário geralmente se dar por normas de indução positiva, como as medidas de desoneração fiscal.

Quanto ao segundo aspecto, o da seletividade, observe-se que normas tributárias de alcance geral podem estimular certas condutas desejáveis sem que isso implique fomento seletivo a atividades ou setores econômicos. É o caso da progressividade extrafiscal do IPTU, que incentiva o adequado uso do imóvel urbano com o fim de promover a função social propriedade, sem favorecer certo segmento ou atividade.⁹³

tributárias com função indutora; (c) quando opera por normas de desoneração, o fomento tributário gera o mesmo benefício econômico do fomento por meio de subvenção (transferência de recursos).

⁹¹ MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Fomento... op. cit., p. 417.

⁹² A seletividade é uma característica essencial do fomento. Cf.: MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Fomento... op. cit.; MENDONÇA, José Vicente Santos de. **Direito constitucional**... op. cit., p. 323 e ss.

⁹³ Outro exemplo é o da desoneração do IRPJ para empresas que aderirem ao Programa Empresa Cidadã, como mecanismo de estímulo à concessão de licença-maternidade prolongada a suas funcionárias (Lei n. 11.70/2008). E assim será qualquer tipo de norma tributária com função de induzir comportamentos sem o escopo de incentivar um segmento ou atividade econômica.

O caractere da seletividade é, aliás, o que torna a função de fomento particularmente interessante ao estudo da eficácia extrafiscal: por discriminar setores ou agentes econômicos para serem destinatários de auxílio do Estado, importa saber se a diferenciação efetivamente gera resultados públicos que dela se esperam. Ainda, possivelmente de modo mais marcante que em outras funções extrafiscais, a função de fomento consiste em atividade administrativa atrelada a políticas públicas⁹⁴, as quais devem ser objeto de planejamento, avaliação e controle de resultados. Esses aspectos serão retomados nos capítulos subsequentes.

2.4 FECHANDO O RACIOCÍNIO: IDENTIFICAÇÃO DA FUNÇÃO EXTRAFISCAL ESPECÍFICA

No decorrer dos tópicos anteriores, foram expostas as dificuldades envolvidas com a delimitação conceitual da extrafiscalidade e a diversidade de critérios propostos para sua identificação. Ficou evidenciado que o critério da finalidade – em sua perspectiva subjetiva, objetiva ou ambas – é o mais antigo e recorrente entre autores nacionais e estrangeiros para identificação da extrafiscalidade, embora atualmente haja quem defenda outros critérios, como o da eficácia ou função eficaz.

Não cabe, porém, incorporar a eficácia na noção conceitual da extrafiscalidade pelos argumentos expostos no item [2.2.3](#).

Por outro lado, o critério da *função*, tomado como causa ou justificação da norma tributária (e não como efeitos, jurídicos ou materiais, dessa norma), parece adequado como critério para a identificação da extrafiscalidade. Mas é importante ter presente, como se discorreu acima, que a função não deixa de ser a outra face da finalidade: por meio da função (ou fim imediato), é que a finalidade pública (fim mediato) se realiza. São ideias associadas, que se complementam e não se contrapõem. Por isso, a construção doutrinária que há décadas vem sendo feita a partir do critério finalístico é aproveitável na análise da função.

Também foi preciso destacar as diversas outras funções que as normas tributárias podem desempenhar, e que encontram fundamento claro no Direito Positivo brasileiro, sobretudo na Constituição Federal.

⁹⁴ O fomento, como função administrativa voltada à satisfação do interesse público, deve ser efetivado por meio de políticas públicas. (MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Fomento... op. cit., p. 433)

Quando a norma tributária assume qualquer outra função além da arrecadatória, pode ser examinada sob a ótica da extrafiscalidade. Assim, uma norma que, embora nos domínios do Direito Tributário, busque não só arrecadar, mas redistribuir riquezas, simplificar obrigações, corrigir distorções do mercado, compensar gastos incorridos com serviços ou bens essenciais, induzir comportamentos, entre outras funções, é uma norma extrafiscal.

Extrafiscalidade é, assim, a dimensão funcional da norma tributária que não se esgota na função de carrear recursos aos cofres públicos.

Essa noção de extrafiscalidade converge com a compreensão clássica da doutrina apresentada no início do capítulo, que identifica a extrafiscalidade por exclusão – toda norma tributária que vise outra coisa além de arrecadar é extrafiscal – e, nesta medida, parece mesmo se apresentar como a caixa de alfaiate que tudo comporta. A ressalva cabível aqui, como resposta preliminar à crítica de Casado Ollero e de tantos outros autores à superabrangência do termo extrafiscal, é que só entrarão na caixa do alfaiate aquelas ferramentas que digam respeito ao tributo. Não é norma tributária extrafiscal uma norma que torne, como se viu, um comportamento proibido. Ou que solape por completo a capacidade contributiva, assumindo caráter de confisco. Uma norma que assim se apresente pisa fora do território da imposição tributária e ingressa nos domínios da imposição penal.

Essa ressalva não é novidade: há muito se enfatiza que a norma tributária extrafiscal é, antes de extrafiscal, tributária. Rodriguez Muñoz, incomodado com a nomenclatura “extrafiscal”, sugestiva de algo que está fora do Direito Tributário, propõe o uso da expressão “ultrafiscal”, para denotar algo que vai além do Direito Tributário, mas não deixa de pertencer a este.⁹⁵

A segunda ressalva de algum modo faz concessão à crítica, complementando-a. Embora seja possível compreender a extrafiscalidade como a dimensão funcional de uma norma tributária que transcende a função arrecadatória, é fato que falar em extrafiscalidade não é dizer muita coisa. A delimitação do termo só é possível quando se especifica a função extrafiscal. Qual é a função desempenhada pela norma tributária extrafiscal? De simplificar? Redistribuir? De induzir

⁹⁵ Los fines ultrafiscales de los tributos y su recepción en la nueva Ley General Tributaria. **Nueva Fiscalidad**, n. 3-2004.

comportamentos – ou mais especificamente, estimular condutas com (ou sem) o objetivo de fomentar uma atividade econômica?

A especificação é relevante para, em um primeiro momento, conferir densidade à noção de extrafiscalidade, permitindo a identificação da norma tributária a partir da específica função desempenhada. A partir daí, note-se, referir à função simplificadora, redistributiva ou indutora, é assumir a função extrafiscal da norma tributária sem incorrer na abrangência rarefeita do termo extrafiscalidade.

Em um segundo momento, e talvez mais relevante, a especificação importa para fundamentação constitucional da extrafiscalidade. Se o uso instrumental do tributo para atingir finalidades diversas além da simples arrecadação fiscal autoriza certa mitigação à liberdade dos contribuintes, e mitigação ao princípio da igualdade tributária⁹⁶, é preciso que essa instrumentalização se encontre juridicamente justificada. A norma tributária utilizada com a função de reduzir desigualdades regionais tem fundamento constitucional distinto da norma utilizada com a função de corrigir desequilíbrios na concorrência, por exemplo. O respaldo constitucional é, em todo caso, relevante para o exame da validade jurídica da tributação extrafiscal. Só será válida a norma tributária que desempenhe função (e finalidade) constitucionalmente autorizada.

Em um terceiro plano, e isso será examinado no capítulo final⁹⁷, a identificação da função específica é importante para o exame de eficácia das normas tributárias (a função que as justifica está se traduzindo em resultados concretos?) e para seu controle pelas instâncias competentes.

Cumpra, agora, retomar o exame dos critérios de identificação sugeridos pela doutrina sob o guarda-chuva da “finalidade”⁹⁸, os quais, como mencionado, podem ser aproveitados na análise funcional. São eles:

- a) Critério finalístico subjetivo (baseado na intenção do legislador)
- b) Critério finalístico objetivo, a partir dos seguintes indícios:
 - b.1) formulação explícita do fim no ordenamento jurídico;
 - b.2) correspondência com um programa político de Estado e de governo, refletido na noção de planejamento;

⁹⁶ V. [4.2](#), *infra*.

⁹⁷ V. [cap. 5](#), *infra*.

⁹⁸ Conforme exposto no item [2.2.3](#), *supra*.

b.3) elementos estruturais que indiquem desvio à capacidade contributiva.

O critério finalístico subjetivo (“a”) foi de pronto descartado, dada a impossibilidade de se capturar as difusas intenções do legislador. Já os critérios referidos no item “b” são indícios relevantes para a identificação da função extrafiscal de uma norma tributária.

A formulação explícita do fim no diploma normativo (“b.1”) – não como expressão de uma vontade subjetiva do legislador, mas como exteriorização manifesta do uso instrumental do tributo para uma finalidade pública – constitui indício mais óbvio da função assinalada a uma ou mais normas tributárias. Num mundo ideal, o legislador, ao introduzir normas tributárias com funções diversas da arrecadatória, deveria indicar a sua motivação, evidenciando no diploma normativo a razão (extrafiscal) de ser daquelas normas. Há, inclusive, quem sustente que, decidindo o legislador por usar o tributo com função extrafiscal, é seu dever indicar explicitamente essa função na exposição de motivos.⁹⁹

Mas de nada adianta haver indicação explícita da função se a estrutura da norma tributária contraria o propósito indicado. O critério “b.3”, que investiga o aspecto formal da norma tributária, preocupa-se em identificar elementos (especialmente quantitativos) que sejam aptos a cumprir a função perseguida. Por exemplo: há alívio da carga tributária (completa ou parcial, no manejo das alíquotas ou da base de cálculo, por exemplo) para a conduta que se pretende fomentar, comparativamente a condutas alternativas? Há agravamento do tributo incidente sobre o comportamento que se pretende desestimular? Nestes casos, a identificação de critérios de dosagem da tributação alheios ao critério da capacidade contributiva relativa¹⁰⁰ pode confirmar ou infirmar a função anunciada. Segundo Bomfim, essa avaliação deve ser realizada pelo intérprete com base na potencialidade de que os contribuintes reajam aos incentivos (positivos ou negativos) gerados pela tributação, e não na avaliação empírica de terem ou não sido efetivamente influenciados. Trata-se de um juízo de compatibilidade entre meios e fins.

⁹⁹ FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Rev. direito GV** [online]. 2014, vol.10, n.1, pp. 201-220.

¹⁰⁰ O critério da capacidade contributiva relativa determina variação no aspecto quantitativo do tributo de acordo com a dimensão da riqueza tributada.

O critério estrutural, porém, pode não ser suficiente. Vale lembrar que um tratamento tributário que não observe a capacidade contributiva relativa pode aparecer em uma norma tributária sem função extrafiscal que simplesmente tenha desatendido o princípio da igualdade (caso em que haverá não uma norma com função extrafiscal, mas uma norma tributária inválida, por desrespeitar o princípio da igualdade). E lembrar que é possível uma norma com função extrafiscal ser guiada pelo princípio da capacidade contributiva relativa¹⁰¹.

Ainda, o critério estrutural parece pouco útil para identificar qual, ou quais, entre as diversas funções extrafiscais possíveis, a norma tributária está desempenhando. Afinal, o uso de critérios diversos da capacidade contributiva relativa, implicando tratamento (legitimamente, neste caso) desigual entre contribuintes, pode servir para atender a diversas funções constitucionalmente admissíveis, como a função simplificadora, redistributiva regional, compensatória, indutora, entre outros.

2.4.1 A relevância do planejamento

Esses dois critérios objetivos – o da formulação explícita da função ou finalidade no texto normativo (“b.1”), e da investigação de elementos estruturais que denunciem a dimensão extrafiscal (“b.3”) – são os mais tratados na doutrina nacional e estrangeira. Porém, pelas razões indicadas, esses critérios sozinhos podem não ser bastantes para identificação da função extrafiscal.

Desponta, então, a utilidade de se examinar a norma tributária no contexto de um programa político de Estado e de governo, refletido na noção de planejamento. Como critério para identificação da extrafiscalidade, o planejamento é, curiosamente, pouco explorado pela doutrina nacional. É curioso porque, em primeiro lugar, o planejamento é caracterizado por sua orientação finalística¹⁰², traduzindo-se em

¹⁰¹ É o que ocorre em algumas manifestações da seletividade do ICMS, nos casos em que há agravamento de alíquotas de bens e serviços supérfluos e alívio nos bens essenciais. Há função extrafiscal de redistribuição geral, sem deixar de observar o critério da capacidade contributiva relativa, compatível com a estrutura dos tributos indiretos.

¹⁰² Cf. GRAU, Eros Roberto. **Planejamento Econômico e Regra Jurídica**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978; MARRARA, Thiago. A atividade de planejamento na Administração Pública: o papel e o conteúdo das normas previstas no anteprojeto da Nova Lei de Organização Administrativa. **Revista Brasileira de Direito Público** – RBDP, Belo Horizonte, ano 9, n. 34, p. 9-45, jul./set. 2011.

normas-objetivo, isto é, normas que definem fins a alcançar¹⁰³, o que evidencia a sua afinidade com o tema da tributação extrafiscal. E é curioso também pela importância que a Constituição brasileira atribuiu ao planejamento (inclusive, em algumas passagens, conectando-o com o uso instrumental do tributo¹⁰⁴).

Planejamento é uma forma de ação racional caracterizada pela previsão de comportamentos econômicos e sociais futuros, pela formulação explícita de objetivos e pela definição de meios de ação coordenadamente dispostos¹⁰⁵. A atividade de planejamento estatal, em sentido jurídico, pode ser compreendida como um conjunto de procedimentos de direito administrativo e constitucional direcionado à elaboração e execução de estratégias necessárias para a concretização de finalidades públicas maiores.¹⁰⁶ Esse *iter* nasce na Constituição (que enumera objetivos da República brasileira e começa a prescrever meios para seu alcance), densifica-se na atividade legislativa (elaboradora dos planos nacionais, regionais, setoriais e de programas estatais específicos) e concretiza-se na atividade administrativa (pela prática dos atos normativos e materiais necessários à consecução dos objetivos propostos).

O mesmo artigo 174 da CF, tão invocado como o fundamento superior da função extrafiscal, na modalidade indutora, é também frequentemente referido como o grande fundamento constitucional para a função de planejamento. Segundo o *caput* do dispositivo, cabe ao Estado, como agente normativo e regulador da atividade econômica, exercer, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e *planejamento*, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. O parágrafo primeiro do mesmo artigo, que trata especificamente do planejamento do desenvolvimento (nacional e regionais), complementa: a lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento.

¹⁰³ O planejamento é o processo racional de formular decisões de política econômica e social, enquanto o plano é a concretização ou resultado específico do processo de planejamento. (BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades Regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003)

¹⁰⁴ Como se dá no art. 43, cujo parágrafo primeiro trata dos planos nacionais e regionais de desenvolvimento, e cujo parágrafo segundo faz referência a incentivos fiscais regionais como um dos instrumentos a serviço da redução das desigualdades regionais.

¹⁰⁵ GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica...** op. cit.

¹⁰⁶ MARRARA, Thiago. A atividade de planejamento... op. cit.

O dever de planejar, porém, não se restringe ao desenvolvimento econômico. Aliás, o desenvolvimento nacional e regional – como revela a literalidade de outros dispositivos constitucionais (art. 21, IX, art. 43, parag. 1º, II¹⁰⁷) – deve ser planejado tanto em seu aspecto econômico como social.

Além do planejamento do desenvolvimento (econômico e social), outro planejamento crucial é o orçamentário, de que se ocupam os artigos 165 e seguintes da Constituição Federal. O plano plurianual, com o qual devem guardar consonância os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos na Constituição (art. 165, parag. 4º), é ferramenta relevantíssima de planejamento que – conjugada com a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual – traduz em linguagem financeira e fiscal as necessidades públicas e a capacidade do Estado de atendê-las.

A Constituição se refere, ainda, a planejamentos específicos e a planos setoriais, como o planejamento da defesa contra calamidades públicas (art. 21, inc. XVIII), o planejamento da política de desenvolvimento urbano (art. 182, parag. 1º), o planejamento da política agrícola (art. 187, *caput* e parag. 1º), da reforma agrária (art. 188), da educação (art. 214), da cultura (art. 215, parag. 3º) e da juventude (art. 227, parag. 8º, inc. II).

Tais programas, que devem ser previstos em lei e seguir as diretrizes estabelecidas na Constituição, têm duração indeterminada ou de longo prazo, transcendendo um ou dois mandatos de governo. Mas o Poder Executivo também pautará sua administração de forma racional e planejada, devendo o Presidente da República, por ocasião da abertura da sessão legislativa, encaminhar plano de governo ao Congresso Nacional (art. 84, inc. XI), que fiscalizará anualmente a sua execução (art. 49, inc. IX).

Comparato diz que o planejamento reúne, em uma palavra, “o desenvolvimento da técnica provisional, a capacidade de formular objetivos possíveis e de organizar a conjunção de forças ou a mobilização de recursos – materiais e humanos – para a sua consecução”¹⁰⁸. Essa visão prospectiva, marca de uma

¹⁰⁷ O artigo 21, inciso IX, atribui à União competência para elaborar e executar planos nacionais e ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social. O artigo 43 estabelece que lei complementar deve estabelecer a “composição dos organismos regionais que executarão, na forma da lei, os planos regionais, integrantes dos planos nacionais de desenvolvimento econômico e social, aprovados juntamente com estes”.

¹⁰⁸ COMPARATO, Fabio Konder. **Para viver a democracia**. São Paulo, Editora Brasiliense, 1989, p. 102.

Constituição dirigente como a brasileira, manifesta-se como característica do planejamento. É o planejamento que confere consistência racional à atuação do Estado, instrumentando o desenvolvimento de políticas públicas, no horizonte do longo prazo, e objetivando conduzir a sociedade a um determinado destino.¹⁰⁹

Da generalidade das missões fundamentais previstas na Constituição, o planejamento recorta e seleciona objetivos, traduzindo-os em metas claras, específicas e exequíveis¹¹⁰. Constitui-se, então, em um processo de escolhas políticas, que pinça algumas possibilidades dentro de tantas igualmente albergadas pelo texto constitucional.

A seleção de objetivos pautará, assim, a escolha de instrumentos do Estado, que, conforme o caso, poderá optar, entre outros, pela prestação direta ou indireta de serviços públicos (atuação estatal na Ordem Econômica ou Social), pela conformação de comportamentos mediante normas obrigatórias (intervenção por direção), por instrumentos de estímulo (intervenção por indução), e por aí segue.

Nessa caixa de ferramentas, o uso extrafiscal do tributo é uma das chaves mais poderosas para alcance dos objetivos propostos pelo Estado em sua ação planejada. E por ser um instrumento indireto para o alcance dos objetivos estatais (no sentido de não se traduzir em comandos obrigatórios, sujeitos a custos de fiscalização e imposição de penalidades, nem em prestações materiais do Estado, sujeitos aos custos da atuação direta), conta com a conveniência de ser, em princípio, menos oneroso que outros modos de ação do Estado.

A norma tributária indutora ganha destaque nesse contexto, na medida em que, embora cobre seu preço em termos de liberdade e isonomia, pode mover o comportamento dos cidadãos e entidades privadas em direção ao alvo traçado no planejamento, poupando (ao menos em tese) dispêndios com a máquina e recursos públicos.¹¹¹

Assim, o planejamento apresenta-se como a ponte que conecta políticas públicas às normas tributárias extrafiscais, especialmente as indutoras.

¹⁰⁹ GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica...**, op. cit., p. 339.

¹¹⁰ Cf. MARRARA. A atividade de planejamento...op. cit.

¹¹¹ Cf. GRUPENMACHER, Betina Treiger; RODRIGUES, Matheus Schwertner Ziccarelli. A tributação Extrafiscal de Indução através dos incentivos fiscais - Análise do Incentivo Fiscal incidente sobre a contribuição do seguro de Acidentes do Trabalho. **Revista Abradt Fórum de Direito Tributário**, v. 1, p. 57-75, 2018.

Por isso, interpretar a norma tributária não só em face do programa abrangente e multifacetário da Constituição, mas também à luz das escolhas políticas feitas, por lei, nas mais diversas áreas do planejamento do Estado, pode oferecer indícios relevantes para identificação da função desempenhada pela norma tributária. E também poderá oferecer, como será visto à frente, parâmetros para controle da diferenciação feita pela norma tributária com propósitos extrafiscais.

Com essas considerações em mente, prossegue-se com alguns exemplos, a fim de elucidar a relevância do planejamento como dado para o reconhecimento do perfil extrafiscal das normas tributárias.

2.4.2 Aplicação dos critérios de identificação a partir de alguns exemplos

Imagine-se que uma lei federal institui isenção de contribuição previdenciária patronal sobre remunerações pagas por entidades privadas que, sem fins lucrativos, dediquem-se à oferta de educação básica.

Segundo a Constituição, a educação é direito de todos e dever do Estado, a quem compete a oferta gratuita da educação básica (entre os 4 e os 17 anos, além dos que não tiveram acesso a ela em idade própria), sob pena de responsabilidade (art. 205 e art. 208, inc. I e parag. 2º). Também preceitua a Constituição que o ensino é livre à iniciativa privada, e que a educação deverá ser promovida e incentivada, com a colaboração da sociedade (arts. 205 e 209).

Esse conjunto de disposições constitucionais abre espaço para atuação de normas tributárias nessa área com duas funções principais:

- Função compensatória, retribuindo ou amenizando gastos incorridos pela iniciativa privada na prestação de um serviço essencial, cuja oferta constitui dever do Estado;
- Função indutora positiva, estimulando agentes privados a instituírem e manterem estabelecimentos de educação básica.

Uma análise estrutural da isenção parece indicar a existência de uma função extrafiscal, uma vez que o pagamento de salários é uma das manifestações de capacidade contributiva constitucionalmente previstas para fins de instituição e incidência de contribuições previdenciárias. Essa constatação, porém, não permite especificar a função desempenhada pela norma de isenção.

A busca pela função declarada na lei, seja no corpo do diploma normativo, seja em exposição de motivos, poderia resolver o problema. Há, no entanto, que se contar com duas possibilidades: primeiro, o que é bastante frequente, de o legislador simplesmente se omitir quanto à justificação da isenção; segundo, de o legislador declarar certa função para a norma tributária, mas esta mostrar-se incompatível com a estrutura normativa (isto é, a forma ou medida eleita não se presta ao cumprimento daquela função).

Nesses casos, pode ser útil buscar elementos que permitam situar o instrumento tributário em um quadro de atuação racional do Estado. E o *locus* mais propício para essa investigação é a legislação pertinente ao planejamento.

Imagine-se que, no exemplo hipotético, há um Plano Nacional de Educação que prevê o objetivo de fomentar a iniciativa privada a atuar como segunda mão do Estado na oferta da educação básica, como estratégia para universalização e aperfeiçoamento da qualidade do ensino de base.

Nesse contexto, normas de exoneração tributária instituídas para o segmento da educação básica apresentam-se com clara função indutora (na modalidade de fomento), ainda que a exposição de motivos da lei tributária nada diga a esse respeito (ou se limite a fazer referência à função compensatória, por exemplo).

Pode-se pensar em outros casos.

Um programa nacional de desburocratização pode pautar a instituição de medidas exoneratórias ou de regimes tributários diferenciados que têm mais por escopo simplificar do que induzir comportamentos.

Um programa nacional de resíduos sólidos pode estabelecer a necessidade de incentivar entidades dedicadas à reciclagem de resíduos sólidos produzidos no território nacional, projetos relacionados à responsabilidade pelo ciclo de vida dos produtos, empresas dedicadas à limpeza urbana¹¹². Nesse quadro, alívios tributários concedidos a esses setores ou empresas terão função de indução (e, quando se tratar de incentivos seletivos, indução na modalidade de fomento).

¹¹² E estabelece. No Brasil, a Política Nacional de Resíduos Sólidos, instituída pela Lei 12.035/2010, prevê, em seu art. 44, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, no âmbito de suas competências, poderão instituir normas com o objetivo de conceder incentivos fiscais, financeiros ou creditícios, para essas entidades.

Uma lei que estabeleça um adicional de imposto de renda aos adultos sem filhos, para usar um exemplo histórico¹¹³, não parece ter qualquer caráter indutor se inexistir um plano (legítimo) de Estado voltado ao fomento do crescimento populacional. Mostrar-se-ia presente, neste caso, a função compensatória da norma tributária, que estabelece menor carga aos adultos com filhos menores (comparativamente aos demais), tendo em vista gastos existenciais com a família.

É claro que a análise do planejamento nem sempre é possível, já que há casos em que a tributação é manejada para atacar situações conjunturais, nem sempre previstas e previsíveis dentro de um planejamento maior. Tributos considerados tipicamente extrafiscais ou regulatórios, como o IPI, IOF e os impostos aduaneiros, seguem um regime constitucional marcado por maior flexibilidade no que se refere às exigências de legalidade e anterioridade tributárias, justamente para que possam funcionar como golpes rápidos aptos a atacar determinada circunstância econômica. Isso não afasta, todavia, a necessidade de que medidas tributárias conjunturais (como o aumento do imposto de exportação do couro *wet blue* para evitar que a indústria calçadista nacional se veja desabastecida de matéria-prima) sejam adotadas no quadro de uma atuação estatal racional e que, neste ponto, seja coerente com diretrizes estabelecidas em um planejamento do Estado (que trace parâmetros, por exemplo, para promover o desenvolvimento da indústria brasileira). É importante ainda lembrar que, como registra Maria de Fátima Ribeiro – ao debruçar-se sobre medidas de intervenção estatal orientadas ao desenvolvimento econômico – que aspectos conjunturais até podem pautar medidas interventivas de caráter temporário, de curto prazo e bem delimitados, mas não são a regra.¹¹⁴

Em qualquer caso, essa análise não dispensa a investigação de outros elementos, como a busca de seu fundamento constitucional mais abrangente, de seus aspectos estruturais e de manifestações do legislador quanto à justificação da norma.

O que se pretendeu foi demonstrar, em síntese, que: (a) a norma tributária extrafiscal é identificada a partir de sua específica função (de redistribuir, compensar,

¹¹³ O Decreto-Lei 3.200, de 1941 previa adicional de 15% de IR aos solteiros ou viúvos sem filhos, maiores de 25 anos, e, aos casados sem filhos, adicional de 10%.

¹¹⁴ Reflexos da tributação no desequilíbrio da livre concorrência. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger; CAVALCANTE, Denise Lucena; RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe. **Novos Horizontes da Tributação: Um diálogo luso-brasileiro**. Cadernos IDEFF Internacional nº 2. Coimbra: Almedina, 2012, p. 236.

corrigir falhas de mercado, induzir, entre outras); (b) a indução é uma das diversas funções extrafiscais que a norma tributária pode desempenhar; (c) a função indutora de comportamentos pode atuar na ordem econômica ou social, seja pela via do estímulo (indução positiva), seja pela via do desestímulo (indução negativa); (d) o fomento tributário é uma espécie da função de indução positiva, verificando-se quando se usam normas tributárias para, seletivamente, estimular o desenvolvimento de certas atividades privadas; (e) a específica função extrafiscal pode ser identificada pelo intérprete a partir de um conjunto de indícios, em especial: manifestações sobre a justificação da norma em exposição de motivos ou no texto normativo; a consistência da função com objetivos e estratégias mais abrangentes, previstos na Constituição e densificados, quando for o caso, em um planejamento de Estado; a estrutura normativa não pautada pela capacidade contributiva relativa, e sua aptidão para, em tese, cumprir a função extrafiscal.

3 A EFICÁCIA EXTRAFISCAL

3.1 TRÊS MODOS DE VER O DIREITO: JUSTIÇA, VALIDADE E EFICÁCIA

O fenômeno jurídico transcende a norma. Esta, não obstante, constitui o objeto central da Ciência do Direito, matéria-prima básica em qualquer estudo com pretensão jurídica. Sem discordar disso, acredita-se que a norma pode ser objeto de diferentes valorações, conforme a preocupação do estudioso seja examinar a justiça, a validade ou a eficácia do dado normativo. São três modos de compreender o fenômeno jurídico, que dão corpo ao que se pode chamar de conceitos jurídicos fundamentais.¹¹⁵

Embora a eficácia seja o conceito que mais interesse neste estudo, a sua relação com os outros dois conceitos fundamentais justifica uma breve introdução sobre esses.

Na Teoria Geral do Direito, observa-se a riqueza de nomenclaturas empregadas para denotar os diversos conceitos jurídicos fundamentais. Com frequência, o mesmo significado é expressado por palavras distintas, e outras vezes, a mesma palavra é usada para denotar sentidos diversos. Por isso, melhor do que determinar o que cada conceito significa em si mesmo, é tentar expor as ideias que cada termo costuma expressar na dogmática jurídica, indicando o sentido que empregamos neste estudo.

Tomando como ponto de partida a distinção feita por Norberto Bobbio entre os “três critérios de valoração da norma jurídica”, pode-se indagar três ordens de problemas frente a qualquer norma jurídica: (a) se é justa ou injusta; (b) se é válida ou inválida; (c) se é eficaz ou ineficaz.

A norma não deixa de ser o ponto de referência nas três categorias, mas é no problema da validade que a análise da norma assume, em geral, perspectiva autorreferente, enquanto na análise do problema da justiça e da eficácia confluem elementos externos (axiológicos ou histórico-sociológicos) ao sistema normativo.

¹¹⁵ A expressão “conceitos jurídicos fundamentais” é utilizada por João Maurício Adeodato, embora o autor não considere, entre esses conceitos, a justiça ou legitimidade. (Análise retórica dos conceitos fundamentais da dogmática jurídica. **Espaço Jurídico Journal of Law [EJLL]**, 19(1), p. 271-290, 2018) O modelo dos três conceitos – justiça, validade e eficácia – foi trazido de Norberto Bobbio, embora o autor italiano se refira a eles como “critérios de valoração” da regra jurídica. (BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. 6ª ed São Paulo: EDIPRO, 2016)

A legitimidade ou justiça da norma é tradicionalmente considerada preocupação da Filosofia do Direito, que se ocupa de uma espécie de dever-ser de segundo grau (“o dever-ser do dever-ser”). Examinar se uma norma é justa ou injusta consiste em verificar se ela corresponde aos valores¹¹⁶ que inspiram um determinado ordenamento jurídico, contrastando o ser da norma jurídica com aquilo que ela deveria ser:

O problema sobre se uma norma é justa ou não é um aspecto do contraste entre mundo ideal e mundo real, entre o que deve ser e o que é: norma justa é aquela que deve ser; norma injusta é aquela que não deveria ser. Pensar sobre o problema da justiça ou não de uma norma equivale a pensar sobre o problema da correspondência entre o que é real e o que é ideal.¹¹⁷

Por isso que o problema da justiça é referido como uma questão deontológica do Direito. Perscrutar sobre a justiça de uma norma jurídica consiste em um juízo de valor, um juízo filosófico. Para doutrina jurídica de inspiração positivista, questões dessa órbita não pertencem ao campo de estudo do jurista. “Diante de uma regra jurídica”, afirmou Becker, “o jurista não toma posição (juízo de valor), mas toma conhecimento (juízo de validade: há, ou não, juridicidade)”¹¹⁸. Não caberia ao cientista se indignar com o “iníquo e pérfido comportamento da aranha contra a mosca”¹¹⁹, mas somente observar seu objeto (tomando conhecimento dele).

É a validade que, sem dúvida, constitui a categoria central da dogmática jurídica¹²⁰. É a zona de conforto e moradia habitual do cientista do direito, dentro de cujos perímetros se estuda boa parte do fenômeno jurídico. O problema da validade é um problema associado ao “ser do dever-ser”: a norma jurídica é? Daí afirmar Bobbio que se trata de um problema ontológico do Direito: a validade, como a entende

¹¹⁶ Esses valores, conforme a linha filosófica adotada, podem ser remetidos a um ideal de bem comum universal, ou associados a princípios historicamente construídos e/ou objetivamente evidenciados no ordenamento. Norberto Bobbio, sem tomar posição quanto a este ponto, afirma que “basta constatar que todo o ordenamento jurídico persegue certos fins, e convir sobre o fato de que esses fins representam os valores a cuja realização o legislador, mais ou menos conscientemente, mais ou menos adequadamente, dirige sua própria obra”. (**Teoria da norma jurídica...** op. cit., p. 46).

¹¹⁷ BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica...** op. cit., p. 46

¹¹⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo, NOESES, 2007, p. 93.

¹¹⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral...** op. cit., p. 93.

¹²⁰ Validade, em uma de suas acepções, designa o “plano do dever-ser em que se desenvolve o fenômeno jurídico, diferente do plano da causalidade física, natural, que constitui o plano do ser (...). neste sentido, diz-se que o direito se desenvolve num plano de validade”. (MELLO, Marcos Bernardes. **Teoria do fato jurídico: plano da validade**. 12.ed [São Paulo]: Saraiva, 2013, p. 33).

parte substancial da doutrina¹²¹, equivale à existência da norma jurídica em um dado ordenamento. Assim, para julgar a validade de uma norma, é preciso averiguar seu pertencimento, ou não, a um sistema jurídico. É um juízo de fato.

A abrangência dessas investigações é controversa na doutrina. Paulo de Barros Carvalho entende que, para o exame da validade, é suficiente verificar se uma norma foi posta por órgão legitimado a produzi-la (competência) e mediante procedimento estabelecido para tal fim (rito)¹²². Já Bobbio considera necessário averiguar, além disso, se a norma não é incompatível com outras do sistema (abrogação implícita), particularmente com uma norma de hierarquia superior ou com uma norma posterior¹²³. Trata-se do que parte da doutrina chama de “validade material”, isto é, relação de compatibilidade de um preceito normativo com outro (ou outros) do ordenamento, considerando não só rito e competência, mas seus conteúdos.¹²⁴

A categoria da eficácia, por sua vez, é bem menos valorizada na dogmática jurídica em geral. Como afirmou Harry Jones, para cada frase escrita sobre a eficácia

¹²¹ Cf. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito** – técnica, decisão, dominação. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2018; CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 2ª edição. São Paulo: Noeses, 2008; BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo, NOESES, 2007; BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. 6ª ed São Paulo: EDIPRO, 2016; VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Max Limonad, 1997. Divergindo dos referidos autores, Marcos Bernardes de Mello, seguindo a doutrina de Pontes de Miranda, distingue existência e validade: em sua visão, um ato jurídico (em sentido amplo, incluindo atos de caráter normativo) deve antes existir para posteriormente ser qualificado como válido (isto é, perfeito, por se encontrar em plena consonância com o ordenamento jurídico). Cf. MELLO, Marcos Bernardes. **Teoria do fato jurídico: plano da validade**. 12.ed [São Paulo]: Saraiva, 2013

¹²² **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 114.

¹²³ **Teoria da Norma Jurídica...**, op. cit., p. 47. Vai nessa linha também a doutrina de Marcos Bernardes de Mello, que entende validade como sinônimo de perfeição (diferenciando-a do plano da existência e, neste ponto, divergindo de Bobbio), defendendo que o termo validade deve ser reservado para “denotar tão somente a perfeição dos atos jurídicos, inclusive os normativos) em face do direito positivado de certa comunidade” (**Teoria do fato jurídico: plano da validade...**, op. cit., p. 35).

¹²⁴ Uma compreensão mais formalista tende a rechaçar a noção de validade material, com base na ideia de que uma norma só pode ser invalidada por outra que a expurgue do sistema, conforme competência e rito próprios. Sem isto, a norma continuaria existindo, pertencendo à ordem jurídica e, portanto, “valendo”. (Cf. ADEODATO, João Maurício. *Análise retórica...* op. cit., p. 5-6). Mas ainda que partindo dessa compreensão, note-se que a incompatibilidade material de uma norma com outra do sistema, de hierarquia superior, pode ser fundamento de invalidação daquela, mesmo que condicionada à observância das regras procedimentais do sistema. O problema da validade material, portanto, é um problema que se situa no terreno específico da normatividade – o problema de se a norma deve continuar no sistema jurídico ou sair dele. É bem verdade que, quando se trata deste aspecto da validade, não parece tão adequada a compreensão de que a validade é um mero “juízo de fato” (de se a “norma é” ou se a “norma não é”); o juízo feito pela autoridade competente quanto à validade material da norma, prévio à sua invalidação formal, não deixa de ser um juízo de valor (de se a norma deve ser, se ela deve continuar existindo no ordenamento, ou não).

das normas jurídicas há ao menos uma centena de frases dedicadas a examinar, de um modo ou de outro, o problema da validade.¹²⁵ Se bem que esse fosso entre validade e eficácia (em termos de destaque na pauta dos juristas) tende a diminuir em um Estado de Direito de índole social, no qual o tema da eficácia encontra-se sempre na ordem do dia.¹²⁶

No sentido mais difundido na doutrina, a eficácia é referida como observância do Direito. Dizer que uma norma é eficaz, nesse sentido, é dizer que uma norma jurídica é seguida pelas pessoas a quem é dirigida, seja mediante observância espontânea, seja por imposição por meio dos mecanismos coercitivos do sistema jurídico. Trata-se de uma questão fenomenológica da norma jurídica, que corresponderia à realização do Direito no plano da realidade social.¹²⁷

Qual é a relação entre justiça, validade e eficácia? Esta é uma questão sobre a qual a doutrina jurídica tem se debruçado há séculos, e, por evidente, não é a pretensão deste estudo resolvê-la. O que se quer sublinhar, por ora, é: (a) são três modos de ver o fenômeno jurídico, o qual não se esgota na dimensão normativa (usualmente atrelada à categoria da validade); (b) a distinção entre justiça, validade e eficácia é útil e necessária para o conhecimento e aplicação do Direito; (c) as três dimensões podem se relacionar, mas uma não se sobrepõe a outra.

Convém meditar um pouco sobre essas duas últimas notas. Qual é importância de demarcar as fronteiras entre justiça, validade e eficácia? De compreender as suas relações, cuidando de evitar interpretações que impliquem dominância de uma dimensão sobre a outra?

¹²⁵ JONES, Harry W. **The Efficacy of Law**. Evanston: Northwestern University Press, 1969, p. 9.

¹²⁶ Conforme lembra Ferraz Jr., “a importância crescente do Estado Social no seio do constitucionalismo forçou um recrudescimento da questão da eficácia, posto que a atribuição ao Estado de responsabilidades expressas na conformação adequada da sociedade impôs o crescimento progressivo do número de normas programáticas e, em consequência, a reflexão inevitável sobre a chamada eficácia técnica, isto é, a possibilidade de a norma produzir seus efeitos jurídicos (...).” Cf. FERRAZ JR. Tércio Sampaio. **Interpretação e estudos da Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1990, p. 15.

¹²⁷ Essa concepção de eficácia não exclui outros sentidos que o termo pode designar. Como será visto, em maior detalhe, adiante (3.2) a eficácia também pode se referir à aptidão de uma norma para produzir os efeitos que lhe são próprios (eficácia técnica) ou às consequências jurídicas decorrentes da incidência da norma sobre os fatos (eficácia jurídica). Essas duas últimas concepções, por estarem mais associadas a um aspecto formal do fenômeno jurídico (nas perspectivas sintática e semântica) são tratadas no âmbito da dogmática analítica sem maiores ressalvas. O primeiro aspecto referido, que envolve uma perspectiva essencialmente pragmática do fenômeno jurídico, por ser voltado à consideração dos efeitos materiais ou sociais da norma jurídica, costuma ser entendido como objeto da Sociologia Jurídica, e, por conseguinte, dado estranho à investigação juscientífica. Sobre se esse sentido de eficácia pode ser, e em que medida, considerada pelo jurista, nos ocuparemos à frente.

Desconsiderar as fronteiras do pensamento que separam tais categorias pode ser perigoso. Corre-se o risco de se entender que, em caso de conflito do direito posto com um direito ideal, à luz de valores considerados bons, deve prevalecer este àquele (um equívoco imputado a algumas das concepções jusnaturalistas). Corre-se o risco de se reduzir o direito a uma concepção formal de legalidade ou até de subordinar o justo ao válido (um equívoco imputado a algumas das concepções juspositivistas mais restritas). Corre-se o risco de se entender que só é direito o que é eficaz, reconduzindo a noção de validade às práticas sociais que aplicam o “direito real” (um equívoco imputado a algumas das concepções do realismo jurídico). Estas são compreensões, como diria Bobbio, escusando-se pelo neologismo, “reducionistas” da experiência jurídica.¹²⁸

Por isso, não cabe simplesmente misturar os ingredientes como se, integrados numa boa receita, pudessem conferir maior substância ao conhecimento científico. É preciso, em cada caso, ressaltar a perspectiva adotada para a análise da norma jurídica e ter o cuidado de não navegar entre os diferentes aspectos mencionados sem deixar claro de que modo eles se relacionam.

Tendo em vista essa preocupação, cumpre agora examinar, com maior detalhamento, a categoria da eficácia em suas diferentes significações, para então relacionar a eficácia com as outras visões da norma jurídica – em especial, com a validade.

3.2 A EFICÁCIA NO DIREITO

A expressão eficácia pode denotar uma série de significações: virtude ou poder de produzir determinado efeito; segurança de um bom resultado; efeito útil; produtividade, entre outros.¹²⁹

Em seu uso mais corrente na Teoria do Direito, o termo alude à observância da norma jurídica por seus destinatários. Com este sentido é que a eficácia é empregada, por exemplo, em Kelsen, Bobbio e Marcos Bernardes de Mello, partindo

¹²⁸ Cf. BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica...**, op. cit., p. 53 e 54.

¹²⁹ Cf. HOUAISS, Antônio. VILLAR, Mauro de Salles. FRANCO, Francisco Manoel de Mello. **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 1102.

daquela velha distinção entre o plano do ser, onde se desenvolve a eficácia, e o plano do dever-ser, onde se desenvolve a validade¹³⁰.

Já alguns usos da expressão eficácia na doutrina se concentram, diversamente, no universo do dever-ser, referindo-se, por exemplo, à relação de uma norma com outras do sistema (eficácia plena, limitada ou contida de uma norma constitucional) ou à incidência da norma sobre fatos (ato ou fato eficaz, produzindo os efeitos jurídicos que lhes são próprios).

Sem excluir outros sentidos possíveis, esses são os mais frequentes na dogmática jurídica. Serão o ponto de partida para se estipular a noção de eficácia extrafiscal que se adota aqui. Organizam-se essas noções em três categorias:

- a) eficácia em sentido sintático ou eficácia técnica
- b) eficácia em sentido semântico ou eficácia jurídica
- c) eficácia em sentido pragmático ou eficácia material

Embora a análise linguística não represente viga mestra desta tese, a distinção semiótica entre os planos sintático, semântico e pragmático é esclarecedora para a compreensão dos três principais sentidos de eficácia no direito.

Na Semiótica (que se ocupa dos signos, em especial os signos linguísticos, incluídos os da linguagem do direito), a sintática estuda a relação dos signos com outros signos; a semântica, dos signos com seu significado (aspecto conotativo), ou dos signos em relação aos objetos a que se refere (aspecto denotativo); e a pragmática, dos signos com os usuários (emitentes e destinatários) da linguagem¹³¹. É bom enfatizar que essa distinção constitui um artifício do pensamento para compreender os diversos campos de interação de um signo, e que entre eles não há uma separação estanque e rigorosa.¹³²

¹³⁰ Cf. KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2003; BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. 6ª ed São Paulo: EDIPRO, 2016; MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da eficácia**, 1. parte. 7.ed [São Paulo]: Saraiva, 2011.

¹³¹ MORRIS, Charles. **Fundamentos da Teoria dos Signos**. Trad. FIDALGO, Antônio. Universidade da Beira Interior (sem data), passim.

¹³² Carlos Renato Cunha demonstra como essas dimensões se conectam, o que pode tornar difícil sua separação: "... ao analisar um dado direito positivo, tem-se já elementos valorativos internalizados no sistema, pelo que, ao se estudar a forma de relações normativas, com foco sintático, já existe um

O grande signo, no Direito, é a norma jurídica. Ela é a referência para a compreensão das três acepções de eficácia.

Há um sentido de eficácia que leva em conta a interação de uma norma com outras do sistema (eficácia técnica). Um segundo sentido de eficácia leva em conta principalmente a relação de uma norma com os fatos a que se refere (eficácia jurídica). E um terceiro sentido de eficácia, que mais importa a este estudo, concentra-se na relação da norma com seus destinatários, ou de um modo mais amplo, nos efeitos que a norma produz no campo da realidade material (eficácia material).

3.2.1 Eficácia no plano sintático: a eficácia técnica

Essa primeira dimensão da eficácia requer um olhar para o interior do ordenamento, um exame das normas jurídicas em suas relações com outras normas. A noção de eficácia técnica, portanto, é autorreferente ou internormativa, apresentando certa independência em relação ao mundo dos fatos.¹³³

Em sentido técnico, a eficácia de uma norma indica que ela tem possibilidade de ser aplicada, de produzir efeitos jurídicos, porque foram cumpridas as condições técnico-normativas exigíveis para isso. Tecnicamente eficaz é aquela norma que, a depender de seu enlace com outras normas, mostra-se apta a produzir efeitos. Aliás, a exigência desses enlaces nos permite dizer que a “eficácia técnica tem uma relevância sintática (relação signo/signo, norma/norma).”¹³⁴

É sob este ângulo de análise que a doutrina constitucional costuma distinguir, seguindo a consagrada tese de José Afonso da Silva, entre normas de eficácia plena (com aplicabilidade direta, imediata e integral), normas de eficácia contida (com aplicabilidade direta, imediata, mas possivelmente não integral) e normas de eficácia

mínimo semântico, e até mesmo pragmático, envolvidos. Já existe um sentido – eis a semântica –, ao se tratar de subordinação e coordenação de normas – uma análise sintática. Do mesmo modo, ao tratar da forma de utilização das normas no discurso jurídico – pragmática –, tem-se um quantum já pressuposto de semântica e de sintática normativa.” Cf. CUNHA, Carlos Renato. **Praticabilidade tributária**: eficiência, segurança jurídica e igualdade sob uma perspectiva semiótica. Tese (Doutorado em Direito) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2019, p. 59.

¹³³ Cf. ADEODATO, João Maurício. Análise retórica dos conceitos fundamentais da dogmática jurídica. **Espaço Jurídico Journal of Law [EJLL]**, 19(1), p. 271-290, 2018; DINIZ, Maria Helena. Vigência e eficácia da norma constitucional. In: FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio; DINIZ, Maria Helena; GEORGAKILAS, Ritinha Alzira Stevenson. **Constituição de 1988**: legitimidade, vigência e eficácia, supremacia. São Paulo: Atlas, p. 59-87, 1989.

¹³⁴ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução**... op. cit., p. 210.

limitada (declaratória de princípios institutivos/organizativos ou declaratória de princípios programáticos).¹³⁵

A classificação parte de uma assunção importante: a de que toda norma do ordenamento constitucional é dotada de algum grau, maior ou menor, de eficácia. De fato, “não faria sentido que o constituinte enunciasse certas disposições apenas por desfastio”: desfrutando do poder jurídico supremo, seria ilógico que houvesse o constituinte renunciado a determinar impositivamente aquilo que considera desejável.¹³⁶ Assim, ainda quando pareça declaração de boas intenções (como as chamadas normas programáticas), toda norma constitucional apresenta eficácia, no sentido de irradiar normatividade e afetar outras normas do sistema.¹³⁷

Mas essa ideia não é aplicável apenas às normas constitucionais. Considerada como aptidão para, em tese, produzir efeitos jurídicos próprios e interagir com outras normas do sistema, não falta quem defenda que a eficácia é a nota típica de toda e qualquer norma jurídica.¹³⁸

Desenvolvendo a classificação dos diversos tipos de eficácia técnica, sem se restringir ao âmbito constitucional, Tércio Sampaio Ferraz Junior propõe uma categorização um pouco diferente da de José Afonso da Silva, organizando as normas jurídicas de acordo com suas funções eficaciais (de bloqueio, de resguardo ou de programa), mas com o mesmo objetivo de aferir o seu grau de eficácia (técnica):

¹³⁵ Cf. SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 3ª ed. 2. tir. rev. atual. ampl., São Paulo: Malheiros, 1999.

¹³⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Eficácia das Normas Constitucionais sobre a Justiça Social. **Revista de Direito Público**, São Paulo, v. 57/58, 1981, p. 238.

¹³⁷ Por exemplo, a prescrição constitucional que autoriza uso e transporte de materiais radioativos sob a condição de legislação ulterior que o regulamento (exemplo de norma de eficácia limitada) é tecnicamente ineficaz (inaplicável) até que esta segunda norma venha à lume. Nesse hiato, embora possa se reconhecer uma “lacuna técnica” ou “ineficácia técnica”, pela ausência de uma norma, cuja vigência é condição de eficácia de outra, não se pode recusar à norma constitucional algum grau de eficácia. No plano sintático, isto é, em sua relação com outras normas, uma norma de eficácia limitada pode apresentar eficácia revogadora de norma anterior em sentido contrário, eficácia paralisadora de norma ulterior que vier a lhe confrontar, eficácia integrativa quanto à possibilidade de ativação dos recursos cabíveis para suprir a lacuna técnica, e assim por diante. Cf. DINIZ, Maria Helena. Vigência e eficácia..., op. cit., passim.

¹³⁸ “A eficácia é entendida como um atributo específico das normas jurídicas” (PINTO FERREIRA, Luiz. Eficácia (Direito Constitucional) In: **Enciclopédia Saraiva do direito**, São Paulo, Saraiva, 1977, v. 30). No mesmo sentido, afirma Geraldo Ataliba que “se a eficácia é o atributo específico das normas jurídicas – entendida eficácia como produção de seus efeitos próprios (...), afirmar que uma norma não tem eficácia é o mesmo que (sic) negar-lhe caráter jurídico” (ATALIBA, Geraldo. Eficácia das normas constitucionais e leis complementares. **Revista de Direito Público**, São Paulo, n- 13, p. 35-44, 1969, p. 41).

A eficácia, no sentido técnico, tem a ver com a aplicabilidade das normas como uma aptidão mais ou menos extensa para produzir efeitos. (...) Para aferir o grau de eficácia, no sentido técnico, é preciso verificar quais as funções da eficácia no plano da realização normativa. Essas funções podem ser chamadas de funções eficaciais.¹³⁹

Normas com função eficaz de bloqueio são aquelas que visam impedir ou cercear a ocorrência de comportamentos contrários a seu preceito. As que visam assegurar uma conduta desejada denominam-se normas com função eficaz de resguardo. E as que visam à realização de objetivo, funcionando como um *telos* programático, denominam-se normas com função eficaz de programa¹⁴⁰.

O autor registra que o grau de eficácia de uma norma dependerá de qual é a função primária por ela exercida, considerando que, em maior ou menor intensidade, as três funções encontram-se presentes em todas as normas jurídicas. Por exemplo, uma norma proibitiva tem eficácia primária de bloqueio, e secundária de resguardo (a conduta desejada extrai-se por um raciocínio em contrário) e de programa (p. ex. objetivo de promover a paz social). O interessante é que Tércio Sampaio Ferraz Junior relaciona essas diferentes funções eficaciais às categorias consagradas por José Afonso da Silva: as normas com função de bloqueio se associariam às normas de eficácia plena; a função de resguardo, às normas de eficácia contida; e a função de programa, às normas de eficácia limitada.¹⁴¹

Independentemente da classificação ou proposta adotada, tem-se que a eficácia técnica é: (1) relativa às normas jurídicas, consideradas em seu enlace com outras normas, em uma perspectiva sintática ou internormativa; (2) qualidade de toda e qualquer norma jurídica, no sentido de, integrada no sistema, possuir aptidão para, em tese, produzir efeitos jurídicos; (3) admite graus, podendo ser maior ou menor, de acordo com suas condições técnicas de aplicabilidade.

3.2.2 Eficácia no plano semântico: a eficácia jurídica

¹³⁹ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução...**, op. cit., p. 210.

¹⁴⁰ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução...**, op. cit., p. 210-211.

¹⁴¹ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Interpretação e estudos da Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1990.

Dotada de eficácia técnica, a norma jurídica encontra-se disponível para incidir sobre seu objeto referente (fatos ou situações contemplados por sua hipótese) e irradiar os efeitos jurídicos pertinentes (previstos no consequente normativo).

Muda-se o plano de análise da eficácia: o olhar não é, estritamente, para a norma alojada no interior do ordenamento, alcançando, também, os fatos ou situações normadas. Por isso é uma análise semântica, não concentrada no exame da norma com outras do sistema, mas na sua interação com os fatos ou situações sobre os quais incide¹⁴².

Tomada nesse aspecto, a noção de eficácia está ligada ao vínculo de implicação ou mecanismo lógico de incidência: efetivando-se o fato previsto no antecedente, projetam-se os efeitos prescritos no consequente. O fato do mundo real colore-se de juridicidade. O que era um simples fato torna-se fato jurídico por obra da incidência normativa.

O momento em que essa coloração ocorre depende do ângulo de observação: para quem usa as lentes de Pontes de Miranda, como Marcos Bernardes de Mello e Geraldo Ataliba, tão logo o suporte fático previsto no antecedente normativo se concretize no mundo das realidades, nasce o fato jurídico¹⁴³. Para quem adota a perspectiva de Paulo de Barros Carvalho, a incidência se opera no momento de aplicação da norma, ocasião em que o fato do mundo (evento) é traduzido em competente linguagem jurídica.¹⁴⁴

Esses diferentes ângulos de observação podem conduzir a compreensões mais ou menos detalhadas, por assim dizer, de eficácia jurídica. Enquanto Paulo de Barros Carvalho identifica a eficácia jurídica como propriedade do fato (jurídico) decorrente do mecanismo lógico da incidência (imputação), pelo qual o fato passa irradiar os efeitos de direito que lhes são próprios, Marcos Bernardes de Mello

¹⁴² A semântica, na semiótica, trata da relação dos signos com os objetos denotados, vinculando a linguagem com o campo objetivo por ela referido. Cf. DINIZ, Maria Helena. *Vigência e eficácia...*, op. cit., passim.; MORRIS, Charles. **Fundamentos...**, op. cit., passim. CUNHA, Carlos Renato. **Praticabilidade...** op. cit., passim.

¹⁴³ Cf. MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da eficácia**, 1. parte. 7.ed [São Paulo]: Saraiva, 2011; ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**, 6ª Edição, São Paulo: Malheiros, 2000.

¹⁴⁴ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses. 2008. 2ª edição; _____. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999; CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2009; ARAUJO, Clarice von Oertzen de. **Incidência Jurídica: Teoria e Crítica**. São Paulo: Noeses, 2011.

subdivide a ideia de eficácia jurídica em duas categorias, para distinguir incidência da norma jurídica (o que ele chama de eficácia normativa) e imputação das consequências ou efeitos de direito (o que ele chama de eficácia jurídica), ambas categorias ligadas ao fato jurídico¹⁴⁵. A eficácia normativa seria um *prius* em relação ao fato jurídico (causa do nascimento do fato) e a eficácia jurídica um *posterius* (decorrência do nascimento do fato). Não se encontra tal divisão na obra de Carvalho precisamente porque, no entender deste autor, a incidência e imputação de efeitos jurídicos fundem-se em um único processo. Não faria sentido apartá-los.

Em qualquer dessas acepções, no entanto, observa-se que a eficácia jurídica é qualidade do fato, e não da norma. O fato, por corresponder à hipótese de incidência descrita no texto da norma, torna-se um fato jurídico, apto a produzir seus efeitos próprios.¹⁴⁶ E em qualquer dessas acepções, não se insere no âmbito da eficácia jurídica verificar se tais efeitos realmente se produzem no mundo fenomênico. O horizonte é, ainda, o do dever-ser.

Obstáculos de ordem material podem comprometer a eficácia em sentido jurídico. Pode acontecer de uma norma tecnicamente eficaz se referir a fatos que não mais ocorrem e não mais ocorrerão – como os textos jurídicos que regulamentavam a produção de fitas cassetes.¹⁴⁷ Pela ausência de fatos concretos que correspondam à hipótese de incidência, a norma não pode ser aplicada. Não há fato, logo, não há fato jurídico – e, assim, tampouco há efeitos jurídicos decorrentes da norma em questão. Seria um caso de ineficácia, em sentido jurídico ou semântico. Afinal, não pode haver eficácia jurídica sem fato jurídico de que provenha, nem existir fato jurídico sem que decorra da incidência de norma jurídica.¹⁴⁸

Em síntese, a eficácia jurídica (1) diz respeito à relação da norma com os fatos a que se refere, num plano semântico de análise; (2) verifica-se a partir do vínculo de

¹⁴⁵ Cf. MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da eficácia**, 1. parte. 7.ed [São Paulo]: Saraiva, 2011, p. 13 e 14.

¹⁴⁶ Nesse sentido, observe-se as afirmações de Paulo de Barros Carvalho e Bernardes de Mello: para o primeiro, “a eficácia jurídica é a propriedade de que está investido o fato jurídico de provocar a irradiação dos efeitos que lhe são próprios” (**Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses. 2008, 2ª edição, p. 413, grifou-se); para o segundo, tanto a eficácia normativa (incidência) como a eficácia jurídica (imputação de efeitos jurídicos) são expressões que dizem “respeito ao fato jurídico, quanto à sua criação e às consequências que lhe são imputadas e que poderá produzir no mundo jurídico” (MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da eficácia...**, op. cit., p. 14).

¹⁴⁷ Cf. ADEODATO, João Maurício. *Análise retórica...*, op. cit.

¹⁴⁸ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da eficácia...**, op. cit., p. 31.

incidência ou imputação que se estabelece entre norma e fato jurídico, na medida em que o fato, juridicizado, passa a irradiar os efeitos (consequências) de direito; (3) é propriedade do fato jurídico, decorrente da incidência ou imputação, e não da norma jurídica em si considerada; (4) não trata de verificar se os efeitos jurídicos efetivamente se realizaram no plano da realidade.

3.2.3 Eficácia no plano pragmático: a eficácia material

A noção de eficácia na perspectiva sintática e semântica carrega, é certo, a ideia de potência da norma (eficácia técnica) ou do fato (eficácia jurídica) de atingir e transformar a realidade.

Mas, para além da aptidão ou potência, interessa saber se o direito (norma/fato jurídico) transformou-se em realidade, se efetivamente influenciou o comportamento de seus destinatários e atingiu os propósitos a que se destina.

Ganha então relevância outro tipo de eficácia, a eficácia material, também chamada de eficácia do direito, eficácia social ou efetividade¹⁴⁹ – expressões utilizadas para designar a “efetiva realização da norma jurídica no meio social a que

¹⁴⁹ As variações terminológicas encontradas na doutrina são diversas. José Afonso da Silva, Tércio Sampaio Ferraz Júnior, Maria Helena Diniz, Paulo de Barros Carvalho referem-se à expressão “eficácia social”. (SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais...**, op. cit.; FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito...**, op. cit.; DINIZ, Maria Helena. Vigência e eficácia da norma constitucional. In: FERRAZ JR., Tércio Sampaio et ali. **Constituição de 1988: legitimidade, vigência e eficácia, supremacia**. São Paulo: Atlas, 1989, p. 59-87; CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem...**, op. cit.). Entre os constitucionalistas, é mais comum a referência à expressão “efetividade”, como se encontra, por exemplo, em Luís Roberto Barroso, Regina Nery Ferrari e Melina Girardi Fachin (BARROSO, Luis Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da Constituição brasileira**. 9.ed. atual Rio de Janeiro: Renovar, 2009; FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. **Normas constitucionais programáticas: normatividade, operatividade e efetividade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001; FACHIN, Melina Girardi. **Direitos humanos e fundamentais: do discurso teórico à prática efetiva: um olhar por meio da literatura**. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2007). Marcos Bernardes de Mello alude à expressão “eficácia do direito”. Kelsen, por sua parte, utiliza simplesmente o termo “eficácia” para se referir à observância e aplicação do direito na realidade natural (MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da eficácia...**, op. cit.; KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2003). Preferimos a expressão “eficácia material” para deixar claro, de um lado, que ela não se passa no plano lógico-normativo, e, de outro, que não se restringe a efeitos “sociais” (como poderia levar a crer uma concepção restrita do uso da partícula “social”), mas também econômicos, financeiros e quaisquer efeitos que se verificam no plano da realidade material.

se destina”¹⁵⁰. Essa constitui, de fato, outra órbita de análise, essencialmente pragmática.¹⁵¹

Na distinção corrente entre mundo normativo (dever-ser) e mundo da realidade natural (ser), essa modalidade de eficácia, diversamente das anteriores, estaria situada essencialmente no mundo do ser¹⁵². Indagar sobre a eficácia da norma jurídica, no plano pragmático, envolve questões como: os destinatários estão cumprindo os comandos normativos? Os mecanismos institucionais para fazer valer a ordem jurídica estão operando? A norma jurídica está produzindo os resultados a que se destina?

São questões que se apresentam depois da criação do direito. Pós-normativas, em certo sentido. Enquanto a eficácia técnica e a eficácia jurídica situam-se no plano da normatividade, a eficácia material situa-se no campo da realidade social. As primeiras tratam dos efeitos formais do direito (da norma ou do fato jurídico), enquanto a última trata de seus efeitos substanciais. Lá, cuida-se de verificar a potência ou aptidão para produção de efeitos. Aqui, cuida-se de verificar se esses efeitos materialmente ocorreram. Se a potência se transformou em fato social.

Precisamente por ser, em certa medida, externa ao universo da normatividade, essa modalidade de eficácia é tradicionalmente considerada objeto das Ciências Sociais, e não da dogmática jurídica.¹⁵³ Apesar disso, vem ganhando crescente destaque na doutrina jurídica, sobretudo constitucional (que prefere a expressão “efetividade”), tendo em vista a preocupação de que as promessas normativas de transformação da realidade social, afinal, concretizem-se. Que o Direito se realize, na intimidade possível entre ser e dever-ser:

¹⁵⁰ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico**: plano da eficácia..., op. cit., p. 14.

¹⁵¹ A pragmática cuida da relação dos signos com os usuários (emitentes e destinatários) da linguagem. Isso implica um estudo bastante amplo, podendo envolver aspectos psicológicos, sociológicos, etc., relacionados à dinâmica de utilização da linguagem (Cf. MORRIS, Charles. **Fundamentos...** p. 32 e ss).

¹⁵² Kelsen, por exemplo, contrapõe validade e eficácia da norma jurídica, entendendo a primeira como categoria do dever-ser e a segunda como categoria do ser da realidade social. (**Teoria Pura do Direito**. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 235 e ss.)

¹⁵³ Cf. BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. 6ª ed São Paulo: EDIPRO, 2016; CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008; MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico**: plano da existência. 18ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012; BETTINI, Romano. Efficacité. In: ARNAUD, André-Jean (Dir.). **Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit**. 2.ed. entièrement refondue corr. et augm. Paris: LGDJ, 1993, p. 219-221.

A efetividade significa, portanto, a realização do Direito, o desempenho concreto de sua função social. Ela representa a materialização, no mundo dos fatos, dos preceitos legais e simboliza a aproximação, tão íntima quanto possível, entre dever-ser normativo e o ser da realidade social.¹⁵⁴

Pouco efetiva é uma norma que, apesar de plenamente vigente e tecnicamente eficaz, incida sobre determinado fato, tornando-o jurídico, sem que as consequências prescritas pelo sistema se realizem. Sem que o condenado vá à cadeia, sem que o devedor pague a dívida, ou seja forçado a pagá-lo, sem que o Estado materialmente entregue o serviço de saúde a quem dele necessita.

Eficácia material de uma norma jurídica significa, portanto, o *sucesso* do direito, na medida da sua concreta realização no meio social.

3.2.3.1 Dimensões de eficácia material

A realização do direito, o seu sucesso ou insucesso, pode significar muitas coisas. Em que sentido uma norma jurídica pode ser considerada materialmente eficaz ou ineficaz? Quais efeitos materiais são relevantes quando se trata de examinar esse tipo de eficácia?

Tais questões supõem o exame das diferentes acepções, ou melhor dimensões, de eficácia material que se encontram na doutrina, bem como da abrangência dos efeitos que são considerados pertinentes a cada dimensão. Diz-se “dimensões” de eficácia, pois não são excludentes, apenas partem de pontos de análise distintos.

A primeira dimensão leva em conta um caso isolado de cumprimento ou descumprimento de certa norma jurídica, numa visão micro ou individual. Nesse sentido, cada vez que uma norma jurídica é cumprida, desencadeando-se materialmente os efeitos prescritos pelo ordenamento, seja por observância voluntária ou compulsória (pelos mecanismos de sanção próprios do direito, como por força de uma ordem judicial ou de um ato administrativo autoexecutório), diz-se que o direito se efetivou. A norma teve eficácia material, em uma situação concreta.¹⁵⁵ Os efeitos

¹⁵⁴ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. 4ª ed. rev. e atualiz. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 241.

¹⁵⁵ Como afirma Paulo de Barros Carvalho, a eficácia social diz com “a produção das consequências desejadas pelo elaborador das normas, verificando-se toda vez que a conduta prefixada for cumprida pelo destinatário”. Mas o autor também refere à eficácia social num nível macro, como algo que diz respeito aos “padrões de acatamento com que a comunidade responde aos mandamentos de uma

que interessam aqui correspondem, simplesmente, ao fato da observância, no plano da realidade fenomênica, das consequências prescritas pela norma ou conjunto de normas, para aquele caso particular (é o fato de o devedor pagar a dívida; de o condenado ser levado à prisão; de o Estado entregar serviço de saúde à pessoa necessitada, e assim por diante).

A segunda dimensão considera uma perspectiva macro ou coletiva, preocupando-se com a regularidade da observância das normas jurídicas. Pode ser subdividida em duas: eficácia da ordem jurídica globalmente considerada (eficácia material do ordenamento) ou de uma norma jurídica singularmente considerada (eficácia material da norma jurídica).

No plano global, trata-se de indagar se o ordenamento, em seu conjunto, encontra ressonância no seio da coletividade. É nesse sentido que Hans Kelsen se refere à efetividade ou eficácia do ordenamento: uma ordem jurídica é eficaz quando suas normas jurídicas, numa consideração global, são observadas e aplicadas.¹⁵⁶ Se, em dado ordenamento, as normas constitucionais e infraconstitucionais são reiteradamente ignoradas, não se verificando sua observância espontânea nem seu *enforcement* pelas instituições, tem-se uma ordem jurídica ineficaz. Os efeitos materiais que interessam a essa modalidade de eficácia, portanto, não se restringem ao fato do (des)cumprimento reiterado de uma norma jurídica singular, mas ao fato de o ordenamento – sobretudo em seu vértice constitucional – ter nascido, permanecido ou se transformado em mera folha de papel.

Num plano mais específico, mas ainda dentro de uma visão macro (uma vez que não considera um caso particular, mas uma regularidade), trata-se de verificar se uma norma individualmente considerada apresenta eficácia material. Nesse sentido, a eficácia traduz o “dado de ser a norma jurídica obedecida, ao menos em um mínimo,

ordem jurídica historicamente dada”, sem fazer a distinção entre os dois níveis – micro e macro – a que nos referimos aqui (**Direito Tributário, Linguagem...**, op. cit., p. 414). Do mesmo modo, Tércio Sampaio Ferraz Junior diz que “por efetividade deve-se entender a observância verificada, a aplicação e a obediência ocorridas”, parecendo aludir a uma perspectiva micro. Mas logo em seguida, o autor afirma que “norma efetiva é a norma observada em larga extensão” (**Interpretação e estudos da Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1990, p. 15), claramente aludindo a um quadro macro de observância normativa. Assim, embora se observe na doutrina o uso da expressão nas duas acepções, não raro os autores referem ao termo em ambos os sentidos sem registrar a diferença que há entre eles.

¹⁵⁶ “Uma ordem jurídica é considerada válida quando as suas normas são, numa consideração global, eficazes, quer dizer, são observadas e aplicadas” (KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 237).

pela comunidade jurídica respectiva, que se comporta segundo os seus ditames”.¹⁵⁷ Se uma norma é geralmente cumprida e aplicada, é eficaz. Se uma norma tem baixo grau de cumprimento ou aplicação, é ineficaz ou pouco eficaz. Os efeitos materiais que interessam nessa dimensão, portanto, consistem no fato da regular observância ou inobservância, espontânea ou forçada, de certa norma jurídica.

A indagação que surge neste ponto é: verificar se uma norma jurídica é reiteradamente cumprida no plano da realidade social é bastante para afirmar sua eficácia material?

Realmente, “observância”, “cumprimento”, “acatamento” são as expressões geralmente utilizadas pela doutrina para definir a eficácia material da norma jurídica, numa referência (implícita) à conduta objeto do regramento. Por outro lado, “[n]ão se reduzindo à obediência, a efetividade ou eficácia social tem antes o sentido de sucesso normativo, o qual pode ou não exigir obediência”, na afirmação de Tércio Sampaio Ferraz Junior.¹⁵⁸

O modelo da “obediência” pode se mostrar apropriado para a generalidade das normas de conduta, mas não dá conta de traduzir, satisfatoriamente, o grau de efetividade de normas de orientação finalística (como as normas extrafiscais). Para estas, importa não apenas observar se a conduta regrada está sendo consistentemente cumprida, mas também se, por meio de tais condutas, estão sendo atingidas as finalidades da norma jurídica.

A perspectiva funcional para exame das normas jurídicas assume, daí, importância para o estudo de sua eficácia material. Para demonstrar isso, é útil ter em mente o caso clássico de norma de orientação finalística em matéria tributária: as normas extrafiscais com função indutora, positiva ou negativa.

Sob o ponto de vista estrutural, como visto, uma norma extrafiscal não apresenta maiores distinções em relação a outras normas tributárias. Tome-se como exemplo um hipotético benefício fiscal que ofereça alíquotas menores de IPI para fabricação de produtos ecologicamente sustentáveis, cuja hipótese de incidência é a descrição abstrata de um fato econômico, e cujo conseqüente é o dever de recolher

¹⁵⁷ MELLO, p. 14 e 15. No mesmo sentido, João Maurício Adeodato afirma que “uma fonte do direito tem eficácia social quando seu comando é obedecido por um número razoável de destinatários ou se, em caso de desobediência, a sanção correspondente é aplicada ao transgressor.” (Análise retórica... op. cit., p. 11)

¹⁵⁸ **Introdução ao Estudo do Direito...**, op. cit., p. 209.

tributo aos cofres públicos no montante X. Partindo da perspectiva estrutural, a verificação da eficácia material dessa norma demandaria examinar se, uma vez praticada a conduta prevista na hipótese, o sujeito passivo efetivamente cumpriu a obrigação prescrita no consequente. A realização do direito, nessa perspectiva, exaure-se no pagamento do tributo.

Mas observe-se que, se a finalidade da norma não é o pagamento do tributo, e sim o estímulo de condutas ecologicamente desejáveis (função ou fim imediato) com vistas à proteção do meio-ambiente (fim mediato), o simples adimplemento da obrigação tributária não traduz o sucesso desse tipo de norma.

Sob a perspectiva funcional, o fato previsto na hipótese pode ser lido como uma conduta desejável (ou indesejável) e a obrigação prevista no consequente pode ser lida como uma vantagem (ou desvantagem) atribuída ao sujeito passivo, que aderiu ao estímulo (ou desestímulo) criado pela norma jurídica.

Isso implica reconhecer que a eficácia material das normas de orientação finalística, no nível das condutas, pode não estar diretamente relacionada ao grau de obediência do comando normativo, conectando-se, mais intimamente, com a aderência ao comportamento objeto de estímulo (ou com a abstenção do comportamento objeto de desestímulo).

Para além do nível das condutas, porém, cumpre verificar se as finalidades mediatas da norma jurídica, estão sendo atingidas, e em que medida o estão. Afinal, a conduta é apenas um degrau para atingimento de um objetivo público legítimo. A aderência ao convite normativo, ainda que em larga escala, pode não ser bastante para afirmar o sucesso material da norma jurídica em relação ao grau de atingimento do fim público visado.

Note-se que objetivo ou fim não está exatamente no mesmo nível deontológico dos deveres e proibições, situando-se em um nível teleológico, mas igualmente cogente: inserido no ordenamento é dotado, em alguma medida, de força impositiva, e tem a pretensão de ser observado.¹⁵⁹ A finalidade diz respeito a um “estado ideal de coisas a ser buscado” com determinada norma jurídica, e pode ser deduzida da própria norma de conduta ou de outras que lhe dão sustentação (princípios ou normas-objetivo).¹⁶⁰

¹⁵⁹ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo...**, op. cit., p. 172.

¹⁶⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 13ª ed. São Paulo, Malheiros, 2012.

Assim, também sob o ponto de vista macro ou coletivo, a eficácia material tem a ver com o efetivo atendimento das finalidades visadas pela norma.

Essa concepção corresponde ao que Romano Bettini denomina de “eficácia metajurídica”: mais do que simples observância fática das normas jurídicas, essa noção traduziria a aptidão real de tais normas de realizar os seus objetivos¹⁶¹. Compreendida nesses termos, a eficácia corresponde à funcionalidade do direito, numa visão orientada aos seus fins, definindo-se como o “modo de apreciação das consequências das normas jurídicas e de sua adequação aos fins que elas visam”.¹⁶² De modo semelhante, Yann Leroy propõe que o termo “efetividade do direito” seja conceituado em vista dos efeitos da norma jurídica em cotejo com a sua finalidade.¹⁶³

Portanto, nesse modelo de análise, numa dimensão macro ou coletiva¹⁶⁴, a eficácia material compreende, de um lado, (1) o grau de realização das condutas regradas pela norma jurídica, examinando-se não apenas o grau de observância da obrigação prevista no consequente normativo, mas também, quando for o caso, o nível de aderência ao comportamento (des)estimulado; e, de outro lado, (2) o grau de atingimento do estado de coisas concreto pretendido através da norma (ou das normas) em questão.

São os efeitos relacionados a esses dois níveis de “resultado normativo” – nível das condutas e nível do estado de coisas visado – que indicarão se a norma jurídica em questão é dotada, e em que medida, de eficácia material, sujeitando-a, quando for o caso, aos controles jurídicos pertinentes. Eis o núcleo da noção de eficácia que interessa à extrafiscalidade.

3.2.3.2 Efeitos próprios *versus* efeitos acidentais

¹⁶¹ Efficacité. In: ARNAUD, André-Jean (Dir.). **Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit**. 2.ed. entièrement refondue corr. et augm Paris: LGDJ, 1993, p. 220.

¹⁶² BETTINI, Romano. Efficacité. In: ARNAUD, André-Jean (Dir.). **Dictionnaire...**, op. cit., p. 219.

¹⁶³ Essa compreensão estaria alinhada ao que o autor denomina de concepções renovadas do direito, em contraste com o paradigma dominante sobre eficácia ou efetividade. Cf. LEROY, Yann. *La notion...*, op. cit.

¹⁶⁴ Conforme expõe Celso de Barros Correia Neto, “a questão da efetividade da norma, ou, como preferimos, dos efeitos externos, somente se concebe do ponto de vista coletivo. Não se examina a eficácia externa de uma norma diante de uma situação individual do sujeito A ou B, mas diante da prática social que em seu entorno se constrói” (**O Averso do Tributo...**, op. cit., p. 197, nota de rodapé 415).

Ao tomar a finalidade da norma jurídica como parâmetro para a avaliação de seus efeitos, é importante fazer a distinção entre efeitos próprios – isto é que, aqueles que se voltam ao atingimento do fim (imediate ou mediate) visado pela norma – e os efeitos impróprios ou acidentais, que se encontram fora do ângulo de projeção de finalidade normativa.

Podem ser de três tipos: (a) efeitos acidentais benéficos; (b) efeitos acidentais “indiferentes”; (c) efeitos acidentais danosos.

Uma norma pode desencadear efeitos que, conquanto não colaborem para a promoção da finalidade normativa, são desejáveis pelo ordenamento, na medida em que prestigiam fins e valores consagrados por outras normas jurídicas¹⁶⁵. Podem ser designados de “**efeitos acidentais benéficos**” para diferenciá-los dos efeitos materiais “próprios” da norma jurídica, no que se refere ao atingimento de sua finalidade. Um programa de desburocratização estatal, por exemplo, pode ter como fim primordial promover um ambiente de negócios favorável à livre-iniciativa, mas acabar gerando um efeito benéfico de redução de custos que prestigia a eficiência e economicidade do gasto público.

Também pode ocorrer de uma norma produzir efeitos acidentais que nem contribuem para a promoção do fim almejado, nem são passíveis de especial valoração (positiva ou negativa) sob o crivo de outras normas jurídicas. São efeitos colaterais que a norma desencadeia no plano da realidade social, a que se chama de “**indiferentes**” (na falta de um termo melhor) por não se traduzirem em resultados significativamente danosos ou benéficos à luz de outras normas do ordenamento. Uma lei que, visando à proteção do mínimo vital, permita a dedução de despesas médicas da base de cálculo do Imposto de Renda, pode produzir efeito secundário de incentivar a opção pelo modelo de declaração completa e com isso incrementar a demanda por fiscalização (sem que tal circunstância gere custo relevante por parte do contribuinte ou do Fisco).

Por fim, há a possibilidade de a norma produzir **efeitos colaterais danosos**, na medida em que deflagre resultados materiais que firam valores ou finalidades estabelecidos em outras normas jurídicas. Uma medida extrafiscal que vise a fomentar

¹⁶⁵ Há quem entenda que esse tipo de efeito deve compor a concepção de eficácia ou efetividade (em sentido material) do direito. Cf. LEROY, Yann. La notion d'effectivité du droit, **Droit et société**, 2011/3 (n° 79), p. 715-732.

o desenvolvimento tecnológico pode gerar, como efeito colateral perverso, redução relevante de postos de trabalho e a conseqüente desvalorização do trabalho humano. Ou implicações prejudiciais no âmbito da livre-concorrência, e assim por diante.

Os efeitos acidentais podem ser objeto de consideração no momento de controle das normas jurídicas, inclusive as extrafiscais. Porém, não é apropriado incluí-los no âmbito de significação do termo “eficácia material”, seja para fins didáticos de diferenciação entre efeitos próprios e acidentais, seja para fins operacionais de controle. As normas de orientação finalística, como as extrafiscais, somente podem ser consideradas materialmente eficazes na medida em que seus efeitos se traduzirem em realização do direito. Não apenas em razão de simples cumprimento, como também – e especialmente – pelo atendimento de sua finalidade.

3.2.4 Eficácia é direito?

Entre as três modalidades de eficácia expostas – técnica, jurídica e material – , a última é a que mais interessa a este estudo, sobretudo na dimensão de sucesso normativo atrelado ao grau de realização das condutas e de atingimento do estado de coisas visado. O motivo do interesse parece claro: esta é a dimensão de eficácia que, por considerar o aspecto finalístico, melhor se amolda ao exame das normas tributárias extrafiscais. Por isso, a terceira modalidade de eficácia é tomada como categoria central para análise pragmática da extrafiscalidade, e é ela que, essencialmente, será o foco do estudo daqui em diante.

Passa-se a referi-la simplesmente por eficácia, reservando as adjetivações “técnica” e “jurídica” quando for necessária referência específica a esse outro sentido de eficácia.

Pois bem, tomada nesse sentido (material), a eficácia traduz a realização do direito, o cumprimento de seu mister. Partindo da singela ideia de que o direito existe para se realizar¹⁶⁶, que razão haveria em questionar se a eficácia é pertinente ao mundo jurídico?

Por razões metodológicas, a dogmática jurídica costuma imunizar seu próprio saber contra os fatos, uma espécie de ilusão funcional sobre a realidade

¹⁶⁶ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. 4ª ed. rev. e atualiz. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 24

fenomênica.¹⁶⁷ O conhecimento dogmático-analítico, distancia-se, por abstração, da realidade, passando a ver o direito não como um fenômeno social, mas como um conjunto de normas, analisado sob uma linguagem e com instrumentos operacionais que permitam ao jurista realizar o recorte teórico da realidade.¹⁶⁸

A partir desse recorte, é correto afirmar que a eficácia é categoria relativa ao plano da facticidade. Mundo do ser, não do dever-ser.

Realmente, não há como negar que os efeitos materiais do direito são exteriores ao universo da normatividade, entrando em cena, especialmente, depois que a norma jurídica é posta e passa a ser experimentada no plano da realidade social. Por isso, como se afirmou acima, a eficácia é, nesse sentido, pós-normativa.

Outras áreas do saber podem ser chamadas a medir e analisar os elementos que permitam verificar se uma norma jurídica é materialmente eficaz ou ineficaz. As Ciências Sociais, por exemplo, podem avaliar, a partir de seus métodos próprios, que uma certa norma jurídica não encontra aderência na sociedade, e as razões pelas quais isso acontece. Do mesmo modo, a Economia (até a Psicologia) pode verificar de que maneira os indivíduos respondem a certos estímulos normativos, e inclusive propor um *design* de estruturas jurídicas que possam produzir melhores resultados, de acordo com as finalidades almejadas pelo Direito.

Reconhecer que a concretização material do direito não pertence ao patamar lógico da normatividade, porém, não implica afirmar que a eficácia é irrelevante ao direito. Muito ao contrário.

O direito existe para realizar-se.

Um preceito normativo que não é concretizado é como uma peça de música jamais tocada, como uma oferta que definhou à espera de um aceite.¹⁶⁹

A frustração do direito, nessa medida, não pode ser irrelevante para o direito. O sucesso e o insucesso da norma jurídica devem ser considerados pelo jurista, ainda que a partir de elementos colhidos e organizados por outras áreas do conhecimento.

¹⁶⁷ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito...**, op. cit., p. 123.

¹⁶⁸ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito...**, op. cit., p. 123. E também neste sentido Alfredo Augusto Becker: "O mundo jurídico é um mundo mesquinho. Ele substitui o mundo dos fatos reais por um universo de palavras. Onde há uma floresta amazônica, o legislador determina que deva existir uma flor de papel. Tudo se converte em papel e em signos gráficos no papel: as palavras". (**Carnaval Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Lejus, 1999. p. 51).

¹⁶⁹ JONES, Harry W. **The Efficacy of Law**. Evanston: Northwestern University Press, 1969.

Se essa afirmação pode sofrer críticas quando tomada como premissa geral para o exame das normas jurídicas, parece indisputável que há casos em que o próprio ordenamento atribui relevância à eficácia. Isso ocorre, por exemplo, quando disposições normativas estabelecem, de modo expresso ou explícito, conexões entre eficácia e validade.

3.2.5 Eficácia e sua relação com a validade

Antes de adentrar no exame da eficácia no campo da extrafiscalidade, cumpre esclarecer em que medida a eficácia material se relaciona com outros critérios de valoração da norma jurídica. Particularmente no que se refere à conexão entre eficácia e validade, Kelsen chega até mesmo a afirmar que a correta determinação (desta relação) “é um dos problemas mais importantes e ao mesmo tempo mais difíceis de uma teoria jurídica positivista”¹⁷⁰.

Justiça, validade e eficácia, como se referiu no início do capítulo, são modos de ver o direito que não se confundem, sendo necessário que o estudioso explicita qual é o campo de visão adotado, e, em caso de transitar entre os horizontes, tenha cautela de indicar e justificar as pontes que atravessou.

Por outro lado, razões metodológicas podem justificar que o teórico isole seu objeto – examinando a norma jurídica somente sob o ângulo de sua validade, por exemplo. Isso não implica, porém, afirmar a independência entre os três critérios de valoração da norma. Nada impede, inclusive, que uma mesma norma seja simultaneamente avaliada sob os critérios da justiça, validade e eficácia, desde que se ressalvem os aspectos considerados.¹⁷¹

Interessa saber, agora, em que medida uma dimensão pode afetar a outra. Tomando como referência a categoria da validade, conceito central do universo normativo, cumpre indagar se a injustiça ou ineficácia material de uma norma poderia determinar sua invalidade jurídica.

A resposta seria negativa, em princípio. Subjugar a validade à justiça ou à eficácia importaria cair em reducionismos semelhantes aos incorridos por concepções

¹⁷⁰ **Teoria Pura do Direito...**, op. cit., p. 235.

¹⁷¹ Assim, ao valorar determinada norma jurídica, alguém pode chegar à conclusão de que a norma é válida, mas injusta; válida, mas ineficaz; ineficaz e inválida, etc. Cf. BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica...**, op. cit., p. 48-51.

alinhadas ao jusnaturalismo ou ao realismo jurídico, numa mistura equivocada que pode causar prejuízos à ciência, como se enfatizou acima.

Por outro lado, sem abraçar particularmente uma doutrina abrangente sobre o fenômeno jurídico¹⁷², parece irrecusável a consideração de que o próprio Direito pode incorporar, no enredo normativo, filtros pelos quais valores e/ou efeitos materiais devem ser levados em conta na análise da dimensão de validade da norma jurídica.

Assim, um preceito constitucional que incorpore certos valores de justiça (como um princípio jurídico ou norma-objetivo) pode determinar a invalidade material de normas cujo conteúdo seja com ele incompatível. A dimensão axiológica do direito pode, nesses casos, constituir parâmetro importante para aferição da validade de outras normas jurídicas. Por sua vez, a eficácia também se mostra uma questão atrelada à justiça quando os efeitos concretos de uma norma resultem em agressão a certos valores consagrados em uma sociedade – o que não deixa de representar um campo de interação entre justiça, eficácia e validade, sobretudo se tais valores estiverem normativamente consagrados.

De semelhante modo, a dimensão eficaz pode ser juridicizada pelo próprio ordenamento, através de normas que atribuam relevância jurídica a algum aspecto da eficácia material. O exemplo clássico, quando se trata de implicações entre eficácia e validade, é o dos costumes sociais, positivos ou negativos. Normas jurídicas que atribuam valor normativo aos costumes atraem ao plano da validade práticas sociais que estariam situadas no plano da eficácia.¹⁷³ E normas que são generalizadamente ignoradas, por seus destinatários e pelos órgãos incumbidos de aplicar a sanção correspondente, caindo em desuso na comunidade (o chamado costume negativo) podem, a essa altura, ser consideradas inválidas. Até Hans Kelsen, exemplo de teórico formalista do direito, entende que a eficácia (em sentido material, de

¹⁷² Positivismos, jusnaturalismos e realismos não deixam de ser doutrinas abrangentes sobre o fenômeno jurídico, sempre que impliquem os “reducionismos” referidos acima. A expressão “doutrina abrangente” é utilizada por José Vicente Santos de Mendonça para designar correntes de pensamento que, por refletirem uma certa posição (ideológica), não podem ser invocados como argumentos razoáveis em um debate público (ex. doutrina do liberalismo econômico). (Cf. **Direito Constitucional Econômico...**, op. cit., passim).

¹⁷³ Neste sentido, Bobbio afirma que “nenhum costume torna-se jurídico só pelo uso, porque o que o faz se tornar jurídico, o que o insere no sistema, é o fato de ser acolhido e reconhecido pelos órgãos competentes desse sistema para produzir normas jurídicas, como o legislador ou o juiz” (**Teoria da Norma Jurídica...**, op. cit., p. 50).

observância e aplicação na sociedade) é condição de validade de uma norma jurídica singular.¹⁷⁴

Mas não é preciso ir tão longe como, curiosamente, foi Kelsen, para afirmar que a eficácia (ou um mínimo dela) é condição de validade de qualquer norma jurídica. Acredita-se, porém, que algumas normas jurídicas conferem especial importância à dimensão dos efeitos materiais decorrentes dessas ou de outras normas. É o elemento pragmático sendo conectado à validade por disposição do próprio ordenamento.

Essa conexão pode se dar de modo mais ou menos explícito.

A Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro - LINDB, por exemplo, estatui o dever de que a autoridade julgadora, nas esferas administrativa, controladora e judicial, leve em conta “consequências práticas” de sua decisão, sempre que for decidir com base em valores jurídicos abstratos (art. 20). Embora o dispositivo legal não seja voltado às consequências de outra norma geral e abstrata, e sim da decisão (norma individual e concreta), não deixa de atribuir relevância jurídica aos efeitos materiais provocados pela esfera da normatividade.¹⁷⁵

A Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF atribui relevância a um tipo específico de efeito material: o impacto financeiro-orçamentário de desonerações tributárias. Segundo o disposto no art. 14 da LRF, a lei concessiva de benefício ou incentivo tributário deve, além de demonstrar que a renúncia foi considerada, e que a perda não afetará as metas de resultados fiscais da lei de diretrizes orçamentárias, vir acompanhada de medidas de compensação que neutralizem o impacto financeiro da renúncia fiscal. O efeito material (relativo à perda de arrecadação e ao seu impacto orçamentário) causado por uma regra jurídica é tomado por outra regra como efeito

¹⁷⁴ Kelsen afirma isso com todas as letras: “a eficácia da ordem jurídica como um todo e a eficácia de uma **norma jurídica singular** são – tal como o ato que estabelece a norma – condição de validade”. Partindo dessa premissa, o autor alemão afirma que uma norma que segue por longo tempo sem observância e aplicação acaba perdendo a sua validade. (**Teoria Pura do Direito...**, op. cit., p. 236 e ss.; grifou-se) A tese não é, porém, tranquila na doutrina, como lembra Tércio Ferraz Júnior. Para este autor, a ineficácia social implicaria perda de sentido normativo de uma norma jurídica, mas não sua invalidade. (**Introdução...**, op. cit., p. 208-209)

¹⁷⁵ De acordo com Marçal Justen Filho, o art. 20 da LINDB veda “decisões imotivadas ou fundadas apenas em valores abstratos”, equiparadas pela ordem jurídica como hipóteses que “acarretam a invalidade da decisão” (Art. 20 da LINDB - Dever de transparência, concretude e proporcionalidade nas decisões públicas. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, p. 13-41, nov. 2018).

juridicamente relevante.¹⁷⁶ E, nesta medida, a lei concessiva de desoneração tributária que não considere referido efeito poderá ter sua validade jurídica questionada.

Menos explícita é a relevância jurídica dos efeitos materiais que decorre de normas de orientação finalística, como as normas tributárias extrafiscais. A finalidade é elemento colhido pelo direito, e, nesse sentido, o efetivo atingimento dos fins visados pela norma – sua eficácia material – é importante e, de algum modo, conexo ao problema da validade. O fim da norma deve consubstanciar um “ideal material, no sentido de possuir uma almejada eficácia na realidade exterior ao Direito (fim externo).”¹⁷⁷ Se as normas finalísticas têm pretensão (normativa) de realização, a sua ineficácia pode resultar em acionamento dos mecanismos próprios do direito, afetando, eventualmente, a sua validade jurídica. Isso pode acontecer, por exemplo, nos casos em que o meio escolhido pela norma para a realização do fim se mostre inapto para caminhar em direção ao resultado. Ou que gere efeitos materiais contrários à finalidade que o justifica. Ou, ainda, nos casos em que a norma, não obstante promova o fim almejado, produz resultados tão gravosos a outros direitos fundamentais que sua validade pode ser posta em xeque. São questões que a doutrina e a jurisprudência costumam enfrentar com recurso ao postulado da “proporcionalidade” e que, no mais das vezes, mostram-se absolutamente conectadas ao problema da eficácia.

Em síntese, a eficácia de uma norma (ser) não é problema independente de sua validade (dever-ser), podendo até mesmo a primeira afetar a segunda. Não são mundos paralelos. Se a eficácia pode ser considerada dimensão separada da validade, não se pode negar a relação entre esses dois mundos quando a própria dimensão normativa reconhece a relevância dos efeitos materiais. Para tais casos, a imunização do saber jurídico contra os fatos não parece ser a melhor metodologia.

Um olhar atento e atencioso à eficácia é o que permitirá a renovação do direito e revigoração de sua capacidade para lidar com os problemas e desafios que lhe são apresentados. E, nesse sentido, mais do que uma atitude mental jurídica, como proclamava Becker, pode ser necessária uma atitude mental operacional perante a

¹⁷⁶ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo**..., op. cit., p. 206 e ss.

¹⁷⁷ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**..., op. cit., p. 150.

realidade, numa contínua referência aos fatos e à experiência do direito, na lição de Reale¹⁷⁸. Se não sempre, ao menos quando o assunto é extrafiscalidade.

3.3 EFICÁCIA EXTRAFISCAL DO TRIBUTO

Tomando como parâmetro os três modos de ver o direito – justiça, validade e eficácia – pode-se afirmar, sem vacilo, que a Ciência do Direito Tributário brasileiro, tal como a vem firmando a doutrina majoritária, examina a norma jurídica tributária sob o ângulo da validade. De um estudo analítico da norma tributária, espera-se uma metodologia que isole a dimensão normativa da validade das dimensões deontológicas da justiça ou fenomenológicas da eficácia material. E, possivelmente como reflexo da posição metodológica mais adotada pela dogmática nacional (de matriz normativista, preocupada com o estudo analítico da norma jurídica tributária, sobretudo em seus aspectos sintático e semântico), a eficácia material do tributo não tem recebido maiores atenções da doutrina nacional.¹⁷⁹

Por outro lado, quando o assunto é extrafiscalidade, mostra-se pouco proveitosa uma análise que, pautada estritamente no problema da validade, mantenha trancada, do lado de fora, a dimensão da eficácia da norma tributária.

Tendo isso em mente, o objetivo desta seção é examinar como a doutrina do Direito Tributário trata do problema da eficácia material das normas tributárias extrafiscais, para, em seguida, explicitar a noção de eficácia extrafiscal que se mostra adequada e operativa à investigação e controle da extrafiscalidade.

¹⁷⁸ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4ª ed. São Paulo, NOESES, 2007; REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002. Não se quer com isso incorporar o modelo filosófico de Reale, mas apenas dizer que a atitude operacional perante a realidade é mais adequada ao estudo da extrafiscalidade que a atitude mental puramente jurídica.

¹⁷⁹ Ao contrário, os efeitos econômicos ou sociais da tributação (ao menos para a doutrina dominante, alinhada à chamada Escola Analítica do Direito Tributário), costumam ser expressamente ressaltados como sendo um dado externo ao campo de especulação jurídica. Por exemplo, Paulo de Barros Carvalho sustenta a impossibilidade de se isolar, "...dentro do social, o fato jurídico, sem uma série de cortes e recortes que represente, numa ascense temporária, o despojamento daquele fato cultural maior de suas colorações políticas, econômicas, éticas, históricas etc..." (**Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 167). Mais adiante, o autor afirma que pouco importa "...se o acontecimento se verificou concretamente ou não. Havendo construção de linguagem própria, como o direito preceitua, dar-se-á por juridicamente ocorrido" (**Curso...**, op. cit., p. 434). O autor ressalva que não predica o abandono do "evento" e da correspondente "relação efectual", mas apenas que esses são dados externos ao universo normativo (**Curso...**, op. cit., p. 434). Sobre a Escola Analítica do Direito Tributário e sua influência na doutrina atual desse ramo disciplinar, cf. TEODOROVICZ, Jeferson. **História Disciplinar do Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2017, passim.

3.4 POSIÇÃO DA DOUTRINA SOBRE O TEMA

A posição da doutrina em relação ao tema dos efeitos materiais da extrafiscalidade pode ser examinada em quatro grupos: (a) autores que conferem relevância à eficácia das normas extrafiscais, mas a situam no plano de cogitações de ordem política ou axiológica; (b) autores que defendem a irrelevância da eficácia extrafiscal para a reflexão jurídico-normativa; (c) autores que tomam a eficácia como elemento de definição e identificação das normas tributárias extrafiscais; (d) autores que reconhecem a importância da eficácia como critério para controle jurídico da extrafiscalidade. De um modo geral, em quaisquer dessas posições, os autores não discriminam de modo explícito o sentido em que as expressões “eficácia” ou “efeitos” são empregados, mas o conteúdo das reflexões evidencia – como se verá – que não tratam de eficácia técnica ou jurídica, e sim de eficácia em seu aspecto material.

3.4.1 Eficácia extrafiscal associada à dimensão política e filosófica da tributação

Possivelmente a mais frequente referência à questão da eficácia no âmbito da extrafiscalidade, é encontrada em considerações de natureza filosófica, econômica ou política no sentido de reconhecer a importância dos efeitos materiais que as normas tributárias possam vir a causar (ou tenham causado), com vistas à melhor formulação ou reformulação (política) dessas normas. Ainda que não se anunciem como reflexões de ordem política ou filosófica, navegam num campo próprio de como o direito tributário, ou a extrafiscalidade, *deveria ser* (questão atrelada ao problema da justiça), sem se prender à dimensão puramente normativa (atrelada ao problema da validade).

Situam-se nesse horizonte de análise as cogitações de Aliomar Baleeiro sobre os efeitos econômicos no campo da extrafiscalidade, estudados pelo autor dentro de um tópico dedicado ao *fator político da tributação*¹⁸⁰. O “estudo dos efeitos de cada imposto em dadas circunstâncias e (...) segundo as tendências da conjuntura econômica”, afirma, é pressuposto de “qualquer técnica de tributação extrafiscal em

¹⁸⁰ **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 6ª ed. rev., adap. a const. de 1967, ao Cod. Trib. Nacional e ao Ato Complementar n. 40, ou 1968 Rio de Janeiro: Forense, 1969, p. 189 e ss.

bases racionais”, sob pena de negligências e improvisações resultarem no “desfecho do conhecido apólogo do aprendiz de feiticeiro”¹⁸¹.

É com atenção especial aos efeitos materiais (especialmente econômicos) que Baleeiro estuda a técnica extrafiscal, dentro de uma dimensão política da tributação. Ao analisar o fenômeno da extrafiscalidade, o autor refere-se ao uso, pelo Estado, de “efeitos drásticos que uma imposição produz sobre os preços e o valor” ou ao afastamento desses “efeitos através de imunidades e isenções, discriminando, para esse fim, as coisas, fatos ou atividades que deseja preservar ou encorajar”¹⁸². E sublinha que, independentemente do objetivo extrafiscal visado, a obtenção dos fins envolve “problema de prognóstico dos efeitos econômicos e de escolha de técnica adequada”.¹⁸³

A questão da eficácia da extrafiscalidade também não passou despercebida por Klaus Tipke e Douglas Yamashita: “todo incentivo fiscal ou subvenção tem de ser eficaz e imprescindível, para cumprir o fim dirigista por eles perseguido”¹⁸⁴. A preocupação dos autores com os efeitos da norma extrafiscal, num plano essencialmente de política tributária, fica clara quando enfatizam a dificuldade de, no momento da introdução das “normas dirigistas”, aferir-se com segurança a sua eficácia para atingimento da finalidade aspirada (o que denominam de prognose *ex ante*).¹⁸⁵

Já Betina Treiger Grupenmacher dá maior enfoque ao aspecto da justiça da tributação extrafiscal, situando a questão da eficácia das desonerações tributárias a partir de sua aptidão de servir como efetivo instrumento de justiça fiscal. Segundo a autora, normas tributárias extrafiscais, não obstante afastem parcialmente o princípio da capacidade contributiva, podem ser consideradas justas sob diversos aspectos. E neste ponto, a autora endossa a conexão, feita por Nuno de Sá Gomes, entre justiça e eficácia em matéria de extrafiscalidade, para fins de valoração jurídica das desonerações tributárias.¹⁸⁶

¹⁸¹ **Uma introdução à Ciência...**, op. cit., p. 191.

¹⁸² **Uma introdução à Ciência...**, op. cit., p. 190.

¹⁸³ **Uma introdução à Ciência...**, op. cit., p. 192.

¹⁸⁴ YAMASHITA, Douglas. TIPKE, Klaus. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 41.

¹⁸⁵ **Justiça Fiscal...**, op. cit., p. 41.

¹⁸⁶ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das exonerações tributárias. Incentivos e benefícios fiscais. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger; CAVALCANTE, Denise Lucena; RIBEIRO, Maria de Fátima;

Embora trilhando um caminho bastante diferente, alguns estudiosos que examinaram o fenômeno extrafiscal a partir de postulados da Análise Econômica do Direito – AED também poderiam ser situados neste grupo. Aliás, é de esperar que estudos interdisciplinares do Direito, especialmente os que conectam as Ciências Jurídicas com as Econômicas, tendam a conferir maior importância à dimensão da eficácia. Afinal, um dos campos de estudo da Economia é precisamente a análise dos efeitos das normas tributárias na vida econômica e social. E a consideração de como esses efeitos devem pautar um sistema tributário que melhor realize os valores e objetivos constitucionais, é uma questão de política fiscal.¹⁸⁷ Daí ser pertinente situar esse grupo de autores entre os que tomam a eficácia da extrafiscalidade como dimensão relevante da política tributária.

É verdade que a questão nem sempre é posta nestes termos pelos estudiosos da AED. Autores que seguem uma concepção prescritiva ou normativa de análise econômica tendem a avaliar não apenas a eficácia como também a validade das normas jurídicas a partir de critérios econômicos, buscando determinar o que deve ser o direito a partir da análise da realidade, em vista de valores como a eficiência, por exemplo.¹⁸⁸ Por isso a crítica, que se detalha adiante, de que referidos autores incorrem no equívoco de confundir a dimensão axiológica (de como o direito deve ser, em vista de valores que consideram bons) com a dimensão normativa (de como o direito é), subjugando esta àquela.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Novos Horizontes da Tributação: Um diálogo luso-brasileiro**. Cadernos IDEFF Internacional nº 2. Coimbra: Almedina, 2012, p. 55.

¹⁸⁷ A esse respeito, Caliendo realiza importante distinção entre quatro planos de análise da extrafiscalidade: (a) a Economia pública trata do estudo dos efeitos das normas tributárias; (b) a Política tributária trata de quais são as finalidades constitucionais e como encontrar mecanismos para alcançá-las; (c) o Direito tributário estuda especialmente as normas de competência extrafiscal; (d) a Técnica fiscal se questiona sobre os eficientes mecanismos indutores, redistributivos ou ordenadores do bem estar social. Cf. CALIENDO, Paulo. Tributação e Ordem Econômica: os tributos podem ser utilizados como instrumentos de indução econômica? **Rev. direitos fundam. democ.**, v. 20, n. 20, p. 193-234, jul./dez. 2016.

¹⁸⁸ Esse tipo de análise contrasta com os estudos da AED em sentido descritivo, que trata da aplicação de conceitos e métodos não jurídicos no sentido de entender a função do Direito e das instituições jurídicas (ex. aplicação da teoria dos jogos; teoria das escolhas públicas), tentando explicar o direito, sua eficácia e como as normas jurídicas podem ser consideradas como sendo eficientes. Cf. CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro, Elsevier, 2009, p. 15 e ss.

Especificamente em relação ao fenômeno extrafiscal, Cecil Pigou¹⁸⁹ e Ronald Coase¹⁹⁰, defendendo posições diametralmente opostas, parecem adotar essa compreensão (prescritiva) de análise econômica, ao firmarem entendimento de como o Estado deveria, ou não, intervir na economia por meios dos tributos.

Ambos partem da teoria das externalidades para sustentar a necessidade de intervenção (Pigou), ou não intervenção (Coase), do Estado nas transações privadas com o objetivo de neutralizar referidas externalidades.

De um lado, Pigou defendia que o Estado deveria instituir incentivos para indústrias que reduzissem custos sociais, bem como instituir tributos para os empreendimentos que aumentassem tais custos.¹⁹¹

De outro lado, Ronald Coase, um dos principais críticos de Pigou, contestava a eficácia da regulação governamental como ferramenta para redução das externalidades negativas, questionando, inclusive, as vantagens no uso extrafiscal dos tributos como forma de correção de falhas de mercado¹⁹². Para Coase, a intervenção estatal para amenizar externalidades causaria mais resultados danosos que benéficos, sendo preferível que o Estado cedesse espaço para que os próprios particulares, por meio de arranjos sociais diversos, negociassem as soluções para correção das externalidades que lhes afetassem.¹⁹³

Entre Pigou e Coase, alguns autores valem-se do ferramental da Análise Econômica do Direito para sustentar a existência de um princípio da neutralidade tributária, cujo valor ou fim consistiria em “diminuir legitimamente os efeitos da tributação sobre a decisão dos agentes econômicos, evitando distorções e consequentes ineficiências no sistema econômico”.¹⁹⁴

Observa-se, nas posições referidas, que a preocupação com a eficácia da tributação – particularmente da intervenção na economia por meio dos tributos (um

¹⁸⁹ PIGOU, A. Cecil. **The Economics of Welfare**. London: MacMillan, 1962.

¹⁹⁰ COASE, Ronald H. The Problem of Social Cost. **Journal of Law and Economics**, Vol. 3 (October 1960), p. 1-44.

¹⁹¹ PIGOU, A. Cecil. **The Economics...** op. cit., passim. Conforme explica Paulo Caliendo, apesar de uma série de ataques à teoria de Pigou (considerada teoria das “caixas vazias”, pela dificuldade de identificar setores merecedores de incentivo ou agravamentos tributários, e pelo fato de defender o “axioma da inevitável eficiência da solução estatal”), a contribuição geral do autor teria sido fornecer fundamentos para a intervenção estatal como instrumento de correção de falhas de mercado, identificadas como externalidades negativas (custo social). Cf. CALIENDO, Paulo. *Tributação e Ordem Econômica...*, op. cit., p. 201 e ss.

¹⁹² COASE, Ronald H. *The Problem of Social Cost...*, op. cit., passim.

¹⁹³ COASE, Ronald H. *The Problem of Social Cost...*, op. cit., passim.

¹⁹⁴ CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica...**, op. cit., p. 129.

aspecto do fenômeno extrafiscal) – situa-se num patamar de reflexões que pretendem conferir fundamentos (econômicos) sobre como as normas tributárias devem ser configuradas, com vistas à maior eficiência econômica. Isto é, trata-se de considerar os efeitos dos incentivos ou desincentivos tributários para aferir se eles devem, ou não, existir no sistema jurídico, enquanto forem, ou não, eficientes economicamente.

Aqui reside o perigo de embaralhar perspectivas distintas de análise do direito, reduzindo um aspecto do fenômeno jurídico a outro ou outros. Não se pode afirmar que um instrumento jurídico é válido apenas porque é eficaz, tampouco afirmar que a dimensão da eficácia determina aquilo que o direito deve ser (dimensão de justiça).

Deve ser reconhecida a contribuição das análises econômicas na medida em que propiciem insumos para que o Direito, através de seus próprios filtros e valores, determine a validade das normas jurídicas, seja para mantê-las no sistema ou para dele as expurgar.¹⁹⁵

Outra questão relevante, que pode ser notada ao fundo das diferentes posições na linha da AED acima referidas, diz respeito à concepção de cada autor sobre qual é medida de intervenção estatal que se considera adequada. Não passa despercebido o fato de que as diferentes concepções refletem preferências (ideológicas) sobre qual deve ser o tamanho do Estado na economia. Mais uma vez, trata-se de questão de ordem filosófica que ingressa no terreno da normatividade através da política. São escolhas políticas de um dado momento histórico que determinarão qual é a versão e medida de intervenção estatal que a sociedade quer adotar.

Todas essas considerações não pretendem negar o mérito das análises econômicas da extrafiscalidade, mas sim compreendê-las como localizadas num plano de reflexão que encara o direito *que deve ser*, oferecendo substratos teóricos importantes para a formulação de um novo direito possível, de um direito melhor, de um direito que funcione.

¹⁹⁵ Daí a advertência de Caliendo: nem o Direito Tributário deve considerar o contexto onde se posiciona e as diversas interfaces com a Economia e Política, nem se deve esquecer que este possui um método e um objeto próprio e distinto daqueles subsistemas sociais. Nem autonomia absoluta, nem sujeição metodológica, como sublinha o autor gaúcho. (CALIENDO, Paulo. Tributação e Ordem Econômica..., op. cit., p. 206).

Mas a ponte que divide esses juízos do plano filosófico ou político e os juízos de validade não poderá ser atravessada, senão quando o próprio ordenamento consagre aqueles valores ou escolhas políticas, por meio de normas jurídicas.

Em síntese, neste patamar de análise, a eficácia extrafiscal constitui dado para formulações filosóficas ou econômicas auxiliares à política fiscal, não funcionando como parâmetro para exame de validade das normas tributárias.

3.4.2 Eficácia como elemento estranho à análise normativa

Uma compreensão diversa sobre a eficácia é encontrada na doutrina alinhada às concepções mais normativistas do Direito Tributário, tendendo a recusar a relevância dos efeitos materiais da extrafiscalidade para um estudo propriamente jurídico. Note-se que essa compreensão parte de um enfoque diverso, que não chega a negar a importância da eficácia sob o ponto de vista filosófico ou político, mas apenas a desconsidera (afastando-a expressamente, ou simplesmente não a examinando) para fins de análise dogmática da norma jurídica extrafiscal.

O estudo da extrafiscalidade, nessa linha metodológica, costuma conferir realce ao aspecto finalístico consagrado nas normas jurídicas tributárias que desempenham funções não arrecadadoras, sem se debruçar sobre a dimensão da eficácia. Paulo de Barros Carvalho, por exemplo, alude à extrafiscalidade como um termo utilizado para representar valores finalísticos que o legislador imprime na lei tributária, manipulando as categorias jurídicas postas à sua disposição, com vistas a perseguir objetivos alheios aos meramente arrecadatórios¹⁹⁶. Consistente com suas premissas, o autor não faz qualquer menção ao aspecto da eficácia quando se dedica a descrever a extrafiscalidade. Aliás, em outra passagem de sua obra, Carvalho sustenta que a eficácia material (que denomina de eficácia social) não interessa à dogmática, mas à sociologia jurídica.¹⁹⁷

Já Diego Bomfim enfrentou expressamente a questão da eficácia no campo da extrafiscalidade, rechaçando sua utilidade como critério de identificação ou como parâmetro para o juízo de validade das normas tributárias extrafiscais.¹⁹⁸ Sustentando

¹⁹⁶ **Direito Tributário...** op. cit., p. 239-240.

¹⁹⁷ **Direito Tributário...** op. cit., p. 415.

¹⁹⁸ **Extrafiscalidade:** Identificação, Fundamentação, Limitação e Controle. São Paulo, Noeses, 2015.

que os efeitos concretos da norma tributária não são apreciáveis juridicamente (apenas economicamente), o autor argumenta que:

(...) a avaliação deve ser feita com base em um referencial teórico baseado na potencialidade de que os contribuintes reajam aos incentivos gerados pela tributação, e não na avaliação empírica de terem ou não sido efetivamente influenciados. (...)

O Judiciário, quando analisa qualquer norma jurídica, ainda mais uma norma tributária extrafiscal, faz um juízo diferente, atentando para a compatibilidade entre meios (norma tributária) e dos fins pretendidos, e não dos fins alcançados. O foco está na potencial geração de efeitos, e não na efetiva geração. O direito, portanto, do ponto de vista do julgador, tem de ser avaliado *ex ante*.¹⁹⁹

Ou seja, para Bomfim, o único efeito que cabe ao estudioso – e ao aplicador – do direito examinar diz respeito à potencialidade da norma jurídica realizar o objetivo extrafiscal, num juízo de compatibilidade entre meios e fins (o que é considerado *ex ante*). Esse entendimento conduz a outro: a eficácia em sentido pragmático não gera qualquer implicação no âmbito da validade das normas jurídicas extrafiscais.

Embora a extrafiscalidade possa ser examinada estritamente no plano normativo, sem referência ao plano pragmático dos efeitos, essa opção metodológica traz poucos ganhos para a compreensão do fenômeno extrafiscal. A vocação finalística, ou funcional, das normas tributárias extrafiscais abre a porta do sistema jurídico (dever-ser), convidando o intérprete a olhar para fora (ser) e investigar a interação possível entre esses dois ambientes. Um recorte que se feche no mundo das normas pode ganhar o rigor de uma casa limpa, mas perder a riqueza da paisagem lá fora. E acaba sendo um recorte fadado a grave incompletude, quando se trata de examinar as normas tributárias extrafiscais.

Se levada ao limite, a aproximação normativista pode interditar a ponte de comunicação entre validade e eficácia. Essa é uma tese que até Kelsen considerava extrema: nem validade e eficácia se identificam, nem uma é completamente independente da outra.²⁰⁰ É preciso reconhecer que as pontes existem. Como e quando atravessá-las é outra questão.

¹⁹⁹ **Extrafiscalidade...**, op. cit., p. 47 e 48.

²⁰⁰ **Teoria Pura...**, op. cit., p. 235 e ss.

3.4.3 Eficácia como elemento de identificação da extrafiscalidade

No diâmetro oposto, parte da doutrina confere tamanho realce à eficácia em matéria extrafiscal que tende a tomar os efeitos como critério de identificação da extrafiscalidade, em substituição ao critério finalístico.

Essa aproximação teórica foi mencionada no capítulo 2, quando se examinou o problema da identificação das normas tributárias extrafiscais²⁰¹. Mas é nesta altura – firmadas as noções de eficácia e de validade – que essa linha doutrinária (e a crítica a ela) pode ser melhor compreendida.

Luís Eduardo Schoueri é quem, adotando perspectiva pragmática de análise da extrafiscalidade indutora, propõe a identificação das normas tributárias a partir de sua eficácia. Não seria a finalidade, mas a eficácia, o critério adequado para o reconhecimento da extrafiscalidade.²⁰² Dito de outro modo: ali onde houver efeito indutor, há norma indutora. Isso não implicaria negação da análise da função. Pelo contrário: para Schoueri, a identificação das normas tributárias extrafiscais (indutoras), baseada em seus efeitos econômicos, é uma investigação funcional. Tanto é que se vale, como premissa teórica, da categoria de “função eficaz”, da doutrina de Tércio Sampaio Ferraz Junior, que une em uma só expressão as noções de função e eficácia.²⁰³

Num esforço de sintetizar o raciocínio do autor, pode-se resumir assim: é o efeito da norma que indica sua função.

Essa proposta teórica poderia ser extremada, para desconsiderar a função ou finalidade da norma em prol de seus efeitos. Isso é o que parece fazer Paulo Vieira da Rocha, que critica a classificação abstrata das normas com base no critério finalístico, para afirmar que o “que interessa para interpretação e aplicação do Direito

²⁰¹ V. [2.2.2](#), *supra*.

²⁰² **Normas Tributárias**..., op. cit., *passim*.

²⁰³ Cf. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução**..., op. cit. É importante notar, porém, que Ferraz Jr. situa a noção de “função eficaz” dentro do estudo de eficácia técnica, que envolve o aspecto essencialmente sintático (relação de uma norma com outras), não ligada, portanto, à eficácia material (que Ferraz Jr. denomina de “eficácia social”). Isso ficou claro quando se examinou a eficácia em sentido técnico, que se refere às condições de aplicabilidade de normas jurídicas, num plano inter-normativo ou autorreferente (v. [3.2.1](#), *supra*). Aqui se observa, com respeito à obra de Schoueri, uma impropriedade: embora sustente uma visão pragmática da norma tributária, baseada nos efeitos reais que ela seja capaz de causar ou tenha causado na ordem econômica, a categoria de Ferraz Jr. invocada como referência alude ao aspecto sintático de eficácia (a eficácia técnica). Cf. **Normas Tributárias**..., op. cit., *passim*.

Tributário são os efeitos normativos fiscais e extrafiscais de suas normas”²⁰⁴. Fadada ao fracasso estaria uma interpretação baseada na vontade do legislador, seja em sua intenção subjetiva (*mens legislatoris*) seja no propósito objetivado na lei (*mens legis*), já que uma norma editada com o deliberado intento de atender a uma finalidade pode, na prática, implicar o resultado contrário. Em vez de uma inapreensível finalidade legal, o que importa fins de interpretação, aplicação e controle das normas tributárias é a sua eficácia, especialmente no que se refere aos efeitos que impliquem restrição de direitos fundamentais.

Seja em sua versão “moderada” (Schoueri) ou “radical” (Rocha), a formulação teórica que encontra na eficácia elemento central para identificação da extrafiscalidade tem o mérito de trazer à mesa do direito a consideração sobre os efeitos, elemento por muitos considerado estranho ao universo da normatividade e insuscetível de avaliação pela dogmática jurídica.

O mérito dessas propostas teóricas não as salva, porém, de alguns riscos e impropriedades. Ao tomar a eficácia como critério de identificação, corre-se o risco de obscurecer ou mesmo anular outra categoria importante, a *função*.

A proposta de Schoueri, que não despreza a perspectiva funcional, mas identifica a função a partir dos efeitos da norma, acaba induzindo a confusões entre função e eficácia. São noções distintas. Função ou finalidade encontram-se num plano lógico anterior, interno ao sistema normativo, no quadrante clássico de validade. Os efeitos, por sua vez, quando considerados no plano pragmático, encontram-se no patamar da eficácia material do Direito (produção de resultados concretos na realidade social), externo ao mundo das normas. Nesta medida, a investigação quanto à função de uma norma pode ser feita internamente ao sistema normativo (ainda que com eventual auxílio de elementos externos), ao passo que a investigação quanto à eficácia requer um olhar para interações econômicas e sociais que se encontram fora do ordenamento (ainda que provocadas ou influenciadas por normas jurídicas).

Se essas noções certamente se conectam (a função visa à produção de efeitos, e, nesse sentido, carrega uma eficácia projetada ou potencial; a eficácia é a

²⁰⁴ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. Fiscalidade e extrafiscalidade: uma análise crítica da classificação funcional das normas tributárias. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: Dialética, v. 32, p. 256-274, 2014, p. 261.

realização concreta da função), não se confundem. Uma está no plano do dever-ser, a outra no plano do ser.

Já a proposta de Rocha, ao sustentar que só os efeitos das normas importam para fins de sua identificação dogmática (e, a partir disso, de seu controle jurídico), tende a incorrer naquela impropriedade de se tomar um critério de valoração da norma (eficácia) por outro (validade). A função da norma se vê apagada pela noção de eficácia.

Função e eficácia não estão sempre de mãos dadas, como sugere Schoueri, nem sempre divorciadas, como parece dizer Rocha. Se a eficácia se refere ao sucesso da norma quanto ao atingimento (concreto) de sua função, é justamente quando eficácia e função se encontram, na intimidade possível entre ser e dever ser, que o direito atinge seu potencial, realiza sua missão. Mas é firmando, em primeiro lugar, a função da norma, que se pode avaliar, em segundo lugar, o seu grau de eficácia.²⁰⁵

A sobrevalorização dos efeitos para fins de identificação da norma tributária, perdendo-se de vista o aspecto funcional (ou subordinando a função à eficácia), caminha para aquela tese extrema, denunciada por Kelsen, de identificar a validade do Direito com sua eficácia²⁰⁶.

A questão não é apenas teórica: o controle jurídico da extrafiscalidade, como se verá, abrange o controle de sucesso da norma extrafiscal no atingimento de seus fins, o que supõe a distinção entre função e efeitos, como categorias jurídicas associadas aos planos da validade e eficácia, respectivamente.

3.4.4 Eficácia como critério para controle da extrafiscalidade

Uma última posição da doutrina, mais recente no Brasil, reconhece a eficácia material como critério relevante para o controle jurídico das normas tributárias extrafiscais. Na dogmática do Direito Tributário, a atenção aos efeitos extrafiscais parece ter ganhado impulso não só pela tese de valorização da eficácia no exame das

²⁰⁵ Cf. LEÃO, Martha Toribio. Contributo para o estudo... op. cit., passim. A autora prefere o termo “finalidade” ao invés de “função”, mas sustenta a mesma ideia que aqui se defende – função e fim, aliás, são noções assemelhadas.

²⁰⁶ **Teoria Pura**..., op. cit., pp. 235 e ss. No outro extremo, onde se arriscam ingressar aqueles que excluem a eficácia do âmbito de considerações do jurista, está a tese de que validade e eficácia são problemas independentes. Nem um nem outro extremo parecem bons caminhos teóricos, como visto acima (cf. seção [3.2.4](#)).

normas tributárias indutoras, proposta por Luis Eduardo Schoueri²⁰⁷, como também pela doutrina de Humberto Ávila²⁰⁸, que vem há alguns anos defendendo uma análise das normas tributárias a partir do exame de suas finalidades e efeitos.

Além da doutrina tributarista, pode-se encontrar em trabalhos interdisciplinares, mais voltados ao Direito Econômico e ao Direito Financeiro, uma forte tendência de análise do elemento eficaz (às vezes referido pelo uso de outros termos, como “resultados”, “efeitos”, “consequências”, “impactos”) para aferição da legitimidade ou validade jurídica da extrafiscalidade.

Na doutrina do Direito Tributário, o próprio Schoueri chega a defender que os efeitos econômicos de um tributo constituem critério para exame de sua constitucionalidade. A tese não é explorada em sua obra dedicada às normas tributárias indutoras, mas em artigo publicado anos depois, o autor mostra-se preocupado com os efeitos anticoncorrenciais ou desestimuladores da atividade econômica que as normas tributárias podem causar. Efeitos materiais que impliquem agressão de direitos e valores constitucionalmente consagrados poderão ensejar, para Schoueri, a declaração de inconstitucionalidade de uma norma tributária.²⁰⁹ Porém, como o autor não reconhece a finalidade como critério de distinção das normas extrafiscais, não faz qualquer referência ao controle de eficácia propriamente dito – isto é, quanto ao sucesso da norma em produzir efeitos que promovam sua finalidade.

Já a doutrina de Humberto Ávila é possivelmente a pioneira a sustentar, no Brasil, de forma explícita a necessidade de controle dos efeitos das normas tributárias em relação à promoção de suas finalidades econômico-políticas.²¹⁰ E sustenta isso com base no reconhecimento de que as normas tributárias extrafiscais se justificam em razão de possuírem “fins externos”, os quais pressupõem uma relação de

²⁰⁷ Cf. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro, Forense, 2005. Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011; Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: **Princípios e limites da tributação**. Vol. 2: Os princípios da ordem econômica e a tributação. Quartier Latin, 2009.

²⁰⁸ Em seu “Sistema Constitucional Tributário”, publicado pela primeira vez no Brasil em 2004, Ávila defende que a análise que focaliza a eficácia das normas tributárias “...tem repercussão decisiva para a própria construção do Sistema Tributário, na medida em que amplia a base de pesquisa do cientista e do aplicador do Direito”. Em seguida, afirma que “a análise circunscrita a meros enunciados linguísticos e às estruturas lógicas desconsidera tanto os efeitos externos das normas tributárias quanto os critérios de controle de eficácia das normas”. (Cf. **Sistema Constitucional Tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 138).

²⁰⁹ **Sistema Constitucional Tributário**..., op. cit., p. 422.

²¹⁰ **Sistema Constitucional Tributário**..., op. cit., p. 422.

causalidade, “no sentido de que a medida escolhida pelo Estado deve ‘causar’ um resultado social ou econômico”.²¹¹ O controle de promoção das finalidades deve ser feito, segundo o autor, por meio do postulado da proporcionalidade, ocasião em que os efeitos de fato das normas tributárias extrafiscais deverão ser levados em conta.²¹²

No desenvolvimento dessa tese, merece destaque a contribuição de Martha Toribio Leão, que em sua obra “Controle de Extrafiscalidade” exalta o aspecto da eficácia para o adequado estudo – e controle – das normas tributárias extrafiscais²¹³. A autora sustenta que a extrafiscalidade não é definida apenas pelo aspecto da finalidade, envolvendo também a “existência fática desses efeitos indutores sobre a ordem econômica e social vigente”, chegando até mesmo a afirmar que “não há função indutora sem eficácia indutora”²¹⁴. Seria necessário, em razão disso, superar a doutrina clássica do Direito Tributário brasileiro no sentido de que os efeitos não fazem parte do estudo da norma tributária.

Partindo da premissa de que a “análise da eficácia faz parte do objeto próprio da Ciência do Direito” e “não pode ser ignorada diante do estudo da extrafiscalidade”²¹⁵, Leão considera o controle jurídico das normas tributárias extrafiscais deve envolver o exame da eficácia, pois é a busca dos efeitos de intervenção na ordem econômica e social que justifica a restrição parcial da capacidade contributiva. O controle desses efeitos mostra-se, então, imprescindível.²¹⁶

Entre os diversos critérios para o controle da extrafiscalidade mencionados pela autora²¹⁷, a análise dos efeitos aparece em dois momentos. Primeiro, no que Leão chama de “controle de eficácia”, que consistiria em verificar se a medida tributária extrafiscal produz efeitos pretendidos na realidade econômica e social, sob

²¹¹ **Sistema Constitucional Tributário**..., op. cit., p. 421.

²¹² **Sistema Constitucional Tributário**..., op. cit., pp. 419 e ss.

²¹³ Leão, aliás, é fortemente influenciada por Schoueri, que a orientou em sua dissertação de mestrado na Universidade de São Paulo (da qual a obra Controle de Extrafiscalidade é fruto) e por Ávila, por sua aproximação acadêmica e profissional, como menciona a autora nos agradecimentos que antecedem ao texto. Ambos os autores são frequentes referências doutrinárias ao longo da obra. Cf. **Controle da Extrafiscalidade**. Vol.16 - Série Doutrina Tributária. São Paulo, Quartier Latin, 2015.

²¹⁴ **Controle da Extrafiscalidade**..., op. cit., p. 115.

²¹⁵ **Controle da Extrafiscalidade**..., op. cit., pp. 117 e 118.

²¹⁶ **Controle da Extrafiscalidade**..., op. cit., p. 120.

²¹⁷ São critérios de controle judicial da extrafiscalidade, para Leão: (i) princípio da igualdade e capacidade contributiva; (ii) controle de eficácia; (iii) postulado da proporcionalidade; (iv) complementariedade, subsidiariedade; economicidade; (v) cumprimento da finalidade. (**Controle da Extrafiscalidade**..., op. cit., passim)

pena de resultar ilegítima a restrição à capacidade contributiva como critério de discriminação. Segundo, no que a autora denomina de “cumprimento de finalidade”, que, de modo semelhante ao controle de eficácia (mas com foco no seu termo final), consistiria em avaliar a necessidade de manutenção da norma extrafiscal à luz da finalidade buscada – diante do implemento desta, não se justifica a permanência da regra diferenciadora.²¹⁸ Ambos os critérios seriam passíveis de apreciação judicial.

Em paralelo aos estudos propriamente tributários, há autores alinhados ao Direito Financeiro e ao Direito Econômico que têm produzido relevantes contribuições no sentido de formular parâmetros teóricos para controle jurídico da eficácia extrafiscal.

Do primeiro grupo, registra-se a contribuição de Celso de Barros Correia Neto, que, ao tratar especialmente do efeito de renúncia que constitui a outra face do “avesso do tributo” (o incentivo fiscal), confere destaque à eficácia como ideia constitutiva do próprio fim extrafiscal e parâmetro relevante para fins de controle jurídico das desonerações tributárias. “Partindo de condições reais, concretas e historicamente verificáveis, a lei organiza certos instrumentos jurídicos (meios), com vista à realização de resultado externo empiricamente constatável (fins)”, registra o autor²¹⁹. Note-se que o elemento da finalidade, para Correia Neto, está conectado à produção de um “resultado externo empiricamente constatável”, o que ele chama de “efeitos projetados” ou “eficácia externa”.²²⁰

O que o autor refere por eficácia externa corresponde, em boa medida, ao que se denomina, neste estudo, de eficácia material. A preferência pelo adjetivo “externo”, conforme justificativa de Correia Neto, visa a deixar claro que as implicações referidas não se confundem com os efeitos técnico-jurídicos, que se produzem no campo ideal, no interior do mundo jurídico: são dos resultados empíricos e, portanto, exteriores à regra tributária, de que se trata.

O problema da eficácia externa do direito é complexo e multifacetado, segundo Correia Neto, já que as normas jurídicas podem ser cumpridas em graus e

²¹⁸ O critério do cumprimento da finalidade está ligado à necessária transitoriedade das normas extrafiscais. Diz a autora que “se o objetivo é o atendimento de um fim, a norma tributária indutora não pode perdurar no tempo de forma eterna, devendo ser temporária, até o cumprimento deste”. A norma tributária extrafiscal, prossegue, “só se justifica enquanto estiver produzindo efeitos e enquanto a finalidade para qual foi instituída ainda não foi realizada”. (**Controle da Extrafiscalidade...**, op. cit., pp. 150 e 155)

²¹⁹ **O Avesso do Tributo...**, op. cit., p. 174.

²²⁰ **O Avesso do Tributo...**, op. cit., passim.

formas diferentes, bem como são várias as consequências materiais que produzem²²¹. Mas, quando se trata de incentivos fiscais, o efeito material que interessa considerar é, especialmente, o de êxito normativo, tanto no que se refere às condutas incentivadas, quanto no que se refere ao atingimento das finalidades normativas.²²²

O efeito de indução de condutas – e, por meio delas, o atingimento de um certo estado de coisas – não é meramente acidental: é justamente o resultado externo buscado pelo legislador. Daí a importância de que a análise de efetividade dos incentivos fiscais considere se a norma, de fato, promove ou não a conduta visada e de se as condutas implicadas concretamente conduzem, ou não, ao estado de coisas pretendido.²²³

Como parâmetro para julgamento de validade das normas de incentivo, o autor defende que a eficácia seja levada em conta, pelos tribunais brasileiros, no controle material de prognose legislativa das leis instituidoras de benefícios fiscais. Neste nível de controle, não se trata apenas de verificar se o objetivo escolhido pelo legislador está de acordo com os objetivos constitucionais, mas também se o meio escolhido é concretamente apto a produzir os resultados materiais que o fim extrafiscal projetou. Isso demanda o exame fático tanto das condições vigentes à época da concessão como das circunstâncias nas quais a lei é aplicada:

A inaptidão pode ser constatada já de início, quando a prognose legislativa revela-se falha *a priori*, ou apenas *a posteriori*, tendo em vista os resultados da aplicação da lei. Se a falha é originária e afeta a própria prognose, que escolheu meio inepto, então a norma jurídica há de se reconhecer inválida por vício material. Se a inaptidão é superveniente e constatável apenas posteriormente, a depender do caso, as providências jurídicas a adotar podem ir desde a simples revogação, constatada a inconveniência política da medida, à declaração e inconstitucionalidade, em casos extremos.²²⁴

Ou seja, se a lei falhou porque planejou mal (escolhendo meio originariamente inepto) ou se falhou porque não encontrou condições materiais favoráveis ao seu sucesso, em vista de fatores imprevisíveis e supervenientes, a eficácia é elemento a se considerar para fins de controle de juridicidade (validade) das normas tributárias

²²¹ **O Averso do Tributo...**, op. cit., p. 197-198.

²²² “Neste nível de análise, encontram-se as consequências reais da concessão da lei de incentivo, noção que inclui: (1) a conduta que é efetivamente praticada por força da desoneração e (2) o estado de coisas concreto que se instala em decorrência da aplicação da regra de incentive”. (**O Averso do Tributo...**, op. cit., p. 170).

²²³ **O Averso do Tributo...**, op. cit., p. 200.

²²⁴ **O Averso do Tributo...**, op. cit., p. 179.

extrafiscais. E, embora este exame seja infrequente na jurisprudência brasileira, o autor considera que, talvez, essa seja a principal alternativa para controle material das leis de incentivo fiscal em juízo.²²⁵

Outra importante vertente doutrinária que toma a eficácia como parâmetro para controle jurídico é encontrada entre os estudiosos do Direito Econômico, não com enfoque nas normas tributárias extrafiscais, mas com foco no fomento público, que pode incluir medidas de natureza tributária (com função indutora e, portanto, extrafiscal). Não é de estranhar que os efeitos das normas jurídicas interessem tanto a este ramo do Direito. Espaço privilegiado de encontro entre ciências jurídicas e econômicas, o Direito Econômico é essencialmente interdisciplinar, continuamente reportado à realidade que o alimenta, o condiciona e o transforma. Enquanto os tradicionais ramos do Direito se firmam em categorias abstratas com pretensão de validade universal, no Direito Econômico a palavra de ordem é a concretude.²²⁶

Talvez por sua visceral relação com a realidade, o Direito Econômico parece menos preocupado em manipular categorias jurídicas antigas (como a própria validade e eficácia) e mais interessado em valer-se de técnicas e conceitos operacionais que sejam úteis à resolução de problemas concretos. Quiçá isso explique por que é frequente a referência, nos estudos atuais do Direito Econômico, aos termos “consequências práticas”, “resultados”, “impacto” e não tanto ao termo eficácia. Mas é de eficácia material que se trata quando se examina, por exemplo, o controle de resultados de uma política de fomento.

Embora a ideia de fomento público não se confunda com a de extrafiscalidade, há, como visto, um campo de interseção entre as duas noções que torna proveitoso o estudo daquela para compreensão desta. Embora o fomento possa se realizar por meio de instrumentos diversos, o uso da norma tributária com função específica de fomento (espécie de função indutora positiva) constitui campo fértil de interseção entre Direito Tributário e Direito Econômico.

O estudo jurídico do fomento público, por sua vez, tem suas dificuldades. É um tema inglório, por ser escasso de referências, pouco “jurisdicizado” e com um histórico marcado por arbítrios e excessos.²²⁷ O que não deixa de se aplicar à

²²⁵ **O Averso do Tributo...**, op. cit., p. 283.

²²⁶ VAZ, Manuel Afonso. **Direito Económico**, 4ª ed. Coimbra: Coimbra Ed., 1998, passim.

²²⁷ MENDONÇA, José Vicente Santos de. **Direito constitucional econômico: a intervenção do estado na economia à luz da razão pública e do pragmatismo**. 2ª ed. Rio de Janeiro, Fórum, 2018, p. 357.

tributação extrafiscal, que, conquanto não seja tema inóspito na doutrina, apresenta, assim como o fomento, uma história marcada por abusos e uma relação tão íntima e inevitável com outras áreas do conhecimento, que sua captura em território jurídico-normativo é sempre um desafio.²²⁸ O recurso à doutrina de Direito Econômico quanto ao tema específico do fomento (além do tema mais amplo de intervenção do Estado na economia) para compreensão da extrafiscalidade se justifica não só pela conexão entre os objetos de estudo, como pela atenção que aquele ramo do Direito, com todo o seu apelo pragmático, confere ao aspecto da eficácia (ainda que não com esta terminologia).

Neste ponto, podem-se divisar três ordens de consideração da eficácia para fins de controle jurídico do fomento: (1) eficácia como parâmetro para juízo de validade de normas concessivas do fomento público; (2) eficácia como elemento para fiscalização e controle de resultados da política de fomento; (3) eficácia como critério para formulação e revisão das normas de fomento. O segundo e terceiro aspectos são os mais estudados pela doutrina de Direito Econômico.

O primeiro aspecto, o da eficácia como parâmetro para aferição da validade jurídica da norma de fomento, é encontrado em referências esparsas entre os estudiosos do Direito Econômico. José Vicente Santos Mendonça, por exemplo, não chega a afirmar expressamente que um fomento ineficaz pode ser considerado inválido, mas reconhece que, assim como toda a atividade pública, o fomento é sujeito a controles finalísticos.²²⁹ E sugere que esse controle pode envolver a análise de adequação no que se refere à sua duração e intensidade.²³⁰ A partir daí, poder-se-ia desenvolver a questão (que o autor não aprofunda) se cabe ao Judiciário ou a órgãos de controle anular um ato de fomento que se mostrou ineficaz porque durou mais do que deveria durar, ou porque sua dosagem implicou, em vez de resultados públicos, garantia de lucro ou sustento privado. De outro lado, cabe desde já salientar que não só a doutrina de Direito Econômico, como a de Direito Administrativo e o próprio Poder Judiciário mostra-se bastante reticente quanto à invalidação de normas (gerais ou individuais) concessivas de ajudas públicas, aí incluído o fomento por meio de

²²⁸ Cf. GODOI, Marciano Seabra. Extrafiscalidad y sus limites constitucionales. **Revista Internacional de Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Tributário**. Belo Horizonte, Ed. Del Rey, v.1, n.1, p. 219-262, 2004.

²²⁹ **Direito constitucional...**, op. cit., p. 343-446.

²³⁰ **Direito constitucional...**, op. cit., p. 338 e ss.

medidas extrafiscais. A razão fundamental é que a instituição de tais medidas se encontra em um espaço de escolha política ou discricionariedade da Administração Pública, no qual não caberia ao Judiciário se imiscuir.²³¹

É no segundo aspecto, o de fiscalização e controle de resultados, que a eficácia ganha maior densidade jurídica, pois pressupõe o reconhecimento do dever do Estado de monitorar e avaliar a efetividade de determinada política de fomento – inclusive as que envolvem desonerações fiscais. Pode-se dizer que, nesses casos, o direito positivo atribui relevância jurídica à eficácia material, seja porque o ordenamento prescreve o dever de eficiência à atuação administrativa e de economicidade do gasto público²³², seja porque a própria medida concessiva do fomento prevê parâmetros para acompanhamento e avaliação de contrapartidas, atingimento de metas e objetivos propostos.

A incorporação jurídica do controle de resultados é, aliás, uma tendência da Administração Pública atual e verdadeiro antídoto contra escolhas autorreferentes. “É porque os resultados importam que a atuação da Administração Pública (...) vem pautando-se cada vez mais por análises econômicas e perspectivas pragmáticas que impedem que escolhas sejam fundamentadas em si mesmas”, como registra Heloísa Caggiano.²³³

Essa tendência se revela de modo marcante na ideia-força de “governança da Administração Pública”, que já vinha sendo adotada pelo Tribunal de Contas da União como diretriz para o controle externo de políticas públicas e renúncias tributárias e que atualmente se encontra normatizada por Decreto Presidencial.²³⁴

O tema será aprofundado no capítulo a seguir, mas cabe já enfatizar que, como observa Caggiano, a noção de governança inclui um processo de avaliação dos resultados, que tem por objetivo verificar o êxito e o desempenho de cada medida de

²³¹ Vide, nesse sentido, Gaspar Ariño Ortiz (**Principios de derecho público económico**: modelo de estado, gestión pública, regulación económica. Granada, Comares: Fundación Estudios de Regulación, 2004, p. 368 e ss).

²³² Vale aqui a referência aos artigos 70 e 74 da Constituição Brasileira, que tratam da fiscalização contábil, financeira e orçamentária do Estado Brasileiro, assinalando o dever de eficácia, eficiência e economicidade na gestão dos recursos públicos.

²³³ Cf. CAGGIANO, Heloísa Conrado. **Do planejamento à governança no fomento público financeiro**: estudo de caso do setor automotivo. 176 fl. Dissertação (Mestrado – Direito da Regulação). FGV DIREITO RIO - Escola de Direito do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018, p. 138 e ss.

²³⁴ Decreto n. 9.203/2017, que dispõe sobre “a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional”.

fomento, propiciando a criação de mecanismos que permitam à Administração Pública, a partir dos resultados colhidos, rever e/ou redirecionar as políticas atuais e futuras, evitando escolhas que tenham redundado em gasto ineficiente de recursos.²³⁵

E aqui é onde entra o terceiro aspecto de consideração da eficácia em matéria de fomento público: o grau de eficácia ou efetividade de uma certa política de fomento é dado relevantíssimo para revisão ou prorrogação das normas de fomento. O risco de uma política de incentivo não dar certo é inerente à própria atividade: o fomento público se situa não no terreno do conservadorismo, mas no da ousadia responsável.²³⁶ Eventual falha, seja retumbante ou moderada, deve implicar reavaliação da política de fomento, seja para abandoná-la, seja para corrigir erros que tenham implicado ineficiência da medida. Um bom fomento, afinal, é um fomento calculado, que não falte nem exceda, e que dure tempo suficiente para atingir seus objetivos.²³⁷ E isso vale, de um modo geral, para as normas tributárias extrafiscais.

Em que medida essas três ordens de considerações se aplicam ao controle jurídico da extrafiscalidade, ou da eficácia extrafiscal, será o problema central do capítulo seguinte.

3.5 O QUE SE ENTENDE POR EFICÁCIA EXTRAFISCAL

Vistas as principais conexões feitas pela doutrina entre eficácia e extrafiscalidade – e os diferentes usos que dessa conexão se extraem - cabe agora estipular o que se entende por eficácia extrafiscal neste estudo.

A estipulação é necessária tanto porque o termo eficácia compreende uma gama de significações quanto porque a referência aos “efeitos extrafiscais”, sem a devida especificação, abre um espiral de consequências que não necessariamente são relevantes à consideração.

A primeira estipulação a fazer é quanto ao sentido de eficácia adotado: é a eficácia material, examinada sob uma ótica pragmática do direito, que diz respeito ao sucesso da norma jurídica no plano da realidade material. A eficácia técnica e jurídica são categorias que navegam essencialmente num plano lógico-abstrato, tendo pouco a oferecer no que diz respeito ao exame específico da norma tributária extrafiscal,

²³⁵ CAGGIANO, Heloísa Conrado. **Do planejamento à governança...**, op. cit., p. 157.

²³⁶ MENDONÇA, José Vicente Santos de. **Direito constitucional...**, op. cit., p. 356.

²³⁷ MENDONÇA, José Vicente Santos de. **Direito constitucional...**, op. cit., p. 357.

vocacionada que é ao atingimento de certos fins, e, portanto, à produção de efeitos concretos, externos ao universo da normatividade.

Um segundo recorte é necessário, então. Não se trata de examinar qualquer efeito material, mas os que se afiguram mais relevantes quanto à análise da efetividade da norma tributária extrafiscal, particularmente da norma indutora. Excluem-se dos limites semânticos desta estipulação: (a) a eficácia num nível micro ou individual, que considera o cumprimento de uma norma jurídica em um caso isolado; (b) a eficácia num nível coletivo, mas que considere a simples obediência das condutas prescritas no consequente da norma jurídica, por parte de seus destinatários; (c) efeitos acidentais da norma extrafiscal, inclusive os que possam resultar em violação de outros dispositivos alheios à norma tributária em questão.

A eficácia num nível micro (a) não nos interessa porque a questão da efetividade de uma norma somente se concebe do ponto de vista coletivo. “Não se examina a eficácia externa de uma norma diante de uma situação individual do sujeito A ou B, mas diante da prática social que em seu entorno se constrói”²³⁸, como refere Celso de Barros Correia Neto.

Interessa, aqui, a eficácia num nível macro ou coletivo. Mas não como sinônimo de mero cumprimento ou obediência dos comandos normativos (b), já que tal modelo, como visto, é inadequado à análise funcional das normas jurídicas. O que importa é o atingimento dos fins, o cumprimento da função, e não a simples observância do mandamento normativo ou aplicação da sanção legal.

Também não se inclui na noção de eficácia extrafiscal os efeitos acidentais – benéficos, indiferentes ou danosos – que porventura sejam desencadeados pela norma tributária (c). Não que se recuse sua relevância ao Direito. Especialmente quando implicarem violação de outras normas jurídicas, podem e devem ser objeto de controle, à luz dessas outras normas, podendo inclusive resultar na invalidação da norma tributária extrafiscal. A questão é: não convém incluir os efeitos colaterais na definição de eficácia extrafiscal, o que não só importaria em uma dispersão de sentido do termo, como inviabilizaria a distinção entre uma norma materialmente eficaz de uma norma ineficaz (afinal, todas as normas produzem algum efeito no plano da realidade). Se a eficácia das normas extrafiscais interessa em vista dos fins que estas

²³⁸ **O Averso do Tributo...**, op. cit., p. 197, nota de rodapé 415.

perseguem, são precisamente estes fins o parâmetro para a consideração de sua eficácia. Uma norma extrafiscal, deste modo, é considerada materialmente eficaz na medida em que apresenta sucesso quanto ao atingimento de seus fins, ainda que possa gerar efeitos negativos, reprováveis por outras normas jurídicas (podendo, então, ter sua validade escrutinada à luz dessas normas).

Portanto, segundo a estipulação aqui feita, a eficácia extrafiscal compreende, de um lado, (1) o grau de realização das condutas regradadas pela norma extrafiscal, examinando-se não apenas o grau de observância da obrigação prevista no consequente normativo, mas também o nível de aderência ao comportamento (des)estimulado; e, de outro lado, (2) o grau de atingimento do estado de coisas concreto pretendido através da norma extrafiscal em questão.

São os efeitos relacionados a esses dois níveis de “resultado normativo” – nível das condutas e nível do estado de coisas visado – que indicarão se a norma extrafiscal é eficaz, e em que medida o é.

Delimitados os contornos de sentido, cabe indagar a que serve essa noção de eficácia extrafiscal ao Direito, particularmente ao Direito Tributário, tomando por referência as quatro concepções doutrinárias sobre a eficácia, que foram objeto dos tópicos anteriores.

A análise da eficácia extrafiscal é fundamental para a formulação de melhores políticas tributárias e para o desenho de normas indutoras mais justas e eficientes. As reflexões de autores de diferentes procedências teóricas, organizados no primeiro grupo doutrinário, parecem ter deixado assentado este ponto. E o endossamos, com a única ressalva de que essas são cogitações que não implicam um dever em sentido forte (dever jurídico), por não se encontrarem no plano da validade, mas num plano axiológico do Direito, de justiça e eficiência da tributação, que hão de ingressar no terreno normativo através dos filtros da política.

Não é certo afirmar, por outro lado, que a eficácia extrafiscal seja elemento estranho ao universo normativo, como poderia levar a crer uma posição extremada da segunda concepção doutrinária. Ainda que seja possível proceder a uma análise formal das normas tributárias de cunho extrafiscal, sem referência aos aspectos pragmáticos de função e eficácia, tal recorte tem pouco a contribuir para a compreensão do fenômeno extrafiscal. E, como recorte metodológico que é, não nega, ou não deve negar, a complexidade do fenômeno normativo, que necessariamente envolve a experiência jurídica no plano da realidade.

Um recorte que considere a experiência concreta da norma, com atenção aos seus resultados na realidade econômica e social, mostra-se o mais adequado ao exame da extrafiscalidade. Mas não com o objetivo de definir dogmaticamente a tributação extrafiscal, como sugere a terceira corrente doutrinária, e sim com o propósito de abrir a investigação quanto ao sucesso da norma no atingimento de suas finalidades, reconhecendo a eficácia como dado relevante para fins de controle jurídico da extrafiscalidade. É o que têm buscado fazer, sob diversos nomes e formas, os autores que foram agrupados no quarto grupo doutrinário. Colhem-se essas contribuições como pontos de partida para investigação quanto às possibilidades jurídicas do controle de eficácia extrafiscal. Nos capítulos que seguem, exploram-se os parâmetros jurídicos (princípios e regras) que devem balizar o controle eficaz (capítulo 4) para então ingressar nas possibilidades e limites do controle de eficácia das normas tributárias extrafiscais pelas instituições jurídicas competentes (capítulo 5).

4 PARÂMETROS JURÍDICOS PARA O CONTROLE DE EFICÁCIA EXTRAFISCAL: ISONOMIA E EFICIÊNCIA

4.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Com que fundamentos jurídicos e a partir de quais balizas normativas a eficácia das normas extrafiscais deve ser submetida a controle?

A questão está relacionada a outra, concernente às pontes que se podem estabelecer entre o mundo do dever-ser, próprio da validade, e o do ser, próprio da eficácia. Conforme se expôs no capítulo anterior, a conexão entre esses universos se evidencia nos casos em que o ordenamento atribui relevância à dimensão eficaz, exigindo dos órgãos de aplicação do Direito uma postura vigilante em relação aos efeitos materiais de certas normas jurídicas.

No que se refere às normas tributárias com finalidade extrafiscal, o reconhecimento de que desempenham uma função que serve a fins constitucionais já constitui fundamento bastante para trazer à consideração do jurista o aspecto da eficácia. Uma norma finalística que não produz os efeitos para os quais foi instituída contraria a própria finalidade que a sustenta.

Essa conexão implícita e intuitiva, porém, ganha substância a partir de princípios, postulados e regras consagrados no ordenamento que impõem o controle de eficácia das normas extrafiscais.

Os princípios da isonomia e da eficiência são os dois grandes marcos jurídicos para análise da questão eficaz das normas extrafiscais pelas instâncias de controle.

O princípio da isonomia, de um lado, exige que as distinções entre contribuintes, conquanto possam desviar-se do critério da capacidade contributiva, sejam realizadas com atenção à proporcionalidade. O postulado da proporcionalidade, especialmente o sub-princípio da adequação, mostra-se o principal balizador para o controle de eficácia das normas extrafiscais (especialmente no Judiciário), como será visto adiante.

O princípio da eficiência, do outro lado, prescreve o dever estatal de planejamento, monitoramento e avaliação de resultados da ação pública, especialmente quando envolve gasto tributário, com incidência especial dos subprincípios da economicidade e legitimidade do gasto tributário. Esses parâmetros

desmembram-se em fundamentos jurídicos mais específicos, e podem incidir de modo diverso conforme a modalidade de controle.

Dada a heterogeneidade de funções extrafiscais que as normas tributárias podem exercer, optou-se por conferir maior realce às normas com função de indução, especialmente na modalidade de fomento, as quais, por instrumentarem políticas públicas e se traduzirem em renúncia fiscal, constituem o tipo exemplar para o controle de eficácia.

Não é o escopo da tese descer a fundo no exame de tais princípios, que constituem objeto específico de trabalhos de excelência, os quais oportunamente serão referenciados. O objetivo é, antes, indicar os fundamentos jurídicos para o controle de eficácia extrafiscal e situá-los no contexto em que se inserem.

4.2 ISONOMIA

Não seria exagero afirmar que o princípio da igualdade ocupa o centro do debate científico acerca das limitações constitucionais no uso da tributação extrafiscal. Lembre-se que um dos elementos caracterizadores da tributação extrafiscal é a circunstância de ela geralmente manifestar desvio a um critério padrão de dosagem da carga tributária, a capacidade contributiva. Sendo o princípio da capacidade contributiva considerado a especificação do princípio da igualdade, afirmado por muitos como verdadeiro critério de justiça no Direito Tributário²³⁹, sua mitigação não pode ser a regra, mas sim exceção, comedida, justificada, controlada, sob pena de violação da própria igualdade.

Esse “quê” de excepcionalidade da tributação extrafiscal fica mais evidente ao se examinar o tributo ao avesso, na feliz expressão de Celso Barros Correia Neto²⁴⁰. Medidas extrafiscais frequentemente se traduzem nos diversos expedientes referidos pela Constituição Federal brasileira como despesas orçamentárias (art. 165, parágrafo 6º). O impacto dessas medidas é tão relevante que, segundo determina o mesmo dispositivo constitucional, seu efeito deve ser anualmente avaliado em demonstrativo

²³⁹ Entre outros, Héctor Villegas (**Curso de Direito Tributário**. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1980) e Perez de Ayala (**Las ficciones en el Derecho Tributario**, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1970).

²⁴⁰ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Avesso do Tributo**: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro. 2ª ed. São Paulo, Almedina, 2016.

regionalizado que acompanha a lei orçamentária. Para cumprir o comando constitucional, a Receita Federal do Brasil apresenta, ao final de cada ano, o chamado “Demonstrativo dos gastos tributários” para acompanhar o Projeto de LOA relativo ao exercício fiscal subsequente. Chama a atenção nesse relatório a definição de gasto tributário: são “gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao sistema tributário de referência”²⁴¹.

O conceito de gasto tributário não coincide, é certo, com o da tributação extrafiscal, mas a sua exposição oferece uma perspectiva útil, na medida em que permite visualizar, no quadrante do ordenamento tributário brasileiro, dois tipos de traçados: (1) um traçado representado por linhas regulares da tributação (“sistema tributário de referência”), nas quais se situa o tratamento jurídico da generalidade dos contribuintes e das situações tributáveis; e (2) uma série de pontilhados soltos, representativos de tratamentos jurídicos de exceção. A tributação indutora e outras medidas tributárias extrafiscais representam, de algum modo, pontilhados soltos no quadrante do sistema tributário brasileiro, que não seguem o critério linear (proporcional ou progressivo) da capacidade contributiva, mas critérios outros que deslocam esses pontos para fora das linhas de referência.

Esse desenho imaginário, ainda que grosseiro, dá conta do extraordinário da tributação extrafiscal, e especialmente indutora. Tocada pela função de induzir, a norma jurídica tributária passa a se orientar por critérios alheios ao da distribuição equitativa da carga fiscal. Outros parâmetros de tratamento tributário, pautados por finalidades não fiscais, pedem licença à capacidade contributiva e passam a ser os reitores desse grupo de normas tributárias.

Assim, apesar de hoje ser difícil negar a admissibilidade jurídica do uso extrafiscal do tributo, é frequente a referência à extrafiscalidade como um sistema de

²⁴¹ Demonstrativo dos gastos tributários – PLOA 2019. A definição de gastos tributários é inspirada em parâmetros internacionais, que oferecem guias de boas práticas fiscais e orçamentárias às nações, tendo em vista que a concessão de vantagens fiscais ou de ajudas públicas podem impactar no mercado internacional e configurar inclusive concorrência fiscal desleal. A OCDE, por exemplo, considera gastos tributários (*tax expenditures*) provisões legais que implicam redução ou postergação de tributo para um universo restrito de uma população de contribuintes (**Tax Expenditures in OECD Countries**. OECD publication, 2010). Em semelhante sentido: IMF. **Manual on Fiscal Transparency**... op. cit.; IDB - Inter-American Development Bank. VILLELA, Luiz; LEMGRUBER, Andrea; JORRATT, Michael. **Tax Expenditure Budgets**... op. cit.; WORLD BANK. **Options for low income countries' effective and efficient use of tax incentives**... op. cit.

exceção, que foge a um certo padrão de tributação e implica desvio (ainda que legítimo) ao critério da capacidade contributiva, e, nesta medida, deve ser usada com moderação e parcimônia.²⁴²

Mas, se por um lado é possível afirmar que a tributação indutora se caracteriza, em certa medida, pela excepcionalidade, por outro lado, a realidade do Estado contemporâneo testemunha contra essa característica, pela vastidão do uso instrumental do tributo para induzir comportamentos dos cidadãos como forma oblíqua de realizar as diversas missões constitucionais.

O extraordinário da tributação extrafiscal, expressivo de um uso não convencional do tributo, sempre portador de riscos de violação a direitos fundamentais, mescla-se com o ordinário de seu emprego disseminado e deliberado, ante o reconhecimento de que o uso instrumental do tributo é imprescindível para a realização de fins públicos no Estado Fiscal contemporâneo.

Ao reconhecer essa necessidade, a questão passa a ser, antes de rechaçar a possibilidade de uma ampla e intensa utilização da tributação indutora²⁴³, traçar bem os limites para seu uso e controle, sobretudo – e este é o foco agora – no que tange ao problema da igualdade ou isonomia²⁴⁴.

A compatibilização entre isonomia e a tributação extrafiscal pode ser examinada em três estágios: (1) atendimento à capacidade contributiva em seu “núcleo duro”; (2) proibição de diferenciações arbitrárias (consistência entre critério diferenciador, tratamento jurídico dispensado e fins constitucionais visados); (3) proibição de diferenciações desproporcionais (incidência do princípio da proporcionalidade como mediação para assegurar a igualdade). Apenas no último estágio é que a aplicação da igualdade serve de parâmetro para o controle de eficácia

²⁴² O uso do tributo para fins não fiscais, afirmava Berliri na década de 70, deveria ser o último dos recursos, quando todos os demais meios tivessem se esgotado ou não fossem factíveis, e sempre de modo temporário. (**La giusta imposta**. Milão: Giuffrè, 1975, p. 17). De modo semelhante, na doutrina brasileira, Caliendo afirma que a utilização da função extrafiscal do direito tributário deve ser residual, motivada e, se possível, temporária. (**Direito Tributário e Análise Econômica...**, op. cit., p. 118).

²⁴³ Como alguns autores fazem ao defender a existência de um princípio jurídico implícito de neutralidade tributária, com o que não concordamos. Paulo Caliendo, por exemplo, segue essa linha ao sustentar que a “neutralidade fiscal está na idéia de que a tributação tem essencialmente um sentido cidadão de estabelecer a correta contribuição à manutenção da esfera pública e não um mecanismo de intervenção econômica”. Para ele, a “tributação deve ser o mais neutra possível, ou seja, não deve se constituir em um elemento fundamental de decisão do agente econômico nas suas escolhas de investimento”. (**Direito Tributário e Análise Econômica...**, op. cit., p. 117 a 118).

²⁴⁴ Utilizam-se os termos de modo intercambiável, na esteira do que faz, majoritariamente, a doutrina nacional.

extrafiscal; o exame dos dois primeiros aspectos, porém, oferece um quadro relevante para compreensão da isonomia em matéria extrafiscal, no qual a aplicação da proporcionalidade (terceiro aspecto) se situa.

4.2.1 Primeiro teste: compatibilização com a capacidade contributiva

Já se adiantou que, no âmbito da extrafiscalidade, a norma tributária não se pauta necessária ou primordialmente pelo princípio da capacidade contributiva. Este é parâmetro reitor para estruturação da norma de incidência dos mais diversos tributos empregados com finalidade fiscal (arrecadatória). Trata-se, hoje, de ponto relativamente bem aceito na doutrina especializada.²⁴⁵

No entanto, para compreender de que maneira a tributação extrafiscal deve ser compatibilizada com a igualdade, é preciso dar um passo atrás e entender de que modo a extrafiscalidade se relaciona com a capacidade contributiva.²⁴⁶

A doutrina costuma se referir a duas ou três acepções fundamentais para o princípio da capacidade contributiva. Em sentido inicial, ela é entendida como a potencialidade para contribuir com os gastos públicos²⁴⁷ – potencialidade que se manifesta em fatos ou situações que revelam, *prima facie*, da parte de quem os realiza, condições objetivas para, ao menos em tese, suportar a carga econômica de uma particular espécie tributária.²⁴⁸

Essa primeira aproximação da capacidade contributiva, assim encarada como potência econômica genérica, relaciona-se com o denominado aspecto objetivo ou

²⁴⁵ Nesse sentido, para citar alguns autores: Luis Eduardo Schoueri (**Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro, Forense, 2005), Martha Toribio Leão (**Controle da Extrafiscalidade**. Vol.16 - Série Doutrina Tributária. São Paulo, Quartier Latin, 2015), Diego Bomfim (**Extrafiscalidade: Identificação, Fundamentação, Limitação e Controle**. São Paulo, Noeses, 2015).

²⁴⁶ Isso parece importante por três razões. Primeiro, por ser a capacidade contributiva tradicionalmente considerada especificação do princípio da igualdade no Direito Tributário, de modo que a sua limitação importa em limitar a própria igualdade. Segundo, porque as discussões doutrinárias dedicadas a compreender a relação entre extrafiscalidade e capacidade contributiva dizem muito sobre a própria afirmação da extrafiscalidade e de seus limites jurídicos, cuja compreensão é relevante para este estudo. Por fim, a qualidade dessas discussões mostra que não se trata de simplesmente declarar a morte da capacidade contributiva em matéria extrafiscal, mas de preservá-la em seu espírito essencial, reconhecendo, porém, a necessidade de que a tributação, nesses casos, valha-se de outros parâmetros de justiça e legitimação.

²⁴⁷ GRIZIOTTI, Benvenuto. **Principios de las Finanzas**. Buenos Aires, Ed. Depalma, 1943, p. 215.

²⁴⁸ CARRAZZA, R. A. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo, Malheiros, 2011. p. 95.

absoluto do princípio, que obriga o legislador a eleger hipóteses de incidência tributária que consubstanciem manifestação de riqueza.

Emilio Giardina, em estudo clássico sobre o tema, reconhecia, ao lado desse uso consagrado, uma concepção igualmente válida e necessária, então defendida pela “moderna doutrina” (o estudo data da década de 1960): a dimensão relativa do princípio, que incidiria na determinação do débito do tributo, como critério de sua mensuração.²⁴⁹ Nesse segundo sentido, capacidade contributiva relativa impõe que o legislador, tendo escolhido o suposto de normas tributárias fatos que demonstrem signos de riqueza, realize uma dosagem igualitária da carga impositiva²⁵⁰, isto é, impondo maior encargo tributário aos fatos que consubstanciem índices mais expressivos de riqueza, e vice-versa.

Outra dimensão relevante do princípio diz respeito aos limites mínimo e máximo de intributabilidade, que vêm sendo incorporados à noção da capacidade contributiva. Num extremo, diz-se que não pode ser objeto de tributação a porção indispensável para subsistência digna. Fala-se, aqui, em mínimo isento ou mínimo existencial no Direito Tributário. Só existe capacidade contributiva, então, a partir desse limite mínimo: daí diversos autores, como Francesco Moschetti, definem capacidade contributiva como a potência econômica constituída pela riqueza de um sujeito que supera o mínimo vital²⁵¹.

Na outra ponta, a capacidade contributiva é delimitada pelo subprincípio do não-confisco (que, aliás, recebe proteção expressa no art. 150, inc. IV, da CF). Trata-se de frear a dimensão quantitativa da tributação, cujo exagero pode implicar

²⁴⁹ **Le basi teoriche del principio della capacità contributiva.** Milano, Giuffrè, Editore, 1961. Apesar de Giardina enunciar essa concepção de capacidade contributiva como uma novidade doutrinária, a ideia já aparecia, pelo menos, em Adam Smith. Como registra Giuliani Fonrouge, uma das máximas da tributação em *Wealth of Nations* é o de que os súditos deveriam contribuir para a manutenção do estado “em proporção às suas respectivas capacidades”. Na observância ou omissão desta máxima, dizia Smith, consiste o que se chama da igualdade ou desigualdade na tributação. (GIULINANI FONROUGE, Carlos M. **Conceitos de Direito Tributário.** São Paulo, Edições Lael, 1973, p. 55-56).

²⁵⁰ As palavras são de Paulo de Barros Carvalho: “O plano da obediência ao princípio da igualdade na imposição fiscal cingir-se-ia àquele da capacidade contributiva relativa, ou melhor, sempre que o legislador, tendo escolhido o suposto de normas tributárias fatos que demonstrem signos de riqueza, deva dosar igualmente a carga impositiva.” **Direito Tributário, Linguagem e Método.** São Paulo: Noeses. 2008. 2ª edição, p. 304-305. Nota-se que Barros Carvalho também identifica a vertente relativa do princípio da capacidade contributiva com o princípio da igualdade, na linha do que sustentou Adam Smith, conforme observado na nota anterior.

²⁵¹ MOSCHETTI, Francesco. **El principio de capacidad contributiva.** Madri, Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 68.

supressão do núcleo essencial do direito de propriedade, gerando efeito de pena (confisco).²⁵²

Em síntese, quanto ao seu “ piso ” e ao seu “ teto ”, a capacidade contributiva começa além do mínimo necessário à existência humana digna e termina aquém do limite destruidor da propriedade, como afirma Ricardo Lobo Torres²⁵³.

Os diversos aspectos da capacidade contributiva acima examinados decerto explicam a circunstância de o princípio ser tradicionalmente considerado a “ estrela polar ” do sistema tributário²⁵⁴, consagrado em tantos ordenamentos há tantos séculos e reverenciado por figuras tão diversas como Thomas de Aquino, Adam Smith até os autores modernos, muitos dos quais consideram a capacidade contributiva como verdadeira encarnação do princípio da justiça e isonomia no Direito Tributário.²⁵⁵

Mas o frenesi que por muito tempo circundou a expressão veio a enfrentar relevante contestação doutrinária, num processo que Palao Taboada identificou, em célebre estudo publicado na década de 70, como apogeu e crise da capacidade contributiva²⁵⁶. Alguns anos antes, no Brasil, Alfredo Augusto Becker já criticava a “ alucinante balbúrdia ” na qual mergulharam filósofos, financistas e juristas em torno do velho e ambíguo princípio. Para Becker, a noção de capacidade contributiva não teria cunho jurídico, tratando-se antes de uma regra ética, proveniente do direito natural. Dada a sua repugnância à juridicização, a canonização do princípio nas modernas Constituições seria um equívoco.²⁵⁷ Quase na mesma época, na Itália, Luigi

²⁵² Como registra Estevão Horvath, o princípio do não-confisco é a violação, por excesso, da capacidade contributiva (**O princípio do não-confisco no Direito Tributário**. São Paulo, Dialética, 2002, p. 67).

²⁵³ TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 144.

²⁵⁴ CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías. El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica, **Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública** n. 60. Madrid, 1965.

²⁵⁵ A título de exemplo, Héctor Villegas afirma que a capacidade contributiva é a “ base fundamental de onde partem as garantias materiais diretas, que a Constituição outorga aos particulares ” (**Curso de Direito Tributário**. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1980, p. 89) e Perez de Ayala chega a dizer que a igualdade e a generalidade, mais que critérios de realização e justiça tributária, são regras de aplicação do princípio da capacidade contributiva (**Las ficciones en el Derecho Tributario**, Editorial de Derecho Financiero, Madri, 1970, p. 107).

²⁵⁶ PALAO TABOADA, Carlos. Apogeo y Crisis del Principio de Capacidad Contributiva. In: **Estudios Jurídicos en Homenaje al Profesor Federico de Castro**. V. II. Madrid: Tecnos, 1975.

²⁵⁷ Apesar das argutas críticas, Becker não deixa de assinalar diversos alcances de “ eficácia jurídica ” decorrentes da consagração jurídica do princípio. Entre eles, identifica-se a explicação que corresponde às dimensões absoluta, relativa e de mínimo existencial da capacidade contributiva: (a) o legislador fica juridicamente obrigado a “ escolher para a composição da hipótese de incidência da regra jurídica criadora do tributo, exclusivamente signos presuntivos de renda ou de capital ”; (b) o legislador está obrigado “ a escolher fatos que sejam presuntivos de uma espécie de renda ou capital acima do mínimo indispensável ”; e (c) o legislador ordinário está obrigado “ a variar a alíquota e o ritmo de sua progressividade segundo a maior ou menor riqueza presumível do contribuinte. ”

Einaudi, entre os mitos e paradoxos da justiça tributária, denunciava o fato de a doutrina invocar a capacidade contributiva como par de palavras que pode tudo explicar, uma caixa vazia aberta a todo o tipo de conteúdo²⁵⁸.

O que acelera o movimento de crise do princípio da capacidade contributiva é, no entanto, a sua difícil compatibilização com a tributação extrafiscal, como explica Marciano Godoi²⁵⁹. À medida que a extrafiscalidade ganhava maior importância a partir segunda metade do século 20, a doutrina viu-se desafiada a melhor delimitar o conteúdo da capacidade contributiva e compreender de que maneira o princípio poderia, ou não, conviver com o fenômeno extrafiscal.

No início dessa controvérsia, em torno da década de 60, ganhou destaque a forte posição de Sainz de Bujanda. “A distribuição equitativa da carga fiscal não pode se sacrificar para o alcance de outros fins, por mais elevados e atraentes que sejam”²⁶⁰, sustentou o mestre espanhol, que com essa sentença levou a fama de ser um ferrenho opositor da extrafiscalidade. Na verdade, porém, a crítica de Sainz Bujanda não se dirigia contra o uso extrafiscal dos tributos, mas contra os perigos que o seu exagero poderia representar à igualdade e à capacidade contributiva. Ele se recusava a aceitar a “beateria” de incentivos fiscais que, por frequentemente incidirem sobre o capital e a indústria (embora sob uma dissimulada ideia de bem comum e vaga noção de justiça social), acabavam por promover uma redistribuição de riquezas invertida (dos mais pobres para os mais ricos), em sentido oposto ao que seria de esperar em um Estado Social. O autor espanhol reconhece a dificuldade de que a capacidade contributiva seja sempre mantida intocada nos tributos com fins extrafiscais, mas preocupa-se com o risco de que o princípio seja quebrado em sua substância e deixe de operar como diretriz básica para repartição da carga tributária.²⁶¹

(BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo, NOESES, 2007, p. 514-530, grifos da autora). Curioso é que a primeira edição do Teoria Geral do Direito Tributário foi publicada no início dos anos 60, mas já continha elementos do que Emilio Giardina anunciou como novidades da teoria financista em obra publicada na mesma época. (**Le basi teoriche del principio della capacità contributiva**. Milano, Giuffrè, Editore, 1961).

²⁵⁸ EINAUDI, Luigi. **Miti e paradossi della giustizia tributaria**, Giulio Einaudi, Milano, 1959.

²⁵⁹ Extrafiscalidad y sus limites constitucionales. **Revista Internacional de Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Tributário**. Belo Horizonte, Ed. Del Rey, v.1, n.1, p. 226 e ss.

²⁶⁰ **Hacienda y Derecho**, Madrid, Instituto de Estudios Politicos, 1955, p.

²⁶¹ A posição de Sainz de Bujanda é explicada em detalhes por Marciano Seabra de Godoi que, analisando o conjunto da obra do doutrinador espanhol, contesta a difundida ideia de que Bujanda

Com o passar dos anos, foi diminuindo a resistência da doutrina em aceitar a mitigação da capacidade contributiva no âmbito da extrafiscalidade.²⁶² A progressiva aceitação da extrafiscalidade na dogmática tributária confunde-se com o exame acerca de sua compatibilidade com o princípio da capacidade contributiva, e com o paulatino reconhecimento de que esta poderia ceder lugar a outros fins constitucionalmente relevantes.

A preocupação com o arbítrio e o exagero, presente já na posição de Sainz de Bujanda, levou a doutrina a refinar a relação entre extrafiscalidade e capacidade contributiva.

Nesse esforço doutrinário, destaca-se, por exemplo, o posicionamento de Gabriel Casado Ollero no sentido de preservar um núcleo mínimo de observância ao princípio, a começar pela sua dimensão objetiva ou absoluta: sendo a capacidade contributiva o substrato da imposição, não podendo haver tributo sobre fatos que não representem potência econômica do sujeito passivo, restaria inadmissível o seu desvio em qualquer hipótese. No que se refere à medida de tributação, a capacidade contributiva também deve operar nos tributos extrafiscais quanto aos princípios do mínimo isento e do não confisco.²⁶³ Respeitadas essas balizas elementares, Casado Ollero reconhece que, na tributação extrafiscal, a capacidade contributiva não serve como critério de graduação das prestações tributárias, ou seja, parâmetro para dosagem da carga fiscal de cada contribuinte.²⁶⁴

seria contrário à tributação extrafiscal – o autor espanhol posiciona-se sobretudo contra o seu excesso e desvio. (GODOI, Marciano Seabra de. *Extrafiscalidad y sus limites...*, op. cit., p. 222-224).

²⁶² Marciano Godoi faz um belo apanhado de teóricos espanhóis em torno dessa questão, bastante representativo da doutrina financista em geral sobre o tema: após a posição, de certo modo, extremada, de Sainz de Bujanda, autores passaram a oferecer propostas mais matizadas, defendendo a legitimidade constitucional da extrafiscalidade mesmo diante de afastamentos à capacidade contributiva. Nessa linha, ainda na década de 60, Cortés Dominguez afirmou que, sem descurar a importância do princípio da capacidade contributiva, ela poderia ceder a certos fins de política econômica e social, posição logo seguida por Vicente-Arche e Manfezzoni, que alguns anos depois sustentaram a possibilidade de a Fazenda Pública prosseguir outros fins, regidos por princípios diversos da capacidade de contribuir, desde que tais fins estejam claramente reconhecidos na Constituição e concretizados em lei ordinária (GODOI, Marciano Seabra de. *Extrafiscalidad y sus limites...*, op. cit., passim.).

²⁶³ *Los fines no fiscales...*, op. cit., p. 60. A nomenclatura utilizada pelo autor para aludir-se à tributação extrafiscal é “impostos com fins não fiscais”.

²⁶⁴ O autor refere-se à dimensão relativa da capacidade contributiva. (CASADO OLLERO, Gabriel. *El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta*. Civitas, REDF, n. 32/1982)

O entendimento de que a extrafiscalidade comporta desvios à capacidade contributiva, mas com preservação de seu núcleo duro, vem sendo de longa data compartilhada por diversos autores, tanto em solo estrangeiro²⁶⁵ como nacional²⁶⁶.

Atualmente, há consenso sobre ser admissível o afastamento da capacidade contributiva em nome de fins extrafiscais, respeitadas essencialmente as exigências relacionadas ao mínimo vital e ao não confisco, e à imprescindibilidade de que o fato eleito como hipótese de incidência do tributo seja revelador de riqueza (vertente objetiva ou absoluta do princípio). Quanto ao mais, a capacidade contributiva deixa de ser o critério de diferenciação entre os contribuintes, que podem ser legitimamente discriminados em função de fatores ligados a objetivos de ordem econômica e social.²⁶⁷

4.2.2 Segundo teste: vedação do arbítrio

²⁶⁵ Martín Delgado, outro doutrinador espanhol, admitia, já na década de 1970, a constitucionalidade da tributação extrafiscal à luz de princípios como igualdade e justiça fiscal, também retirava a centralidade da capacidade contributiva, mas entendia que o conjunto do sistema tributário deveria atender, em termos globais, o princípio, ainda que em situações pontuais um dado tributo seja dele desviante (Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978. **Hacienda Pública Española**, n. 60, 1979, p. 61-93). Hector Villegas e Dino Jarach defenderam essa ideia em solo argentino; o primeiro, acompanhando a doutrina do segundo, afirmava já na década de oitenta: “[e]m certos casos, em que, além do fim fiscal, se persegue um objetivo extrafiscal, a lei pode, excepcionalmente, não fundar as distinções na capacidade contributiva, sempre que essas, por hipótese, sejam razoáveis (VILLEGAS, Héctor. B. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1980, p. 91). Klaus Tipke e Yamashita sustentaram que o princípio da capacidade contributiva não se aplica a tributos com finalidade extrafiscal, embora tal princípio não possa ser limitado de forma desproporcional (YAMASHITA, Douglas. TIPKE, Klaus. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 64).

²⁶⁶ Entre os autores brasileiros, Regina Helena Costa defende que a capacidade contributiva atenua-se diante da extrafiscalidade, mas não se afasta totalmente: deve ser respeitado o mínimo vital, o não confisco e outros direitos constitucionais. (COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4ª ed. São Paulo; Malheiros, 2012, p. 77) Na mesma linha, Betina Treiger Grupenmacher, tratando especificamente do princípio do não confisco na tributação extrafiscal, afirma que a capacidade contributiva deve ser respeitada, ainda que em menor medida, sempre que o Estado vise a incrementar a cobrança para desestimular determinada prática com vistas a atender objetivos econômicos ou sociais. Nesses casos, sustenta a autora, o incremento não pode ser elevado a um patamar que leve a suprimir a riqueza tributada, com um caráter confiscatório. (Das exonerações tributárias... op. cit., p. 69)

²⁶⁷ Observe-se, porém, que nem sempre a extrafiscalidade implica afastamento da capacidade contributiva. Há, inclusive, alguns casos de função extrafiscal em que a norma se pauta precisamente por esse critério, como é a norma tributária que desempenha função de redistribuição geral (com o fim de reduzir desigualdades sociais, como por meio de alíquotas progressivas do IR) ou de compensar gastos com atendimento do mínimo existencial (como alíquotas menores de ICMS ou IPI aplicadas a produtos essenciais, deduções de despesas médicas para redução da base de cálculo do IRPF, isenção de IPTU para único imóvel até determinado valor, e assim por diante).

Como a função da norma extrafiscal não se orienta à distribuição equitativa da carga tributária, e sim à promoção de outros valores e objetivos relevantes, novos fatores de diferenciação (alheios à capacidade contributiva) passam a ser aceitos para cumprimento daquela função.

E é em razão disso que, na extrafiscalidade, o princípio da isonomia passa a ter destacada importância. Na tributação com fins arrecadatórios, a isonomia não é requisitada com toda a sua força e abrangência, pois já se vê satisfeita com a simples aplicação do princípio da capacidade contributiva. Na tributação com fins extrafiscais, a capacidade contributiva não só é insuficiente, como inaplicável em boa medida. Se é possível, assim, discriminar contribuintes em razão de fatores outros que não a sua capacidade de contribuir, a questão passa a ser: quais as discriminações são juridicamente admissíveis e quais são intoleráveis à luz da igualdade?

Diante desse raciocínio, é compreensível que, no movimento de ascensão da tributação extrafiscal, parte importante da doutrina tenha postulado a substituição da capacidade contributiva pelo princípio da igualdade, que passa a ser o vetor supremo nos domínios da extrafiscalidade²⁶⁸.

A existência de um objetivo constitucional que justifique a manipulação da norma tributária costuma funcionar como a chave mestra para acesso ao paraíso dos benefícios e incentivos fiscais, regimes especiais e um vasto mundo de regras de

²⁶⁸ Diversos autores sugerem a substituição do princípio da capacidade contributiva pelo princípio da igualdade para fins de legitimação e controle da tributação extrafiscal. Esse movimento se fez sentir claramente na Espanha desde o célebre artigo de Palao Taboada, na década de 70, que relata o processo de crise da capacidade contributiva (*Apogeo y Crisis del Principio de Capacidad Contributiva*. In: **Estudios Jurídicos en Homenaje al Profesor Federico de Castro**. V. II. Madrid: Tecnos, 1975). Entre eles, Lejeune Valcárcel propõe que o princípio da igualdade passe a desempenhar papel fundamental da justiça tributária, em substituição à capacidade contributiva. Para o autor, trata-se de fixar os limites à extrafiscalidade, ante a necessidade metodológica de se entender o tributo como instrumento a serviço de diversos princípios e programas constitucionais, e não instituto fechado em si mesmo e destinado somente à finalidade arrecadatória (LEJEUNE VALCÁRCCEL, Ernesto. *Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria*, **Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario**, Editoriales de Derecho Reunidas. EDESA, Madrid, 1980, p. 113-180). O movimento de valorização da igualdade e de abrandamento da capacidade contributiva no campo da tributação extrafiscal vai tomando conta da doutrina e da jurisprudência. Maffezzoni e González García, citados por Godoi, notavam já na década de oitenta a tendência da Corte Constitucional espanhola fundar-se no princípio da igualdade para aferir a constitucionalidade de leis desvirtuadoras da capacidade contributiva. (GODOI, Marciano Seabra. *Extrafiscalidad y sus limites...* op. cit.). No Brasil, entre outros autores, José Roberto Vieira defende que, embora seja possível cogitar de uma aplicação mais branda do princípio da capacidade contributiva, respeitadas as regras básicas do princípio (relativas ao mínimo vital e ao não confisco), a igualdade em si, mais ampla que o outro princípio, continua soberana (*A extrafiscalidade da Lei n. 12.715/2012 e a capacidade contributiva: a convivência do lobo e do cordeiro?* **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 118, jun. 2013, p. 29).

exceção que portam o risco de desequilibrar a balança entre os pagadores de tributos. Por isso tantos autores externam preocupação com o exagero ou desvio na tributação extrafiscal: o uso instrumental do tributo deve ser aceito e reconhecido pela dogmática tributária, mas, parafraseando Javier Lasarte, seu excesso pode fazer com que o aparato fiscal se transforme em um *Diabolus ex machina* que, ao invés de mitigar as desigualdades, só as faz recrudescer.²⁶⁹

É a aplicação atenta e criteriosa do filtro da isonomia que poderá mitigar o problema do arbítrio, de um lado, e do excesso ou desproporção, do outro.

O problema do arbítrio, do qual se ocupa aqui, pode ser atacado por um exame formal de isonomia em matéria extrafiscal.

Um bom esquema teórico para esse fim é oferecido por Celso Antônio Bandeira de Mello, em seu clássico *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*.²⁷⁰ Para o autor, o respeito à isonomia não significa ausência de diferenciações. Afinal, se discriminar situações para submetê-las à regência de tais ou quais regras é um modo de operar do próprio direito, o alcance da isonomia não requer nivelamento entre os cidadãos, mas que as discriminações feitas não sejam arbitrárias.²⁷¹

No modelo de Mello, são três requisitos para que uma discriminação seja considerada conforme a isonomia: (a) o fator de discriminação deve ser válido, o que ocorre quando (a1) não atinja de modo atual e absoluto um só indivíduo; (a2) se apoia em um traço pertinente (não alheio) a pessoas ou situações; (b) que haja um nexo lógico entre esse fator de discriminação e o tratamento diferenciado concedido em razão dele; (c) que tal correlação (entre fator de discriminação e o regime jurídico diferenciado) seja afinada com valores prestigiados pelo sistema normativo constitucional.²⁷²

²⁶⁹ LASARTE ÁLVAREZ, Francisco Javier. Funcionalidad del sistema fiscal y exigencia de cambio. **Revista española de derecho financiero**, n. 37, 1983, p. 5-22. *Diabolus ex machina* é uma expressão latina com origem no grego que significa literalmente "Diabo surgido da máquina", e é utilizada para indicar uma solução artificial e mirabolante para terminar uma obra ficcional, selando-a com um final não feliz.

²⁷⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª ed., 8ª tir. São Paulo, Malheiros, 2000.

²⁷¹ A preocupação com o arbítrio na teoria de Bndeira de Mello se infere das seguintes ideias expostas ao longo da obra: (a) por via do princípio da igualdade, o que a ordem jurídica pretende firmar é a impossibilidade de desequilibrar fortuitas ou injustificadas; (b) a igualdade oferece uma dupla garantia aos cidadãos, a de coibir perseguições e de tolher favoritismos; (c) o sistema normativo, exigindo igualdade, assegura que os preceitos genéricos, os abstratos e os atos concretos, colham a todos sem especificações arbitrárias, quer proveitosas, quer detrimetosas para os atingidos. (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico**..., op. cit., passim)

²⁷² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico**... op. cit., passim.

Trata-se, essencialmente, de examinar a consistência entre critério diferenciador, tratamento jurídico dispensado e os fins constitucionais visados. Ao fazê-lo, o teste permite afastar diferenciações arbitrárias, que restem incompatíveis com os fins constitucionais.

O modelo se revela de grande utilidade para o controle de isonomia das normas tributárias extrafiscais, embora algumas adaptações sejam necessárias. Para demonstrar a aplicação sua aplicação à extrafiscalidade, invocam-se dois exemplos da legislação brasileira.

a) Exemplo 1: Programa Universidade para Todos – ProUni

A isenção de diversos tributos federais no âmbito do Programa Universidade para Todos – ProUni, instituído pela Lei n. 11.096, de 2005 é um exemplo de tributação extrafiscal, com função indutora positiva, na modalidade de fomento.

A lei tem como propósito anunciado a democratização do acesso ao ensino superior, especialmente para: (1) estudante que tenha cursado o ensino médio completo em escola da rede pública ou em instituições privadas na condição de bolsista integral; (2) estudante portador de deficiência, nos termos da lei; e (3) professor da rede pública de ensino, para os cursos de licenciatura, normal superior e pedagogia, destinados à formação do magistério da educação básica, independentemente da renda ou de já ser portador de outro diploma de curso superior.²⁷³

O fato de a isenção ter sido instituída no bojo de um programa de acesso à Educação Superior, com finalidade explicitada no próprio texto legal, e de a norma tributária benéfica adotar como critério de seleção dos beneficiários não sua capacidade de contribuir, e sim o oferecimento de bolsas de ensino nos termos da lei, não deixa dúvida quanto à função desempenhada pela norma tributária incentivadora: é precipuamente a função de induzir comportamentos, com o objetivo de garantir acesso aos níveis mais elevados de ensino, materializando o direito fundamental à educação.

²⁷³ Artigo 2º da Lei 11.069/2005. O objetivo da legislação de promover a universalização do acesso, mediante estímulo à concessão de bolsas de estudos por entidades privadas de educação superior, consta também da exposição de motivos da Medida Provisória nº 213, de 2004, da qual se originou referida lei.

Nesse caso, a conduta estimulada é a concessão, por entidades privadas de ensino superior, de bolsas integrais e parciais a estudantes brasileiros sem graduação superior e de baixa renda ou portadores de deficiência, nos termos da lei, em cursos de graduação e sequenciais de formação específica, bem como a oferta de bolsa para os cursos de licenciatura, normal superior e pedagogia, destinados à formação do magistério da educação básica. Às entidades que aceitarem o convite da lei, aderindo ao programa (mediante termo de adesão) e oferecendo bolsas de ensino nos termos ali discriminados, ficam isentas, durante o período de vigência do termo, de Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ, de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social – COFINS e Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS.

Cabe, então, escrutinar essa normativa à luz dos requisitos de atendimento à isonomia, para verificar se há, no caso, discriminação arbitrária.

Qual o fator de discriminação para acesso ao benefício legal? A oferta, por entidade privada de ensino superior, de bolsas de estudos a estudantes de baixa renda, portadores de deficiência, ou professores da rede pública de ensino.

Na primeira etapa de investigação, observa-se que o critério adotado pela norma não a torna passível de atingir, de modo atual e absoluto, um só indivíduo, pois a generalidade das entidades privadas de educação superior pode, em tese, aderir ao programa. Também não se trata de critério que lhes é externo: o fato de ofertarem ou não bolsas de ensino diz respeito a uma conduta própria dos sujeitos em questão (entidades de ensino).

A segunda etapa de escrutínio requer, lembre-se, verificar se há conexão lógica entre o fator de diferenciação eleito e o regime jurídico estabelecido em razão dele. Essa correlação, que é tão cristalina quando o critério de diferença é a capacidade contributiva, não tem a mesma nitidez nos mais diversos fatores distintivos que podem pautar a tributação extrafiscal, especialmente indutora.

Na tributação ordinária, que tem por escopo a arrecadação ou a distribuição equitativa dos encargos tributários, o fator de discriminação (X) é a capacidade contributiva: maior ou menor riqueza revelada pelo fato impositivo. E o tratamento diferenciado concedido em razão disso é: dever de adimplir maior ou menor prestação tributária (Y). Há perfeito e claríssimo enlace entre uma ponta e outra:

Figura 1 – Relação de isonomia (tributação ordinária)



Fonte: A autora (2020).

Sucedem que, na tributação indutora, enquanto os critérios de diferenciação podem ser os mais diversos, o tratamento diferenciado estabelecido em razão deles é quase sempre o mesmo: dever de pagar maior ou menor quantia de tributo²⁷⁴. Essa consequência jurídica, analisada apenas sob o aspecto formal, dificilmente terá uma correlação lógica imediata com o fator de discriminação eleito.

E a razão é simples. A função da norma tributária indutora, como demonstrado no capítulo anterior, não é um aspecto interno, pertencente à estrutura da norma tributária. Trata-se de aspecto exterior à arquitetura deôntica, que só pode ser adequadamente identificado a partir de um conjunto de elementos que se encontram no entorno da norma. A partir dessa identificação, o tratamento diferenciado (consequência jurídica ligada à hipótese de incidência) deve ser lido como bônus ou agravamento que decorre, respectivamente, da realização do comportamento desejado ou da conduta que se pretende evitar. A lente funcional permite enxergar, onde a estrutura só mostra “deve pagar tributo na quantia Y”, a consequência “deve fazer jus ao bônus Y” ou “deve se submeter ao agravamento Y”.

De modo simétrico, visualizar o antecedente da norma com as lentes funcionais permite visualizar além de um simples fato descrito abstratamente: há indicação de uma conduta que se pretende estimular ou desestimular (hipótese de incidência), cuja prática desencadeia o ônus ou bônus prescrito pela norma (consequência jurídica).

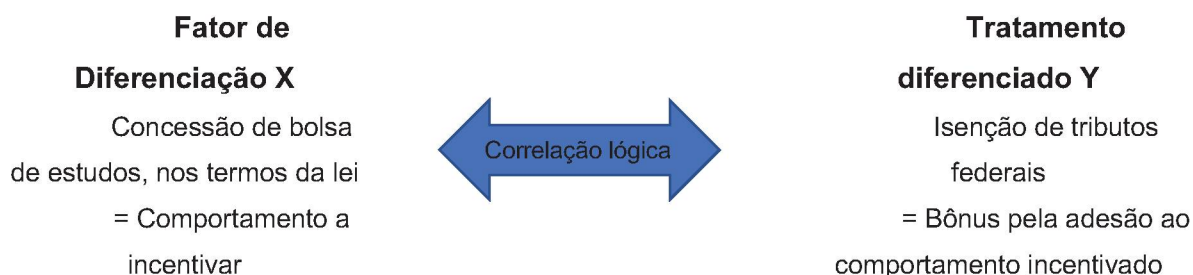
É necessário, então, para aferir o nexo lógico entre fator de discriminação (X) e tratamento jurídico diferenciado (Y), incorporar-lhe o aspecto funcional, de modo que

²⁷⁴ O tratamento diferenciado pode até dizer respeito a deveres instrumentais (obrigações acessórias), mas frequentemente implica majoração, redução ou eliminação do dever de pagar tributo (obrigação principal).

a conexão se estabeleça entre elemento diferencial de adesão ou não à conduta hipotética (X) e tratamento diferenciado de bônus ou ônus pela adesão à conduta (Y).

No exemplo do incentivo fiscal instituído pelo ProUni:

Figura 2 - Relação de isonomia (tributação extrafiscal)



Fonte: A autora (2020).

Assim, na cópula “comportamento incentivado (ou desincentivado)” e “bônus (ou agravamento) pela sua prática” encontra-se o nexó lógico a ser atendido pela norma tributária indutora para cumprir a segunda etapa do teste de isonomia proposto por Celso Antônio Bandeira de Mello.

A última etapa consiste em examinar se o nexó lógico acima estabelecido está alinhado com valores prestigiados pelo sistema constitucional. No caso específico, a materialização do direito à educação e da garantia de acesso aos níveis mais elevados de ensino (art. 208, inc. V) configuram um estado de coisas valorado positivamente pela Constituição, e que se vê promovido precisamente pela criação de um regime fiscal diferenciado (bônus constituído por isenções de tributos federais) para entidades que ofereçam bolsas de estudos na forma da lei (conduta incentivada). Aqui, note-se que a norma tributária de incentivo é um meio para alcance de um fim imediato – indução de condutas de oferta de bolsas de estudo – e de um fim mediato – ampliação do acesso ao ensino universitário e concretização do direito à educação.

b) Exemplo 2: Imposto de Exportação do couro wet blue

Tome-se agora, outro exemplo bem distinto, de norma tributária de indução negativa que se opera mediante agravamento de alíquota, como se sucedeu no caso do imposto sobre a exportação do couro. O Decreto nº 3.684 de 2000 (hoje revogado), gravou o couro *wet blue* (utilizado na indústria de calçados) com o Imposto de

Exportação – IE à alíquota de 9%. O agravamento fundava-se na necessidade de proteger o mercado interno, já que a exportação, livre de impostos, da principal matéria-prima da indústria calçadista brasileira afetava negativamente a exportação do produto acabado (calçado) e causava problemas no abastecimento da matéria-prima no mercado interno.²⁷⁵ A função da norma, era, então, desestimular a exportação dessa mercadoria, aumentando a sua disponibilidade para a indústria nacional e reflexamente promovendo a exportação do produto final, de maior valor agregado.

Nota-se, novamente, um tratamento diferenciado adotado pela norma tributária: enquanto a generalidade dos produtos tem sua exportação exonerada de tributos, o couro *wet blue* sujeitava-se ao Imposto de Exportação, tributo, aliás, cuja feição regulatória sobressai da autorização constitucional de manipulação de suas alíquotas pelo Poder Executivo (art. 153, parag. 1º, CF).

A legitimidade da diferenciação pode ser examinada, então, a partir dos mesmos requisitos de atendimento à isonomia.

No primeiro passo, verifica-se que o fator distintivo adotado, para fins de tratamento diferenciado, é a exportação de um tipo específico de mercadoria, o couro *wet blue*. Com esse fator de distinção, a norma não é passível de atingir, de modo atual e absoluto, um só indivíduo, já que alcança potencialmente qualquer fornecedor da matéria-prima em questão. Do mesmo modo, não se trata de critério externo aos seus destinatários: a ação de exportar o couro, ou, contrariamente, vendê-lo no mercado interno, é uma escolha que cabe apenas aos fornecedores dessa mercadoria, atingidos pela diferenciação.

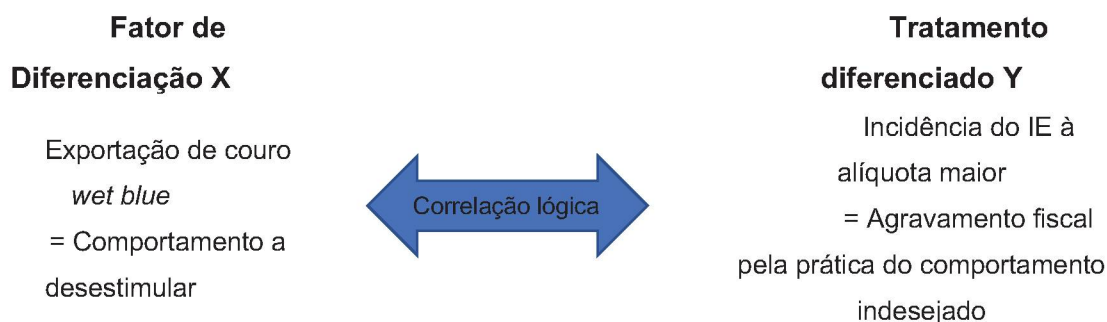
No segundo passo, verifica-se que o tratamento diferenciado estabelecido é o agravamento de tributo, decorrente da prática de uma conduta desincentivada, a exportação do couro *wet blue*. Aqui a norma é analisada não apenas sob o seu aspecto estrutural, mas levando em conta a função de indução (negativa, no caso) buscada pela norma, como sugerido acima²⁷⁶. Na cópula “comportamento

²⁷⁵ Histórico sobre a criação e manutenção do Imposto sobre Exportação do couro *wet blue* consta Projeto de Lei do Senado nº 40, de 2008, da Senadora Lúcia Vânia, que tinha por objeto a isenção do Imposto de Exportação sobre o couro *wet blue*. O projeto acabou sendo arquivado e a desoneração da exportação do couro só se concretizou anos depois, pelo Poder Executivo, por meio da Resolução Camex n. 65, de 2018.

²⁷⁶ Observe-se que, no caso do aumento do IE sobre a exportação do couro *wet blue*, a técnica de indução (agravamento de alíquota) se encontra na própria norma de incidência tributária, diversamente do que sucede na técnica de isenção, acima referida. Isso, porém, não altera a

desincentivado” (exportação do couro *wet blue*) e “agravamento pela sua prática” (incidência de imposto de exportação à alíquota elevada) encontra-se, neste exemplo, o nexó lógico da norma tributária indutora que atende à segunda etapa do teste de isonomia. Esquemáticamente:

Figura 3 - Relação de isonomia (tributação extrafiscal)



Fonte: A autora (2020).

O terceiro passo de investigação consiste em verificar se o nexó lógico identificado na etapa anterior encontra amparo em valores e objetivos prestigiados pela Constituição Federal. No caso específico, o desestímulo à exportação de couro de baixo valor agregado, com a finalidade de preservar a matéria-prima da indústria calçadista nacional e reflexamente incentivar a exportação de produto acabado, afina-se com a soberania nacional, valor fundante da Ordem Econômica (art. 170, inc. I) e com o objetivo de preservação do mercado interno, patrimônio nacional a ser incentivado em prol do desenvolvimento socioeconômico da população brasileira (art. 219).

4.2.2.1 Isonomia além da interdição do arbítrio

Percorrer o caminho do teste da igualdade, submetendo uma dada norma tributária extrafiscal aos três passos descritos por Bandeira de Mello, permite a detecção de desvios na formulação da norma, quer no aspecto da eleição do fator de discriminação, quer no que se refere à sua correlação lógica com o regime

circunstância de que a função é caractere externo à estrutura normativa, não afastando a necessidade de que a função seja identificada e então incorporada à investigação concernente à validade da norma sob o aspecto da isonomia.

diferenciado estabelecido, ou, ainda, no que diz respeito à harmonização do nexo de diferenciação com os valores superiores do ordenamento.

Essa é a faceta da igualdade, mais intuitiva e imediata, que se traduz em proibição do arbítrio. Um tratamento isonômico, realmente, não implica ausência de diferenciações, mas que o ordenamento se abstenha de realizar desequiparações fortuitas, arbitrárias. Um vício em qualquer um dos três requisitos acima expostos implica ofensa ao princípio da igualdade, e a diferenciação estabelecida revela-se ilegítima.

Na jurisprudência brasileira, o controle de isonomia como interdição do arbítrio é o que tem prevalecido em matéria de extrafiscalidade. Embora nem sempre percorrendo de modo analítico o referido teste de isonomia, o STF historicamente se limita a realizar simples “controle de congruência” no caso de desigualdades realizadas com base em finalidades extrafiscais.²⁷⁷

Porém, o simples controle de congruência, conquanto seja um ponto de partida imprescindível, não satisfaz como ponto de chegada. Se, por um lado, a utilidade do modelo se mostra nítida como esquema teórico detector de arbítrio, prova-se insuficiente para aferir a validade das normas tributárias extrafiscais. É preciso ir além do controle formal, limitado à evidência de arbítrio, em favor de um “modelo integral e justificativo de controle do princípio da igualdade”²⁷⁸. E isso passa pelo postulado da proporcionalidade.

4.2.3 Terceiro teste: a proporcionalidade

Uma vez confirmada a legitimidade dos meios e fins da norma extrafiscal, à luz dos requisitos aludidos no tópico anterior, torna-se necessário avaliar se a medida extrafiscal não se traduz em diferenciações desproporcionais.

²⁷⁷ O argumento é que a extrafiscalidade se baseia na política social e econômica do Estado, e que o tratamento diferenciado envolve apreciação discricionária do poder público. Cf. por exemplo: **RE 399667** AgR, Relator(a): Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 18/10/2011, DJe-212 Divulg 07-11-2011 Public 08-11-2011; **RE 405579**, Relator(a): Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 01/12/2010, DJe-149 Divulg 03-08-2011 Public 04-08-2011; **RE 185802**, Relator(a): Min. Néri Da Silveira, Segunda Turma, julgado em 15/12/1994, DJ 04-08-1995. Para exame histórico da jurisprudência do STF e a sua tradição de se limitar ao controle formal de isonomia em matéria extrafiscal, cf.: ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**..., op. cit., p. 419 e ss.

²⁷⁸ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**..., op. cit., p. 427.

4.2.3.1 Proporcionalidade. Pressupostos. Cabimento para o controle das normas tributárias extrafiscais.

A proporcionalidade é considerada um metaprincípio²⁷⁹, máxima²⁸⁰ ou postulado normativo²⁸¹ que decorre da própria estrutura dos direitos fundamentais ou dos princípios jurídicos, como mandamentos de otimização.

Alexy diz que a otimização consiste em evitar custos evitáveis aos direitos fundamentais.²⁸² Porém, quando princípios colidem, custos são inevitáveis. É preciso, então, que as restrições de direitos fundamentais sejam, ao menos, proporcionais. Daí a proporcionalidade ser definida como um conjunto de regras que determinam as condições para que a restrição de um direito constitucional seja admissível.²⁸³ Esse conjunto de regras compreende os subprincípios da proporcionalidade – adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

A máxima se dirige, em tese, às diversas funções estatais – espera-se que o Estado, *lato sensu*, atue conforme a proporcionalidade – mas a sua maior aplicação é na esfera judicial, como postulado que viabiliza o controle de constitucionalidade de normas restritivas de direitos fundamentais.²⁸⁴

Qual é a conexão da proporcionalidade com o princípio da igualdade? E, mais especificamente, com a igualdade no campo das normas tributárias extrafiscais?

A resposta passa pelo exame dos pressupostos de aplicação da proporcionalidade.

O primeiro pressuposto é a relação meio-fim: o exame de proporcionalidade se aplica sempre que houver uma *medida concreta* destinada a realizar uma *finalidade*.²⁸⁵ Esse fim consiste em um estado de coisas contemplado por um princípio constitucional.

²⁷⁹ TUSHNET, Mark; JACKSON, Vicki C. Introduction. In: **Proportionality: New Frontiers, New Challenges**. New York : Cambridge University Press, 2017, p. 9.

²⁸⁰ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**..., op. cit.

²⁸¹ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**..., op. cit; **Teoria dos princípios**..., op. cit.

²⁸² ALEXY, Robert. Proportionality, constitutional law, and sub-constitutional law: A reply to Aharon Barak. **International Journal of Constitutional Law**, Volume 16, Issue 3, July 2018, p. 871-879, em especial p. 873.

²⁸³ BARAK, Aharon. **Proportionality: constitutional rights and their limitation**. Trad. Doron Kalir. New York: Cambridge University Press, 2012, p. 3.

²⁸⁴ Cf. JACKSON, Vicki. Proportionality and Equality. In: **Proportionality: New Frontiers, New Challenges**. New York: Cambridge University Press, 2017, p. 171-196.

²⁸⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**..., op. cit., p. 184. Grifos no original.

O segundo pressuposto é a existência de um conflito entre princípios constitucionais. É que, ao se promover um princípio (P1, *finalidade*), o meio adotado (M1) acaba por restringir um outro princípio fundamental (P2).

Observe-se, agora, que uma norma extrafiscal não é outra coisa senão um meio para alcance de uma finalidade pública. Na busca de promover a finalidade P1, a norma tributária (M1) acaba por limitar P2. Para promover o acesso à educação universitária (P1) o Estado vale-se de uma norma com função indutora (M1), mas restringe a paridade de tratamento entre contribuintes (P2). Além da isonomia, outros princípios podem ser afetados (P3, P4...) pela atuação da norma extrafiscal, colidindo-se com a finalidade (P1) que a sustenta.

Eis a relação meio-fim (norma extrafiscal - finalidade extrafiscal) e a colisão de princípios (princípio vetor do fim extrafiscal, de um lado, e a isonomia, de outro), pressupostos para aplicação da máxima da proporcionalidade.

Fica claro, então, que a simples podagem do arbítrio não é suficiente para controlar uma desigualdade baseada em finalidades extrafiscais. Quando o Estado utiliza o instrumento tributário para um fim externo (isto é, um fim que deve se traduzir em resultado econômico ou social), o afastamento da igualdade exige que o meio seja adequado e necessário à promoção do fim, e que a ponderação entre os efeitos negativos do afastamento da igualdade e os efeitos positivos da promoção do fim resultem em uma equação proporcional.²⁸⁶

O recurso à proporcionalidade como mediação para aplicação da isonomia na tributação extrafiscal já encontra aderência na doutrina do Direito Tributário.²⁸⁷ A jurisprudência do STF, apesar de sua tradição de um controle mais limitado da isonomia nesse campo, já deu sinais de mudanças. Em julgado recente, que envolveu a análise da constitucionalidade de alíquotas diferenciadas de COFINS para

²⁸⁶ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário...**, op. cit., p. 421.

²⁸⁷ Nesse sentido: Humberto Ávila (**Sistema Constitucional Tributário...**, op. cit.), Andrei Pitten Velloso (**O princípio da isonomia tributária...**, op. cit.), André Folloni (Isonomia na tributação extrafiscal..., op. cit.), José Casalta Nabais (**O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra, Almedina, 1998), José Roberto Vieira (A extrafiscalidade da Lei... op. cit.), Andrei Pitten Velloso (**O princípio da isonomia...**, op. cit.), Martha Leão (**Controle da Extrafiscalidade...**, op. cit.). Em sentido distinto, Tipke e Lang referem-se à proporcionalidade como princípio de incidência independente, sem lastreá-la no princípio da igualdade (**Direito Tributário**. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 2008); Caliendo sustenta que o princípio da isonomia é bastante em si mesmo para controle das normas extrafiscais, rechaçando a aplicação da proporcionalidade.

instituições financeiras, o Tribunal reconheceu expressamente a aplicação da proporcionalidade às normas tributárias extrafiscais:

A priori, estando fundada nas funções fiscais, deve a distinção corresponder à capacidade contributiva; **estando embasada nas funções extrafiscais, deve ela respeitar a proporcionalidade**, a razoabilidade e o postulado da vedação do excesso. Em todo caso, **a norma de desequiparação e seu critério de discrimen (a atividade econômica) devem respeitar o conteúdo jurídico do princípio da igualdade.**²⁸⁸

Apesar de as conclusões do referido julgado serem questionáveis à luz da igualdade²⁸⁹, a circunstância de a proporcionalidade ter sido incorporada à argumentação da decisão da Corte (ainda que em caráter *obiter dictum*) como parâmetro de controle de constitucionalidade das normas tributárias extrafiscais, pode indicar um movimento de abertura do STF a um controle mais substancial da isonomia em matéria de extrafiscalidade.

Se, nesse tema, o controle da isonomia necessariamente passa pelo exame proporcionalidade, a sua simples invocação por certo não é suficiente para um controle efetivo. O perigo, aqui, é que o postulado seja usado como simples fórmula retórica para decisões mal fundamentadas.

4.2.3.2 A crítica da fórmula retórica

Virou certo modismo invocar a proporcionalidade no exame de normas envolvendo direitos fundamentais. O postulado frequenta os livros jurídicos e tribunais

²⁸⁸ Trecho da ementa do **RE 656089**, Relator: Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 06/06/2018, Acórdão Eletrônico DJe-274 Divulg 10-12-2019 Public 11-12-2019.

²⁸⁹ O fundamento central para conclusão de constitucionalidade do tratamento diferenciado era o de que as instituições financeiras, por representarem setor altamente lucrativo e auferirem vultosas receitas, poderiam se submeter às alíquotas mais elevadas. Observe-se que o argumento sequer atende ao teste de isonomia de Celso Antônio Bandeira de Mello, pois não há correlação entre o critério de diferenciação (setor econômico) e o tratamento jurídico diferenciado (alíquotas mais elevadas). A conclusão seria válida se as alíquotas fossem determinadas em função do volume de receitas, mas não foi este o critério do legislador.

brasileiros há alguns bons anos, e ainda hoje está entre os grandes temas do Direito Constitucional²⁹⁰, inclusive em matéria tributária.²⁹¹

A disseminação de seu uso, no entanto, expôs a proporcionalidade ao abuso ou mau uso em sua aplicação. Não é raro ver o termo ser invocado em decisões judiciais como fórmula retórica para afastar a aplicação ou declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato jurídico tachado de desproporcional ou desarrazoado.

E é por isso que, tão logo a proporcionalidade passou a incorporar a prática jurídica, a dogmática constitucional foi desenvolvendo contundente crítica ao que alguns chamaram de “fórmula ritual”²⁹², “osteomalacia da ordem jurídica”²⁹³ ou “varinha mágica”²⁹⁴ capaz de resolver toda e qualquer colisão de direitos fundamentais.

Não cabendo aqui o exame das diversas críticas dirigidas contra a proporcionalidade, é de se notar que os ataques ao princípio se referem, especialmente, ao seu uso indiscriminado e desprezado de uma avaliação rigorosa

²⁹⁰ O estudo da proporcionalidade já se disseminou no Brasil na década de 1990, por obra de doutrinadores como Paulo Bonavides, Luiz Roberto Barroso e Willis S. Guerra Filho. A moda, ao que parece, veio para ficar, já que a proporcionalidade não só continua sendo objeto de vasta – às vezes rasa, às vezes profunda – exploração da doutrina jurídica, como permanece hospedando incontáveis decisões dos tribunais brasileiros. Um exercício rápido e superficial fornece prova indiciária desse fenômeno: a consulta ao termo “proporcionalidade” na pesquisa de jurisprudência do STF apresenta nada menos que 1.171 acórdãos, 10.912 decisões monocráticas e 8 decisões em repercussão geral (consulta realizada em abril de 2019 no link: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>).

²⁹¹ É frequente o recurso à proporcionalidade no Direito Tributário no controle de constitucionalidade de medidas estatais que visem, obliquamente, a compelir o contribuinte a pagar o tributo ou a sujeitá-lo a determinado regime de tributação. Com base na proporcionalidade, entre outros fundamentos, o STF afastou a alegação de inconstitucionalidade da exigência de regularidade fiscal para adesão ao Simples Nacional (**RE 627.543**, Rel. Min. Dias Toffoli), e considerou válida a mesma exigência como condição para manutenção do registro especial para fabricação e comercialização de cigarros (**RE 550.769**, Rel. Min. Joaquim Barbosa), mas reconheceu a inconstitucionalidade da exigência de regularização de débitos para o deferimento de inscrição em cadastro de produtor rural (**ARE 914.045-RG**, Rel. Min. Edson Fachin). Por curiosidade, neste último caso (o mais recente dos três citados), o vocábulo “proporcionalidade” é mencionado 21 vezes no inteiro teor do acórdão.

²⁹² PHILIPPE, Xavier. **Le controle de proportionnalité dans les jurisprudences constitutionnelle et administrative françaises**, Aix-Marseille, 1990, citado por Paulo Bonavides (Curso de Direito Constitucional. 27ª edição. São Paulo: Malheiros, 2012).

²⁹³ A expressão “osteomalacia da ordem jurídica” é usada por Martin Borowski, em referência ao alemão Fritz Ossenbühl, como uma perigosa consequência do uso da ponderação ou proporcionalidade, cuja invocação poderia destruir o esqueleto e os níveis hierárquicos estruturados em uma ordem normativa. (La ponderación en la estructura jerárquica del derecho. In: **Los principios y la interpretación judicial de los derechos fundamentales** – Homenaje a Robert Alexy en su 70 aniversario. Elósegui Itxaso, María (coord). Zaragoza, Editor Fundación Manuel Giménez Abad de Estudios Parlamentarios y del Estado Autonómico, 2015, p. 71-100.

²⁹⁴ SILVA, Luís Virgílio Afonso. **A constitucionalização do Direito**: os direitos fundamentais nas relações entre particulares. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 108.

dos três subprincípios (ou etapas de incidência) da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito.

Antes de negar sua utilidade e importância como metodologia para interpretação constitucional e densificação do princípio da igualdade, cumpre enfatizar a necessidade de que a proporcionalidade seja aplicada de modo responsável e criterioso. E isso não se faz somente afirmando que dada medida é adequada, necessária e proporcional em sentido estrito. Faz-se avaliando com seriedade as razões não só jurídicas, mas, principalmente, fáticas, pelas quais se afirma a adequação, necessidade e proporcionalidade da medida.

Isso ficará claro no detalhamento de cada uma das etapas da proporcionalidade. O foco será dado à adequação, que constitui elemento-chave para o controle de eficácia extrafiscal.

4.2.3.3 Subprincípios ou etapas de aplicação da proporcionalidade

(a) Adequação

A primeira etapa de aplicação do postulado da proporcionalidade é a adequação. Pode-se falar em etapas porque o exame é sucessivo: somente se aprovada no primeiro estágio, a medida passa a ser escrutinada no segundo; aprovada neste, segue ao terceiro.²⁹⁵

O requisito da adequação exige que o meio utilizado sirva (seja apropriado) à promoção do fim público que ele pretende concretizar. Exige-se, então, a escolha de um meio cuja eficácia possa contribuir para a gradual promoção do fim – ainda que não seja o melhor, mais seguro ou mais intenso meio.²⁹⁶

Observe-se que a adequação é deferente à discricionariedade do poder público na escolha de diversos meios que possam promover o fim. Se é obrigatório salvar alguém que se afoga, e se isso é possível tanto por meio de um salvamento direto a nado, quanto por meio do lançamento de uma boia de salvamento, quanto

²⁹⁵ SILVA, Luís Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, ano 91, n. 798, p. 23-50, abr. 2002.

²⁹⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios...**, op. cit., p. 188.

com o auxílio de um bote, então o dever de salvar é cumprido se o salvamento é alcançado por meio de um dos três caminhos.²⁹⁷

Por um lado, a adequação mostra-se como um filtro bastante largo, admitindo a escolha de qualquer meio apto para avançar na concretização do fim. Por outro lado, se bem aplicada, deixa de ser um parâmetro singelo (simples ritual) para consubstanciar importante ferramenta de controle de medidas extrafiscais. Especialmente no que se refere ao controle de sua eficácia.

Lembre-se, afinal, que as normas extrafiscais supõem uma “relação de causalidade, no sentido de que a medida escolhida pelo Estado deve ‘causar’ um resultado social ou econômico”²⁹⁸. Daí se vê que a adequação constitui parâmetro por excelência para aferir a relação meio-fim ínsita às normas extrafiscais. Nessa relação está implicada a noção de eficácia.

Uma norma tributária extrafiscal atenderá ao requisito da adequação desde que represente um meio idôneo, cuja eficácia seja capaz de promover o fim que a justifica. Essa adequação deve ser examinada em duas instâncias: quanto ao fim ou função imediata (de indução de condutas, por exemplo); e quanto ao fim mediato, de alcance do estado de coisas ligado a certo objetivo constitucionalmente amparado (de promover o acesso à educação, por exemplo).

O problema aqui é: como aferir essa relação de aptidão? Como saber se o meio é capaz de promover a finalidade?

A adequação exige uma relação empírica entre meio e fim.²⁹⁹ É um teste factual.³⁰⁰ Deve-se verificar se os efeitos da medida são aptos a, concreta ou materialmente, promover a finalidade, o que frequentemente não se satisfaz com mero raciocínio abstrato. Elementos empíricos devem ser trazidos à consideração.

Observe-se que a autoridade normativa, quando elege certo instrumento, realiza um exercício de prognose, no sentido de prever que o meio escolhido provavelmente realizará o fim público almejado. Note-se que o órgão que expede a norma é quem deve, em primeiro lugar, realizar diligentemente o teste de adequação:

²⁹⁷ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**..., op. cit., p. 586.

²⁹⁸ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**..., op. cit., 421.

²⁹⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**..., op. cit., p. 187.

³⁰⁰ BARAK, Aharon. **Proportionality**..., op. cit., p. 307.

não se exige certeza de que o meio promoverá o fim, mas a probabilidade, fundada no conhecimento e técnica disponíveis quando da elaboração normativa.³⁰¹

Ao revisitar a relação meio-fim estabelecida na norma extrafiscal, o juízo de adequação realiza um controle de prognose, examinando a eficácia potencial (num controle *ex ante*) ou a eficácia concreta da medida (num controle *ex post*). Esse exame abre espaço não apenas para o controle de causalção lógica entre meio e fim (como em geral é feito pelo Poder Judiciário), mas também para a investigação quanto à própria existência de um exercício preditivo responsável (a previsão foi planejada, calculada?) e, finalmente, quanto aos efeitos materialmente ocorridos.

No último caso, trata-se do escrutínio sobre eficácia extrafiscal propriamente dita. É o controle de sucesso da norma extrafiscal que, conquanto pouco praticado na jurisprudência, encontra fundamento mediato na isonomia e imediato no postulado da proporcionalidade (adequação).

A dinâmica de aplicação desse controle – de eficácia potencial e de eficácia material – será aprofundada no último capítulo da tese.³⁰²

(b) Necessidade

O requisito da necessidade impõe que a medida escolhida seja aquela que, entre outras medidas igualmente adequadas para promoção do fim, implique menor restrição a outros princípios fundamentais envolvidos.

Enquanto a adequação é um juízo que contrasta meio-fim, a necessidade é uma comparação meio-meio, que envolve a consideração de medidas alternativas àquela sob escrutínio.

Esse exame compreende duas fases: primeiro, faz-se o exame da igualdade de adequação dos meios, comparando-se os efeitos da utilização dos meios alternativos com os efeitos do uso do meio adotado pelo Poder Legislativo ou Executivo no que se refere ao grau de promoção da finalidade; segundo, faz-se o

³⁰¹ Como exercício de antecipação que é, a prognose está sujeita a algum grau de contingência. Não se espera, obviamente, que o legislador tenha certeza de que o meio adotado irá promover o fim. Mas também não é suficiente a mera especulação. Entre certeza e a especulação, a prognose deve se fundar em uma *probabilidade* de que o meio escolhido produza a eficácia esperada. (BARAK, Aharon. **Proportionality**..., op. cit., p. 311 e ss.) Aí, a necessidade de que a medida tenha sido planejada, de acordo com o estágio do conhecimento e os elementos de fato disponíveis quando da elaboração normativa.

³⁰² Cf. [5.4](#), infra.

exame do meio menos restritivo, verificando-se se os meios alternativos geram efeitos colaterais que restrinjam em menor medida direitos fundamentais afetados.³⁰³

Nota-se que, na primeira fase do exame de necessidade, está em questão a eficácia extrafiscal própria, já que o critério da adequação é retomado para verificar se as medidas em cotejo são igualmente aptas a produzir o resultado desejado. Já na segunda fase, os efeitos que importam não são os relativos à promoção do fim, mas os que causam restrição aos direitos fundamentais envolvidos (isonomia e outros direitos afetados pelas medidas sob cotejo).

Assim como o requisito de adequação, o requisito de necessidade refere às “possibilidades fáticas” de otimização de direitos fundamentais.³⁰⁴ A dimensão empírica deve, também aqui, ser considerada: cumpre avaliar com seriedade as razões fáticas pelas quais o meio eleito se mostra menos gravoso a bens jurídicos que medidas alternativas igualmente adequadas.

Uma norma tributária extrafiscal será considerada necessária se não houver outros meios igualmente adequados, mesmo não tributários, que se prestem à realização daquela finalidade sem causar tamanha restrição de direitos.³⁰⁵

(c) Proporcionalidade em sentido estrito

Por último, medida proporcional em sentido estrito é aquela que proporciona mais vantagens do que desvantagens em seu conjunto, no que se refere à realização de direitos fundamentais. O requisito é considerado o núcleo da proporcionalidade em sentido amplo pelo fato de consubstanciar a concreta apreciação dos interesses em jogo (o chamado balanceamento).

Como esclarece Helenilson Cunha Pontes, enquanto nos aspectos adequação e necessidade, o juízo é formulado diante de um objetivo fixo (perseguido pela medida) e meios variáveis, na proporcionalidade em sentido estrito os dois elementos (meio e fim) são igualmente variáveis. Nesse terceiro passo, também o fim de interesse público buscado pela medida estatal sofre variações decorrentes do sopesamento com outros interesses protegidos pela ordem jurídica.³⁰⁶

³⁰³ Cf. ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**..., op. cit., p. 483 e ss.

³⁰⁴ ALEXY, Robert. *Proportionality*..., op. cit., p. 873.

³⁰⁵ LEÃO, Martha Toribio. **Controle da Extrafiscalidade**..., op. cit., p. 142-143.

³⁰⁶ PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo, Dialética, 2000, p. 70.

Isso implica indagar se o grau de importância da promoção do fim justifica o grau de restrição causado aos direitos fundamentais, verificando se há equilíbrio entre os benefícios obtidos com a promoção da finalidade pública e os danos causados pela restrição aos direitos fundamentais para se alcançar certo resultado³⁰⁷.

Observe-se que não se trata simplesmente de colocar princípios na balança e decidir quais são mais importantes. O balanceamento envolve considerar os efeitos deflagrados pela norma examinada, quanto ao grau de interferência aos princípios envolvidos (grau de promoção do fim, grau de restrição de direitos fundamentais) e quanto ao grau de confiabilidade epistêmica sobre a assunção desses efeitos.³⁰⁸ Novamente, ao contrário do que se tem praticado na jurisprudência – o que leva à banalização da proporcionalidade –, o subprincípio exige investigação atenta sobre aspectos empíricos relativos à promoção ou restrição dos direitos envolvidos.

Quanto à aplicação dessa etapa ao campo da extrafiscalidade, tem-se que uma norma tributária extrafiscal será considerada proporcional em sentido estrito se os benefícios colhidos para promoção da finalidade almejada superam os prejuízos resultantes da restrição a direitos fundamentais que a norma provocou.

Esse é o momento em que cabe considerar os efeitos colaterais, danosos e benéficos, deflagrados pela medida tributária extrafiscal.

De um lado da balança, há os efeitos que promovem a finalidade pública perseguida pela medida extrafiscal (eficácia extrafiscal própria), assim como eventuais bem jurídicos promovidos de modo acidental (efeitos colaterais benéficos); do outro lado da balança, há os efeitos restritivos da isonomia, assim como de eventuais bens jurídicos acidentalmente afetados. Devem-se confrontar benefícios e malefícios resultantes da interferência, causada pela norma tributária, nos correspondentes direitos fundamentais, em vista do grau de confiabilidade das assunções fáticas relativas a tais interferências.

³⁰⁷ BARAK, Aharon. **Proportionality**..., op. cit., p. 340-343.

³⁰⁸ A famosa fórmula do peso, proposta por Alexy, é composta dos seguintes elementos: (a) grau de intensidade da promoção do princípio P1 (intenso, moderado, leve); (b) peso abstrato do princípio P1; (c) grau de confiabilidade das assunções feitas (prováveis, plausíveis ou não evidentemente falsas); na outra parte da equação, (a1) o grau de interferência ao(s) princípio(s) colidente(s) (intenso, leve, moderado); (b1) peso abstrato do(s) princípio(s) colidente(s); (c1) grau de confiabilidade das assunções feitas a esse respeito (prováveis, plausíveis ou não evidentemente falsas). Cf. ALEXY, Robert. Proportionality and Rationality. In: **Proportionality**: New Frontiers, New Challenges. New York: Cambridge University Press, 2017, p. 13-29.

4.2.3.4 Contra crítica à proporcionalidade como fórmula retórica

O elo perdido entre a retórica da proporcionalidade e o mundo real parece estar no marcante traço factual de cada uma das etapas do princípio. O juízo de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito requer, geralmente, fundamentação lastreada em fatos.

O grande teórico do assunto, Robert Alexy, afirma que o propósito de se aplicar a máxima da proporcionalidade é buscar a otimização dos direitos fundamentais em vista das “possibilidades fáticas” e “possibilidades jurídicas”; os subprincípios da adequação e necessidade dizem respeito às possibilidades fáticas, enquanto o subprincípio da proporcionalidade em sentido estrito diz respeito às possibilidades jurídicas. Mas, mesmo neste último passo, Alexy agrega um fator (que denomina de epistêmico) que representa o grau de confiabilidade das assunções empíricas e normativas feitas a respeito da intensidade das interferências a direitos fundamentais.³⁰⁹

A proporcionalidade deve ser aplicada, portanto, com referência aos fatos, e com base no conhecimento possível acerca dos fatos.

Uma medida é considerada adequada não pela mera inferência lógica entre meio e fim, mas pelo fato de ter sido instituída com base em uma prognose responsável que indique a probabilidade de produzir efeitos materiais.³¹⁰ Uma medida é considerada necessária não só pela afirmação retórica de que, entre outras medidas adequadas, é a que implica menor restrição a direitos fundamentais: essa afirmação poderá exigir recurso a dados empíricos que indiquem o impacto negativo que a medida impugnada, assim como medidas alternativas, pode causar a direitos constitucionais. Uma medida é considerada proporcional em sentido estrito se o seu alegado custo-benefício no que se refere à realização de direitos fundamentais seja lastreada (ou não seja contestada) por elementos fáticos indicativos de suas vantagens e desvantagens.

³⁰⁹ Cf. ALEXY, Robert. Proportionality, constitutional law, and sub-constitutional law: A reply to Aharon Barak. **International Journal of Constitutional Law**, Volume 16, Issue 3, July 2018, p. 871-879. O autor afirma, aliás, que esse aspecto tem recebido crescente atenção da doutrina constitucional (talvez pela percepção de que a referência abstrata a princípios – e a níveis de restrição de princípios – esteja conduzindo à má aplicação da proporcionalidade).

³¹⁰ Além disso, uma norma pode parecer adequada *ex ante*, mas, posta em movimento, sua incapacidade de avançar em direção ao resultado pretendido pode ser contestada pela realidade dos fatos.

A diferença entre a proporcionalidade enquanto “princípio preguiça” e a proporcionalidade enquanto critério valoroso para controle de isonomia (e outros direitos fundamentais) está no seu modo de uso. Sua aplicação cuidadosa, com atenta consideração à dimensão fática, exige grande esforço e envolve uma série de dificuldades³¹¹, mas é ela que viabiliza um controle de isonomia que não se reduza à mera interdição do arbítrio.

4.2.3.5 Exemplos

(a) *Exemplo 1: Programa Universidade para Todos – ProUni*

Retoma-se o exemplo de tributação extrafiscal criada pelo ProUni, para aplicar-lhe, agora, o teste de isonomia requisitado pelo postulado da proporcionalidade.

Na etapa da adequação, deve-se perquirir: a norma tributária tem aptidão de direcionar a conduta das instituições de ensino privado, estimulando-as a oferecer bolsas de estudos em cursos de ensino superior? E ainda: a oferta de bolsas de estudo, no âmbito do ProUni, é apta a promover a ampliação do acesso ao ensino superior?

Isso requer, de um lado, verificar se houve planejamento da medida extrafiscal, que justifique a escolha do instrumento tributário como mecanismo apto a promover o fim almejado; e requer, de outro, verificar os resultados do programa e dados que mostrem a sua contribuição no progresso do objetivo visado. Estaria, neste ponto, concentrada a análise da eficácia extrafiscal.

A verificação sobre o atendimento ao requisito da necessidade implicaria considerar outras providências igualmente adequadas à promoção do fim (p.ex.: custeio direto das bolsas de estudo pelo Estado; ampliação de vagas nas universidades públicas, com criação de quotas sociais para acesso à população de baixa renda, etc.) que possam ser menos restritivas a direitos fundamentais (isonomia, livre-concorrência).³¹²

³¹¹ Ver [5.4.2.1](#), infra.

³¹² Caberia, então, considerar qual é a restrição causada a direitos fundamentais pela medida escolhida (por exemplo: qual é o impacto na livre-concorrência no setor de ensino superior, considerando a posição de desvantagem tributária das entidades privadas que não aderem ao ProUni? Ou, ainda: a

Quanto ao exame de proporcionalidade em sentido estrito, caberia examinar se o proveito obtido com o estímulo à oferta de bolsas de ensino (no que se refere à ampliação do acesso aos níveis superiores de educação) supera a restrição que a medida pode causar à liberdade de agir das instituições privadas, ao equilíbrio concorrencial entre elas, e se compensa à luz do próprio custo orçamentário da desoneração fiscal.

Se uma medida dessa natureza fosse contestada no Poder Judiciário, o exame estaria, evidentemente, limitado aos princípios, regras e fatos suscitados pelas partes, cabendo a essas trazer elementos empíricos que auxiliassem o julgador a realizar um exame criterioso da proporcionalidade, sem prejuízo de este requisitá-los, às partes ou a especialistas, esclarecimentos de fato que subsidiem a correta aplicação da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

(b) Exemplo 2: Imposto de Exportação do couro wet blue

No exemplo relacionado à norma de indução negativa criada pelo agravamento de alíquotas na exportação do couro *wet blue*, caberia indagar, na etapa da adequação: a majoração do imposto de exportação configura meio concretamente idôneo para desestimular a conduta de exportar a mercadoria em questão? E, de forma mediata, o desincentivo de tais condutas deflagra efeitos que protegem o mercado interno, de modo a garantir o abastecimento de matéria-prima da indústria calçadista brasileira e a promover a exportação do produto acabado?

Essas questões demandam, de um lado, analisar se houve algum planejamento da medida extrafiscal, apto a justificar a escolha do instrumento tributário como mecanismo apto a promover o fim almejado; e, de outro, verificar os resultados econômicos e dados que mostrem se a medida escolhida está produzindo os efeitos que dela se esperam (ex. se houve redução das exportações de couro e aumento de exportação do produto acabado; se a indústria calçadista está apresentando melhor desempenho econômico, etc.). Eis o controle de eficácia extrafiscal.

vantagem tributária oferecida pela norma indutora é tão substancial que acaba por suprimir a liberdade de agir de modo contrário?) e as medidas alternativas.

A análise sobre o requisito da necessidade demandaria avaliar a restrição efetivamente causada a direitos fundamentais (qual é o grau de prejuízo à atividade empresarial dos exportadores de couro, à livre-concorrência, ao mercado interno?) a fim de contrastar a medida com outras providências adequadas à promoção do fim (p.ex.: fomento à indústria calçadista brasileira; oneração da importação de calçados; criação de incentivos específicos à exportação de calçados, entre outras), que possam ser menos detrimetosas ao setor exportador de curtumes, à livre-concorrência, ao mercado.

Quanto à proporcionalidade em sentido estrito, caberia verificar se as vantagens proporcionadas pela medida de desincentivo à exportação do couro (proteção do mercado interno, com o fortalecimento da indústria calçadista nacional e aumento das exportações de produtos acabados) são mais significativas que as desvantagens decorrentes da mesma medida no que se refere a direitos fundamentais atingidos.

Assim como mencionado no exemplo anterior, o âmbito de análise da questão pelo Poder Judiciário está limitado à discussão trazida pelas partes, embora o julgador possa demandar dados e informações que viabilizem a adequada apreciação dos aspectos fáticos envolvidos nas três etapas da proporcionalidade.

4.2.3.6 Síntese: isonomia e proporcionalidade

A análise dos três aspectos da proporcionalidade, aplicados aos exemplos concretos aqui trazidos, demonstra a utilidade do postulado para fins de controle de legitimidade das normas tributárias extrafiscais. E não deixa de ser um controle pautado pelo princípio da isonomia, na medida em que o exame da proporcionalidade busca verificar quais discriminações, por não serem excessivas e desarrazoadas, restam compatíveis com aquele princípio superior.

Portanto, não basta indagar se o critério de diferenciação adotado pela norma tributária é legítimo, coerente com o tratamento distintivo estabelecido, e consentâneo com um objetivo constitucional maior. Deve-se, igualmente, verificar se a medida é adequada, necessária, proporcional. Porque é repelindo tanto as discriminações arbitrárias como as desproporcionais que a norma tributária extrafiscal há de se manter curvada ao princípio da igualdade, sustentando-se em sua legitimidade constitucional.

Como parâmetro para o controle de eficácia, o princípio da isonomia requer, por mediação da proporcionalidade, consideração quanto aos efeitos extrafiscais próprios (eficácia extrafiscal), o que se faz na etapa da adequação, e quanto aos efeitos acidentais causados pela norma extrafiscal, o que se faz nas etapas da necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Não é, porém, só o Poder Judiciário que deve realizar o controle de eficácia extrafiscal. Também a Administração Pública e o controle externo devem fazê-lo. Na verdade, está na mão do controle interno e externo as mais expressivas ferramentas e competências para o controle eficaz. O princípio da eficiência – e uma série de suas especificações normativas – como se verá adiante, constitui o principal parâmetro para o controle de eficácia extrafiscal por essas outras esferas de controle.

4.3 DEVER DE EFICIÊNCIA

4.3.1 Eficiência: origens e modelos

Eficiência é noção aberta, no Direito ou fora dele³¹³. Em seu uso na linguagem comum, é compreendida como a “virtude ou característica de (alguém ou algo) ser competente, produtivo, de conseguir o melhor rendimento com o mínimo de erros e/ou dispêndios”, também associada com a noção de “poder, capacidade de ser efetivo, efetividade, eficácia”.³¹⁴

A definição lexical do vocábulo eficiência mostra uma proximidade de sentido em relação à noção de eficácia³¹⁵, o que se intui pela semelhança gráfica dos termos. “Fazer as coisas direito” é ser eficiente. “Fazer as coisas certas” é ser eficaz. Enquanto

³¹³ Sobre eficiência no Direito e em outras áreas do conhecimento, conferir: CUNHA, Carlos Renato. **Praticabilidade Tributária...**, op. cit. MOREIRA, Egon Bockmann. **Processo administrativo: princípios constitucionais e a Lei 9.784/1999 e o Código de Processo Civil/2015**. 5ª ed. atual., rev. e aument. São Paulo: Malheiros, 2017; ARAGÃO, Alexandre Santos de. O princípio da eficiência. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 237, p. 1-6, jul. 2004; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa**. 2 ed. rev. atual. Belo Horizonte: Fórum, 2012; GABARDO, Emerson. **Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa**. São Paulo: Dialética, 2002.

³¹⁴ Cf. HOUAISS, Antônio. VILLAR, Mauro de Salles. FRANCO, Francisco Manoel de Mello. **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 1102.

³¹⁵ Por sua vez, entre os sentidos de eficácia apresentados no dicionário, destacamos: “virtude ou poder de (uma causa) produzir determinado efeito; qualidade ou caráter do que é eficaz”, a “segurança de um bom resultado (...)”; “efeito útil”; “qualidade de quem ou o que tem uma ação eficaz; capacidade, produtividade”; “real produção de efeitos”; Cf. HOUAISS, Antônio e outros. **Dicionário Houaiss...**, op. cit., p. 1102.

a eficácia mira o resultado, a eficiência objetiva o melhor uso dos recursos - o desempenho ou produtividade em função dos meios disponíveis.³¹⁶

A eficiência pode ser medida de diferentes modos. Os modelos de Pareto e de Kaldor-Hicks são, nas Ciências Econômicas, os dois principais critérios para aferição da eficiência.

Segundo o princípio proposto por Vilfredo Pareto, uma mudança é eficiente se melhorar a posição de alguém sem piorar a posição de outra pessoa. Quando nenhuma melhoria é mais possível, alcança-se o “Ótimo de Pareto”, termo usado para denotar o estado em que a posição de uma pessoa não pode ser melhorada exceto piorando a posição de outra(s).

Percebendo as limitações da teoria de Pareto no que se refere ao seu uso no Direito (e na avaliação de alterações legislativas)³¹⁷, Nicholas Kaldor e John R. Hicks propuseram adaptações àquele princípio. Atualmente, o chamado critério de Kaldor-Hicks pode ser assim formulado: uma mudança é eficiente se os ganhos proporcionados aos beneficiados são superiores às perdas causadas aos prejudicados, gerando à sociedade uma melhoria global³¹⁸. Nove a cada dez usos do termo eficiência em matéria de políticas públicas alude ao critério de Kaldor-Hicks, segundo Posner.³¹⁹ É esse sentido de eficiência, por exemplo, que a OCDE emprega quando afirma que uma regulação normativa apenas deve acontecer quando se espera que dela resulte benefícios totais, para todos os membros da sociedade, superiores aos custos totais (considerando os possíveis impactos, novamente, em todos os membros da sociedade).³²⁰

³¹⁶ São noções das Ciências da Administração condensadas com base em artigo de Irene Nohara (**Reforma administrativa e burocracia: impacto da eficiência na configuração do direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Atlas, 2012, p. 147-148).

³¹⁷ Segundo explica Klaus Mathis, a teoria de Pareto foi formulada com base no livre-mercado, buscando explicar – e não avaliar – o funcionamento de melhoras ou pioras num ambiente econômico abstratamente considerado. O perigo de seu uso no Direito é tomar a análise descritiva de Pareto (próprio da abordagem positiva do Law and Economics) como se ela fosse uma proposição prescritiva (próprio da aproximação normativa do Law and Economics), que defendesse um ideal de eficiência para o Direito. Outros problemas tornam a teoria de Pareto pouco aproveitável ao Direito, como o fato de se limitar ao aspecto estático (desconsiderando os efeitos antes, durante e após a mudança) e o fato de desconsiderar efeitos externos (“externalidades negativas”) que toda mudança normativa pode causar. Esses fatores, que levaram Kaldor e Hicks a adaptarem a teoria de Pareto, faz com que a proposta desses outros economistas seja mais aceita no Direito, embora também seja sujeita a críticas e falhas. (Cf. **Efficiency instead of Justice? Searching for the Philosophical Foundations of the Economic Analysis of Law**. Trad. Deborah Shannon. Nova York: Springer, 2009, pp. 36 e ss)

³¹⁸ MATHIS, Klaus. **Efficiency instead of Justice?...**, op. cit., p. 39.

³¹⁹ POSNER, Richard. **Economic Analysis of Law**. 4th ed. Little Brown and Company, 1992, p. 14.

³²⁰ OECD. **Introductory Handbook for Undertaking Regulatory Impact Analysis – RIA**, 2008, p. 6.

Embora seja mais adequado ao âmbito jurídico, o critério de Kaldor-Hicks não é bastante para responder o que é eficiência para o Direito – afinal, na recusa de conformação do jurídico pelo econômico³²¹, é o próprio Direito quem dita em que termos a eficiência se impõe. Avançar nessa compreensão requer, portanto, considerar texto e contexto de normas jurídicas que prescrevem o dever de eficiência.

4.3.2 Dever de eficiência no direito brasileiro

No que se refere ao texto, no ordenamento jurídico brasileiro, o ponto de referência é a previsão da eficiência no *caput* do art. 37 da Constituição Federal, inserida pela EC 19/1998 como o “novo” princípio aplicável à Administração Pública.³²² A par dessa disposição, há todo um ecossistema de preceitos normativos no direito brasileiro que consagram o dever de eficiência, inclusive no texto originário da Constituição, nos artigos que tratam da fiscalização contábil financeira e orçamentária (em especial, os arts. 70 e 74, aos quais se retornará adiante). Mas a EC 19/1998 não deixa de ser um marco relevante. Com ela criou-se o sistema de avaliação de desempenho do servidor público (art. 41, parag. 1º, inc. III, e parag. 4º) e a figura dos contratos de gestão celebrados com órgãos e entidades administrativas para execução de metas públicas (art. 37, parag. 8º). E a partir daí, uma série de mecanismos foram instituídos na legislação infraconstitucional com vistas à concreção do princípio da eficiência.³²³

³²¹ Cf. BARBOSA, Mafalda Miranda. “A Recusa de Conformação do Jurídico pelo Econômico”. **Boletim de Ciências Econômicas**: homenagem ao Prof. Doutor António José Avelãs Nunes. Vol. LVII, t. I, pp. 633-670. Coimbra: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2014.

³²² De um modo geral, a doutrina do Direito Administrativo foi crítica à inserção da eficiência no *caput* do art. 37 do texto constitucional, na compreensão de que o dever de eficiência já defluía de outros comandos da Constituição. Nesse sentido, o entendimento de Celso Antônio Bandeira de Mello, Lúcia Valle Figueiredo, Emerson Gabardo e Egon Bockmann Moreira, para citar alguns, entre tantos respeitáveis doutrinadores que se posicionaram nesse sentido. Conferir, por todos, Carlos Renato Cunha (**Princípio da Praticabilidade**..., op. cit.), que realiza cuidadoso levantamento bibliográfico da doutrina administrativista sobre o tema.

³²³ Exemplos disso são os contratos de performance (com remuneração variável conforme o desempenho), como ocorre nas Parcerias Público Privadas (art. 6º, parag. 1º, da Lei 11.0179/2004) e no Regime Diferenciado de Contratação (art. 10 da Lei 12.462/2011); os contratos celebrados com a Organizações Sociais (art. 7º da Lei 9637/1998) e termos de parceria com Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (art. 10 da Lei 9.790/1999), os mecanismos de convalidação de atos que não resultem lesão ao interesse público ou prejuízo a terceiros (art. 55 da Lei 9784/99; art. 48, parágrafo 3º da Lei 11.079/2004; art. 43, parágrafo 1º da Lei Complementar n. 123/2006); a própria Lei de Responsabilidade Fiscal, orientada ao cumprimento de metas e resultados; o Decreto de Governança Pública, que tem entre suas finalidades monitorar o desempenho e avaliar a concepção, a implementação e os resultados das políticas públicas (art. 4º do Decreto 9.203/2017).

Essa onda de “legalização” da eficiência insere-se em um contexto, cuja análise auxilia na compreensão do sentido e limites do texto normativo.

No Brasil, a inclusão da eficiência entre os princípios e algumas das alterações voltadas à concretização do princípio no texto constitucional e da legislação ordinária, foi fruto da chamada Reforma Gerencial do Estado, levada a efeito a partir de 1995, que visou a uma série de mudanças voltadas à descentralização estatal, parcerias com entes privados e valorização da competência e eficiência na Administração Pública³²⁴.

Por sua vez, essa reforma se deu a reboque de uma tendência internacional³²⁵ de redesenho organizacional do Estado a partir de um conjunto de doutrinas designado por Nova Gestão Pública – NGP, que, em apertada síntese, buscava imprimir à ação pública o foco em resultados, conforme critérios de eficiência e qualidade do serviço.³²⁶

Se é verdade que esse movimento encontrava nas Ciências da Administração e Econômicas os seus principais fundamentos teóricos, buscando incorporar à atuação pública uma racionalidade economicista de eficiência, não é correto supor que é esse mesmo sentido que a eficiência recebeu quando incorporada e sobretudo, experimentada, pelo Direito.

“Eficiência administrativa não é sinônimo de eficiência econômica”, como lembra Marçal Justen Filho³²⁷. Inserida no texto constitucional como princípio da Administração Pública, a eficiência se integra a outros preceitos normativos, tanto os

³²⁴ Conferir: MOREIRA, Egon Bockmann. **Processo administrativo...**, op. cit. GABARDO, Emerson. **Princípio constitucional da eficiência...**, op. cit.

³²⁵ O Banco Mundial e a OCDE (por meio de sua oficina Public Management Comittee – PUMA), em meados da década de 1990, moldaram o referencial teórico a partir dos quais os governos centrais da Europa e América desenvolveram processos de desenho e redesenho das Administrações centrais entre finais da década de 1990 e a primeira década deste milênio. Cf. GÓNGORA, Edwin Manuel. Tendencias y modelos en diseño y rediseño organizacional en el sector público: análisis comparado de las reformas en ocho gobiernos centrales de América y Europa entre 2000-2010. In: **XVII Congreso Internacional dei CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública**. Cartagena, oct., 2012, p. 1-20.

³²⁶ A NGP não se configura como corrente unificada, mas resulta da confluência de várias tradições de pensamentos, como Public Choice, Gerencialismo e Nova Economia Institucional. O fio condutor dessas diferentes correntes teóricas é a lógica empresarial e econômica que se pretendia imprimir à Administração Pública: do Public Choice se aproveita a lógica de mercado e o cálculo de custos e benefícios da intervenção estatal; do gerencialismo se adota o enfoque nos resultados, com a criação de indicadores e medidas de desempenho; da Nova Economia Institucional, adapta-se a proposta de redução dos custos de transação na execução dos serviços. Cf. GÓNGORA, Edwin Manuel. Tendencias y modelos..., op. cit., p. 9 e seguintes.

³²⁷ JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 184.

gerais, que consagram valores e fins a serem perseguidos pelo Estado e sociedade, como os princípios específicos da Administração Pública – legalidade, moralidade, impessoalidade, publicidade. De modo que, segundo afirma Egon Bockmann Moreira:

Será eficiente a Administração Pública que cumprir com excelência a lei e a moral, de forma impessoal e pública. A violação a qualquer um desses princípios implica inequívoca violação à eficiência. O princípio configura máxima instrumental, que deve ser utilizada de molde a atingir excelentemente as demais previsões constitucionais.³²⁸

O caráter instrumental enfatizado por Moreira leva a outro aspecto de relevo: a eficiência mostra-se não como um valor em si, mas como o melhor caminho para atingir finalidades públicas, que por sua vez são ditadas pelo ordenamento jurídico no qual aquele valor se integra. Assim, na chamada “Administração Pública de Resultados”³²⁹, os resultados que importam são os prescritos pelo sistema normativo. Ao cabo, o que o valor da eficiência implica, quando inserida no código de valores de um Estado Democrático e Social de Direito, é orientar a maximização da dignidade da pessoa humana, objetivo e fundamento último dessa configuração de Estado.

Sob o filtro de um Direito Administrativo de orientação democrática e cidadã, a eficiência deixa de ser compreendida sob a lógica de mercado (do modelo gerencial, com flexibilização dos controles e práticas privatísticas), para representar mais um dever e parâmetro de controle da atividade administrativa pública.³³⁰ A tônica dessa eficiência é ampliar, não restringir, direitos dos cidadãos. É assegurar, não flexibilizar, os mecanismos de controle. É se realizar através da legalidade, e não apesar (ou em prejuízo) dela.

Isso não significa que a noção da eficiência econômica ou empresarial seja inaproveitável à eficiência jurídica (administrativa). Ela é, de certo modo, um ponto de partida, que é incorporado, com limites, pelo Direito.

Afinal, a imposição de atuação eficiente, do ponto de vista jurídico, refere a duas dimensões da atividade administrativa indissociáveis: (a) a dimensão da

³²⁸ **Processo administrativo:** princípios constitucionais e a Lei 9.784/1999 e o Código de Processo Civil/2015. 5ª ed. atual., rev. e aument. São Paulo: Malheiros, 2017.

³²⁹ Sobre a Administração Pública de Resultados, conferir: OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. **Novo perfil da regulação estatal:** administração pública de resultados e análise de impacto regulatório. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

³³⁰ MOREIRA, Egon Bockmann. **Processo administrativo...**, op. cit., p. 243 e passim. No mesmo sentido: NOHARA, Irene. **Reforma administrativa e burocracia:** ..., op. cit., passim.

racionalidade e otimização no uso dos meios; (b) a dimensão da satisfatoriedade dos resultados da atividade administrativa pública. Como esclarece Paulo Modesto, a eficiência, para os administradores, é um simples problema de otimização de meios; para o jurista, diz respeito tanto à otimização dos meios quanto à qualidade do agir final.³³¹ É um *plus*, que não deixa de incorporar – em prol de uma boa administração e em benefício dos administrados – elementos da eficiência econômica.

Na boa síntese de Moreira Neto, a eficiência jurídica é *socioeconômica*, conceito híbrido que visa a produzir “um complexo de resultados em benefício da sociedade”³³² o que consiste em produzir bens e serviços de melhor qualidade, rapidez e quantidade possível e com os menores custos para a sociedade, para efetivamente atender a suas necessidades.

4.3.3 Dever de eficiência e controle de eficácia

Se a eficiência se traduz juridicamente em um dever, imposto à Administração Pública, de buscar o melhor caminho para atingir satisfatoriamente finalidades prescritas pelo Direito, então esse dever implica sujeição a controles jurídicos, como qualquer outro comando normativo.

Um dos grandes méritos da positivação da eficiência – sobretudo em nível constitucional – é justamente reforçar esse dever como parâmetro de controle da atuação administrativa. Conquanto já pudesse ser extraído da configuração do Estado Democrático e Social de Direito, ou da imposição constitucional de finalidades públicas, é inegável que a explicitação normativa do princípio da eficiência se traduz em uma mensagem (prescritiva) de *enforcement* desse princípio pelos poderes constituídos. Afinal, se não havia motivo lógico-jurídico para a inserção da eficiência como dever geral da Administração Pública, sua existência impõe a interpretação “no sentido de princípio positivado em exclusivo benefício do cidadão, ampliativo de seus direitos, configurando mais um dever e parâmetro de controle da atividade administrativa pública”, nas palavras de Egon Bockmann Moreira³³³.

³³¹ MODESTO, Paulo. Notas para um debate sobre o princípio da eficiência. **Revista do Serviço Público**, v. 51, n. 2, 24 fev. 2014, p. 112-113.

³³² MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Quatro Paradigmas do Direito Administrativo Pós-moderno**. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2008, p. 103.

³³³ MOREIRA, Egon Bockmann. **Processo administrativo...**, op. cit., p. 243.

O controle de eficiência implica, necessariamente, um controle de eficácia: a eficiência, como visto, abrange não só na dimensão da racionalidade e otimização no uso dos meios, mas também a dimensão da satisfatoriedade dos resultados da atividade administrativa. Este segundo aspecto – o do atingimento dos resultados – está na essência da noção de eficácia material examinada no capítulo anterior.

No fundo, eficiência e eficácia, no que se refere à atuação estatal, voltam-se à concretização de finalidades públicas: se eficácia é o atingimento da finalidade normativa, a eficiência se relaciona, especialmente, ao modo de execução dessa finalidade, o que não deixa de incluir a dimensão do resultado³³⁴. É claro que não se pode reputar juridicamente eficiente um modo de execução de finalidade que não leve a resultado algum, ou que promova uma finalidade não qualificada (prescrita) pelo ordenamento jurídico. Um Estado eficiente é, em suma, o que realiza as finalidades públicas da melhor forma possível. Que não só “faz direito” ou apenas “faz as coisas certas”, mas que “faz as coisas certas direito”. Um Estado eficiente deve, portanto, ser *eficaz*.

A compreensão da eficiência, nesses termos, permite ter maior clareza em relação ao seu conteúdo enquanto *standard* de controle. Isto é, como parâmetro jurídico de controle, a eficiência administrativa abrange tempo, modo e termo do agir estatal, devendo compreender a verificação de:

- se houve correto aproveitamento dos recursos e meios disponíveis em função dos fins estabelecidos; (modo)
- se os meios eleitos e sua forma de execução implicaram o menor custo social possível; (modo)
- se as ações públicas, bem como os resultados esperados, tiveram sua execução em prazo razoável; (tempo)
- se os fins estabelecidos, mediatos e imediatos, são compatíveis com o ordenamento jurídico (termo);
- se as metas e resultados esperados foram concretamente atingidos; (termo)

O último aspecto do controle de eficiência, na medida em que voltado à verificação do atingimento dos resultados, é o que efetivamente implica controle de eficácia, e que, portanto, interessa a este estudo.

³³⁴ Cf. a esse respeito: JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo...**, op. cit., p. 183 e ss.; MOREIRA, Egon Bockmann. **Processo administrativo...**, op. cit., p. 240 e ss.;

De outra parte, o próprio controle (de eficiência) deve ser, por sua vez, eficiente. Pouco proveito traz uma cláusula geral prescrevendo constitucionalmente o princípio da eficiência administrativa se o sistema jurídico não oferecer balizas mais específicas para concretizar esse dever e instrumentar o respectivo controle.

Da cláusula geral de eficiência impõe descer, agora, a alguns preceitos normativos específicos que tratam desse controle, particularmente no que se refere ao aspecto dos resultados (eficácia) da atividade administrativa.

Esses dois ângulos de aproximação do dever de eficiência – cláusula geral da atividade administrativa e disposições específicas que norteiam o controle de resultados – fornecem um quadro jurídico para o controle de eficácia das normas tributárias extrafiscais, especialmente as com função de indução mediante fomento.

4.3.4 Legitimidade e economicidade do gasto público

A própria Constituição fornece, já em seu texto originário, um dos mais importantes marcos normativos para o controle de resultados da ação estatal. Refere-se aos artigos que tratam da fiscalização contábil, financeira e orçamentária da União e demais entidades da Administração direta e indireta (arts. 70 a 74), aplicáveis às esferas estadual e municipal, no que couber (art. 75).

Desses dispositivos, cabe destacar o *caput* do art. 70, que dispõe sobre o dever de fiscalizar a “legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas”, a cargo do Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Detalhando o controle interno, o artigo 74 impõe aos três Poderes da União o dever de manter, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de “avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União” (inciso I) e de “comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal” (inciso II), entre outras atribuições (demais incisos).

Tais disposições, associadas aos preceitos constitucionais que estruturam os orçamentos públicos (pautados em diretrizes, objetivos e metas), permitem afirmar

que, no ordenamento brasileiro atual, constitucionalizou-se a valorização do controle de resultados da atuação pública.³³⁵

A preocupação central dessas disposições, de cunho financeiro e orçamentário, refere-se ao aspecto do gasto público, incluindo os gastos indiretos, decorrentes de subvenções e renúncia de receitas. Daí que sua aplicação tem mais pertinência com modalidades extrafiscais que implicam desoneração, não tanto com versões extrafiscais de agravamento (que geram aumento de receitas, sem implicar gasto orçamentário).³³⁶ As normas extrafiscais que exercem função de indução mediante fomento constituem exemplo relevante de incidência desse tipo de controle.

A fiscalização financeira e orçamentária no que se refere à “legitimidade” e “economicidade” do gasto público deve compreender a verificação quanto ao atingimento das finalidades a que se destinam os dispêndios realizados.

Legitimidade, segundo explicam Estevão Horvath e Régis Fernandes de Oliveira, constitui em uma análise de mérito, em que se verifica o “real atendimento das necessidades públicas”, isto é, se a despesa atingiu o bem jurídico que com ela se pretendeu alcançar.³³⁷

Já a economicidade visa ao atingimento do objetivo da despesa com o melhor custo-benefício. Trata-se da “obtenção do melhor resultado estratégico possível de uma determinada alocação de recursos financeiros, econômicos e/ou patrimoniais em um dado cenário socioeconômico”.³³⁸ Isso abrange a verificação de adequação dos gastos com os fins a que deveriam se destinar, evitando desperdícios com soluções ineptas.³³⁹

São ambas facetas do princípio da eficiência, que a especificam como parâmetro de controle sempre que as escolhas administrativas implicarem gasto

³³⁵ Conferir, sobre o assunto: BACHERINE, Ana Carla; RIBEIRO, Renato Jorge Brown. Fiscalização financeira e orçamentária: controle interno, controle externo e controle social do orçamento. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury. (Coord.) **Orçamentos públicos e direito financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 1209-1233.

³³⁶ Isso não significa que essas outras modalidades ficam excluídas do controle de eficácia. No caso de normas extrafiscais que operam mediante agravamento, o controle de resultados e de atingimento de finalidades deve ser feito sob o parâmetro do dever geral de eficiência e do princípio da isonomia.

³³⁷ OLIVEIRA, Régis Fernandes de; HORVATH, Estevão. **Manual de direito financeiro**. 6ª ed. rev São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 154.

³³⁸ BUGARIN, Paulo Soares. Reflexões sobre o princípio constitucional da economicidade e o papel do TCU. **Revista do TCU 78**, p. 41-46, 1998.

³³⁹ CAMARGO, Guilherme Bueno. Governança Republicana e Orçamento: as Finanças Públicas a Serviço da Sociedade. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury. (Coord.) **Orçamentos públicos e direito financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 779.

público, impondo às esferas de controle uma fiscalização que verifique concretamente o desempenho da atuação administrativa quanto ao atingimento dos objetivos traçados. Trata-se, pois, de um escrutínio sobre a eficácia da ação (e da despesa) pública.

Esse controle será tão mais eficiente quanto melhor for o planejamento da ação estatal que anteceder o gasto público. A programação quanto à escolha dos fins, dos melhores meios para atendê-los, o cálculo dos custos, e o delineamento dos resultados parciais e globais esperados, é da essência da atividade financeira do Estado, tendo em vista a escassez dos recursos e as infindáveis necessidades públicas a serem supridas.

Quanto à dimensão da eficácia (no atingimento de resultados), é crucial que a Administração especifique os objetivos e resultados concretos buscados com o gasto público, com a fixação de prazos e indicadores que permitam avaliar o desempenho das ações a serem realizadas. Ganha relevância, nesse quadro, a noção de “Orçamento de Resultados” ou “Orçamento de Performance” (*Performance Budget*), metodologia que visa a melhorar a eficiência e efetividade do gasto público por meio da conexão entre o financiamento da ação estatal e os resultados que ela entrega, fazendo uso sistemático de informações sobre performance.³⁴⁰

O regramento constitucional e infraconstitucional da atividade financeira do Estado brasileiro já oferece a fundação a partir da qual pode ser desenvolvido e aperfeiçoado um modelo de Orçamento por Resultados: as leis orçamentárias são baseadas na definição de diretrizes, objetivos, metas e prioridades; na previsão anual de efeitos de renúncias fiscais no orçamento do exercício seguinte; na execução obrigatória das programações com vistas a garantir a efetiva entrega de bens e serviços à sociedade.³⁴¹ O diploma que estatui normas gerais de direito financeiro (Lei

³⁴⁰ ROBINSON, Marc; LAST, Duncan. **A Basic Model of Performance-Based Budgeting** (IMF Technical Notes and Manuals 09/01). Fiscal Affairs Department. International Monetary Fund, 2009, p. 2.

³⁴¹ A configuração do orçamento público em torno de metas e resultados aparece em diversos dispositivos da Constituição que disciplinam as leis orçamentárias (arts. 165 a 167), sendo reforçada e detalhada na Lei de Responsabilidade Fiscal – LC 101/00 (em especial em seu art. 4º). Especificamente quanto aos gastos tributários, a previsão de obrigatoriedade de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia (art. 165, par. 6º), embora mais preocupada com o efeito fiscal (e não outros efeitos sistêmicos), também constitui um elemento importante de programação orçamentária preocupada com os resultados. Destacou-se, por fim, a disposição, recentemente incluída pela Emenda Constitucional 100/2019, que assinala o dever da administração de “executar as programações orçamentárias, adotando os meios e as medidas

4.320/64), conquanto antigo e ultrapassado em diversos pontos, adota a classificação programática das despesas, identificando os gastos em função dos fins programados³⁴². A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000) inclui o “cumprimento de metas e resultados” no conceito de responsabilidade da gestão fiscal (art. 1º, parag. 1º), prescrevendo o dever de os orçamentos conterem normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos públicos (art. 4º, *caput*, inc. I, alínea “e”), bem como a demonstração das metas atuais (instruídas com metodologia de cálculo que justifiquem o resultado pretendido), comparadas com aquelas fixadas em exercícios anteriores (art. 4º, parag. 2º, inc. II).

Aliás, o Plano Plurianual referente ao ciclo 2020 a 2023, inspirado na experiência internacional relativa ao *Performance Budgeting*, adota como um de seus pilares “visão estratégica e foco em resultados”³⁴³.

Como se vê, a regulação da atividade financeira do Estado é farta em preceitos normativos que enfatizam a importância da eficiência do gasto público, especialmente no que se refere à dimensão (mais ligada à eficácia) de previsão e atingimento de resultados. Aperfeiçoar estruturas e mecanismos institucionais para um melhor planejamento, monitoramento e fiscalização de resultados, em prol da maior eficiência da ação estatal e do próprio controle pelos órgãos competentes, embora dever do Estado brasileiro, é um desafio ainda em aberto.

Seja como for, independentemente do estágio de desenvolvimento e de implementação de um Orçamento de Performance, o fato é que os deveres de legitimidade e economicidade do gasto público, como especificações da eficiência em matéria financeira, constituem parâmetro para o controle de eficácia de normas tributárias extrafiscais (especialmente as que implicam desoneração), cumprindo aos órgãos de controle verificar efetivo atingimento das finalidades públicas que as justificam.

necessários, com o propósito de garantir a efetiva entrega de bens e serviços à sociedade” (art. 165, parag. 10º).

³⁴² Conferir: NOBREGA, Marcos. Orçamento, eficiência e performance budget. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury. (Coord.) **Orçamentos públicos e direito financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 693-728.

³⁴³ Cf. BRASIL, Ministério da Economia. **Manual Técnico do Plano Plurianual do Governo Federal 2020-2023**. Brasília, maio de 2019, p. 26.

4.3.5 Controle de eficácia e governança pública

A noção de governança pública constitui mais uma chave para densificação da eficiência na atuação administrativa, colaborando no desenho normativo de seu controle. Trata-se de ideia-força mais abrangente que a da economicidade e legitimidade do gasto público, no sentido de que não está concentrada na atividade orçamentária do Estado, mas voltada à atuação administrativa em geral. Essas duas questões, porém, não deixam de estar intimamente relacionadas, seja porque quase toda atividade estatal implica gasto público, seja porque o planejamento orçamentário e sua execução são pilares da boa governança.³⁴⁴

Segundo Oliveira, governança pode ser compreendida como o conjunto de mecanismos e procedimentos que garantem maior participação da sociedade civil na formulação das decisões estatais, que devem ser pautadas pela eficiência e submetidas ao controle institucional e social.³⁴⁵

Embora a ideia de governança já pudesse ser extraída das disposições constitucionais e infraconstitucionais que tratam da gestão fiscal responsável, e já fosse invocada na prática dos órgãos de controle³⁴⁶, foi somente no ano de 2017 que ela foi objeto de regramento normativo inteiramente dedicado ao tema: o Decreto 9.203/2017, que estabeleceu a definição, princípios, diretrizes e mecanismos de governança pública.

Fio condutor das disposições do Decreto é que a eficiência administrativa deve estar a serviço dos interesses da sociedade, a quem a atuação estatal deve sempre se reportar, tanto pela preocupação em gerar valor público (definido como produtos e resultados gerados, preservados ou entregues à sociedade, que

³⁴⁴ Nesse sentido: CAMARGO, Guilherme Bueno. Governança Republicana e Orçamento: as Finanças Públicas a Serviço da Sociedade. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury. (Coord.) **Orçamentos públicos e direito financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 772 e passim.

³⁴⁵ OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. **Novo perfil da regulação estatal: administração pública de resultados e análise de impacto regulatório**. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 183-184.

³⁴⁶ Especialmente o Tribunal de Contas da União, que já vinha adotando práticas e diretrizes de governança pública, tendo inclusive publicado, no ano de 2014, dois manuais para servir como referencial básico para governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública, um deles específico a políticas públicas. Conferir: BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Governança Pública: referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública e ações indutoras de melhoria**. Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014; BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial para avaliação de governança em políticas públicas**. Brasília: TCU, 2014.

represente respostas efetivas e úteis às necessidades ou às demandas de interesse público)³⁴⁷ como pelo dever de prestação de contas, de transparência, de capacidade de resposta (alçados como princípios da governança)³⁴⁸, entre outras disposições orientadas à participação social (ou à satisfação perante a sociedade)³⁴⁹. Trata-se de manifestações da chamada *accountability*³⁵⁰, que imprimem à eficiência o espírito democrático e instrumental a que acima se referiu.

O conjunto de regras e mecanismos de governança pública, contemplados pelo Decreto, dá um passo avante na institucionalização da Administração Pública de Resultados, afinando-se com o novo paradigma da atividade administrativa contemporânea.³⁵¹ O diploma estabelece, entre os objetivos da governança pública, “direcionar ações para a busca de resultados para a sociedade, encontrando soluções tempestivas e inovadoras para lidar com a limitação de recursos e com as mudanças de prioridades” (art. 4º, inc. I), “monitorar o desempenho e avaliar a concepção, a implementação e os resultados das políticas e das ações prioritárias (...)” (art. 4º, inc. III).

O foco no resultado é, assim, elemento central da noção de governança, princípio que deve orientar toda e qualquer política ou ação pública, inclusive as de natureza tributária com fins extrafiscais. Aliás, o próprio Decreto deixa claro que as medidas tributárias estão incluídas no escopo da governança pública, ao prever a necessidade de se avaliar “propostas de criação, expansão ou aperfeiçoamento de políticas públicas e de concessão de incentivos fiscais e aferir, sempre que possível, seus custos e benefícios” (art. 4º, inc. VII).

Ou seja, antes mesmo de desonerações tributárias serem criadas, expandidas ou aperfeiçoadas, impõe-se, como diretriz de boa governança, que elas sejam avaliadas em seus custos e benefícios (aí incluídos os resultados esperados com sua

³⁴⁷ Artigo 2º, inciso II do Decreto.

³⁴⁸ Artigo 3º, incisos I, V e VI.

³⁴⁹ Como a diretriz de manter processos decisórios manter processo decisório orientado pelo apoio à participação da sociedade (art. 4º, VIII) e a de “promover a comunicação aberta, voluntária e transparente das atividades e dos resultados da organização, de maneira a fortalecer o acesso público à informação” (art. 4, XI).

³⁵⁰ Sobre a noção de *accountability* e sua relação com as ideias de democracia e cidadania, conferir: CAMPOS, Anna Maria. *Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português?* **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 24, n. 2, p. 30 a 50, jun. 1990.

³⁵¹ Resultado é o novo paradigma do Direito Administrativo, nas palavras de Rafael Oliveira: a legitimidade da ação estatal não se resume ao respeito aos procedimentos formais, mas, principalmente, ao alcance dos resultados delimitados pelo texto constitucional. (**Novo perfil...**, op. cit., p. 39)

instituição ou alteração)³⁵². Nessa fase, que é de planejamento, mostra-se relevante a fixação de métricas (indicadores) que permitam avaliar o desempenho da medida quanto ao atingimento dos fins propostos, bem como a estruturação de processos eficientes de fiscalização e avaliação de resultados.³⁵³

Uma vez implementada a medida extrafiscal, deve haver fiscalização de contrapartidas (se for o caso), monitoramento quanto a fatores externos que possam comprometer o seu êxito (viabilizando medidas corretivas pertinentes), bem como acompanhamento e avaliação dos resultados esperados com sua instituição. É especialmente nesse momento (durante e após a vigência da medida) – o qual compreende as etapas de fiscalização, monitoramento e avaliação de resultados – que devem atuar os mecanismos (internos e externos) de controle da ação estatal, com o objetivo de garantir sua execução ordenada, ética, eficiente e eficaz, com preservação da legalidade e da economicidade no dispêndio de recursos públicos.³⁵⁴

Planejar, monitorar, medir, avaliar, revisar são verbos que, na linguagem da governança pública, têm como objeto não só a ação estatal, mas especialmente o *resultado* dessa ação. De modo que, avançando na promoção das finalidades visadas, as escolhas públicas se provem legítimas, eficientes, eficazes.

As regras de governança pública constituem corpo normativo aplicável ao controle de eficácia, especialmente por parte do controle interno. Não se trata de controle pelo controle, mas de um mecanismo republicano cuja razão de ser é assegurar que as ações públicas estejam sendo direcionadas à produção de resultados sociais.

4.4 ESFERAS DE APLICAÇÃO DOS PARÂMETROS DE CONTROLE

³⁵² Trata-se de diretriz de planejamento, que também pode ser situado no guarda-chuva da boa governança.

³⁵³ A propósito, Camargo enfatiza a importância da adoção de indicadores que permitam avaliar quantitativa e qualitativamente a atuação do Estado, servindo como instrumentos de aferição permanente da eficácia, eficiência, economicidade e qualidade da ação pública. A afirmativa foi feita no contexto dos serviços públicos, mas também se aplica a outros modos de atuação do Estado, como a intervenção mediante normas tributárias com função de indução, na modalidade de fomento. Cf. CAMARGO, Guilherme Bueno. Governança Republicana e Orçamento: as Finanças Públicas a Serviço da Sociedade. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury. (Coord.) **Orçamentos públicos e direito financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 774.

³⁵⁴ Artigo 5º, inciso III, Decreto 9.203/2017.

O presente capítulo buscou demonstrar que a eficácia material das normas extrafiscais tem relevância jurídica e deve ser controlada a partir dos parâmetros da igualdade (mediante aplicação do postulado da proporcionalidade) e dos parâmetros da eficiência (e suas especificações normativas).

O princípio da eficiência, assim como o corpo de normas que o concretizam, volta-se, sobretudo, às estruturas de controle interno dos três Poderes – o que, no caso de normas extrafiscais que instrumentam políticas governamentais, dirige-se especialmente ao Executivo – e ao controle externo a cargo do Poder Legislativo, com auxílio do Tribunal de Contas. Isso decorre não só do fato de que a eficiência é dever constitucionalmente assinalado à Administração Pública; decorre também das normas que definem competências e estruturas de controle (interno e externo) às quais incumbe fiscalizar a eficiência na atividade administrativa e financeira do Estado.

Já ao Poder Judiciário é dado realizar o controle de eficácia com fundamento no princípio da igualdade, mediante aplicação da proporcionalidade. Ao acessar a primeira etapa da proporcionalidade – o subprincípio da adequação – o órgão jurisdicional poderá entender que a medida extrafiscal não se mostrou concretamente idônea para atingir os fins a que se destina.

O controle de sucesso da norma extrafiscal pode ocorrer, assim, nas três esferas de controle – interno, externo e jurisdicional – mas são diversos os parâmetros jurídicos que incidem em cada qual.

O último capítulo da tese buscará demonstrar que situações e sob que limites as normas tributárias extrafiscais poderão ter sua eficácia escrutinada pelas diversas instituições de controle no Direito brasileiro.

5 CONTROLE DE EFICÁCIA EXTRAFISCAL

5.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Assentadas as fundações dogmáticas quanto à extrafiscalidade, à eficácia extrafiscal e aos parâmetros jurídicos para seu controle, cumpre agora tratar da aplicação desses conceitos, de visualizá-los em movimento. Examinar em que medida a eficácia extrafiscal pode ser objeto de controle pelos órgãos de aplicação do Direito é o propósito central deste capítulo.

A aplicação das normas jurídicas é tema muito afeto à questão da eficácia, nos três tipos examinados. Para resolver determinado caso, o aplicador deve selecionar as fontes de direito válidas pertinentes aos fatos, observar as condições de aplicabilidade das normas, em vista de sua interação com outras do sistema (eficácia técnica) e, então, realizar a subsunção do fato à hipótese normativa (eficácia jurídica), o que resultará em uma norma individual e concreta que deve ser observada no plano dos fatos (eficácia material). Os diferentes planos de eficácia se mostram presentes mesmo quando a aplicação do direito se faz fora do contexto litigioso: basta pensar na atuação fiscalizatória por parte do controle interno ou externo, que frequentemente envolve aplicação de normas e emissão de decisões.

De outro lado, voltando à premissa de que o Direito existe para se realizar, não seria exagero dizer que a eficácia em sentido material é o objetivo último do ato de aplicação. Prover eficácia às leis é uma das missões centrais das instituições jurídicas em um Estado de Direito – no qual se espera que as normas sejam cumpridas e observadas. É para que os comandos normativos se efetivem no plano da realidade que as normas jurídicas são invocadas, sopesadas e aplicadas. A aplicação do Direito supõe a tomada de uma decisão pela sua efetividade.³⁵⁵

No caminho trivial de aplicação dos comandos normativos (seleção das fontes aplicáveis, subsunção do fato à hipótese legal e imputação de eventuais sanções correspondentes), a eficácia material nada mais é que o resultado esperado do ato de aplicação. O cumprimento da ordem individual encerra, com isso, o processo de realização do direito, que se viu concretizado no mundo fenomênico.

³⁵⁵ GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica...** op. cit., p. 312.

Mas quando os preceitos objeto de aplicação consistem em normas de orientação finalística, o sentido de eficácia deve ir além da simples observância, para envolver a noção de sucesso da norma quanto ao atingimento de suas finalidades. Isso implica reconhecer que a eficácia pode não apenas ser o resultado esperado (ou consequência normal) do ato de aplicação do Direito, mas o próprio objeto de controle jurídico.

Em matéria de extrafiscalidade, a questão assume particular relevância. As normas tributárias extrafiscais são instrumentos para a ação do Estado. Este, em nome de uma finalidade pública, introduz normas tributárias que implicam tratamentos jurídicos diferenciados, causam interferências na propriedade e liberdade dos cidadãos e, não raro, geram gasto de dinheiro público, como no caso da extrafiscalidade indutora na modalidade de fomento.

A necessidade de controle da eficácia dessas normas surge, então, como uma ideia bastante intuitiva. Mas ela decorre de fundamentos consagrados pelo próprio ordenamento, os quais servem de parâmetro jurídico para o controle eficaz. O dever de eficiência da Administração Pública, os princípios de economicidade e legitimidade do gasto tributário, e o princípio da isonomia, constituem as principais balizas jurídicas para o controle de eficácia das normas tributárias extrafiscais.

Examinados esses parâmetros, segue-se para análise do controle propriamente dito. A expressão controle é empregada em sentido amplo, para denotar os processos de verificação, pelas instituições jurídicas competentes, dos efeitos materiais de uma medida extrafiscal, sobretudo no que se refere ao aspecto de sucesso no atingimento das finalidades normativas, seja para fins de análise de sua validade jurídica (feita em regra pelo Poder Judiciário), seja para fins de fiscalização e avaliação de resultados com vistas a garantir a boa execução e auxiliar eventual adequação de uma política extrafiscal (o que incumbe internamente à Administração Pública e, externamente, ao Poder Legislativo com auxílio do Tribunal de Contas), sem prejuízo de aplicação das sanções correspondentes, quando for o caso.

Assim, passa-se a expor três modalidades de controle, de acordo com o órgão incumbido de sua aplicação: (a) controle interno, a cargo de órgãos integrantes da Administração Pública; (b) controle externo, a cargo do Poder Legislativo e dos Tribunais de Contas; (c) controle judicial, a cargo dos órgãos do Poder Judiciário, especialmente dos tribunais superiores.

Como são bastante heterogêneas as funções que uma norma tributária pode desempenhar, o controle tampouco segue uma fórmula única, devendo observar a particularidade da norma extrafiscal examinada e mesmo o contexto em que ela se insere. Tendo em vista esse aspecto, sem prejuízo de examinar aspectos gerais do controle de eficácia extrafiscal, optou-se por concentrar a análise em um tipo específico de extrafiscalidade: a tributação com função de indução positiva, na modalidade de fomento. Por geralmente envolver restrição à isonomia e implicar gasto de dinheiro público, além de ser instrumento evidente de políticas públicas do Estado, a norma tributária com função fomentadora constitui o caso exemplar para o controle eficaz. Trata-se da classe de normas extrafiscais que Grupenmacher denomina de incentivos (exonerações tributárias que, buscando estimular determinadas atividades ou indivíduos, usualmente se atrelam a uma contrapartida³⁵⁶). Apesar do enfoque adotado, espera-se que a análise a seguir sirva de insumo para reflexões futuras, no que se refere ao controle de eficácia dos diversos tipos de tributação extrafiscal.

5.2 CONTROLE INTERNO DE EFICÁCIA EXTRAFISCAL

Decorre de previsão constitucional explícita a obrigatoriedade de os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterem sistema integrado de controle interno, com a finalidade de “avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União” (art. 74, inc. I), assim como de “comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado” (art. 74, inc. II).

Na definição de Ricardo Lobo Torres, controle interno é o que exerce cada um dos poderes na missão de autotutela da legalidade e da eficácia da gestão financeira.³⁵⁷ É importante notar que a referência à gestão financeira, que remete à dicção do próprio texto constitucional (no título da seção que trata do controle) não significa que o escopo desse controle esteja restrito à atividade financeira do Estado,

³⁵⁶ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das exonerações tributárias... op. cit., passim.

³⁵⁷ **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 206.

compreendida como aquela relacionada às receitas, despesas e aos respectivos aspectos orçamentários.

Se é verdade que frequentemente a atuação estatal se realiza mediante dispêndio (direto ou indireto) de recursos públicos, nem sempre este é o caso. Basta pensar numa série de escolhas regulatórias que se operam mediante imposição de custos (às vezes públicos) à iniciativa privada³⁵⁸ e, para focar no âmbito tributário, nas medidas extrafiscais que implicam agravamento de tributo, com função de indução negativa. São ações do Estado que não chegam a comprometer o orçamento público, mas que devem igualmente ser pautadas pelo princípio da eficiência.

Como visto, o dever de eficiência imposto à Administração constitui cláusula geral mais abrangente que os deveres de economicidade e legitimidade do gasto público, incidindo sobre toda e qualquer atuação estatal, incluídas as que se operam por normas tributárias com fins extrafiscais (mesmo as que implicam agravamento). Isso significa que os sistemas de controle interno devem se preocupar não só com o uso econômico e racional do patrimônio público (embora esta seja uma relevante faceta do controle), mas igualmente com o atingimento dos resultados visados pelos programas e medidas de governo ou de Estado (mesmo quando não gerem despesas) – assertiva que decorre tanto da cláusula geral de eficiência e das diretrizes de governança pública, como do próprio texto constitucional, que inclui entre as finalidades do controle a avaliação quanto ao “cumprimento de metas previstas no plano plurianual” e a “execução dos programas de governo” (art. 74, inc. I).

Novamente, a dimensão da eficácia material das normas jurídicas, mediante avaliação de fins delineados em programas ou ações estatais, ganha inequívoco destaque constitucional em matéria de controle interno.

A par disso, no plano infraconstitucional, o Decreto-Lei de organização da administração federal (Decreto-Lei 200/1967) já dispunha sobre o controle como princípio de incidência geral às atividades administrativas, não restringindo seu alcance ao controle do aspecto financeiro e patrimonial da União³⁵⁹, traço que também

³⁵⁸ Conferir: GONÇALVES, Pedro. **Entidades privadas com poderes públicos**. Coimbra: Almedina, 2005.

³⁵⁹ Vide, em especial, o artigo 13 do Decreto-Lei, que relaciona, entre os tipos de controle (a ser exercido em todos os níveis e órgãos da Administração federal), o controle de execução de programas e observância de normas que regem a atividade específica do órgão controlado (alínea “a”), ao lado do controle da aplicação de recursos públicos e do patrimônio federal (alínea “c”). São controles diferentes, ainda que possam ocorrer simultaneamente.

se evidencia no Decreto 9.203/2017, que trata da governança pública. Ainda no âmbito da União, a Lei n. 10.180/2001, em referência aos sistemas específicos de controle interno do Poder Executivo Federal, dispõe que o controle abrange as “atividades de avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual, da execução dos programas de governo e dos orçamentos da União e de avaliação da gestão dos administradores públicos federais, utilizando como instrumentos a auditoria e a fiscalização” (art. 21).

Sem prejuízo dessa observação, no caso da função extrafiscal na modalidade de fomento (eleita como foco para o exame da eficácia), por envolver renúncia de receitas, o parâmetro jurídico para o controle eficaz é não apenas o dever geral de eficiência, como também as suas especificações em matéria orçamentária (legitimidade e economicidade do gasto público). As regras de governança pública, igualmente voltadas à concretização da eficiência, são perfeitamente aplicáveis ao fomento concedido por meio de incentivos fiscais.

Cabe, então, indagar de que maneira deve se configurar e se desenvolver referido controle interno.

A normativa constitucional (arts. 70 e 74, CF) e infraconstitucional que trata do controle interno (DL 200/67, Lei 10.180/2001, Decreto 9.203/2017, entre outras) oferece o quadro inicial para a estruturação do controle da política de fomento em âmbito federal, e acaba sendo a referência também para os sistemas de controle na esfera estadual e municipal.³⁶⁰

A avaliação do cumprimento de metas de Estado e programas de governo, assim como a avaliação da gestão da coisa pública, dar-se-á, segundo a Lei 10.180/2001, por meio dos instrumentos de auditoria e fiscalização, dos quais deve se valer a Administração Federal no exercício do controle interno.

Mas a atuação dos órgãos controladores não se resume a fiscalizar e auditar. São também funções do controle interno, segundo usualmente classificadas pela doutrina: (a) a ouvidoria, que tem por finalidade fomentar o controle social e a participação popular, por meio do recebimento e tratamento de manifestações do cidadão a respeito das ações públicas; e (b) a controladoria, função pela qual o

³⁶⁰ As regras constitucionais sobre o controle interno e externo aplicam-se de forma subsidiária aos Estados e Municípios (artigo 75, CF). E, na prática, como observam Bacherine e Ribeiro, o modelo federal acaba sendo reproduzido com bastante similaridade nas demais esferas da Federação, ao menos no âmbito dos Estados (Fiscalização financeira e orçamentária..., op. cit., p. 1226-1228).

sistema de controle interno subsidia a tomada de decisões governamental e propicia a melhoria contínua da ação pública, a partir da geração, sistematização e comparação de dados relativos a custos, eficiência, desempenho e cumprimento de objetivos.³⁶¹ Abertura ao controle social e planejamento para melhoria regulatória são, respectivamente, o mote dessas outras funções – o que aliás se harmoniza com a noção de governança que há pouco se examinou.

A função de auditar e fiscalizar, por sua vez, constitui o núcleo do controle interno, compreendendo o exame de legalidade e legitimidade dos atos de gestão contábil, financeira, orçamentária e operacional; a avaliação do desempenho dessa gestão; a avaliação da adequação, eficiência e eficácia quanto aos planos, metas e objetivos organizacionais, entre outras finalidades.³⁶²

Inserida a função de fiscalização no contexto da eficiência administrativa e de governança pública, o objetivo do controle interno não é tanto o de ser o “fiscal” ou a “polícia” das atividades administrativas. A figura do “monitor” talvez seja a mais adequada para descrever o controlador (interno ou externo) no modelo de eficiência da Administração contemporânea: todo o processo de verificação e avaliação serve não para vigiar e punir o gestor público (ou entes privados que lidem com recursos ou funções públicas), mas para apoiar e redirecionar, quando necessário, as atividades de interesse público na consecução de seus resultados, de modo eficiente e legítimo.³⁶³

No campo das normas tributárias criadas com a função de fomento, o controle interno não deve se limitar a verificar o cumprimento das contraprestações do ente fomentado, quando houver, mas também de avaliar em que medida a norma extrafiscal implicou, em médio ou longo prazo, o alcance da finalidade que a justifica.

³⁶¹ BACHERINE, Ana Carla; RIBEIRO, Renato Jorge Brown. Fiscalização financeira e orçamentária..., op. cit., p. 1226.

³⁶² Essas são todas dimensões do que Bacherine e Ribeiro chamam de “auditoria”, mas que se encontram compreendidas no conceito mais amplo de fiscalização. BACHERINE, Ana Carla; RIBEIRO, Renato Jorge Brown. Fiscalização financeira e orçamentária..., op. cit., pp. 1225 e ss. A propósito, de acordo com o Regimento Interno do Tribunal de Contas da União, a auditoria é um instrumento pelo qual a fiscalização se opera, ao lado de outros instrumentos (levantamento, inspeção, monitoramento, acompanhamento).

³⁶³ Tanto é assim que o Decreto de Governança pública sequer menciona o termo fiscalização, preferindo as designações “monitoramento”, “avaliação”, “direcionamento”. Isso não prejudica o dever de responsabilização de agentes que porventura tenham incorrido com má-fé ou negligência. Apenas significa que as providências sancionatórias não constituem o foco do controle. A razão de ser do controle é, ao cabo, a mesma razão de ser da própria ação estatal: gerar valor público – o que deve se traduzir em resultados práticos.

Esse é o coração do controle de eficácia extrafiscal (das normas tributárias com função de fomento) a ser realizado pelos órgãos de controle interno.

É claro que a configuração específica desse controle dependerá muito da estruturação normativa da própria política de fomento, que deverá prever competências e processos necessários ao monitoramento de sua execução e à avaliação de seus resultados. Essa normatização específica é, afinal, o que confere densidade à cláusula geral de eficiência, viabilizando o seu controle adequado.³⁶⁴

No que se refere aos órgãos competentes, cabe mencionar que, no âmbito do controle interno federal, já é assinalada à Controladoria Geral da União – CGU a atribuição de fiscalizar a aplicação de renúncias tributárias (inclusive as que resultam de normas com função de fomento)³⁶⁵ e ao Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas – CMAP a atribuição de avaliar as políticas públicas financiadas por gastos diretos e subsídios da União, expressamente incluídos os de natureza tributária³⁶⁶. Como regra, porém, é o chamado “órgão gestor” de determinada política o responsável primeiro por realizar o controle interno correspondente³⁶⁷, sem excluir a atuação, no que lhes compete, da CGU e do CMAP.

Sem prejuízo das especificidades requeridas por cada tipo de medida extrafiscal e dos fins por ela visados, o controle interno deve abranger, no caso da atividade de fomento, tanto (a) o monitoramento da execução da medida; como a (b)

³⁶⁴ É o que afirma Egon Bockmann Moreira: a mera inserção de (mais um) princípio no texto constitucional não geraria qualquer novidade ou benefício concreto em termos de controle de eficiência, pois isso exige, muito mais que uma norma genérica e abstrata, a configuração normativa precisa e minuciosa, mediante pautas de comportamento predefinidas, que estabeleçam o alcance de específicos resultados e a utilização dos recursos certos. (**Processo administrativo...**op. cit., p. 217).

³⁶⁵ O Regimento Interno da CGU dispõe que compete à Secretaria Federal de Controle Interno - SF “realizar auditorias sobre a gestão dos recursos públicos federais sob a responsabilidade de órgãos e entidades públicas e privadas, e sobre a aplicação de subvenções e renúncia de receitas” (art. 48, XVII, RICGU, instituído pela Portaria n. 67/2017, do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União – CGU). Em levantamento feito pelo TCU no ano de 2014, porém, concluiu-se que “é necessário intensificar a atuação daquela Controladoria na fiscalização das políticas públicas financiadas por renúncias tributárias, com vistas ao fortalecimento do controle desses recursos”. Cf. TCU. **Processo de Levantamento n. 018.259/2013-8** (Acórdão n. 1205/2014). Min. Raimundo Carreiro. Data da sessão: 14/05/2014.

³⁶⁶ O CMAP é órgão de natureza consultiva, recentemente criado pelo Decreto 9.834/2019, com a finalidade de avaliar as políticas públicas selecionadas, que são financiadas por gastos diretos ou subsídios da União e monitorar a implementação das propostas de alteração das políticas públicas resultantes da avaliação, em consonância com as boas práticas de governança.

³⁶⁷ Os órgãos gestores de cada medida extrafiscal que implica renúncia de receitas encontram-se listados no Decreto 9.834/2019.

avaliação e acompanhamento de seus resultados. Ambas são etapas fundamentais para governança da atuação pública.

Enquanto o monitoramento consiste em um processo de coleta de informações sobre insumos, produtos, atividades e circunstâncias relevantes para a eficaz implementação de uma política, a avaliação é “um processo de julgamento da ação pública, verificando o sucesso e as falhas que foram colocadas em prática”³⁶⁸.

No que se refere à etapa de monitoramento, Caggiano registra que ela deve se dar de forma constante e ativa, desde o início do programa, com a organização prévia de estruturas internas e regulamentação de mecanismos diversos de controle. Se o princípio da eficiência exige postura ativa da Administração no sentido de sempre procurar aprimorar o cumprimento dos demais princípios constitucionais, nas palavras de Egon Bockmann Moreira³⁶⁹, os mecanismos de controle não podem se satisfazer com autodeclarações ou simples envio de documentos por parte dos agentes fomentados. Deve haver combinação de formas ativas de fiscalização, como análise dos relatórios, exigência de apresentação de documentos, comparação de dados e fiscalização *in loco*, quando cabível, conjugando eficiência das medidas de fiscalização e simplificação do procedimento.³⁷⁰ É também preciso que os dados resultantes desse monitoramento sejam continuamente disponibilizados, de forma sistematizada e compreensível, seja em relação às contrapartidas eventualmente exigidas dos agentes privados, seja em relação ao volume de recursos públicos investidos – todos elementos de *accountability* que marca a eficiência e a governança na Administração pública contemporânea.

Essa primeira etapa, de monitoramento da execução, diz mais respeito a um controle de eficácia material na dimensão individual ou micro, na medida em que se refere principalmente à verificação de cumprimento de deveres individuais, seguindo a distinção entre os tipos de eficácia feita anteriormente³⁷¹. Mas não está dissociada da dimensão de avaliação de resultados, pois é a partir das condutas individuais dos agentes fomentados (ainda que associadas a outros fatores) que os resultados da política de fomento se concretizam.

³⁶⁸ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial para avaliação de governança em políticas públicas**. Brasília: TCU, 2014, p. 60.

³⁶⁹ **Processo administrativo...** op. cit., p. 241.

³⁷⁰ CAGGIANO, Heloísa. **Do planejamento à governança...**, op. cit., p. 155.

³⁷¹ [3.2.3.1](#), *infra*.

A segunda etapa, de acompanhamento e avaliação dos resultados, constante como diretriz expressa de governança no Decreto 9.203/2017 (art. 4º, inc. III) e decorrente dos diversos outros dispositivos que tratam do controle de resultados (arts. 70 e 74, CF; art. 13, alínea “a”, DL 200/67; art. 21, da Lei n. 10.180/2001), constitui o cerne do controle de eficácia material, no que respeita à concretização da finalidade visada pela norma extrafiscal. Na boa explanação do Referencial para avaliação de políticas públicas do TCU:

“(...) avaliação é um processo conduzido antes, durante e depois de sua implementação, por meio do qual se efetua um juízo sobre seu valor ou mérito, considerando: a relevância dos objetivos e estratégias, a eficácia (ou efetividade) no alcance dos objetivos e metas esperados, e eficiência do uso dos recursos, o impacto e a sustentabilidade da intervenção”³⁷²

Esse controle dependerá, como visto, de prévia fixação de métricas e indicadores que permitam avaliar os resultados da política de fomento, tanto no que se refere à finalidade direta de incentivo à atividade fomentada, como no que toca ao fim último de promover, por meio dela, benefícios públicos (geração de empregos, desenvolvimento econômico, inovação tecnológica, entre outras possíveis finalidades mediatas visadas pela política em questão).

E é precisamente a Administração Pública, por meio de seu controle interno, quem melhor está dotada de capacidade institucional para realizar essa avaliação, pois é dela que emana o planejamento e a estruturação normativa do fomento público, com especificação de metas e métricas para avaliação de resultados (tendo presumidamente o feito com auxílio de equipe técnica especializada a tanto).

Apesar disso, deve-se reconhecer que, mesmo ao controlador interno, essa avaliação nem sempre é singela. Entre os desafios que se colocam nessa etapa, está em certificar-se de que o sucesso ou falha no atingimento da finalidade (especificada em resultados parciais ou globais) é atribuível ao próprio meio ou a outras circunstâncias não diretamente relacionadas à medida em avaliação.

³⁷² BRASIL. TCU. **Referencial para avaliação**... op. cit., p. 61. Observa-se que o aspecto da eficácia ou efetividade no alcance dos objetivos e metas esperados configura um dos aspectos a serem examinados no processo de avaliação.

As dificuldades envolvidas na avaliação dos efeitos não autorizam a Administração pública renunciar ao controle de eficácia³⁷³. Ao contrário: é a ela quem incumbe primariamente, por imposição do princípio da eficiência, garantir que os instrumentos eleitos sejam concretamente eficazes na promoção da finalidade pública a que servem.

Uma primeira observação a ser feita diz respeito a alguns *standards* do pragmatismo jurídico que são úteis para auxiliar o aplicador do direito a lidar com a contingência própria do exame de efeitos e consequências de normas jurídicas.³⁷⁴ Segundo um modelo de pragmatismo cauteloso, recomenda-se que apenas sejam levadas em consideração as consequências certas ou prováveis (não as plausíveis) e que possam ter sua ocorrência comprovada por razoável base empírica.³⁷⁵ A regulamentação da governança pública não deixa de incorporar esse aspecto quando afirma que o “processo decisório orientado pelas evidências” é diretriz e instrumento de governança. Embora possam existir zonas de incerteza na análise dos efeitos, a avaliação de resultados pelo controlador deve se fundar em elementos empíricos que permitam concluir, com razoável certeza, o grau de êxito da medida escrutinada, bem como a relação de causalidade entre o instrumento de incentivo, as condutas fomentadas e os resultados obtidos.

Uma segunda observação retoma a ideia já frisada sobre a importância do adequado planejamento da política que se vale da norma extrafiscal, momento em

³⁷³ Em processo de levantamento destinado a avaliar a estrutura de governança de renúncias tributárias, o TCU concluiu que, ao menos até aquele momento (2014), não havia trabalhos específicos de acompanhamento de políticas públicas financiadas por renúncias tributárias, nem mesmo aquelas políticas que possuem objetivos econômicos. Um dos principais argumentos levantados pelos órgãos auditados foi o da complexidade desse tipo de avaliação. O próprio TCU consignou, porém, que “a dificuldade de se realizar análises de resultados não justifica a ausência de, ao menos, tentativas de fazê-lo”, acrescentando ser questionável “a escolha do gestor por uma intervenção que já se sabe, de antemão, que não será avaliada, seja por falta de ferramentas e condições para isso, seja por falta de vontade política”. Cf. **Processo de Levantamento n. 018.259/2013-8** (Acórdão n. 1205/2014). Min. Raimundo Carreiro. Data da sessão: 14/05/2014.

³⁷⁴ Essa observação será aprofundada no controle por parte do Poder Judiciário, que tem capacidade institucional reduzida para avaliar a eficácia de medidas extrafiscais, o que exige ainda maior cautela do controlador.

³⁷⁵ Pinçamos alguns dos *standards* para guiar a incidência do pragmatismo jurídico, no modelo proposto por José Vicente Santos de Mendonça, de quem tomamos emprestado a expressão “pragmatismo cauteloso”. Vale, porém, uma ressalva: o pragmatismo se preocupa mais com as consequências da própria decisão, e menos com as consequências produzidas pela norma geral e abstrata (o que remete à noção de eficácia material, que aqui nos interessa). Isso não impede a adoção desses parâmetros, acreditamos, para guiar o julgamento sobre as consequências da própria norma jurídica, num momento lógico anterior ao da decisão. Afinal, como afirma o próprio Santos de Mendonça, é consensual a aplicação do pragmatismo jurídico na teoria da legislação, visto que o legislador cria a norma a partir de um resultado esperado. (**Direito Constitucional Econômico... Op. Cit.**, p.72)

que deverão ser traçados parâmetros claros para o monitoramento da eficácia da medida, com definição de objetivos quantitativos e respectivos prazos, com estruturação de mecanismos e competências necessários a um controle interno eficiente. Se a Administração pública tiver se esmerado nesse trabalho prévio, menos dura será a tarefa de realizar a avaliação de resultados da política por parte dos órgãos controladores.

A questão que se coloca, depois, é o que fazer quando verificada ineficácia, total ou parcial, da medida extrafiscal. Se, posta em movimento, a norma não tiver gerado os resultados que dela se esperavam, ou o tiver feito de modo insatisfatório, haveria motivo para sua retirada do sistema (considerando a violação ao parâmetro jurídico de eficiência)?

Conquanto reste inadmissível, à luz do dever de eficiência, uma postura passiva do poder público diante da ineficácia de certa política extrafiscal (ou de qualquer outra política pública), não é certo supor que a verificação da ineficácia deva fatalmente conduzir à invalidação da medida. Pelo contrário.

Sem contar os óbices jurídicos mais evidentes à anulação de instrumentos de incentivo veiculados em normas tributárias – o fato de elas serem instituídas por lei em sentido estrito e de geralmente implicarem condições e prazo certo, impedindo a sua modificação a qualquer tempo, nos termos do art. 178, do Código Tributário Nacional – é importante ter em vista que a anulação de um ato normativo (de alcance geral ou individual) é potencialmente geradora de consequências indesejadas ao ordenamento, a começar pela frustração de expectativas legítimas e insegurança jurídica. Nesse quadro, um controle eficiente deve colaborar para a busca de soluções, e não ser fonte de novos problemas.³⁷⁶

Isso significa que a aferição de resultados de uma norma extrafiscal (em especial a com função de fomento) tem por objetivo principal permitir que a Administração pública realize os ajustes de rota necessários para que a medida surta os efeitos esperados, atacando os fatores imprevistos (sejam eles externos ou relativos aos próprios agentes fomentados) que afetaram o prognóstico anteriormente realizado. Foi o que ocorreu no caso do Regime Automotivo Brasileiro (RAB), em que, durante a vigência do fomento, instituiu-se um limite para aprovação de pedidos de

³⁷⁶ MOREIRA, Egon Bockmann. Súmula 473: é hora de dizer adeus. **Jota**. (Coluna Publicistas). Out-2019.

importação (em até 30% dos investimentos realizados e comprovados) para garantir que as metas de exportação do RAB fossem cumpridas.³⁷⁷

Daí a importância de que as políticas extrafiscais sejam aperfeiçoadas mediante acompanhamento ativo por parte do poder público, durante toda a vigência da medida extrafiscal, e não apenas no seu término.

Se, juridicamente, uma medida extrafiscal ineficaz pode ser reputada inválida por incompatível com o princípio da eficiência, o que o ordenamento impõe – não só em vista de outros valores (segurança jurídica, proteção da confiança, redução da litigiosidade, etc.) como da própria eficiência – é que o poder público se empenhe no sentido de adotar as medidas corretivas necessárias para que a política não tenha seus resultados frustrados. Isso está em sintonia com o perfil consensual da Administração pública contemporânea, e com a postura pragmatista que exige do aplicador atenção quanta às consequências de sua decisão. E se alinha, por fim, com a importante baliza decisória contemplada na atual Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro³⁷⁸, ao dispor que:

Art. 21. A decisão que, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, decretar a invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa deverá indicar de modo expresso suas consequências jurídicas e administrativas.

Parágrafo único. A decisão a que se refere o caput deste artigo deverá, quando for o caso, indicar as condições para que a regularização ocorra de modo proporcional e equânime e sem prejuízo aos interesses gerais, não se podendo impor aos sujeitos atingidos ônus ou perdas que, em função das peculiaridades do caso, sejam anormais ou excessivos.

Essa disposição parte da premissa de que a invalidação de ato, processo ou norma, gera consequências gravosas que deverão ser consideradas pelo órgão decisório, ao qual incumbe indicar as condições para sua regularização, em atenção

³⁷⁷ CAGGIANO, Heloísa. **Do planejamento à governança...**, op. cit., p. 91.

³⁷⁸ Alterada pela Lei nº 13.655/2018, também conhecida por Lei da Segurança Jurídica, a LINDB passou a contemplar uma boa dose de pragmatismo e contextualização na interpretação e operação das normas de direito público, segundo Eduardo Jordão (Art. 22 da LINDB - Acabou o romance: reforço do pragmatismo no direito público brasileiro. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, p. 63-92, nov. 2018).

Sobre o compromisso da nova LINDB com a segurança jurídica e a sua aderência ao pragmatismo, cf. também: MENDONÇA, José Vicente Santos de. Art. 21 da LINDB - Indicando consequências e regularizando atos e negócios. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, p. 43-61, nov. 2018; MOREIRA, Egon Bockmann; PEREIRA, Paula Pessoa. Art. 30 da LINDB - O dever público de incrementar a segurança jurídica. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, p. 243-274, nov. 2018.

à proporcionalidade e aos interesses gerais. A regulamentação do referido dispositivo (art. 4º, Decreto 9.830/2019) inclusive deixa claro o dever de que referida decisão considere possíveis alternativas para demonstrar a necessidade e adequação da medida imposta.

No caso de uma norma (ou ato bilateral) com função extrafiscal de fomento, há, como referido, outros limites jurídicos que impedem que o poder público realize a simples anulação ou revogação da medida. Embora tenha o dever de realizar o controle de resultados de uma política de fomento, a Administração não pode retirar a norma do sistema antes de encerrado o seu prazo de vigência, seja por imposição do princípio da legalidade, seja em atenção à proteção aos interesses legítimos dos agentes fomentados, que realizaram investimentos e cumpriram condições constantes da medida em questão. Esta é, aliás, a lógica que informa a limitação do art. 178, do CTN.

Isso reforça a asserção de que o acompanhamento e avaliação de resultados de uma medida extrafiscal, por parte do controle interno, serve primariamente como elemento de calibragem do planejamento público, que fornecerá insumos para:

(a) durante a vigência da norma: adoção de medidas corretivas ou de adequação que se façam necessárias para garantir sua eficácia;

(b) após a vigência da norma: revisão crítica da medida, guiando futuras propostas de criação, expansão ou aperfeiçoamento de políticas públicas e de concessão de incentivos fiscais, com aferição de seus custos e benefícios.³⁷⁹

Como enfatiza Heloísa Caggiano, conquanto o acompanhamento da execução dos programas de fomento e a verificação dos seus resultados encerre o procedimento de controle interno da função administrativa, a relevância do acompanhamento não se esgota nisso: ela “deve conduzir à análise crítica do plano, pois é após a implementação dos instrumentos de fomento que se poderá concluir pela sua capacidade efetiva de alcançar os objetivos visados”, o que deve levar à interrupção, continuidade ou até à mudança das variáveis do programa.³⁸⁰

³⁷⁹ O que, por sinal, é diretriz de governança constante do art. 4º, VII do Decreto 9.203/2017.

³⁸⁰ **Do planejamento à governança...**, op. cit., p 61.

5.3 CONTROLE EXTERNO DE EFICÁCIA EXTRAFISCAL

A exigência de controle de eficácia extrafiscal por parte dos órgãos de controle externo decorre, no nível constitucional, dos artigos 70 e 71, que conferem competência ao Poder Legislativo, com auxílio do Tribunal de Contas, de fiscalizar os aspectos contábeis, financeiros, orçamentários e patrimoniais do poder público, inclusive quanto à legitimidade e economicidade das renúncias de receitas³⁸¹. A mesma fiscalização é atribuída, como visto, ao sistema de controle interno de cada Poder (art. 70 e art. 74).

Como se nota, os controles externo e interno não constituem realidades separadas. Além de a própria Constituição criar uma zona de sobreposição de competências, as atividades de controle realizadas pelo Poder Legislativo e Tribunal de Contas frequentemente se voltam a examinar os sistemas de controle interno, seja com o escopo de avaliar o mérito dos atos sujeitos a controle, seja com vistas a verificar a qualidade dos processos e estrutura de fiscalização interna, visando sobretudo ao seu aperfeiçoamento³⁸². No mais, um bom sistema de controle interno é condição para a eficiência de muitas das atividades de controle externo, que dependem de dados, documentos e esclarecimentos, fornecidos pelos sistemas de controle interno, sem os quais a fiscalização pode restar prejudicada.

Embora a Constituição atribua ao Poder Legislativo a responsabilidade primária pelo controle externo, assinalando ao Tribunal de Contas a função de auxiliar aquele, a configuração normativa das Cortes de Contas (e a forma como elas vêm atuando na prática) revela o protagonismo dessas instituições no sistema brasileiro de controle do poder público.³⁸³

5.3.1 Controle de eficácia pelo Poder Legislativo

³⁸¹ Somam-se a essas disposições o preceito constitucional que confere competência ao Congresso Nacional para fiscalizar e controlar, diretamente, ou por qualquer de suas Casas, os atos do Poder Executivo (art. 49, X).

³⁸² A título exemplificativo, o TCU já recomendou a atualização da normatização do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, de forma a aproximá-lo das normas e padrões internacionais afetos ao tema Cf. **Processo de Acompanhamento n. 018.218/2017-2** (Acórdão n. 2127/2017). Min. Marcos Bemquerer. Data da sessão: 27/09/2017.

³⁸³ V. [5.3.2](#), *infra*.

Das atribuições específicas de controle por parte do Poder Legislativo, que podem interessar ao controle de eficácia das normas tributárias extrafiscais, cabe destacar, inicialmente, a fiscalização por meio de comissão permanente de deputados e senadores, constituída nos termos do paragrafo 1º do artigo 166, da Constituição Federal, para examinar e emitir pareceres (1) sobre os projetos das leis orçamentárias e as contas apresentadas pelo Presidente da República; (2) sobre planos e programas previstos na Constituição Federal, com acompanhamento e fiscalização das gestões orçamentárias respectivas.

A atuação dessa comissão mista, no que se refere à análise dos resultados de projetos e programas do governo, é pautada em auditoria feita anualmente pelo Tribunal de Contas da União, como se detalhará adiante – o que reforça a importância desse órgão de controle e da sua articulação com os demais poderes. A Lei de Responsabilidade Fiscal desce a minúcias, estabelecendo diversas competências ao Legislativo, como a de fiscalizar (diretamente ou com auxílio do Tribunal de Contas) o atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias (art. 59, inc. I).

Assim, ao Poder Legislativo compete não apenas assumir um papel ativo na formulação de planos, programas e leis orçamentárias (exercendo, nessa ocasião, um controle *ex ante*), como também fiscalizar a aplicação e o cumprimento dessas normas, verificando, durante e *ex post*, o atingimento de metas e resultados assumidos em leis orçamentárias, planos e programas de governo.

Sempre que essas políticas se instrumentarem por meio de normas tributárias, estará presente o dever de fiscalizar a eficácia do meio escolhido para atingir os fins públicos em questão. Caberá então ao Legislativo verificar em que medida os resultados constantes dos planos e programas governamentais estão sendo atingidos, como também a eficiência dos mecanismos eleitos, o que, como visto³⁸⁴, inclui o aspecto da eficácia e economicidade.

No que se refere aos mecanismos institucionais de que dispõe o Legislativo para realizar esse controle, cumpre referir que, além do julgamento das contas anualmente prestadas pelo chefe do Poder Executivo, o Congresso possui a prerrogativa de convocar Ministros de Estado ou quaisquer órgãos subordinados à Presidência da República (art. 50, *caput*, e 58, parag. 2º, III), encaminhar pedidos de

³⁸⁴ V. [4.3.4](#), *supra*.

informação a tais autoridades e órgãos (art. 50, parag. 2º), bem como constituir Comissões Parlamentares de Inquérito (art. 58, parag. 3º). São instrumentos que, conquanto não se refiram à matéria financeira-orçamentária, podem ser plenamente aplicados nesse campo.

Interessante mecanismo, de uso ainda incipiente no processo legislativo brasileiro, é a chamada Avaliação do Impacto Legislativo (AIL), que consiste em uma análise sistematizada dos impactos econômicos, sociais e ambientais associados a um projeto de lei ou a uma lei existente (semelhante à Análise de Impacto Regulatório, esta mais voltada a atos normativos de regulação em sentido estrito). O tema integra o campo de estudo da chamada Legística Material, que fornece modelos e ferramentas teóricas para realização de diagnósticos e prognósticos legislativos, e para verificação dos objetivos que justificaram o impulso normativo e os resultados obtidos a partir de sua entrada em vigor.³⁸⁵

Entre os objetivos da AIL está (a) aumentar a quantidade e a qualidade das informações disponíveis no processo de tomada de decisões políticas; (b) fornecer subsídios às instituições para que sejam projetadas melhores políticas e leis; (c) melhorar a tomada de decisão durante o processo legislativo; (d) facilitar a compreensão das leis e possibilitar contribuições ao processo legislativo pelas partes interessadas, contribuindo para a transparência do processo legislativo junto à sociedade; (f) melhorar a qualidade das proposições, proporcionando transparência quanto aos benefícios e custos de diferentes alternativas normativas passíveis de serem adotadas para resolver um mesmo problema; e (g) ajudar a esclarecer por que a norma que está sendo proposta é necessária e apropriada.³⁸⁶

Uma forma de análise de impacto legislativo está prevista no ordenamento brasileiro, no Decreto 9.191, de 2017, que estabelece regras e diretrizes para elaboração, redação, alteração, consolidação e encaminhamento de propostas de atos normativos ao Presidente da República pelos Ministros de Estado. O anexo do Decreto contém um elenco de questões a serem analisadas quando da elaboração de

³⁸⁵ MENEGUIN, Fernando B.; SILVA, Rafael Silveira e. Introdução. In: MENEGUIN, Fernando B.; SILVA, Rafael Silveira e. (Org.) **Avaliação de impacto legislativo: cenários e perspectivas para sua aplicação**. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2017.

³⁸⁶ BRASIL. Tribunal de Contas da União (Plenário). Processo de Acompanhamento n. 020.750/2019-6 (Acórdão n. 2513/2019). Relator: Min. Vital do Rêgo. Data da sessão: 16/10/2019. Sobre AIL, ver: MENEGUIN, Fernando B.; SILVA, Rafael Silveira e. (Org.) **Avaliação de impacto legislativo: cenários e perspectivas para sua aplicação**. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2017.

atos normativos – incluindo proposições de leis pelo Poder Executivo Federal – relacionadas (a) ao diagnóstico do problema que justifica a intervenção normativa; (b) às alternativas à medida proposta; (c) à análise de custo e benefício; e (d) à avaliação de resultados, entre outras questões de técnica de elaboração legislativa.

Isso não chega a ser novidade no Direito brasileiro: uma versão anterior, do ano de 2002 (Decreto 4.176), revogada pelo Decreto 9.191/2017, já continha disposições similares com técnicas de AIL para orientar a formulação de proposições de iniciativa do Poder Executivo, embora conste que, lamentavelmente, tais orientações tenham sido pouco aplicadas na prática.³⁸⁷

Uma inovação do decreto de 2017, que particularmente interessa aqui, refere-se à obrigatoriedade de que, na hipótese de políticas públicas financiadas por benefícios de natureza tributária, as proposições legislativas contenham “objetivos, metas e indicadores para acompanhamento e avaliação dos resultados alcançados”, assim como a “indicação do órgão responsável e do eventual corresponsável pela gestão da política” (art. 32, inc. VIII, alínea “a”).

A redação não deixa dúvida: a formulação de proposições normativas por parte da Administração Pública deve ser antecedida de avaliação de eficácia *ex ante* de normas extrafiscais (ao menos das que implicam desonerações tributárias ligadas a políticas públicas), e nelas devem ser incluídos marcos relativos a metas e indicadores que permitam acompanhar e avaliar, durante e *ex post*, os resultados alcançados.

Conquanto não vincule o Poder Legislativo, a norma, caso efetivamente observada nas proposições de lei oriundas do Executivo, constitui importante passo para controle de eficácia das normas extrafiscais, já que parte significativa da legislação tributária federal acaba sendo impulsionada pelo Presidente da República. Cabe lembrar, a propósito, que a iniciativa de lei em matéria tributária é concorrente, partilhada entre os parlamentares e o chefe do Executivo³⁸⁸, mas, na prática, é este último quem domina o poder de iniciativa na matéria, especialmente quanto aos projetos que efetivamente chegam a ser aprovados.³⁸⁹

³⁸⁷ MENEGUIN, Fernando B.; SILVA, Rafael Silveira e. Introdução. In: MENEGUIN, Fernando B.; SILVA, Rafael Silveira e. (Org.) **Avaliação de impacto legislativo...**, op. cit.

³⁸⁸ Vide, a respeito, entendimento do STF firmado sob regime de repercussão geral, no ARE 743480/RG, de Relatoria do Min. GILMAR MENDES, julgado em 10/10/2013 (DJe-228, div. 19-11-2013, pub. 20-11-2013)

³⁸⁹ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo...**, op. cit., p. 244.

Além disso, nada impede que a AIL venha a se tornar prática ou mesmo dever no âmbito do processo legislativo brasileiro. Há movimentos nesse sentido, seja em proposições parlamentares que chegaram a realizar (ainda que modestamente) uma análise de impacto³⁹⁰, seja em publicações das casas do Congresso sobre o tema³⁹¹, e até mesmo proposta de inserir sua aplicação como parte das regras gerais do processo legislativo³⁹².

Na verdade, a análise de impacto de uma nova legislação – o que inclui avaliação *ex ante* sobre a eficácia dos meios para atingir os fins visados – constitui projeção do dever de planejamento pelo Estado (não só por parte da Administração pública) na promoção dos direitos fundamentais dos quais é guardião ou garantidor.

E, independentemente da adoção desse tipo de controle, que é feito *ex ante*, o Poder Legislativo também tem o dever de fiscalizar, *ex post*, o cumprimento das leis, planos e programas de Estado e de governo, verificando o atingimento das finalidades públicas perseguidas pelos instrumentos normativos (e financeiro-orçamentários) eleitos. Isso inclui o dever de monitorar e avaliar a eficácia das medidas extrafiscais – especialmente, mas não só, das medidas que implicam gasto tributário (desonerações) e das que servem para instrumentar políticas públicas em geral.

5.3.2 Controle de eficácia pelo Tribunal de Contas

³⁹⁰ Para citar apenas dois exemplos, cabe referir à avaliação de impacto realizado pela Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados ao Projeto de Lei nº 3.029/2011 (que dispunha sobre o uso de biodiesel e veículos e carga de pequeno porte) e ao Projeto de Lei Complementar nº 399/2008 e demais proposições apensadas (que buscava incluir atividades no Simples Nacional).

³⁹¹ A Câmara dos Deputados publicou em seu site o documento “Diretrizes para Avaliação do Impacto Legislativo”, acompanhado de dez estudos de caso em que a AIL foi realizada pela Casa (S.l.: s.n., 201-) e o Senado Federal publicou obra coletiva dedicada ao tema (MENEGUIN, Fernando B.; SILVA, Rafael Silveira e. (Org.) **Avaliação de impacto legislativo: cenários e perspectivas para sua aplicação**. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2017).

³⁹² Nesse sentido, o Projeto de Lei do Senado Federal 488, de 2017, propõe a inclusão de artigo na Lei Complementar 95/1998, com o intuito de estabelecer normas e diretrizes para encaminhamento de proposições legislativas que instituem políticas públicas. A ideia é estabelecer uma diretriz de governança pública como parte obrigatória do processo legislativo, ao menos nos que visam a instituir políticas públicas, ocasião em que a proposição deve se preocupar em definir, entre outras coisas: (a) os responsáveis pela coordenação e articulação das ações concernentes à política; (b) as competências das principais partes envolvidas; (c) a formalização dos processos decisórios correlatos, incluindo o registro da motivação e do conjunto de evidências que embasam a escolha política; (d) os marcos de verificação, indicadores-chave e metas para os principais objetivos que permitam a medição do progresso e facilitem a identificação de interdependências e obstáculos; (e) o estabelecimento de formas de revisão, fixando a periodicidade da avaliação de desempenho da política; bem como (f) a formalização de instrumentos de transparência.

O Tribunal de Contas é, segundo o texto constitucional, auxiliar do Poder Legislativo no exercício do controle externo (art. 71). Para desempenhar essa função, o Tribunal concentra competências de julgamento, de fiscalização e até mesmo de opinião e assessoramento³⁹³.

O papel institucional do Tribunal de Contas tem se mostrado de tal modo proeminente, que a sua qualificação como simples auxiliar do Legislativo pode parecer inadequada.

Essa proeminência se explica, ao menos parcialmente, pelo fato de a própria legislação armá-lo com uma série de garantias, competências e instrumentos que o tornam um órgão forte e com alto grau de autonomia³⁹⁴. E pelo fato de que, em alguns dos principais momentos do controle externo – exame de projetos de leis orçamentária; prestação de contas do chefe do Executivo e demais sujeitos responsáveis pela administração de recursos públicos; fiscalização quanto ao cumprimento de planos e programas de governo – a normativa atribui papel central ao Tribunal de Contas, nas mãos de quem fica o trabalho fiscalizatório propriamente dito.³⁹⁵

O controle de eficácia de normas tributárias extrafiscais por parte do Tribunal de Contas, assim como aquele exercido pelo Legislativo, é realizado em especial com base nos parâmetros de legitimidade e economicidade do gasto público, voltado que é aos aspectos financeiros e orçamentários da atuação administrativa. No que se refere às normas tributárias de cunho extrafiscal, o foco do controle recai, essencialmente, sobre as normas que implicam renúncia de receitas, como explicita o próprio texto constitucional (art. 70, *caput*).³⁹⁶

³⁹³ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo...**, op. cit., p. 253.

³⁹⁴ Entre as diversas competências atribuídas ao TCU pelo art. 71 da Constituição Federal, destaca-se a de realizar, por iniciativa própria, inspeções e auditorias em órgãos dos três poderes e demais entidades responsáveis por recursos públicos (inciso IV); aplicar sanções aos responsáveis por infrações (inciso VIII); sustar a execução de ato impugnado (X). Suas decisões têm eficácia de título executivo (art. 71, §3º), e os seus Ministros gozam das mesmas prerrogativas e garantias dos Ministros do Superior Tribunal de Justiça (art. 73, § 1º).

³⁹⁵ Por exemplo, o Congresso Nacional julga as contas do Presidente da República, mas é o Tribunal de Contas que realiza o parecer (resultado de fiscalização pela Corte) a partir do qual o julgamento é realizado (art. 71, I, CF). O Congresso Nacional examina os projetos de leis orçamentárias e os planos e programas de governo, mas o faz com base em relatório encaminhado anualmente pelo TCU, seguindo prescrição prevista na Lei de Diretrizes Orçamentárias (Cf. art. 123, Lei 13.707/2018).

³⁹⁶ Não que o controle não possa ser exercido em relação a outros tipos de norma extrafiscal (como as que implicam agravamento). Todavia, é sobre as normas de desoneração que o controle recai com prioridade, tendo em vista a preocupação constitucional com as medidas que implicam renúncia de receitas.

E aqui, não se trata de fiscalizar apenas os efeitos orçamentários e financeiros dessas normas (isto é, o quanto elas custam e seus reflexos no orçamento público), mas igualmente de verificar se elas cumprem a que vêm (eis o controle de eficácia extrafiscal).

Mas como e em que circunstâncias, afinal, esse controle é exercido? A seguir, agrupam-se as principais formas de controle por parte do Tribunal de Contas em dois grupos maiores, conforme seja realizado em caráter prévio (*ex ante*) ou posterior (*ex post*), especificando dentro de cada um as oportunidades em que o controle externo deva ocorrer.

5.3.2.1 Controle *ex ante* de eficácia extrafiscal

Embora a atuação do Tribunal de Contas seja predominantemente realizada a *posteriori*, reportando-se a fatos ocorridos para verificar sua lisura e adequação aos parâmetros de legalidade, economicidade e legitimidade, não se pode desprezar importante papel que o TCU vem desempenhando no processo de elaboração normativa, caso em que sua atividade assume um caráter mais preventivo e prospectivo. Daí se falar em controle *ex ante*. Nele, situações pretéritas não deixam de ser examinadas, mas estas servem mais como um diagnóstico útil para o futuro, visando ao melhor planejamento e ao aperfeiçoamento da gestão pública.

No que se refere ao controle de eficácia extrafiscal, é especialmente no processo de elaboração das leis orçamentárias – *locus* por excelência do planejamento da ação estatal – que a atuação do Tribunal de Contas pode ser realizada com o enfoque mencionado. Nesse momento, conquanto o objeto do controle não seja, obviamente, a análise específica das normas tributárias extrafiscais, o seu contexto mais amplo – de desenho de políticas públicas e de estratégias de ação do governo, com alocação dos recursos para isso – abrange a discussão sobre finalidades e efeitos dos gastos tributários, tangenciando a questão da eficácia de medidas extrafiscais que financiem os programas previstos nas leis orçamentárias.

Para demonstrar de que maneira esse controle pode ser feito, destacam-se dois precedentes do Tribunal de Contas da União que antecederam o processamento de projeto de lei orçamentária: (a) Processo 037.320/2018-1 e Acórdão n. 2515/2019, de relatoria do Ministro Vital do Rêgo, que consistiu em acompanhamento do planejamento governamental com enfoque na elaboração do PPA 2020-2023; (b)

Processo n. 020.750/2019-6 e Acórdão n. 2513/2019, do mesmo relator, que consistiu em acompanhamento de políticas e programas de governo, para subsidiar a feitura da Lei Orçamentária Anual para o ano de 2020.

O primeiro processo, conforme consta do relatório do Acórdão, teve como principal objetivo contribuir para que o planejamento governamental pudesse resultar em uma “proposta para o Plano Plurianual 2020-2023 (PPA 2020-2023) que reflita de forma adequada as prioridades de governo e atenda aos preceitos constitucionais, servindo como instrumento efetivo de orientação da gestão e de monitoramento e avaliação”. O precedente é relevante não só pelo seu mérito, mas pelo momento em que foi realizado: diferentemente de trabalhos anteriores, o TCU atuou pela primeira vez em sede de controle concomitante à elaboração do Projeto de Lei do Plano Plurianual, visando à maior efetividade do controle externo e a possibilidade de propor melhorias a serem incorporadas no processo de feitura do plano³⁹⁷.

O Plano Plurianual é um instrumento de planejamento de médio prazo, que trata de estabelecer, “de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada” (art. 165, parag. 1º, CF).

Pelo fato de, até o momento, não ter sido editada a lei complementar que deveria dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual (art. 165, parag. 9º, inc. I), a atual ordem normativa “permite repensar praticamente toda a metodologia do PPA a cada quatro anos”, o que implica gastos desnecessários e dificulta o controle externo.³⁹⁸ E, de fato, como aponta o Tribunal de Contas, em retrospecto sobre acompanhamentos realizados pela Corte nos planos plurianuais adotados desde 2000, verifica-se, a cada horizonte de quatro anos, significativa mudança de feição e de metodologia do plano plurianual.³⁹⁹

³⁹⁷ Conforme mencionado no acórdão, foi a “primeira vez que o TCU fiscaliza o PPA ainda na etapa de discussão prévia e elaboração do novo plano, que vigerá no período 2020-2023. Com isso, espera-se obter maior efetividade da fiscalização do Tribunal. Em primeiro lugar, o acompanhamento pari passu enseja expectativa de controle no órgão auditado, o que favorece um melhor desenho do plano. Além disso, a possibilidade de alteração do plano é potencializada na fase preparatória de elaboração, momento propício para mudança do documento.” Cf. BRASIL. Tribunal de Contas da União (Plenário). **Processo de Acompanhamento n. 037.320/2018-1** (Acórdão n. 2515/2019). Min. Vital do Rêgo. Data da sessão: 16/10/2019.

³⁹⁸ BRASIL. Tribunal de Contas da União (Plenário). **Processo de Acompanhamento n. 037.320/2018-1** (Acórdão n. 2515/2019). Min. Vital do Rêgo. Data da sessão: 16/10/2019.

³⁹⁹ BRASIL. Tribunal de Contas da União (Plenário). **Processo de Acompanhamento n. 037.320/2018-1** (Acórdão n. 2515/2019). Min. Vital do Rêgo. Data da sessão: 16/10/2019.

Mas, no que interessa ao tema em exame, cabe destacar dois (dos quatro) pilares metodológicos que guiam o plano objeto de análise naquele precedente (PPA 2020-2023): integração entre planejamento e avaliação; e visão estratégica com foco em resultados.⁴⁰⁰ São ambos aspectos para os quais o Tribunal de Contas já vinha chamando atenção em pronunciamentos anteriores, justamente diante da preocupação de que o PPA servisse como instrumento efetivo de orientação da gestão, monitoramento e avaliação de resultados.

Naquele acórdão, embora o TCU tenha reconhecido avanços quanto a esses aspectos, concluiu que a proposta do PPA em questão ainda apresentava deficiência quanto à definição de objetivos específicos, metas intermediárias, indicadores, entre outros requisitos da boa governança. Recomendou, por isso, que o Ministério da Economia e a Casa Civil da Presidência da República:

(...) definam em ato normativo, com fundamento no art. 4º, incisos III e X, do Decreto 9.203/2017, os requisitos e os atributos mínimos que devem constar dos planos estratégicos dos órgãos e entidades responsáveis por programas finalísticos do PPA 2020-2023, a fim de garantir a exequibilidade do PPA, a exemplo de objetivos específicos, metas intermediárias, indicadores de eficácia e eficiência, bem como ações orçamentárias e não orçamentárias associadas;

Nota-se que a normativa de governança pública (Decreto 9.203/2017) foi expressamente citada como fundamento para a recomendação de providências para sanear as falhas apontadas no planejamento proposto. Nota-se, ainda, que o Tribunal apontou, como um dos requisitos mínimos do planejamento, a indicação de ações orçamentárias e não orçamentárias – aqui incluídas as renúncias fiscais – associadas aos objetivos e metas fixados.

Além das recomendações dirigidas ao Executivo, o TCU resolveu informar ao Congresso Nacional as falhas verificadas na proposta para o PPA 2020-2023, passíveis de aprimoramento ainda na fase deliberativa. Entre elas:

(...) fragilidades no desenho dos programas finalísticos, que podem comprometer a efetividade do PPA como instrumento de planejamento, de monitoramento, de avaliação e de controle da atuação governamental, em especial, insuficiência dos indicadores escolhidos, falta de coerência entre os atributos dos programas e presença que metas que não declaram compromissos com resultados (...);

⁴⁰⁰ Os outros são simplificação metodológica e realismo fiscal. Conferir: BRASIL, Ministério da Economia. **Manual Técnico do Plano Plurianual do Governo Federal 2020-2023**. Brasília, maio de 2019.

Insuficiência de indicadores, metas que não declaram compromissos com resultados, falta de adequada vinculação de instrumentos (ações orçamentárias e não orçamentárias) com os objetivos, são, de acordo com o Tribunal de Contas, falhas que devem ser corrigidas para que o plano plurianual seja um instrumento efetivo planejamento. Para que, afinal, a ação pública produza os resultados pretendidos.

O segundo processo (n. 020.750/2019-6) teve como objetivo elaborar o Relatório de Fiscalizações de Políticas e Programas de Governo (RePP) para subsidiar a discussão do Projeto de Lei Orçamentária Anual relativa ao ano de 2020. O relatório, que vem sendo realizado desde o ano de 2017 pelo Tribunal de Contas da União, é encaminhado à Comissão Mista do Congresso Nacional, a que se refere o § 1º do artigo 166 da Constituição Federal, contendo quadro-resumo relativo à qualidade da implementação e ao alcance de metas e objetivos dos programas e ações governamentais.⁴⁰¹ Na verdade, o material consiste em uma compilação organizada do resultado de uma série de fiscalizações específicas sobre diversos programas e políticas de governo.

No relatório entregue em 2019, o Tribunal de Contas selecionou dezessete fiscalizações, de um total de 555 realizadas ao longo de 2018, utilizando, para a seleção, os critérios de materialidade, relevância e risco. Muitas das políticas examinadas envolvem medidas extrafiscais de fomento, como a política de fomento à inovação no setor produtivo, as políticas de inserção de fontes renováveis na matriz elétrica brasileira e as políticas educacionais de desporto.

Em que pese o trabalho tenha resultado de análise retrospectiva das políticas fiscalizadas, a ação de controle assume forte escopo prospectivo, na medida em que o panorama oferecido (sobre a qualidade da implementação e alcance de metas e

⁴⁰¹ Apesar de a Constituição afirmar que o Poder Legislativo é o responsável principal pelo controle externo, o próprio ordenamento confere papel de destaque ao Tribunal de Contas. O relatório anual de avaliação de políticas públicas é exemplo disso: embora caiba ao Congresso, por meio de Comissão Mista (art. 166, §1º, CF), examinar e emitir parecer sobre os projetos de lei orçamentária e sobre os planos e programas nacionais, o trabalho fiscalizatório é feito substancialmente pelo Tribunal de Contas, por disposição da própria Lei de Diretrizes Orçamentárias. Conferir, por exemplo o art. 124 da LDO para o ano de 2019 (Lei 13.707/2018), que confere ao TCU a responsabilidade de enviar à Comissão Mista do Congresso Nacional, a que se refere o § 1º do artigo 166 da Constituição Federal, quadro-resumo relativo à qualidade da implementação e ao alcance de metas e objetivos dos programas e ações governamentais, objeto de auditorias operacionais, para subsidiar a discussão do Projeto de Lei Orçamentária Anual.

objetivos dos programas e ações governamentais) serve justamente para auxiliar na discussão da Lei Orçamentária Anual relativa ao exercício subsequente.

O processo conclui que foram identificadas falhas no planejamento de 53% (9 de 17) das políticas públicas analisadas, bem como falhas no monitoramento e na avaliação de 59% (10 de 17) das mesmas políticas⁴⁰². No acórdão, destacou-se a importância de que as políticas públicas sejam devidamente institucionalizadas e caracterizadas em lei, devendo haver clara indicação, para cada política, dos seguintes aspectos: finalidade, instrumentos, forma de oficialização (lei, decreto ou outro tipo de ato normativo), conteúdo mínimo, instâncias deliberativas responsáveis, forma de prestação de contas e responsáveis pelo seu monitoramento, avaliação e fiscalização.⁴⁰³ No que se refere a este último aspecto, aliás, o Tribunal mencionou expressamente a necessidade de acompanhamento e avaliação de normas tributárias associadas a algumas das políticas objeto de controle.⁴⁰⁴

Não é de estranhar que este segundo precedente, assim como o primeiro citado, seja movido pela preocupação quanto ao adequado planejamento da ação governamental, e sua relação com a aferição de resultados. Pois as leis orçamentárias, desde o PPA até a LOA, constituem instância por excelência do planejamento, instrumentos finalísticos que só cumprem seu mister se forem capazes de direcionar a ação pública para os resultados almejados. Essa lógica se aplica tanto às leis orçamentárias, ponto de partida e referência do planejamento estatal, quanto aos planos específicos que instituem políticas públicas (incluindo as de cunho econômico) ou mesmo que sirvam para a organização interna da Administração.

Os dois precedentes citados mostram a importância do controle externo *ex ante* no processo de formulação das leis orçamentárias, com vistas à construção de um planejamento que seja efetivo tanto na função de guiar a ação governamental e o

⁴⁰² BRASIL. Tribunal de Contas da União (Plenário). **Processo de Acompanhamento n. 020.750/2019-6** (Acórdão n. 2513/2019). Min. Vital do Rêgo. Data da sessão: 16/10/2019.

⁴⁰³ BRASIL. Tribunal de Contas da União (Plenário). **Processo de Acompanhamento n. 020.750/2019-6** (Acórdão n. 2513/2019). Min. Vital do Rêgo. Data da sessão: 16/10/2019.

⁴⁰⁴ Foi o caso da política de desenvolvimento sustentável (Agenda 2030 da ONU), em que se verificou a ausência de acompanhamento e avaliação de desonerações tributárias federais relativas à importação, produção e comercialização de agrotóxicos; concessão de desonerações tributárias a agrotóxicos sem distinção de alíquotas quanto ao nível de toxicidade à saúde humana e ao potencial de periculosidade ambiental; e das políticas públicas de inserção de fontes renováveis na matriz elétrica brasileira, que pecaram pela inexistência de avaliação dos resultados dos incentivos concedidos às fontes de energias renováveis. Cf. **Processo de Tomada de Contas n. 029.427/2017-7** (Acórdão n. AC-709/2018). Min. Augusto Nardes. Data da sessão: 04/04/2018.

eficiente uso de recursos públicos, como na função de viabilizar ulterior controle (*ex post*) de resultados. E, como visto, isso inclui, ainda que de forma preliminar, a consideração sobre a eficácia de uma medida extrafiscal – caso eleita como instrumento da ação pública – para lograr os objetivos e metas visados, bem como a necessária previsão de metodologia, indicadores e órgãos responsáveis para subsequente avaliação e monitoramento de resultados.

5.3.2.2 Controle *ex post* de eficácia extrafiscal

É no controle *a posteriori* que a função do Tribunal de Contas se mostra mais evidente e diversificada. Incluímos nessa classificação não apenas o controle realizado após o encerramento de vigência de uma lei ou ao término de um programa governamental, mas também aquele que se dá durante a vigência ou execução. Diz-se *ex post* porque não se examina a eficácia potencial, mas a eficácia concreta de uma medida já posta.

Há três principais oportunidades em que a eficácia de uma medida extrafiscal pode ser controlada pela Corte de Contas: (a) por ocasião de fiscalização de planos e programas de governo que sejam instrumentalizados por normas tributárias; (b) por ocasião da prestação de contas do chefe do Poder Executivo e demais sujeitos responsáveis por recursos públicos, no que se refere às renúncias fiscais; (c) por ocasião do exame específico de alguma medida de desoneração tributária.

(a) Fiscalização de planos e programas de governo instrumentalizados por normas tributárias

Esse primeiro tipo de atuação está bastante ligado ao controle *ex ante* feito previamente à edição das leis orçamentárias, na medida em que se volta a examinar, em especial, o cumprimento de metas, objetivos e resultados assumidos naquelas leis, ainda que especificados ou adaptados em normativa própria. Mas, diferente do controle *ex ante*, que tem um escopo mais propositivo e prospectivo, o controle *ex post* assume natureza fiscalizadora e retrospectiva, verificando os resultados obtidos (geralmente por meio de processos de auditoria) a fim de encaminhar, se for o caso, providências para saneamento de irregularidades ou falhas na condução da política, com a aplicação de eventuais sanções cabíveis. As modalidades de controle relacionam-se sobretudo porque os achados em auditorias desse tipo podem conduzir

a uma atuação *ex ante* pelo Tribunal no sentido de propor melhorias em futuras leis orçamentárias ou normas instituidoras de políticas públicas.⁴⁰⁵

Em sua função de fiscalizar programas, projetos e atividades governamentais, cabe ao Tribunal de Contas avaliar os respectivos resultados quanto à eficácia, eficiência e economicidade (art. 38, inc. IV c/c art. 241, inc. II, do Regimento Interno do Tribunal de Contas da União - RITCU). Quando tais programas, projetos e atividades envolverem renúncias tributárias, a eficácia desses instrumentos deverá ser avaliada em vista dos resultados obtidos, a fim de que se verifique o “real benefício socioeconômico dessas renúncias” (art. 257, parag. un., RITCU).

O foco do controle externo, ao examinar as políticas públicas e ações governamentais, é de, em primeiro lugar, verificar em que medida os objetivos propostos estão sendo atingidos, e, em segundo lugar, de avaliar “a eficácia, eficiência e economicidade” dos próprios meios escolhidos. E aqui se inclui o dever de examinar a real aptidão dos instrumentos de marchar em direção aos fins públicos (eficácia propriamente dita), assim como o seu custo em relação aos benefícios produzidos (eficiência e economicidade).

Essa missão assinalada à Corte de Contas, da Constituição Federal ao nível regimental, tem sido cumprida com crescente grau de pró-atividade pelo Tribunal de Contas da União. Merece destaque, a respeito, o processo de auditoria operacional n. 018.259/2013-8⁴⁰⁶, que teve como objetivo conhecer e examinar o rol de benefícios tributários concedidos pelo Governo Federal. O processo foi instaurado em vista de indícios da existência de graves falhas na estrutura de governança das renúncias tributárias, como “indefinição de objetivos e metas, irregularidades na aplicação dos recursos ou na prestação de contas, ausência de fiscalização, falta de avaliação de resultados e deficiências na transparência”.⁴⁰⁷

O trabalho envolveu onze ministérios setoriais (gestores das principais políticas públicas financiadas por renúncias tributárias) e os órgãos centrais do Poder

⁴⁰⁵ É o caso do Relatório de Fiscalizações de Políticas e Programas de Governo (RePP), mencionado no tópico anterior, em que o Tribunal de Contas consolida uma série de fiscalizações realizadas (*ex post*) sobre políticas públicas a fim de subsidiar a preparação da lei orçamentária do exercício subsequente, num controle *ex ante*, propondo as melhorias pertinentes.

⁴⁰⁶ **Processo de Levantamento n. 018.259/2013-8** (Acórdão n. 1205/2014). Min. Raimundo Carreiro. Data da sessão: 14/05/2014.

⁴⁰⁷ **Processo de Levantamento n. 018.259/2013-8** (Acórdão n. 1205/2014). Min. Raimundo Carreiro. Data da sessão: 14/05/2014.

Executivo Federal, e consistiu no exame das diversas etapas de governança (do planejamento ao controle) aplicadas às principais renúncias tributárias então em vigor.

Restou comprovada, ao final, a existência de diversas fragilidades tanto no processo de planejamento como de avaliação e controle das desonerações tributárias. Um dos principais problemas apontados pela Corte foi a falta de trabalhos específicos de acompanhamento e de avaliação de resultados de políticas operadas por meio de renúncias tributárias.

Tais achados levaram o Tribunal de Contas a recomendar à Casa Civil da Presidência da República, em conjunto com os ministérios competentes, a criar mecanismos de acompanhamento e avaliação dos benefícios tributários, incluindo o cronograma e a periodicidade das avaliações, com o fim de verificar se tais benefícios alcançam os fins aos quais se propõem. Semelhante recomendação foi endereçada aos Ministérios gestores de políticas específicas, que foram instados a “verificar a pertinência de regulamentar a gestão das ações governamentais financiadas por renúncias tributárias sob sua responsabilidade, considerando as atividades a serem desenvolvidas, inclusive procedimentos de controle e de avaliação” bem como a “definir objetivos, indicadores e metas para essas ações, de forma a possibilitar a avaliação dos resultados alcançados por tais políticas”.⁴⁰⁸

Além de fiscalizar a estrutura de governança das renúncias de receitas, incluídas as condições normativas e materiais para um eficiente controle interno, o Tribunal de Contas fiscaliza as próprias políticas, verificando o seu grau de êxito e a eficácia das desonerações tributárias que as operacionalizam.

O precedente é importante porque mostra os dois níveis em que o Tribunal de Contas pode atuar no controle de eficácia de normas de desoneração: de um lado, cabe-lhe fiscalizar a eficiência, eficácia e economicidade dos gastos tributários na consecução das finalidades públicas às quais eles servem; de outro lado, fiscalizar a estrutura de governança necessária para que o controle (externo, e, especialmente, interno) possa ser realizado. Isso faz sentido, já que, sem essas condições de governança, o próprio controle externo resta dificultado. Afinal, como controlar a eficácia de uma medida se não houver clara e prévia determinação dos resultados que se pretende atingir, dos indicadores e metodologia adequados para medi-los, e

⁴⁰⁸ **Processo de Levantamento n. 018.259/2013-8** (Acórdão n. 1205/2014). Min. Raimundo Carreiro. Data da sessão: 14/05/2014.

se não tiverem sido coletados e organizados os dados necessários para essa aferição?⁴⁰⁹

Daí porque, ao verificar as falhas na estrutura de governança das renúncias tributárias, o controle externo assume também uma função prospectiva (à maneira do controle *ex ante*), no sentido de colaborar com o melhor desenho normativo e institucional das desonerações tributárias, sem prejuízo de instar os responsáveis ao saneamento de irregularidades verificadas.

Em suma, no contexto da fiscalização de políticas públicas e programas governamentais que envolvem medidas tributárias, especialmente as que implicam renúncia de receitas, compete ao Tribunal de Contas avaliar a eficácia dessas medidas na consecução das finalidades correspondentes, bem como avaliar as próprias condições normativas e institucionais para que esse controle seja realizado.

(b) Prestação de contas do chefe do Poder Executivo e demais sujeitos responsáveis por recursos públicos

Outra ocasião que pode dar ensejo ao controle de eficácia extrafiscal é a apreciação de contas prestadas pelo chefe do Poder Executivo (art. 71, inc. I, CF) e o julgamento de contas dos demais responsáveis por recursos públicos (art. 71, inc. II, CF). No conceito de “recursos públicos” está compreendida a noção de renúncias de receitas (o que inclui medidas extrafiscais que implicam desoneração, como as que instrumentam política de fomento público).

No primeiro caso, a função do Tribunal de Contas é opinativa, cabendo-lhe elaborar parecer prévio sobre as contas do Presidente da República (que consistem nos balanços da União e no relatório sobre a execução da lei orçamentária anual), avaliando os gastos do governo no período de um ano. O parecer é encaminhado ao Congresso Nacional, a quem cabe o efetivo julgamento (art. 166, parag. 1º). Embora

⁴⁰⁹ Esse aspecto há tempos vem sendo destacado pelo Tribunal de Contas da União, como condição para o próprio controle externo. Para exemplificar, por ocasião da tomada de contas da Secretaria Executiva do Ministério da Ciência e Tecnologia – SE/MCT relativa ao ano de 2006, o TCU destacou que a inexistência de indicadores e a falta de apresentação de dados relativos ao atingimento de metas tornavam inviável o controle de eficácia dos programas e atos realizados. Cf. **Processo de Tomada de Contas n. 020.735/2007-9** (Acórdão n. 3398-50/12). Min. Augusto Sherman Cavalcanti. Data da sessão: 05/12/2012.

não tenha caráter vinculante, o parecer do Tribunal de Contas tem um peso importante nas deliberações do Legislativo, como mostra a história recente do controle externo.⁴¹⁰

As normas tributárias extrafiscais que implicam renúncia de receita não fogem ao escopo das contas do Governo Federal, já que são gastos indiretos que servem a fins públicos, geralmente contemplados por planos e programas do Estado (estes também monitorados por ocasião da prestação de contas). Nesse sentido, o Tribunal de Contas tem incluído em seu parecer anual seção específica contendo análise sobre as renúncias de receitas da União. A ocasião é mais que propícia para que sejam denunciadas eventuais medidas tributárias ineficazes para atingir os fins a que visam, já que os gastos são avaliados em vista dos resultados da ação governamental no período de um ano. Apesar disso, a leitura dos pareceres emitidos pelo TCU nos últimos anos revela que, na prática, esse exame tem se concentrado mais na mensuração do impacto financeiro (aspecto quantitativo) das renúncias do que na consideração sobre seu benefício socioeconômico e aptidão para lograr os fins a que se destinam (aspecto qualitativo).⁴¹¹

No segundo caso, isto é, quanto às contas dos demais sujeitos responsáveis por recursos públicos, a Constituição confere atribuição de efetivo julgamento ao Tribunal de Contas (art. 71, inc. II, CF). Cabe-lhe, então, decidir sobre a legalidade, legitimidade e economicidade dos atos de gestão e das despesas deles decorrentes, bem como sobre a aplicação de subvenções e a renúncia de receitas (art. 1º, parag. 1º, Lei 8443/1992).

Especificamente sobre as desonerações fiscais, o Regimento Interno do TCU estabelece que as contas dos órgãos supervisores, bancos operadores e fundos que tenham atribuição administrativa de conceder, gerenciar ou utilizar os recursos

⁴¹⁰ Tatiane Piscitelli, a propósito, lembra da reprovação das contas de 2015, da presidente Dilma Rousseff, com a indicação de atos qualificados como ofensivos à Lei de Responsabilidade Fiscal, caso em que o parecer do TCU, além de ter sido determinante para a reprovação das contas, foi usado como argumento central no processo de impeachment. Outro caso foi o da aprovação, com ressalvas, das contas do Governo Federal de 2016, no qual o parecer do TCU gerou repercussão pública e influenciou o ambiente político responsável pelo julgamento das contas, alimentando o debate acerca da boa gestão do dinheiro público pelo governo. Cf. **Direito financeiro**. 6ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: 2018, p. 242 e 243.

⁴¹¹ Veja-se, por exemplo, o parecer emitido por ocasião da apresentação de contas da Presidência da República relativa ao ano de 2017. Com exceção do exame de renúncias relativas à Lei Rouanet e Lei do Audiovisual, que contêm disposição específica determinando prestação mais detalhada nas contas do chefe do Poder Executivo, não há exame qualitativo no que se refere aos gastos indiretos realizados por meio de desonerações tributárias. Cf. Tribunal de Contas da União (Plenário). **Processo de Tomada de Contas n. 012.535/2018-4** (Acórdão n. AC-1322-21/18). Min. Vital do Rêgo. Data da sessão: 13/6/2018.

decorrentes de renúncias tributárias “deverão ser acompanhadas de demonstrativos que expressem as situações dos projetos e instituições beneficiadas por renúncias de receitas, bem como do impacto socioeconômico de suas atividades” (art. 191 c/c 257, RITCU). Isso vale inclusive para órgãos pertencentes à estrutura da Administração Federal direta, como os Ministérios gestores de ações e políticas relacionadas às normas de renúncia tributária. Assim, o Ministério da Educação e o Ministério da Ciência e Tecnologia, por exemplo, devem anualmente prestar contas demonstrando os benefícios socioeconômicos gerados pelos incentivos fiscais do ProUni e da Lei de Informática, respectivamente, bem como a situação dos projetos e entes beneficiados pelos correspondentes incentivos.⁴¹²

O exame do impacto socioeconômico gerado pelas atividades financiadas por renúncia de receitas não se restringe, obviamente, à mera análise do relatório entregue ao TCU pelos órgãos gestores. Cabe ao tribunal, também por ocasião da prestação de contas, realizar verificações no sentido de aferir a real eficácia das medidas de renúncia em lograr benefícios públicos.

Eventual conclusão sobre ineficácia, ou eficácia insatisfatória, dos instrumentos de renúncia fiscal, deve ser consignada para adoção das providências cabíveis. Mas o fato de um gasto público não estar gerando os resultados esperados não implica, necessariamente, que as contas do gestor ou responsável por esse gasto serão julgadas irregulares.

Novamente aqui, a não ser no caso de malversação de recursos ou outro tipo de conduta culposa, uma postura pragmatista cautelosa é esperada dos órgãos de controle, no sentido de considerar tanto a contingência ínsita das escolhas públicas (que podem ou não acabar sendo exitosas), e as dificuldades a elas inerentes, quanto as consequências da própria decisão de controle.

Incide, em especial, a cláusula de interpretação de normas sobre gestão pública, caso em que a autoridade decisória deve considerar “os obstáculos e as dificuldades reais do gestor e as exigências das políticas públicas a seu cargo, sem prejuízo dos direitos dos administrados” (art. 22, *caput*, LINDB). E ainda, se a decisão envolver exame de regularidade de conduta ou validade de ato, deverão ser

⁴¹² Note-se que essa prestação de contas não se confunde com aquela que incumbe aos beneficiários de recursos oriundos de renúncias fiscais, que também estarão sujeitos à fiscalização do Tribunal, no que se refere às contrapartidas, cumprimento do objeto, utilização dos recursos, etc.

“consideradas as circunstâncias práticas que houverem imposto, limitado ou condicionado a ação do agente” (art. 22, parag. 1º, LINDB).⁴¹³ Direta consequência dessa disposição legal é, segundo Eduardo Jordão, a necessidade de o controlador se envolver em um diálogo com o gestor, atentando-se para as dificuldades por ele vivenciadas: caso tais dificuldades não tenham sido explicitadas na motivação do ato, ou se trate de controle de suposta omissão, caberia ao controlador requerê-las ao gestor, para fins de aplicar um controle adequado.⁴¹⁴

Especificamente em relação ao julgamento de contas, há as figuras da “decisão preliminar” e da “aprovação de contas com ressalvas”, que comportam ordem para adoção providências antes ou depois do julgamento de mérito, respectivamente, a fim de sanear irregularidades ou prevenir a ocorrência de impropriedades futuras.⁴¹⁵ Ambas poderiam ser adotadas para instar os responsáveis a apresentar, em caso de omissão, o demonstrativo de eficácia das renúncias tributárias, ou a justificar/esclarecer indícios de ineficácia ou eficácia insatisfatória. Qualquer que seja o mecanismo adotado, o importante é que o órgão controlador, de um modo pragmatista, esteja mais preocupado com o saneamento da questão do que com a imposição de medidas repressivas.⁴¹⁶

Se é verdade que o processo de prestação de contas, pelos limites de seu objeto, não comporte análise aprofundada do Tribunal de Contas sobre o grau de sucesso de medidas extrafiscais de desoneração, ele não deixa de representar um espaço relevante para controle de eficácia, seja por reforçar o dever que tem a Administração Pública de demonstrar periodicamente o real benefício das ações

⁴¹³ Cf., sobre o tema: JORDÃO, Eduardo. Art. 22 da LINDB... op. cit.

⁴¹⁴ JORDÃO, Eduardo. Art. 22 da LINDB... op. cit., p. 73.

⁴¹⁵ Por meio da decisão preliminar o relator ou o Tribunal, antes de pronunciar-se quanto ao mérito, resolve sobrestar o julgamento, ordenar a citação ou a audiência dos responsáveis, e se for o caso, determinar outras diligências necessárias ao saneamento do processo (art. 10, Lei 8443/1992). A aprovação de contas com ressalvas (art. 16, II, Lei 8443/1992) também se mostra um caminho cabível nos casos em que a ineficácia verificada do instrumento extrafiscal não gerar evidente dano ao erário nem decorrer de irresponsabilidade do gestor.

⁴¹⁶ Para ilustrar esse ponto, cabe mencionar o acórdão proferido por ocasião da tomada de contas da Secretaria Executiva do Ministério da Ciência e Tecnologia – SE/MCT relativa ao ano de 2006. A decisão, embora concluindo pela regularidade das contas do órgão, determinou a notificação dos gestores públicos quanto à necessidade de fazer incluir nas futuras prestações de contas o demonstrativo específico sobre projetos e instituições beneficiados por renúncias fiscais, contendo os resultados do acompanhamento, fiscalização e avaliação feitas pelo MCT, assim como a demonstração do impacto socioeconômico gerado pelas atividades incentivadas. Cf. **Processo de Tomada de Contas n. 020.735/2007-9** (Acórdão n. 3398-50/12). Min. Augusto Sherman Cavalcanti. Data da sessão: 05/12/2012.

financiadas com gastos tributários, seja por oferecer à esfera controladora um radar constante para, havendo indícios de ineficácia, instaurar medidas verticais de fiscalização relativamente a programas ou gastos específicos.

(c) Fiscalização específica de renúncias tributárias

Finalmente, o controle externo quanto à eficácia extrafiscal pode se dar no contexto de fiscalizações que tenham por objeto a análise de uma específica medida desonerativa, com vistas a avaliar sua eficiência, eficácia e economicidade à luz dos fins que a justificam.

Conquanto os instrumentos anteriores (fiscalização dos planos e ações de governo e a prestação de contas) também sejam oportunidades para avaliar a eficácia das normas extrafiscais que implicam renúncia de receitas, o fato de o tópico não ser o objeto central daqueles mecanismos de fiscalização tende a limitar o alcance do próprio controle.

Assim, por exemplo, auditoria do Tribunal de Contas sobre o andamento das “políticas públicas para inserção de fontes renováveis na matriz elétrica brasileira” envolve a análise (em caráter incidental) do Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura (Reidi) para o fomento de empreendimentos de energias renováveis. Esse tipo de fiscalização, de escopo amplo, pode evidenciar resultados insatisfatórios no atingimento das finalidades perseguidas pelas políticas auditadas, colocando em questionamento a eficácia das medidas escolhidas para tais fins. Mas, para melhor eficiência do controle, pode ser necessário instaurar fiscalização cujo objeto específico seja o exame das renúncias tributárias instrumentadoras de políticas e ações públicas, verificando em que medida elas efetivamente colaboram para o alcance daquelas finalidades.

A fiscalização específica de renúncias tributárias e de sua eficácia encontra previsão expressa no Regimento Interno do Tribunal de Contas da União, cujo art. 257 prevê os instrumentos fiscalizatórios (auditorias, inspeções ou acompanhamentos), os destinatários da fiscalização (órgãos supervisores, bancos operadores e fundos com atribuição de conceder, gerenciar ou utilizar referidas renúncias) e os principais objetivos de tal controle: “verificar a legalidade, legitimidade, eficiência, eficácia e economicidade das ações dos órgãos e entidades mencionados”, bem como o “o real benefício socioeconômico dessas renúncias”. O próprio dispositivo deixa claro, aliás,

que esse tipo de fiscalização independe da análise da matéria no âmbito da prestação de contas dos órgãos responsáveis pelas renúncias de receitas (art. 257, *caput*, *in fine*, RITCU).

No fundo, o regimento apenas explicita a necessidade de um controle específico das renúncias tributárias nos aspectos de eficiência e eficácia, o que não passa de decorrência lógica da competência atribuída pela Constituição Federal aos sistemas de controle interno e externo (art. 70, *caput*).

Se não resta dúvida quanto ao poder e dever do Tribunal de Contas de fiscalizar a eficácia das medidas tributárias que implicam gasto tributário, como as que servem à função de fomento, incertezas podem surgir quanto à viabilidade desse controle específico. Já é difícil mensurar o êxito de determinada política ou ação estatal, que dirá isolar os fatores de (in)sucesso e estabelecer relações de causa e efeito entre instrumento e resultado. Essa dificuldade está presente desde o controle interno, intensifica-se no controle externo e se agrava tanto mais no controle judicial, em vista das capacidades institucionais de cada esfera de controle e da própria distância em relação aos fatores envolvidos no planejamento e condução das medidas estatais.

Por isso, tanto aqui como lá, pondera-se que (a) a complexidade da avaliação da eficácia não afasta o dever de controle, cumprindo aos órgãos competentes esforçarem-se no sentido de fiscalizar os resultados das ações públicas e o custo-benefício dos instrumentos eleitos; (b) o controle deve se fundar em evidências que propiciem razoável grau de certeza quanto às premissas e conclusões adotadas; (c) o amadurecimento da estrutura de governança da Administração Pública nessa área, com adequado planejamento e instituição das medidas tributárias extrafiscais, tende a minimizar as dificuldades envolvidas na avaliação da eficácia por parte do controle interno e externo.

Finalmente, cabe voltar à indagação: e se o Tribunal de Contas reunir evidências que o levem a concluir, com razoável grau de certeza, que as medidas desoneratórias são ineficazes para atingir os fins a que se propõem? O que vem depois?

As considerações tecidas quanto ao ponto, no tópico do controle interno, mostram-se pertinentes também no que se refere ao controle externo. Ainda que uma norma extrafiscal destituída de eficácia (em sentido material) possa ser reputada inválida por violar o princípio da eficiência, não parece cabível, em princípio, sua

anulação pelo órgão controlador. Além de ser questionável a competência do Tribunal de Contas de controlar a constitucionalidade de leis e atos normativos⁴¹⁷, uma postura pragmatista exige atenção não apenas aos resultados gerados pelas normas jurídicas como às consequências da própria decisão. Essa postura, aliás, mais do que recomendável, é exigida por lei.⁴¹⁸

O controle pelo controle não tem compromisso com os efeitos, como assevera Floriano Marques de Azevedo.⁴¹⁹ Em matéria de normas tributárias extrafiscais, particularmente as que implicam renúncia de receitas, a preocupação do Tribunal de Contas deve ser, de um lado, fiscalizar os efeitos próprios dessas normas (isto é, a eficácia no atingimento de suas finalidades), e, de outro, os efeitos de suas decisões no sistema jurídico em que tais normas se inserem.

Se um dos principais objetivos do controle externo é garantir que a ação pública se desenvolva de modo legítimo e eficiente, sem prejuízo do direito dos administrados e em atenção às dificuldades reais enfrentadas pelo gestor público, o Tribunal de Contas deve preferir alternativas que viabilizem ajuste de rotas do Poder Público no sentido de remediar a ineficácia do instrumento, quando isso for possível, ou adotar as providências necessárias à sua revogação, em tempo e modo que se conforme à segurança jurídica e à legalidade.

5.4 CONTROLE JUDICIAL DE EFICÁCIA EXTRAFISCAL

Como instância última de aplicação do Direito, o Poder Judiciário é tangido pelo dever de prover efetividade às normas jurídicas.

⁴¹⁷ Apesar de antiga súmula do STF dispor que o Tribunal de Contas, no exercício de suas atribuições, pode apreciar a constitucionalidade de leis e atos do Poder Público (Súmula 347, do STF, de 13/12/1963), decisões recentes do Supremo Tribunal têm entendido pela impossibilidade de controle de constitucionalidade pelas Cortes de Contas à luz da Constituição vigente. Entendeu-se que, diversamente da Constituição de 1946 (vigente à época da edição da súmula), a Constituição de 1988 estruturou um detalhado sistema de controle de constitucionalidade e o atribuiu privativamente ao Poder Judiciário. Conferir, entre outros, **MS 27796 MC/DF**, Relator Min. Carlos Britto, Presidente Ministro Gilmar Mendes, julgamento 27/01/2009, publicado em 09/02/2009.

⁴¹⁸ Em especial pelos artigos 20, 21 e 22 da LINDB. Cf., a respeito: JUSTEN FILHO, Marçal. Art. 20 da LINDB... op.cit.; MENDONÇA, José Vicente Santos de. Art. 21 da LINDB op.cit.; JORDÃO, Eduardo. Art. 22 da LINDB... op.cit.

⁴¹⁹ MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Os grandes desafios do controle da administração pública. In: MODESTO, Paulo (org.). **Nova organização administrativa brasileira**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 221.

Em matéria de normas tributárias extrafiscais, prover-lhes efetividade implica assegurar que elas produzam os resultados para os quais foram instituídas – isto é, que tenham eficácia extrafiscal.

Acontece que, quando se trata de controlar resultados de normas veiculadoras de finalidades públicas, como é o caso das normas extrafiscais, o Judiciário está sujeito a algumas limitações. Uma de ordem democrática: teriam os juízes legitimidade ou mesmo competência para verificar a eficácia das ações e programas estatais, interferindo num campo que é próprio das escolhas feitas por representantes eleitos (Legislativo e Executivo)? Outra limitação é de ordem institucional: teriam os juízes capacidade técnica ou aparelhamento institucional para aferir o desempenho dos programas estatais, avaliando seu impacto, seu custo-benefício, sua eficiência?

Reconhecer esses limites leva a responder negativamente às duas questões postas, ou, ao menos, a admitir que o Judiciário está sujeito a importantes restrições no que tange ao controle de eficiência e eficácia das normas de orientação finalística. O lugar ideal do juiz na escala que vai do ativismo à autocontenção continua sendo objeto de discussões de alto nível e complexidade no âmbito da Filosofia Jurídica e do Direito Constitucional⁴²⁰. Mais proveitoso do que embarcar nessas discussões (difícilmente seria possível extrair delas um ponto ótimo de intensidade de intervenção judicial), é buscar identificar as situações que efetivamente demandam e possibilitam a atuação do Judiciário, traçar os parâmetros jurídicos pelos quais o controle poderá ser feito e trazer à reflexão alguns mecanismos processuais que viabilizem um controle eficaz deferente às competências privativas do gestor público e à segurança jurídica.

No que se refere aos parâmetros jurídicos, enquanto o princípio da eficiência (e suas derivações) constitui o principal filtro para o controle interno e externo (a cargo do Poder Legislativo e Tribunal de Contas), no Poder Judiciário o principal parâmetro é a igualdade, que interdita a instituição e manutenção de tratamentos diferenciados que não sejam adequados, necessários e proporcionais. Afinal, o postulado da

⁴²⁰ Provavelmente esse ideal não existe – a medida de intromissão do julgador dependerá não só da matéria e do caso, mas da própria configuração normativa dos institutos e instituições jurídicas (uma opção política) e do grau de desenvolvimento dessas instituições (e da forma como elas se relacionam). Conferir, a respeito: JORDÃO, Eduardo. **Controle judicial de uma administração pública complexa: a experiência estrangeira na adaptação da intensidade do controle**. São Paulo: Malheiros, SBDP, 2016.

proporcionalidade (em seus critérios de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito), conquanto nem sempre de simples e fácil aplicação, constitui teste fundamental de constitucionalidade das normas tributárias extrafiscais.

Embora não seja o foco, aqui, tratar de aspectos processuais, mas sim das questões materiais envolvidas no controle de eficácia extrafiscal por parte do Poder Judiciário, é importante fazer rápida referência aos meios pelos quais esse controle pode ser exercido. É da tutela de interesse público que se trata quando está em causa o controle de efeitos próprios das normas tributárias extrafiscais. E por isso a discussão da eficácia extrafiscal, em princípio, não deve surgir no contexto de ações individuais (as chamadas ações antiexacionais), mas sim naquelas que tutelam o interesse coletivo ou a ordem constitucional. Ação popular, ação civil pública e ações do controle concentrado de constitucionalidade (especialmente ADI e ADPF) em tese são instrumentos cabíveis para veicular pretensões que, fundadas em evidências de ineficácia da norma extrafiscal, visem à tutela do patrimônio público (no caso de medidas que implicam renúncia de receitas) e da ordem jurídico-constitucional.⁴²¹

Ainda no que se refere ao aspecto processual, por se tratar de conflitos complexos, que envolvem diversos centros de interesse e em geral de decisões com alcance *erga omnes*, é fundamental que se busquem mecanismos para garantir que o controle de eficácia não acabe tumultuando a segurança jurídica dos envolvidos e invadindo a esfera de competência do administrador público. A atenção às consequências deve pautar não só o mérito da decisão, como a produção de seus efeitos e a própria estrutura do processo. Uma *ratio* pragmatista recomendará que se encontrem ou mesmo se criem técnicas processuais adequadas para garantir um controle efetivo que não seja excessivo. A modulação de efeitos para o futuro e as chamadas decisões estruturantes (que viabilizam a construção de soluções no decorrer do processo e o monitoramento de sua evolução pelo Poder Judiciário) são exemplos dessas técnicas.

De outra parte, a análise da jurisprudência dos tribunais superiores mostra que praticamente não existe um controle de eficácia própria das normas tributárias extrafiscais no âmbito do Poder Judiciário, diversamente do que se passa nas esferas de controle interno e externo (embora ainda incipiente, o controle existe e está em

⁴²¹ Cf. CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Avesso do Tributo...**, op. cit., p. 262 e seguintes.

movimento de intensificação).⁴²² O exame, então, será voltado a propor um modelo teórico (de possibilidades e limites de controle) que poderá, diante de evidências de ineficácia de uma medida extrafiscal, ser utilizado no Judiciário.

Essa exposição será organizada de acordo com os dois principais momentos lógicos em que o controle pode ser exercido: *ex ante*, no qual se procede à análise de eficácia potencial da norma jurídica; ou *ex post*, mediante exame dos efeitos materialmente ocorridos.

5.4.1 Controle *ex ante* de eficácia extrafiscal

A validade de uma norma jurídica pode ser examinada em vista de sua eficácia potencial, num controle *ex ante*. Em rigor, o julgamento quanto à eficácia *potencial* de uma norma para atingir a sua finalidade não é, propriamente, um controle de eficácia material. A eficácia – considerada no plano pragmático – importa em realização efetiva, e não virtual, abstrata, potencial, do direito.

O controle *ex ante* da eficácia situa-se originariamente no plano lógico da validade⁴²³. Não se trata de examinar os efeitos concretos, mas a adequação do instrumento normativo eleito para a promoção da finalidade almejada, numa perspectiva “forward-looking”.⁴²⁴

O juízo de adequação é o primeiro passo do exame de proporcionalidade, como visto anteriormente⁴²⁵.

Quando o controle é feito *ex ante*, a análise da adequação pode se dar num plano essencialmente lógico, abstrato, prescindindo de recurso a elementos de fato. Examina-se a potencialidade de, em tese, o meio jurídico eleito realizar a finalidade extrafiscal buscada (ou, ao menos, caminhar no sentido de sua realização)⁴²⁶.

⁴²² Em matéria tributária, o Judiciário está abarrotado de ações propostas por contribuintes para tutela de seus interesses individuais, mas são raras as ações envolvendo normas extrafiscais visando à tutela do interesse público. A propósito, há algum tempo está assentada na jurisprudência a legitimidade do Ministério Público para propor ações que, mesmo envolvendo matéria tributária, visem à tutela do patrimônio público (RE 576155 RG, Relator(a): Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 03/04/2008, DJe-142 Divulg 31-07-2008 Public 01-08-2008). Apesar disso, não há notícias de que o Ministério Público tenha tentado alguma ação para questionamento da eficácia (adequação) de medida extrafiscal que implique gasto de dinheiro público.

⁴²³ Nesse sentido: LEÃO, Martha Toribio. Contributo para o estudo da extrafiscalidade... op. cit.; CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo...** op. cit.

⁴²⁴ BARAK, Aharon. **Proportionality...**, op. cit., p. 312.

⁴²⁵ V. 4.2.3.3, *supra*.

⁴²⁶ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 477 e ss.

A análise da estrutura normativa pode revelar, por exemplo, que uma norma tributária, contrariando a finalidade anunciada na exposição de motivos de seu diploma instituidor, não apresenta qualquer aptidão para desincentivar condutas ambientalmente danosas e, portanto, realizar o fim declarado de proteção do meio-ambiente. Sem necessário recurso a elementos mais detalhados de ordem fática ou técnica, uma tal norma pode ser declarada inconstitucional, por consistir em meio inadequado ao atingimento do fim visado.⁴²⁷ Exemplo disso ocorreu na Espanha, quando um chamado “tributo sobre instalações contaminantes” foi instituído na Comunidade Autônoma de Baleares com a expressa finalidade de proteção do meio-ambiente, mediante agravamento tributário de atividades supostamente poluentes (produção de energia elétrica, carburantes, combustíveis e telecomunicações). Mas a configuração estrutural da norma era incompatível com o seu anunciado propósito extrafiscal: a hipótese de incidência não tinha relação clara com índice de contaminação do entorno; a base de cálculo era completamente alheia à lógica incentivadora dos tributos ambientais; além de não haver qualquer afetação dos recursos arrecadados à proteção do meio-ambiente. Esses motivos levaram o Tribunal constitucional espanhol a declarar a invalidade da medida.⁴²⁸

No Brasil, o Supremo Tribunal Federal frequentemente realiza exame de adequação em abstrato quando julga a constitucionalidade de normas restritivas de direitos fundamentais, embora seja menos comum esse tipo de análise em matéria tributária.⁴²⁹ Já na doutrina nacional, o controle de eficácia potencial do instrumento

⁴²⁷ Como sustenta Ávila, o “fundamento de validade da exigência de adequação decorre da própria finalidade positivamente estabelecida: a instituição mesma da finalidade pressupõe a adoção de comportamentos que levem à sua realização.” (**Teoria da Igualdade Tributária**. 2ª ed. São Paulo, Malheiros, 2009, p. 162).

⁴²⁸ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. STC 289/2000, de 30 de noviembre: inconstitucionalidad el Impuesto balear sobre Instalaciones que inciden en el Medio Ambiente. **Crónica tributaria**, nº 104, 2002, págs. 166-168.

⁴²⁹ Isso aconteceu, por exemplo, quando o STF declarou a inconstitucionalidade da Lei nº 2.130/1993, do Estado do Rio de Janeiro, que obrigava os supermercados a manterem funcionários para empacotamento das compras dos clientes. Sem a necessidade de examinar elementos empíricos, um juízo de adequação lógica levou o tribunal a concluir que a providência imposta pela lei estadual era inadequada, pois a presença de um empacotador não seria apta a aumentar a proteção dos direitos do consumidor, sendo mera conveniência em benefício dos clientes. (ADI 907, Relator(a): Min. Alexandre de Moraes, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2017, Acórdão Eletrônico DJe-266 Divulg. 23-11-2017, Public. 24-11-2017). Também um juízo de adequação abstrato foi realizado quando o STF julgou inconstitucional o art. 1º-F da Lei nº 9.494/97, sob o argumento de que a atualização monetária das condenações impostas à Fazenda Pública segundo a remuneração oficial da caderneta de poupança não se qualifica como medida adequada a capturar a variação de preços da economia, e de promover os fins a que se destina (atualização do valor da propriedade). (RE 870947, Relator(a): Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado

extrafiscal, a partir do exame de adequação abstrato entre meio e fim, é amplamente aceito⁴³⁰, inclusive para aqueles que negam a relevância da eficácia como parâmetro para juízo de validade das normas jurídicas⁴³¹ - o que não é estranho, já que esse controle não chega a ingressar no campo da eficácia material, limitando-se ao raciocínio lógico de aptidão da norma tributária para, em tese, promover o fim extrafiscal visado.

Se é verdade que alguns casos se satisfazem com um juízo de adequação no patamar estritamente abstrato, nem sempre isso deve ocorrer. Aliás, lembre-se que a própria definição da adequação é de ser um teste factual. O requisito de adequação é, sustenta Aharon Barak, “examinado de acordo com os resultados que [os meios] podem atingir na prática”.⁴³²

Assim, há situações nas quais é necessária a referência ao plano da causalidade fática (e não apenas lógica), o que supõe recurso a elementos empíricos para afirmar ou infirmar a relação de adequação entre meio e fim. E note-se que isso pode ocorrer até mesmo no controle *ex ante*, sem análise dos efeitos concretamente produzidos pela norma tributária.

Em duas situações.

Em primeiro lugar, quando há comprovada omissão do poder público de realizar a avaliação prévia da eficácia do instrumento normativo eleito.

Antes de aprofundar a explicação sobre esse ponto, cabe enfrentar uma objeção que costuma ser levantada quando o tema é controle judicial de atos de fundo político ou de mérito administrativo.

É recorrente o argumento de que não é o Poder Judiciário, e sim a Administração Pública ou o Poder Legislativo, quem tem atribuição constitucional de escolher o meio que se mostre adequado, de acordo com as condições técnicas e

em 20/09/2017, Acórdão Eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-262 Divulg. 17-11-2017 Public. 20-11-2017). Em matéria tributária, um caso interessante consistiu no exame de constitucionalidade da Lei nº 9.294/97, que incluiu as certidões de dívida ativa no rol de títulos sujeitos a protesto: na ADI 5135/DF, o STF entendeu se tratar de medida adequada, ao argumento de que “confere maior publicidade ao descumprimento das obrigações tributárias e serve como importante mecanismo extrajudicial de cobrança, que estimula a adimplência, incrementa a arrecadação e promove a justiça fiscal”. (ADI 5135, Relator(a): Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2016, Processo Eletrônico DJe-022 Divulg 06-02-2018 Public 07-02-2018).

⁴³⁰ Conferir: Andrei Pitten Velloso (**O princípio da isonomia...** op. cit., passim), José Roberto Vieira (*A extrafiscalidade da Lei...*, op. cit., passim), Martha Leão (**Controle da Extrafiscalidade**, op. cit., passim).

⁴³¹ BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade...**, op. cit., p. 45.

⁴³² BARAK, Aharon. **Proportionality...**, op. cit., 311.

circunstâncias fáticas presentes no momento de sua formulação política, para promover determinada finalidade pública. Afinal, a Constituição é um mapa com destinos relativamente demarcados, mas aberto a múltiplos caminhos que devem ser escolhidos e trilhados pelos *policy makers*. O argumento procede, mas não é bastante para afastar a possibilidade do controle. Ao contrário, só reforça a necessidade, e os limites, da atuação do Poder Judiciário quanto à verificação de validade jurídica dos instrumentos eleitos pelo poder público.

É que a discricionariedade estatal na escolha do “como” realizar os fins constitucionais supõe uma avaliação prévia, pelo próprio poder público, da potencial eficácia dos instrumentos disponíveis para produzir os resultados esperados. Isso requer *planejamento*. O legislador ou administrador público deve fundamentar suas decisões a partir de “elementos de fato capazes de justificar racionalmente – em tese – a eficiência da política instituída”⁴³³. Deve se pautar em análise de dados e diagnósticos que apontem para uma prognose acertada, que sinalizem a probabilidade, de acordo com os elementos disponíveis no momento de sua elaboração normativa, de que a medida seja adequada para atingir o fim perseguido. Não significa que não tenha o direito de errar, apenas que tem o dever de fazer escolhas responsabilmente, isto é, mediante planejamento e cálculo possível visando à efetividade dos instrumentos eleitos.⁴³⁴ Isso vale especialmente para normas que implicam diferenciação entre contribuintes e dispêndio de gastos públicos, como no caso de medidas extrafiscais com função de fomento.

Descortina-se, então, um espaço bem delimitado para controle jurisdicional *ex ante* da eficácia extrafiscal: o controle quanto à existência de fundamentação da prognose normativa extrafiscal, lastreada em planejamento adequado e em elementos empíricos que justifiquem a medida adotada, sempre que isso se mostrar necessário.⁴³⁵ Não se trata aqui, de “avaliar a avaliação” estatal em seu mérito, mas

⁴³³ CAGGIANO, Heloísa. **Do planejamento à governança...**, op. cit., p. 134

⁴³⁴ “*You can't ask government to be infallible, but you can ask it to be accountable*” – como disse Michael Faraday a Oliver Lang no filme *Arlington Road* (1999). Ao que Lang, o suspeito da Rua Arlington, responde: “*I can ask it to be honest*”. A referência do cinema pode não ter a autoridade da doutrina, mas ilustra bem o ponto: não se espera um Estado infalível, mas que atue de modo responsável e moral.

⁴³⁵ Nem todas as medidas extrafiscais demandam um planejamento elaborado, com recurso a dados empíricos e projeção de resultados. Normas com escopo essencialmente compensatório, como deduções fiscais visando à proteção do mínimo existencial, podem não exigir maior atenção a esse aspecto, na medida em que o resultado desejado se esgote no próprio auxílio ao beneficiário. Outras normas extrafiscais, como as indutoras com função de fomento, geralmente demandam prognose

quanto aos procedimentos que são exigidos para legitimar a escolha pública. Sem o cuidado prévio de justificação racional da medida adotada e avaliação quanto à sua eficácia potencial, a diferenciação entre contribuintes torna-se injurídica: por não ter sido submetida ao filtro da adequação, acaba por violar a isonomia.⁴³⁶

A segunda situação em que o controle *ex ante* é feito com base em elementos de fato se dá naqueles casos em que há demonstração cabal – na linguagem das provas e não da mera dedução lógica – de que o meio não será eficaz para concretamente atingir a finalidade proposta. Estudos técnicos (ou mesmo argumentos de fato, embasados em prova idônea) podem evidenciar que a providência normativa eleita é inerte para realização do fim visado, tendo em vista circunstâncias materiais que impedirão a ocorrência dos efeitos projetados, idealmente, pela norma jurídica. Por exemplo, um incentivo fiscal a indústrias do setor automotivo visando a promover a pesquisa e desenvolvimento tecnológico nacional tem alta probabilidade de não produzir o efeito pretendido (e de ser, portanto, meio inadequado ao fim) se não vier acompanhado de medidas que mitiguem a forte tendência (historicamente demonstrada) dessas indústrias de concentrar seus investimentos em pesquisa no exterior, gerando mínimo ou nenhum ganho potencial ao avanço tecnológico no

cuidadosa de efeitos, seja em vista do estado de coisas que almejam atingir, seja em vista dos efeitos acidentais que podem causar.

⁴³⁶ Trata-se, segundo Ávila, de verificar se a autoridade normativa realizou uma “avaliação objetiva e sustentável do material fático e técnico disponível, se esgotou as fontes de conhecimento para prever os efeitos da regra do modo mais seguro possível e se se orientou pelo estágio atual do conhecimento e da experiência”. (**Sistema Constitucional Tributário...**, op. cit., p. 430)

Uma ressalva, porém: não é preciso (nem desejável) ir tão longe, a ponto de se exigir da autoridade pública um exaurimento de técnica e das possibilidades preditivas. Justamente para não criar um “gestor assombrado pelo controlador”, o art. 22 da LINDB impõe que a autoridade julgadora considere as dificuldades e obstáculos reais da Administração Pública, o que impõe considerar as limitações que ela sofre no próprio processo de planejamento (Cf.: JORDÃO, Eduardo. Art. 22 da LINDB - Acabou o romance: reforço do pragmatismo no direito público brasileiro. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, p. 63-92, nov. 2018; SUNDFELD, Carlos Ari. **Direito Administrativo para Céticos**. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014).

Brasil.⁴³⁷ Argumentos de fato derrubam a prognose legislativa, que se revela falha em sua origem: o “legislador errou o alvo”.⁴³⁸

Em resumo, verificam-se três possibilidades de controle *ex ante* da eficácia da norma extrafiscal:

(a) controle de adequação abstrata entre meio e fim, considerando a estrutura lógica da norma e a sua potencialidade para, em tese, produzir efeitos que promovam a finalidade extrafiscal;

(b) controle quanto à existência de avaliação prévia por parte do poder público, no que se refere à adequação da medida para produzir efeitos que promovam a finalidade extrafiscal.

(c) controle de adequação concreta entre meio e fim, com base em elementos de fato que demonstrem a (in)idoneidade do meio para produzir efeitos que promovam a finalidade extrafiscal;

Enquanto, na primeira situação, a eficácia potencial da medida extrafiscal é avaliada num plano lógico, na segunda situação o controle requer avaliação de material probatório referente à atividade de planejamento prévia à criação da norma jurídica (o que pode constar da própria exposição de motivos do diploma instituidor ou de trabalhos preparatórios à instituição da medida). Já na terceira modalidade de controle, o exame da eficácia potencial adquire maior grau de concreção, sempre que se defrontar com elementos empíricos que demonstrem que o meio escolhido é incapaz de promover o fim extrafiscal visado. Do mais abstrato ao mais concreto, os três tipos de controle avaliam a eficácia tendo por referência o mesmo momento em que a norma é posta, sem considerar circunstâncias posteriores que afetem a eficácia material (já não mais potencial) da medida extrafiscal.

⁴³⁷ O exemplo é real, baseado no histórico de incentivos fiscais concedidos ao setor automotivo. Conforme explica Heloísa Caggiano, ao tratar especificamente do Regime Automotivo Brasileiro (RAB), apesar do propósito do fomento e das vantagens concedidas às montadoras, os investimentos em P&D continuavam sendo direcionados à matriz, e não às fábricas brasileiras, não gerando o efeito em ciência e tecnologia que se esperava das empresas fomentadas. Segundo a autora, uma “...análise retrospectiva do setor teria permitido que o Governo mitigasse o risco de insucesso da política nesse sentido...” (**Do planejamento à governança...**, op. cit., p. 80). A esse respeito, conferir também: LIMA, Uallace Moreira. **O Brasil e a cadeia automobilística: uma avaliação das políticas públicas para maior produtividade e integração internacional entre os anos 1990 e 2014**. IPEA, Rio de Janeiro, n. 2167, jan. 2016.

⁴³⁸ BARAK, Aharon. **Proportionality...**, op. cit., p. 305.

5.4.2 Controle *ex post* de eficácia extrafiscal

Por outro lado, o controle de eficácia também pode ser realizado *a posteriori*, com base no exame do efetivo sucesso ou insucesso da medida no que concerne à promoção de sua finalidade. É nessa altura que se ingressa propriamente no plano da eficácia material: chega-se no momento pós-jurídico, em que se põe na mesa a questão de se o direito funcionou.

Assim como se dá na avaliação *ex ante*, o controle da eficácia extrafiscal pode ser realizado a partir da máxima da adequação⁴³⁹. A diferença é que, neste momento, é cabível o juízo de adequação fundado em uma análise retrospectiva, e não prospectiva. Isso confere ainda maior concreção ao exame judicial. Ao julgador, nessa hipótese, poderiam ser apresentados dados técnicos que traduzissem o grau de efetividade, até aquele momento, da providência eleita para alcance da finalidade extrafiscal.⁴⁴⁰

Enquanto no juízo de adequação *ex ante*, os dados podem servir para avaliação do prognóstico quanto à eficácia da medida, no juízo de adequação *ex post*, os dados retratam um diagnóstico. Não seria mais um exercício de previsão ou antecipação, mas de verificação. E, na medida em que pautado em prova material sobre os efeitos realizados - e não apenas previstos – esse tipo de controle parece assumir um grau maior de certeza, confiabilidade, precisão⁴⁴¹. Isso não permite afirmar que ele seja isento de dificuldades.

5.4.2.1 Dificuldades envolvidas no controle *ex post* e algumas contribuições do pragmatismo jurídico

⁴³⁹ Nesse sentido, Humberto Ávila sustenta que a “...adequação exige uma relação empírica entre o meio e o fim: o meio deve levar à realização do fim. Isso exige que o administrador utilize um meio cuja eficácia (e não o meio, ele próprio) possa contribuir para a promoção gradual do fim”. (**Sistema constitucional tributário**..., op. cit., p. 477).

⁴⁴⁰ Poder-se-ia indagar a quem cabe essa prova. Aharon Barak sustenta que o ônus de provar cabe a quem alega a adequação. (BARAK, Aharon. **Proportionality**..., op. cit., p. 311) Mas isso dependerá do caso e da configuração do processo: uma ação civil pública, por exemplo, que vise a questionar um incentivo fiscal que não se traduz em benefício público efetivo poderá ser instruída com prova sobre os resultados insatisfatórios ou nulos da medida extrafiscal para o cumprimento de sua finalidade.

⁴⁴¹ Afinal, como dizia Alberto Deodato tantas décadas atrás, “Os métodos de previsão e avaliação inspiram-se todos nas ideias seguintes: para bem prever e avaliar, é indispensável apoiar-se em fatos já realizados”. DEODATO, Alberto. **Manual de ciência das finanças**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1949, p. 215.

Apesar de o exame de eficácia *ex post* apoiar-se em elementos do passado, arrisca-se a dizer que ela constitui a hipótese mais ousada de controle da extrafiscalidade pelo Poder Judiciário.

Primeiro, pela dificuldade de se aferir o tempo adequado para uma determinada medida estatal apresentar resultados e, assim, ter sua eficácia avaliada. Um interstício muito curto entre a instituição da medida e a sua avaliação provavelmente não oferecerá um diagnóstico acertado. Mas a partir de quando o intervalo deixa de ser curto? E se, no período considerado, a medida *ainda* não tiver se mostrado eficaz, sem que isso deponha contra a sua eficácia futura?⁴⁴²

Segundo, pela dificuldade de se isolarem os fatores de sucesso (ou insucesso) da norma jurídica. Nenhuma medida de intervenção estatal atua só no mundo: não são poucas as variáveis que influenciam, a todo instante, o processo de tomada de decisão dos seres humanos, grupos e instituições – que nem sempre se comportam segundo um padrão de racionalidade.⁴⁴³ Do próprio mundo jurídico defluem uma série de outras normas que podem interferir na eficácia material de uma medida considerada.⁴⁴⁴ Indaga-se, nessas circunstâncias, se o sucesso no atingimento do fim pode ser causalmente atribuído ao instrumento, ou se este é um fator meramente correlacionado ao êxito.

E sem contar que, por mais bem elaborados que sejam, os dados retratam uma parte da realidade, não são sua cópia fiel – empreitada impossível quando é sempre o homem que seleciona, interpreta e traduz a realidade em linguagem, a partir

⁴⁴² Exemplo muito interessante que ilustra esse problema pode ser encontrado na experiência norte-americana do incentivo fiscal denominado “Domestic Production Activities Deduction (DPAD)”, integrante de um pacote de medidas entabuladas pelo American Jobs Creation Act, de 2004. O incentivo, que vigorou até 2017 e representou um gasto tributário de \$ 70 bilhões de dólares (terceiro maior gasto fiscal corporativo da história estadunidense), não produziu qualquer efeito significativo nos primeiros anos de vigência. Em estudo econométrico sobre a eficácia do incentivo fiscal, a partir de levantamento feito em mais de duas mil empresas norte-americanas (beneficiárias e não beneficiárias do incentivo), Rebecca Lester concluiu que, no período inicial do incentivo fiscal, as empresas se engajaram em respostas contábeis (inter-temporal shifting e income shifting), sendo que as respostas reais relacionadas ao aumento de investimento doméstico e à criação de empregos, apenas apareceram após alguns anos de vigência da medida. Cf. LESTER, Rebecca. Made in the U.S.A.? A Study of Firm Responses to Domestic Production Incentives. **Journal of Accounting Research**, Vol. 57, No. 4, September 2019, p. 1059-1114.

⁴⁴³ Cf. CARVALHO, Ricardo Siqueira de. Entre Dignidade da Pessoa Humana, *Nudges* e Extrafiscalidade..., op. cit., passim.

⁴⁴⁴ Em estudo sobre o setor automotivo, Heloísa Caggiano demonstrou como uma política de incentivo pode ter sua eficácia potencializada ou anulada por outras medidas estatais, concluindo, daí, a importância da coordenação planejada entre políticas públicas. (Cf. **Do planejamento à governança...**, op. cit., passim).

de seus olhos e de sua vivência. O que leva a outra inquietação: se o operador do direito não tem credenciais para o estudo de fenômenos sociais ou econômicos, como poderá avaliar questões que são próprias dessas outras áreas do saber?

São dificuldades que se colocam no caminho quando se insere no debate jurídico a consideração sobre a eficácia. Por isso não é de surpreender que o controle de sucesso das normas jurídicas seja pouco frequente na jurisprudência⁴⁴⁵ e encontre resistências na doutrina⁴⁴⁶.

A tomada de consciência sobre essas dificuldades por certo exige uma atitude de reflexão e prudência, mas não pode representar, quer para o estudioso, quer para o operador do direito, a renúncia de enfrentá-las. É preciso seguir adiante. O que pode significar, no caso da doutrina, a proposição de modelos teóricos que auxiliem o aplicador do direito na sua missão de prover efetividade às normas jurídicas.

É nesse ponto que o pragmatismo jurídico parece oferecer contribuições relevantes. Um modelo cauteloso de pragmatismo, tal como proposto por José Vicente Santos de Mendonça⁴⁴⁷, mostra-se uma chave importante para lidar com as

⁴⁴⁵ Entre um dos poucos casos desse tipo de controle na jurisprudência do STF, vale citar a ADI 4.066/DF, que teve por objeto o exame da constitucionalidade de lei federal que permitia a exploração do amianto crisotila, sujeitando-a a diversas medidas regulatórias para mitigação de seu impacto ambiental e à saúde humana. A questão jurídica a se decidir, conforme constou na ementa do julgado, era “se, em face do que afirma o consenso médico e científico atual, a exploração do amianto crisotila, na forma como autorizada pela Lei no 9.055/1995, é compatível com a escolha política, efetuada pelo Poder Constituinte, de assegurar, a todos os brasileiros, os direitos à saúde e à fruição de um meio ambiente ecologicamente equilibrado”. Depois de examinar contribuições ao debate trazidas em audiência pública e por amici curiae, concluiu-se, com base no estágio atual do conhecimento científico, para além da dúvida razoável, que o amianto crisotila é nocivo à saúde humana e ao meio ambiente, e que as medidas de controle contempladas por referida legislação eram ineficazes para o fim de proteger referidos bens jurídicos. O controle de constitucionalidade da lei, nesse caso, teve como um de seus elementos a análise de eficácia ex post das medidas de controle nela previstas. Isso fica claro no seguinte trecho do voto vencedor da Ministra Relatora Rosa Weber: “Embora até pudesse ser considerada ainda constitucional no momento em que editada a Lei no 9.055/1995, não é mais razoável admitir, (i) à luz do conhecimento científico acumulado sobre a extensão dos efeitos nocivos do amianto para a saúde e o meio ambiente e (ii) à evidência da ineficácia das medidas de controle nela contempladas, a compatibilidade do seu art. 2º com a ordem constitucional de proteção à saúde e ao meio ambiente”. Cf. **ADI 3470**, Relator(a): Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 29/11/2017, Processo Eletrônico DJe-019 Divulg 31-01-2019 Public 01-02-2019.

⁴⁴⁶ Neste sentido, conferir Diego Bomfim (**Extrafiscalidade...**, op. cit.) e Paulo Victor Vieira da Rocha (Fiscalidade e extrafiscalidade..., op. cit.). Este último, embora defenda um controle de efeitos extrafiscais, rejeita a ideia de sucesso quanto ao atingimento dos fins, por rejeitar a própria ideia de finalidade extrafiscal. Sobre a posição desses autores quanto à eficácia extrafiscal, v. *supra*, [3.4.2](#) e [3.4.3](#).

⁴⁴⁷ Depois de apresentar diferentes aproximações teóricas do pragmatismo, e de enfrentar críticas e contra-ataques relativos a cada teoria examinada, o autor formula o que denomina de modelo cauteloso de pragmatismo jurídico, que considera apropriado ao Direito Constitucional Econômico brasileiro. Sua proposta incorpora contribuições de Aulius Aarnio e Neil MacCormick, mas se afasta de Richard Posner (embora dele extraia algumas lições úteis). Segundo o autor, seu modelo permite

dificuldades inerentes à avaliação das consequências práticas do direito. O consequencialismo, afinal, é uma das matrizes mais notáveis do pragmatismo (não só jurídico, mas filosófico), o qual sustenta, em linhas muito gerais, a priorização das consequências de uma teoria ou ato; a insistência de olhar para o futuro, e não para o passado.⁴⁴⁸ Não cabe adentrar, pelos limites deste trabalho, nos usos e abusos do consequencialismo jurídico⁴⁴⁹. Apenas cabe dizer que, embora as consequências práticas do direito importem (e é delas que falamos quando tratamos de eficácia material), nem sempre o aplicador precisará socorrer-se delas para resolver a lide, e que, nos casos em que o fizer, deverá atuar com redobrada cautela.

Essa cautela recomenda que, na interpretação pragmatista do direito, apenas se considerem as consequências: (a) que possam ser reconduzidas materialmente à Constituição; (b) que sejam certas ou prováveis, mas não as plausíveis; (c) sejam imediatas ou futuras, mas não as remotamente futuras; (d) que possam ter sua ocorrência comprovada por razoável base empírica. Não se consideram, ainda, as consequências fundacionais, mas apenas as consequências fáticas e contextuais.⁴⁵⁰

saídas para encruzilhadas do formalismo, mas o faz dentro das amarras próprias do Direito. Mendonça propõe oito standards para guiar a adoção e aplicação do modelo: (1) incide ao final da interpretação, como teste de reforço ou de descarte das propostas interpretativas já construídas pelos elementos tradicionais; (2) incide dentro da extensão de significados possíveis permitidos pelo texto constitucional; (3) considera apenas as consequências que possam ser reconduzidas materialmente à Constituição; (4) considera as consequências certa e prováveis, mas não as plausíveis; (5) considera consequências imediatas e futura, mas não as remotamente futuras; (6) considera apenas as consequências fáticas cuja ocorrência se possa provar por razoável base empírica; (7) desconsidera consequências fundacionais; (8) prioriza consequências contextuais. Cf. MENDONÇA, José Vicente Santos de. **Direito Constitucional Econômico...**, op. cit., pp. 93 e ss.

⁴⁴⁸ POGREBINSCHI, Thamy. **Pragmatismo: teoria social e política**. Rio de Janeiro, Relume Dumará, 2005, p. 38-48.

⁴⁴⁹ Sobre isso ver: TORRES, Ricardo Lobo. O consequencialismo e a modulação dos efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal. **Direito tributário atual**, São Paulo: Dialética/IBDT, n.24, p. 439-463, 2010; ANDRADE, Fábio Martins de. O consequencialismo, a modulação temporal dos efeitos e o ativismo judicial nas decisões do Supremo Tribunal Federal e o Estado de Direito. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n.172, p. 34-43, 2010; ANDRADE, José Maria Arruda de. Consequencialismo e argumento de risco fiscal na modulação de efeitos em matéria tributária. **Direito tributário atual**, São Paulo: Resenha Tributária/IBDT, v.40, p. 472-488, 2018.

⁴⁵⁰ Esses são alguns dos standards para guiar a incidência do pragmatismo jurídico, propostos por José Vicente Santos de Mendonça (**Direito Constitucional Econômico...**, op. cit., passim). Vale, porém, uma ressalva: o pragmatismo jurídico se preocupa mais com as consequências da própria decisão, e menos com as consequências produzidas pela norma geral e abstrata (o que remete à noção de eficácia material, que aqui nos interessa). Isso não impede a adoção desses parâmetros para guiar o julgamento sobre as consequências da própria norma jurídica, num momento lógico anterior ao da decisão. Afinal, como afirma Mendonça, é consensual a aplicação do pragmatismo jurídico na teoria da legislação, visto que o legislador cria a norma a partir de um resultado esperado. (**Direito Constitucional Econômico...**, op. cit., p.72). De forma deliberada ou não, o STF se pautou justamente nesses standards pragmatistas – aplicados à norma geral e abstrata - quando examinou a constitucionalidade de lei federal que, prevendo uma série de medidas de controle, autorizava a exploração de amianto crisotila. O tribunal convenceu-se, naquele caso, que dados e subsídios

São alguns dos *standards* para aplicação do pragmatismo jurídico que, se pautarem o julgamento *ex post* de eficácia da norma tributária extrafiscal, ajudará a lidar com os principais problemas envolvidos na análise das consequências no direito.⁴⁵¹

Voltando às ponderações antes apresentadas, começando pela última – do problema da avaliação, pelo jurista, de questões pertinentes a outras áreas do saber – é de enfatizar o argumento, talvez óbvio, de que, mesmo não sendo tarefa do jurista produzir conhecimento sobre economia, sociologia, psicologia, etc., deverá levar esses dados em consideração, quando se mostrem relevantes para aplicação do direito, valorando-os de acordo com os parâmetros próprios do sistema normativo.

É verdade que o fato de tais elementos serem produzidos de acordo com métodos próprios de outras ciências, e por pessoas a tanto habilitadas, não elimina algum grau de incerteza sobre suas conclusões. Por mais desafiador que isso seja, caberá ao jurista, sob o filtro de um pragmatismo cauteloso, tolerar algum grau de contingência e incerteza, de modo a incorporar à sua fundamentação conclusões sobre consequências que se mostrem ao menos prováveis, fundadas em razoável base empírica. E desconsidere a avaliação quanto a consequências fundacionais, remotas, ou meramente plausíveis.

Isso também vale para o discernimento entre causa e correlação, talvez uma das maiores dificuldades na avaliação retrospectiva das consequências de uma norma jurídica. Os estudos e dados técnicos que se apresentam ao aplicador do direito devem demonstrar esse cuidado⁴⁵², de maneira que só se atribuam à norma jurídica as consequências que, com alto grau de certeza ou probabilidade, provadas por razoável base empírica, encontrem nela (na norma) sua causa primordial. Ou, inversamente, verificado o insucesso quanto às finalidades extrafiscais: há razoável

técnicos referendavam, para além da dúvida razoável, a conclusão quanto à nocividade do amianto crisotila à saúde humana e ao meio ambiente, bem como à inefetividade das medidas de controle previstas na lei em questão. Cf. **ADI 3470**, Relator(a): Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 29/11/2017, Processo Eletrônico DJe-019 Divulg 31-01-2019 Public 01-02-2019.

⁴⁵¹ Esses parâmetros também parecem ser úteis na apreciação da eficácia potencial feita com base em elementos concretos – terceira possibilidade de controle *ex ante* de eficácia extrafiscal, vista acima (cf. [5.3.2.1](#), *supra*). E servirão também como parâmetro auxiliar para consideração dos efeitos acidentais da extrafiscalidade, tema que será examinado logo adiante ([5.4.2.3](#), *infra*).

⁴⁵² A econometria fornece métodos para distinguir causa e correlação, que podem ser aplicados na avaliação de sucesso de normas jurídicas e políticas públicas. Sobre isso, conferir: ATHEY, Susan; IMBENS, Guido W. The State of Applied Econometrics: Causality and Policy Evaluation. **Journal of Economic Perspectives**, 31 (2): 3-32, 2017.

base empírica que demonstre, com grau considerável de certeza, que o instrumento é inadequado para atingir o seu fim (isto é, que o insucesso do resultado se deve primordialmente ao meio e não a outros fatores)?

Caberá ao órgão julgador valer-se dos elementos de fato trazidos aos autos pelas partes, podendo designar perito e realizar audiência pública a fim de esclarecer matéria fática que demande conhecimento especializado, o que é admitido na legislação processual.⁴⁵³

Aqui cabe lembrar que a máxima da adequação é um critério negativo: no juízo de adequação *ex post*, mais do que saber se o meio foi eficaz para atingir o seu fim, interessa verificar se ele foi ineficaz. Havendo demonstração razoável de que não está produzindo os efeitos desejados, e que tal circunstância é atribuível ao próprio meio – que se mostrou inadequado ao fim – a invalidação da norma jurídica pode ser necessária.⁴⁵⁴

Saber o momento adequado para aferição *ex post* da eficácia de uma norma extrafiscal é o primeiro problema mencionado e o último que agora se enfrenta. O critério da razoabilidade, outro guia para decisão no âmbito do pragmatismo jurídico, mostra-se relevante aqui, pela impossibilidade de se afirmar, genericamente, o tempo necessário para que uma providência estatal surta os efeitos pretendidos⁴⁵⁵. Essa avaliação, afinal, deverá ser feita pelo próprio administrador público ou legislador no momento de planejamento de uma medida extrafiscal, cabendo-lhe estipular prazo para sua duração e os resultados esperados.

Quando isso tiver sido feito, o prazo da medida extrafiscal será o parâmetro para encontrar o espaço de tempo razoável para avaliação de seus resultados concretos (e, pois, de sua eficácia *ex post*), que não poderá ser muito curto em face

⁴⁵³ No controle concentrado de constitucionalidade, conferir art. 9º da Lei 9.868/1999 (ADI) e art. 6º, § 1º da Lei 9882/1991 (ADPF). O Código de Processo Civil também prevê a designação de perito nos casos em que a prova de fato depender de conhecimento especializado (art. 156, CPC/15) e a realização de audiência pública para ouvir experts tanto no incidente de demandas repetitivas (art. 983, § 1º, CPC/15) como no julgamento dos Recursos Extraordinário e Especial Repetitivos (art. 1.038, II, CPC/15).

⁴⁵⁴ A invalidação de uma norma que se mostra inadequada à sua finalidade fundamenta-se de forma imediata no postulado da proporcionalidade (na máxima da adequação) e mediatamente no próprio princípio da igualdade. A esse respeito, conferir Humberto Ávila (**Teoria da Igualdade Tributária**. 2ª ed. São Paulo, Malheiros, 2009, pp. 161 e ss).

⁴⁵⁵ O prazo de duração de um incentivo, como afirma Celso de Barros Correia Neto, depende de uma série de fatores, como o tipo de benefício, a atividade afetada e até as condições socioeconômicas vigentes, o que inviabiliza a afirmação a priori sobre a duração ideal de uma medida extrafiscal (**O Avesso do Tributo...**, op. cit., p. 229).

do tempo de duração da medida. Quando isso não tiver sido feito, a razoabilidade deverá ser buscada a partir de outros parâmetros. O prazo geral de cinco anos para duração de medidas que implicam benefícios tributários, previsto anualmente nas leis de diretrizes orçamentárias⁴⁵⁶, parece ser uma baliza relevante, já que fundada em disposição normativa expressa, embora sem sanção específica para descumprimento. Se pode haver dúvida sobre se o intervalo de um ano é tempo suficiente para avaliar o sucesso (ainda que parcial) de uma medida estatal, parece razoável uma avaliação de resultados que leve em conta metade do tempo estimado para duração da intervenção para fins de verificação de sua eficácia.

Enfim, se ao julgador forem apresentadas evidências empíricas de que, após um intervalo de tempo razoável da instituição da medida extrafiscal, esta se mostrou, com significativo grau de certeza, inadequada ao atingimento de suas finalidades, a norma poderá ter sua validade controlada com esteio na primeira etapa do postulado da proporcionalidade.

5.4.2.2 A norma extrafiscal é ineficaz: invalidar ou solucionar?

A ineficácia concreta da medida prova a inadequação do meio ao fim, mostrando-se desproporcional e, portanto, violadora da isonomia⁴⁵⁷. Por esse caminho, a ineficácia da norma poderá conduzir à sua invalidade.

Mas a invalidação da medida extrafiscal não é um destino inevitável para uma norma que tenha sua ineficácia material comprovada em juízo. Afinal, o maior responsável em retirar do sistema jurídico uma norma que não funcione é o seu emissor (legislador ou administrador, conforme o caso).

Uma decisão que, atenta às consequências de certa norma jurídica, acabe por retirá-la do ordenamento, produz, ela mesma (a decisão), consequências que podem ser indesejáveis, a começar pelo efeito de desestabilização do sistema, abalando a segurança jurídica dos contribuintes e da administração pública. O mesmo pragmatismo cauteloso que auxilia no desenho de critérios e limites para o controle

⁴⁵⁶ Há muitos anos as leis de diretrizes orçamentárias da União vêm estabelecendo a obrigatoriedade de que as proposições de autoria do Poder Executivo federal que concedam, renovem ou ampliem benefícios tributários tenham cláusula de vigência de, no máximo, cinco anos. Na LDO de 2020 (Lei nº 13.898/2019), tal regra encontra-se prevista no art. 116, parag. 2º, inciso II.

⁴⁵⁷ Conferir *supra*, 4.2.3.3. E também: ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2ª ed. São Paulo, Malheiros, 2009, pp. 161 e ss.

da eficácia extrafiscal recomenda atenção e cuidado quanto às consequências da própria decisão⁴⁵⁸.

Ao declarar a inconstitucionalidade de uma norma finalística, tendo em vista sua inaptidão de produzir a eficácia projetada, o Judiciário pode se valer da técnica da modulação da eficácia temporal da decisão, postergando para algum momento futuro a produção de efeitos da invalidação da norma.

Por outro lado, se solucionar um estado de violação de direitos é o propósito de um processo judicial, a invalidação de uma norma geral e abstrata deve ser evitada quando houver alternativa menos gravosa, apta a sanar o vício gerador da invalidade.

O desafio do Poder Judiciário é encontrar mecanismos que viabilizem remediar o estado de ineficácia da norma extrafiscal, quando isso se mostrar possível. Merecem ser buscadas e desenvolvidas alternativas processuais que impulsionem a efetividade de normas de orientação finalística, com diálogo das partes interessadas – ativa participação do gestor público, dos contribuintes envolvidos e terceiros afetados – para a construção de soluções tão comprometidas com o fim extrafiscal (e sua eficácia) quanto com a segurança jurídica.

A noção de decisão estrutural ou de processo estruturante, inicialmente desenvolvida pela Suprema Corte Americana para solucionar conflitos complexos, que fogem a uma lógica bipolar (envolvendo vários polos de interesse) e demandam reformas estruturais que se prolongam no tempo⁴⁵⁹, parece ser um bom caminho para

⁴⁵⁸ Essa, aliás, é a preocupação essencial do pragmatismo no campo da interpretação e aplicação do direito, e que restou incorporada no ordenamento pátrio com as modificações introduzidas na Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro pela Lei nº 13.655/2018. As consequências práticas da decisão devem ser consideradas especialmente quando se decide com base em valores jurídicos abstratos (art. 20) e quando se decreta a invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa (art. 21). A esse respeito conferir: JUSTEN FILHO, Marçal. Art. 20 da LINDB - Dever de transparência, concretude e proporcionalidade nas decisões públicas. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, p. 13-41, nov. 2018; MENDONÇA, José Vicente Santos de. Art. 21 da LINDB - Indicando consequências e regularizando atos e negócios. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, p. 43-61, nov. 2018.

⁴⁵⁹ Sobre processo civil estrutural, conferir: FISS, Owen. Modelos de adjudicação (Models of adjudication). **Caderno Direito GV**, v. 1, n. 8, 2005, p. 1-57; ARENHART, Sergio Cruz. Processo multipolar, participação e representação de interesses concorrentes. In: JOBIM, Marco Félix; ARENHART, Sérgio Cruz. **Processos Estruturais**. 2ª edição revista, atualizada e ampliada. Salvador: Juspodivm, 2019, p. 799-824; FERRARO, Marcela Pereira. **Do processo bipolar a um processo coletivo-estrutural**. 224 fl. Dissertação (Mestrado em Direito). Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2015; FACHIN, Melina Girardi; BUENO SCHINEMANN, Caio Cesar. Decisões estruturantes na jurisdição constitucional brasileira: critérios processuais da tutela jurisdicional de direitos prestacionais. **Rei - Revista Estudos Institucionais**, [S.l.], v. 4, n. 1, p. 211-246, ago. 2018; VIOLIN, Jordão. **Protagonismo judiciário e processo coletivo estrutural: o controle jurisdicional de decisões políticas**. Salvador: JusPodivm, 2013.

enfrentar controvérsias envolvendo a eficácia de normas tributárias extrafiscais. A racionalidade do processo ou decisão estrutural é mais prospectiva do que reparatória/punitiva, e tende, por isso, a preferir medidas atípicas que ataquem as raízes do problema (ainda que levem tempo), em vez de terminar o litígio com uma decisão de invalidação ou de responsabilização que não solucionará o estado de violação de direitos. Exemplo interessante desse modelo são as chamadas “medidas dialógicas”, nas quais as entidades condenadas são chamadas a fazer parte, de modo ativo, da implementação da decisão (ex. elaborando um plano de implementação, sugerindo providências corretivas, etc.), com monitoramento e apoio do Judiciário, sem prejuízo da manutenção do diálogo para a flexibilização e adequação das medidas a serem tomadas.⁴⁶⁰

Enfim, um modelo de processo estruturante, focado em buscar, com auxílio das partes e da sociedade, soluções criativas para a efetividade das políticas públicas e concretização de direitos fundamentais, mediante monitoramento e apoio do Judiciário, parece ser um bom caminho para controvérsias envolvendo a eficácia de normas tributárias extrafiscais.

Se inviáveis ou se frustradas alternativas como essas, uma norma extrafiscal ineficaz poderá ser declarada inválida (a partir dos parâmetros jurídicos detalhados acima), mas não sem se atentar às consequências da invalidação, o que poderá recomendar modulação de efeitos da decisão no tempo e a proteção de situações consolidadas, conforme o caso, a fim de resguardar a segurança jurídica e a estabilidade do ordenamento.

5.4.2.3 Controle de efeitos acidentais

A eficácia extrafiscal, isto é, a dimensão de efeitos que promovem a finalidade (extrafiscal) consagrada por uma norma tributária, constitui a preocupação central deste estudo e que, por isso, ocupou o foco dos tópicos anteriores dedicados ao controle de eficácia.

Todavia, não são apenas esses efeitos que estão sujeitos a controle e que possuem relevância jurídica. A realidade fenomênica, campo em que os efeitos

⁴⁶⁰ FACHIN, Melina Girardi; BUENO SCHINEMANN, Caio Cesar. Decisões estruturantes..., op. cit., p. 234.

materiais da norma jurídica se passam, sempre é mais complexa que o direito positivo (que a pretende regular) e da ciência do direito (que pretende compreender a regulação e o objeto regulado).

Se é verdade que a finalidade de uma norma tem pretensão de realização (de eficácia), raramente os efeitos que ela produz são o espelho fiel dessa pretensão. Alguns efeitos promovem a finalidade (chamados aqui de efeitos próprios), encontrando-se no espaço de irradiação do fim normativo. Outros efeitos são acidentais, por se encontrarem fora do espectro de eficácia projetado pela finalidade da norma.

O controle dos efeitos próprios se faz, essencialmente, a partir de um juízo de adequação, seja em abstrato ou em concreto. Note-se que só faz sentido verificar se o meio é adequado ao fim quando se reconhece que a norma tem uma finalidade extrafiscal (e não só produz efeitos extrafiscais). Se o instrumento é apto a concretizar aquela finalidade é a essência do juízo de adequação.

Já os efeitos impróprios ou acidentais requerem outros critérios de valoração. Não há finalidade prévia que sirva de parâmetro para o juízo de adequação. Nesses casos, importa saber se, à luz de outras normas do sistema jurídico, esses efeitos são relevantes.

Uma norma extrafiscal pode desencadear efeitos materiais que são positivamente valorados à luz de outras normas jurídicas (efeitos acidentais benéficos). Ou pode produzir resultados que são danosos a valores e bens consagrados pelo ordenamento jurídico (efeitos acidentais danosos).⁴⁶¹

Conquanto os efeitos acidentais não sejam o foco da tese, é importante fazer breve referência aos seus mecanismos de controle, especialmente, é claro, quanto aos efeitos danosos, que geram restrição a direitos fundamentais.

Como visto, o controle judicial de uma norma que promove certos bens e direitos, mas restringe outros de igual estatura, pode ser realizado a partir do postulado da proporcionalidade⁴⁶².

⁴⁶¹ Lembre-se que nem todos os efeitos acidentais demandam atenção para fins de controle jurídico. Uma norma pode produzir efeitos que nem contribuem para a promoção do fim almejado, nem são passíveis de especial valoração (positiva ou negativa) a partir de outras normas jurídicas. São efeitos colaterais que a norma desencadeia no plano da realidade social, a que chamamos de “indiferentes”, por não se traduzirem em resultados significativamente danosos ou benéficos à luz de outras normas do ordenamento. V. [3.2.3.2](#), *supra*.

⁴⁶² V. [4.2.3](#), *supra*.

No caso das normas tributárias extrafiscais, superada a etapa da adequação, que leva em conta a eficácia do meio para atingir a finalidade visada, surge a necessidade de, em vista dos efeitos colaterais danosos, seguir para as demais etapas do controle da proporcionalidade (necessidade e proporcionalidade em sentido estrito). É o momento de colocar na balança o benefício gerado pela norma extrafiscal (efeitos próprios e/ou acidentais benéficos) e o mal que eventualmente desencadeia (efeitos acidentais danosos).

O juízo de necessidade da norma tributária extrafiscal importa escrutinar se não há outras medidas igualmente adequadas para a promoção do fim que impliquem menor restrição a direitos fundamentais. Enquanto a adequação é um juízo que contrasta meio-fim, a necessidade é uma comparação meio-meio. Entre meios alternativos igualmente eficazes à promoção do fim, o meio escolhido deve ser o que restrinja em menor medida os direitos fundamentais colateralmente afetados.

Depois do exame de necessidade, é de indagar se a medida é **proporcional em sentido estrito**, balanceando, agora, vantagens e desvantagens geradas pela norma jurídica. Tendo o Estado a obrigação de realizar todos os princípios constitucionais, não pode adotar meio que acabe mais por restringi-los que promovê-los em seu conjunto.⁴⁶³

Quanto aos benéficos, interessa levá-los em consideração para fins de controle, tão somente, na situação em que a norma extrafiscal se mostrou ineficaz para atingir o seu fim. Isto é, na hipótese de uma norma tributária, concebida para perseguir certo fim extrafiscal, acabou por produzir efeitos que concretizam outros bens e valores jurídicos, embora não concorram para a promoção de sua finalidade originária.⁴⁶⁴

⁴⁶³ ÁVILA, Humberto. Conteúdo, limites e intensidade dos controles de razoabilidade, de proporcionalidade e de excessividade das leis. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 236, p. 369-384, abr. 2004, p. 373.

⁴⁶⁴ Aliás, a hipótese é ventilada por Luís Eduardo Schoueri como demonstração lógica de que a extrafiscalidade não se define pela finalidade, e sim pelos seus efeitos: uma norma explicitamente concebida para atingir certo fim pode, à vista de seus efeitos, desempenhar outras funções. (**Normas tributárias indutoras...**, op. cit.) Porém, o reconhecimento de uma finalidade extrafiscal exige, como demonstramos, a distinção entre efeitos próprios e impróprios, conforme espelhem (ou não) o fim consagrado pela norma tributária. Essa distinção torna claro que, no caso, não se trata propriamente de definir a função da norma tributária a partir de seus efeitos, mas sim de reconhecer que ela (a norma), embora tenha sido ineficaz para atingir o seu fim originário, produziu efeitos benéficos que podem justificar sua manutenção no ordenamento jurídico.

Se não há evidências de que o meio extrafiscal é inepto, outros efeitos benéficos que a norma eventualmente produza são simples “bônus” de um instrumento eficaz, não sendo necessária sua consideração para fins de controle.⁴⁶⁵ Já quando o meio se mostra ineficaz para atingir seu fim – sendo reprovado no juízo de adequação de que acima tratamos – efeitos acidentais benéficos podem ser levados em consideração para o exame de validade da norma tributária.

Diante desse caso, cabe indagar se a norma tributária, a par dos efeitos colaterais benéficos que produz, desencadeia efeitos que são danosos a outros bens e valores jurídicos. Se a resposta for negativa, a ineficácia do meio para atingir o fim originário não se mostra suficiente para anular a norma jurídica.⁴⁶⁶

Mas se houver evidências de que a norma em questão, além do efeito acidental benéfico, produz resultados que lesam direitos fundamentais, o seu adequado controle demandará acesso a outros passos do exame da proporcionalidade (necessidade e proporcionalidade em sentido estrito). O mesmo raciocínio é aplicável para o caso da norma que, embora eficaz quanto ao seu fim primário, acabe gerando efeitos colaterais danosos.

Não se pretende descer a fundo no que toca à aplicação do princípio da proporcionalidade, que já foi objeto de consideração no capítulo anterior e, com muito mais profundidade e precisão, examinado por estudiosos estrangeiros e nacionais do Direito Constitucional.⁴⁶⁷

A contribuição específica desta tese, no que tange aos efeitos acidentais gerados por uma norma tributária extrafiscal, é: (a) a partir da separação entre efeitos próprios e efeitos acidentais, destacar que o controle dos primeiros se faz mediante exame de adequação, ao passo que os segundos demandam controle de constitucionalidade por meio dos postulados da necessidade e da proporcionalidade

⁴⁶⁵ Como no exemplo citado do programa de desburocratização estatal, concebido para promover um ambiente de negócios favorável à livre-iniciativa, mas que acaba gerando o efeito benéfico de redução de custos, prestigiando a eficiência e economicidade do gasto público. V. [3.2.3.2](#), *supra*.

⁴⁶⁶ Afinal, a invalidação de uma norma jurídica é medida que, na linha de um pragmatismo cauteloso, exige parcimônia, especialmente quando se trata de invalidação por motivo externo ao direito (ineficácia).

⁴⁶⁷ Cf., por exemplo: BARAK, Aharon. **Proportionality**: constitutional rights and their limitation. Trad. Doron Kalir. New York: Cambridge University Press, 2012; ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Luís Virgílio Afonso da Silva. 2ª ed, 5ª tir. São Paulo: Malheiros, 2017; ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 13ª ed. São Paulo, Malheiros, 2012; SILVA, Luís Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, ano 91, n. 798, p. 23-50, abr. 2002.

em sentido estrito; (b) a partir da distinção entre efeitos potenciais e efeitos materiais, sustentar que o controle judicial de eficácia das normas tributárias deve levar em consideração, sempre que possível, evidências que demonstrem os resultados concretos produzidos por normas extrafiscais, a fim submetê-los a um juízo de proporcionalidade que não se reduza a mera fórmula retórica de controle de constitucionalidade.⁴⁶⁸

5.5 CONCLUSÕES PARCIAIS

No fim das contas, a tributação extrafiscal, assim como toda a atividade financeira do Estado, serve para assegurar a existência empírica da Constituição⁴⁶⁹. Isso não pode ser feito sem a devida atenção à dimensão da eficácia das normas tributárias extrafiscais - dimensão que deve ser submetida a controle pelas instituições jurídicas competentes.

A Administração Pública, por meio de seu controle interno, tem o dever de fiscalizar, monitorar e avaliar a eficácia das normas extrafiscais que instrumentam políticas públicas, especialmente as que implicam renúncia de receitas, como as normas tributárias indutoras com função de fomento.

Do mesmo modo, o Poder Legislativo, com auxílio do Tribunal de Contas (e este também de modo autônomo), recebeu a missão constitucional de zelar pela eficiência, economicidade e legitimidade da ação pública, cabendo-lhes, em decorrência, realizar o controle externo quanto à eficácia das normas tributárias extrafiscais, notadamente as que se operam mediante renúncia de receitas.

Diverso é o espaço de atuação do Poder Judiciário, que, por não deter suficiente capacidade institucional e legitimação democrática para realizar o controle

⁴⁶⁸ Como se registrou no capítulo precedente (4.2.2.3) uma medida pode parecer adequada, *ex ante* (no momento da sua instituição normativa), para promover a finalidade almejada, mas, posta em movimento, sua incapacidade de avançar em direção ao resultado pretendido pode ser contestada pela realidade dos fatos. Uma medida será necessária não só pela afirmação de que, entre outras medidas adequadas, é a que implica menor restrição a direitos fundamentais: essa afirmação poderá exigir, conforme o caso, recurso a dados empíricos que indiquem o impacto negativo que a medida impugnada, assim como medidas alternativas, pode causar a direitos constitucionais. Uma medida será proporcional em sentido estrito se o seu alegado custo-benefício no que se refere à realização de direitos fundamentais seja lastreada (ou não seja contestada) por elementos fáticos indicativos de suas vantagens e desvantagens.

⁴⁶⁹ CORTI, Horacio Guillermo. **Derecho constitucional presupuestario**. Buenos Aires: Lexis Nexis Argentina, 2007.

de eficiência, deve limitar o exame de eficácia extrafiscal a partir do parâmetro da isonomia, mediante aplicação do postulado da proporcionalidade. O controle de sucesso, isto é, de eficácia extrafiscal própria, é feito por meio do critério da adequação, ao passo que o controle relativo aos efeitos acidentais demanda aplicação dos critérios da necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Nas três esferas de controle, a consideração quanto aos efeitos de uma norma é questão bastante complexa, tendo em vista as dificuldades expostas ao longo deste capítulo, e que precisam ser enfrentadas, debatidas, conciliadas. O que não se pode é negar a possibilidade de controle jurídico com fundamento na complexidade envolvida na análise dos efeitos, ou com base no argumento de que eficácia material não é matéria apreciável pelo jurista. O que se pode, ou se deve, é buscar a formulação de parâmetros jurídicos e mecanismos de controle e avaliação dos efeitos (com auxílio de outras ciências, quando for o caso) que permitam reduzir ou contornar as referidas dificuldades. Dar um passo no percurso dessa busca foi o propósito desta tese.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A eficácia das normas tributárias extrafiscais, entendida como medida de sucesso no cumprimento de suas finalidades, tem relevância jurídica e deve ser submetida a controle pelas instâncias competentes. Demonstrar essa platitude exigiu grande esforço e certo grau de ousadia científica, tanto porque a eficácia é tradicionalmente considerada dimensão pós-normativa do direito, como porque a verificação dos efeitos materiais das normas jurídicas envolve dificuldades nada desprezíveis. Sobre essa planície sinuosa, pretendeu-se erguer os fundamentos do “como”, “quando” e “sob quais limites” o controle de eficácia extrafiscal é cabível no direito brasileiro.

Isso foi feito a partir das seguintes conclusões parciais: (a) as diversas funções e finalidades às quais a norma tributária pode servir (e que expressam uma eficácia potencial, ainda no plano da validade) devem se refletir no plano concreto (plano da eficácia); (b) entre os sentidos de eficácia na teoria geral do direito, adota-se a noção de eficácia material, entendida como grau de sucesso da norma jurídica quanto ao efetivo atendimento de sua finalidade; (c) uma norma tributária extrafiscal será, assim, dotada de eficácia extrafiscal, na medida em que produza efeitos que concretamente promovam a função (finalidade) extrafiscal; (d) no ordenamento brasileiro, os princípios da isonomia (mediada pela proporcionalidade) e da eficiência (e suas especificações normativas) constituem parâmetros jurídicos para o controle de eficácia das normas extrafiscais; (e) os sistemas de controle interno, notadamente o Poder Executivo – a quem cabe o desenho, execução e monitoramento de políticas públicas –, e de controle externo (a cargo do Congresso Nacional, com auxílio do Tribunal de Contas), devem realizar um controle de eficácia extrafiscal com base no princípio da eficiência e suas especificações normativas, ao passo que o Poder Judiciário tem competência para, se provocado, controlar a eficácia extrafiscal à luz do princípio da isonomia, mediante aplicação da proporcionalidade; (f) a etapa da adequação é o *locus* por excelência para escrutínio sobre os efeitos próprios da norma extrafiscal (os que espelham a sua finalidade), enquanto as etapas da necessidade e proporcionalidade em sentido estrito constituem parâmetros para o controle de efeitos acidentais (que não refletem a finalidade) da norma extrafiscal.

Ao explorar as possibilidades do controle de eficácia extrafiscal no último capítulo, demonstrou-se que já existe um movimento nos controles interno e externo,

conquanto tímido e inicial, de preocupação com a avaliação dos efeitos das medidas tributárias extrafiscais, notadamente as que instrumentam políticas públicas e implicam gasto tributário (como as desonerações fiscais com função de fomento). Já o controle de eficácia extrafiscal pelo Poder Judiciário, apesar de hoje ser praticamente inexistente, é autorizado e mesmo requisitado pelo ordenamento (por imposição da isonomia). O objetivo da tese, nesse particular, foi demonstrar que há fundamentos para controle de sucesso das normas extrafiscais não só pelos sistemas de controle interno e externo, como também pela via judicial. E que esse controle pode ser feito, ao modo pragmatista, sem prejuízo da segurança jurídica dos envolvidos.

O estado da arte do controle de eficácia extrafiscal é, hoje, um ponto de luz no horizonte – mas nada indica que ele permanecerá assim.

Os fatores teóricos, institucionais e contextuais mencionados na introdução desta tese (renovação da ciência jurídica; crescente atenção das instituições às consequências e efeitos de suas ações; movimento internacional de controle quantitativo e qualitativo dos gastos tributários) impulsionam a abertura de novos feixes tanto por parte da dogmática (não só do Direito Tributário, como do Direito Econômico e Financeiro, que se comunicam na temática da extrafiscalidade), como da práxis jurídica, fermentando a discussão e a aplicação do controle de eficácia das normas tributárias extrafiscais. Cabe à primeira (dogmática) oferecer à segunda (práxis) modelos teóricos que, amparados no direito positivo, viabilizem esse controle; cabe à segunda oferecer à primeira, na rica experiência do direito e da vida, insumos para melhor compreensão da eficácia extrafiscal e das possibilidades e limites de seu controle.

Esta tese pretende ser um elo nessa corrente: apresenta uma contribuição teórica que, sem se desprender de estudos antecessores, deixa novas perspectivas e algumas pontas soltas para que a pesquisa continue.

REFERÊNCIAS

ADEODATO, João Maurício. Análise retórica dos conceitos fundamentais da dogmática jurídica. **Espaço Jurídico Journal of Law [EJJL]**, 19 (1), p. 271-290, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.18593/ejil.v19i1.16597>. Acesso em: 20 Jan. 2020.

ALONSO GONZALEZ, Luis Manuel. **Los Impuestos Autonomicos de Caracter Extrafiscal**. Madrid: Marcial Pons, 1995.

ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica**. Trad. Zilda Hutchinson Schild Silva. 3ª ed. São Paulo: Forense, 2013.

_____. Proportionality and Rationality. In: **Proportionality: New Frontiers, New Challenges**. New York: Cambridge University Press, 2017, p. 13-29.

_____. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Luís Virgílio Afonso da Silva. 2ª ed., 5ª tir. São Paulo: Malheiros, 2017.

_____. Proportionality, constitutional law, and sub-constitutional law: A reply to Aharon Barak. **International Journal of Constitutional Law**, Volume 16, Issue 3, July 2018, p. 871-879.

ANDRADE, Fábio Martins de. O consequencialismo, a modulação temporal dos efeitos e o ativismo judicial nas decisões do Supremo Tribunal Federal e o Estado de Direito. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n.172, p. 34-43, 2010.

ANDRADE, José Maria Arruda de. Consequencialismo e argumento de risco fiscal na modulação de efeitos em matéria tributária. **Direito tributário atual**, São Paulo: Resenha Tributária/IBDT, v. 40, p. 472-488, 2018.

ARAGÃO, Alexandre Santos de. O princípio da eficiência. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 237, p. 1-6, jul. 2004. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/44361/44784>>. Acesso em: 20 Jan. 2020.

ARAUJO, Clarice von Oertzen de. **Incidência Jurídica: Teoria e Crítica**. São Paulo: Noeses, 2011.

ARENHART, Sergio Cruz. Processo multipolar, participação e representação de interesses concorrentes. In: JOBINM, Marco Félix; ARENHART, Sérgio Cruz. **Processos Estruturais**. 2ª ed. rev., atualiz. e amp. Salvador: Juspodivm, 2019, p. 799-824.

ARNAUD, André-Jean. **Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit**. 2. ed. entièrement refondue corr. et augm. Paris: LGDJ, 1993.

ATALIBA, Geraldo. Eficácia das normas constitucionais e leis complementares. **Revista de Direito Público**, São Paulo: n.13, p. 35-44, 1969.

_____. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. 4ª tir. São Paulo: Malheiros, 2003.

ATHEY, Susan; IMBENS, Guido W. The State of Applied Econometrics: Causality and Policy Evaluation. **Journal of Economic Perspectives**, 31 (2): 3-32, 2017.

ÁVILA, Humberto. Conteúdo, limites e intensidade dos controles de razoabilidade, de proporcionalidade e de excessividade das leis. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 236, p. 369-384, abr. 2004. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45034/45001>>. Acesso em: 20 Jan. 2020.

_____. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Teoria dos Princípios**. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BACHERINE, Ana Carla; RIBEIRO, Renato Jorge Brown. Fiscalização financeira e orçamentária: controle interno, controle externo e controle social do orçamento. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury. (Coord.) **Orçamentos públicos e direito financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 1209-1233.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 6ª ed. rev., adap. a const. de 1967, ao Cod. Trib. Nacional e ao Ato Complementar n. 40, ou 1968 Rio de Janeiro: Forense, 1969.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8ª ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARAK, Aharon. **Proportionality: constitutional rights and their limitation**. Trad. Doron Kalir. New York: Cambridge University Press, 2012.

BARBOSA, Mafalda Miranda. “A Recusa de Conformação do Jurídico pelo Econômico”. **Boletim de Ciências Económicas: homenagem ao Prof. Doutor António José Avelãs Nunes**. Vol. LVII, t. I, pp. 633-670. Coimbra: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2014.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. 4ª ed. rev. e atualiz. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da Constituição brasileira**. 9ª ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa**. 2ª ed. rev. atual. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Lejus, 1999.

_____. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades Regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003.

BERLIRI, Luigi Vittorio. **La giusta imposta**. Milão: Giuffrè, 1975.

BETTINI, Romano. Efficacité. In: ARNAUD, André-Jean (Directeur). **Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit**. 2.ed. entièrement refondue corr. et augm. Paris: LGDJ, 1993, p. 219-221.

BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função**: novos estudos de teoria do direito. Barueri, Manole, 2007.

_____. **Teoria da norma jurídica**. 6ª ed. São Paulo: EDIPRO, 2016.

BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**: Identificação, Fundamentação, Limitação e Controle. São Paulo: Noeses, 2015.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BOROWSKI, Martin. La ponderación en la estructura jerárquica del derecho. In: **Los principios y la interpretación judicial de los derechos fundamentales** – Homenaje a Robert Alexy en su 70 aniversario. Elósegui Itxaso, María (coord). Zaragoza, Editor Fundación Manuel Giménez Abad de Estudios Parlamentarios y del Estado Autonómico. 2015, p. 71-100. Disponível em: <http://www.fundacionmgimenezabad.es/es/documentacion/la-ponderacion-en-la-estructura-jerarquica-del-derecho>. Acesso em: 20 Jan. 2020.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Diretrizes para Avaliação do Impacto Legislativo**. [S.l.: s.n.], 201-. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/a-camara/estruturaadm/gestao-na-camara-dos-deputados/gestao-estrategica-na-camara-dos-deputados/arquivos-de-projetos-corporativos/ail>. Acesso em: 20 Jan. 2020.

BRASIL. Ministério da Economia. **Manual Técnico do Plano Plurianual do Governo Federal 2020-2023**. Brasília, maio de 2019. Disponível em: http://www.economia.gov.br/central-de-conteudos/publicacoes/manuais-tecnicos/manualtecnico_ppa20202023_v1.pdf/view. Acesso em: 20 Jan. 2020.

BRASIL. Ministério da Fazenda, Receita Federal do Brasil. **Demonstrativo dos Gastos Tributário – PLOA 2019**. Brasília, agosto, 2018. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-ploa-2019.pdf>. Acesso em: 20 Jan. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Governança Pública**: referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública e ações indutoras de melhoria. Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/governanca-publica->

[referencial-basico-de-governanca-aplicavel-a-orgaos-e-entidades-da-administracao-publica-e-acoes-indutoras-de-melhoria.htm](#). Acesso em: 20 Jan. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (Plenário). **Processo de Tomada de Contas n. 020.735/2007-9** (Acórdão n. 3398-50/2012). Min. Augusto Sherman Cavalcanti. Data da sessão: 05/12/2012. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/> Acesso em: 20 Jan. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (Plenário). **Processo de Levantamento n. 018.259/2013-8** (Acórdão n. 1205/2014). Min. Raimundo Carreiro. Data da sessão: 14/05/2014. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/> Acesso em: 20 Jan. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial para avaliação de governança em políticas públicas**. Brasília: TCU, 2014. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/referencial-para-avaliacao-de-governanca-em-politicas-publicas.htm>. Acesso em: 20 Jan. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (Plenário). **Processo de Acompanhamento n. 018.218/2017-2** (Acórdão n. 2127/2017). Min. Marcos Bemquerer. Data da sessão: 27/09/2017. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/> Acesso em: 20 Jan. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (Plenário). **Processo de Tomada de Contas n. 029.427/2017-7** (Acórdão n. AC-709/2018). Min. Augusto Nardes. Data da sessão: 04/04/2018. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/> Acesso em:

BRASIL. Tribunal de Contas da União (Plenário). **Processo de Tomada de Contas n. 012.535/2018-4** (Acórdão n. AC-1322-21/2018). Min. Vital do Rêgo. Data da sessão: 13/6/2018. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/> Acesso em: 20 Jan. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (Secom TCU). **TCU alerta sobre falta de transparência na concessão de benefícios fiscais**. [S.l.: s.n.], set. 2019. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/tcu-publica-cartilha-para-dar-visibilidade-a-sociedade-sobre-a-forma-como-o-governo-vem-gerenciando-e-aplicando-os-recursos-publicos.htm>. Acesso em: 20 jan. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (Plenário). **Processo de Acompanhamento n. 020.750/2019-6** (Acórdão n. 2513/2019). Min. Vital do Rêgo. Data da sessão: 16/10/2019. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/> Acesso em: 20 Jan. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (Plenário). **Processo de Acompanhamento n. 037.320/2018-1** (Acórdão n. 2515/2019). Min. Vital do Rêgo. Data da sessão: 16/10/2019. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/> Acesso em: 20 Jan. 2020.

BRIGGS, Charles. Taxation is not for fiscal purpose only. **American Bar Association Journal**, v. 52, jan. 1966.

BUGARIN, Paulo Soares. Reflexões sobre o princípio constitucional da economicidade e o papel do TCU. **Revista do TCU 78**, p. 41-46, 1998.

BURMAN, Leonard E. Pathways to Tax Reform Revisited. **Public Finance Review**, vol. 41(6), p. 755-790, Nov. 2013.

CAGGIANO, Heloisa Conrado. **Do planejamento à governança no fomento público financeiro**: estudo de caso do setor automotivo. 176 fl. Dissertação (Mestrado – Direito da Regulação). FGV DIREITO RIO - Escola de Direito do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/20513>. Acesso em: 20 Jan. 2020.

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

_____. Tributação e Ordem Econômica: os tributos podem ser utilizados como instrumentos de indução econômica? **Rev. direitos fundam. democ.**, v. 20, n. 20, p. 193-234, jul./dez. 2016.

CAMARGO, Guilherme Bueno. Governança Republicana e Orçamento: as Finanças Públicas a Serviço da Sociedade. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury. (Coord.) **Orçamentos públicos e direito financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 769-784.

CAMPOS, Anna Maria. Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 24, n. 2, p. 30 a 50, jun. 1990. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/9049>. Acesso em: 20 Jan. 2020.

CANOTILHO, José Joaquim. **Direito constitucional e teoria da constituição**, Coimbra, Almedina, 1998.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito**: o constructivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 2ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 2ª edição. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Ricardo Siqueira de. Entre Dignidade da Pessoa Humana, *Nudges* e Extrafiscalidade: A convivência da Liberdade, da Igualdade e da Solidariedade. In:

VALLE, Maurício Dalri Timm do; VALADÃO, Alexsander Roberto Alves; DALLAZEM, Dalton Luiz. [Coord.]. **Ensaio em homenagem ao Professor José Roberto Vieira: ao mestre e amigo com carinho...** São Paulo: Noeses, 2017, p. 901-940.

CASADO OLLERO, Gabriel. El principio de capacidade y el control constitucional de la imposición indirecta. Civitas, **Revista española de derecho financiero**, n. 34, 1982, págs. 185-236.

_____. Los fines no fiscales de los tributos. **Revista de derecho financiero y de hacienda pública**, Vol. 41, n. 213, 1991, páginas 455-512.

CASSESE, Sabino. Tendenze e problemi del diritto amministrativo. **Rivista trimestrale di diritto pubblico**. n. 4. Milano. p. 901-912. 2004.

CHECA GONZÁLEZ, Clemente. Los impuestos con fines no fiscales: Notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional, Civitas, **Revista Española de Derecho Financiero**, núm. 40, 1983. p. 437-452.

COASE, Ronald H. The Problem of Social Cost. **Journal of Law and Economics**, Vol. 3 (October 1960), p. 1-44. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/724810>. Acesso em: 20 Jan. 2020.

COMPARATO, Fabio Konder. **Para viver a democracia**. São Paulo: Editora Brasiliense, 1989.

CORRÊA, Walter Barbosa. **Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade**. São Paulo: Bentivegna, 1964.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. 2ª ed. São Paulo: Almedina, 2016.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías. El principio de capacidade contributiva en el marco de la técnica jurídica, **Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública**. n. 60. Madrid, 1965.

CORTI, Horacio Guillermo. **Derecho constitucional presupuestario**. Buenos Aires: Lexis Nexis Argentina, 2007.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4ª ed. São Paulo; Malheiros, 2012.

COSTER, Tiago. Critérios Especiais de Tributação Para Prevenir Desequilíbrios da Concorrência - Análise do Art. 146-A da Constituição Federal. **Revista Síntese de Direito Empresarial**. N. 41, Nov-Dez-2014, p. 164-181.

CUNHA, Carlos Renato. **Praticabilidade tributária: eficiência, segurança jurídica e igualdade sob uma perspectiva semiótica**. Tese (Doutorado em Direito) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2019. Disponível em: <http://www.prppg.ufpr.br/signa/visitante/trabalhoConclusaoWS?idpessoal=4388&idprograma=40001016017P3&anobase=2019&idtc=134>. Acesso em: 27 Jan. 2020.

DEODATO, Alberto. **As funções extrafiscais do imposto**. Belo Horizonte: Imprensa Oficial, 1949.

_____. **Manual de ciência das finanças**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1949.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Emenda Constitucional nº 42 no Sistema Tributário. **Revista de Estudos Tributários**. Ano VII, nº 41, São Paulo: IOB, p. 147, jan-fev/2005.

DINIZ, Maria Helena. Vigência e eficácia da norma constitucional. In: FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio; DINIZ, Maria Helena; GEORGAKILAS, Ritinha Alzira Stevenson. **Constituição de 1988: legitimidade, vigência e eficácia, supremacia**. São Paulo: Atlas, 1989, p. 59-87.

EINAUDI, Luigi. **Miti e paradossi della giustizia tributaria**. Milano: Giulio Einaudi, 1959.

FACHIN, Melina Girardi. **Direitos humanos e fundamentais: do discurso teórico à prática efetiva: um olhar por meio da literatura**. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2007.

_____; BUENO SCHINEMANN, Caio Cesar. Decisões estruturantes na jurisdição constitucional brasileira: critérios processuais da tutela jurisdicional de direitos prestacionais. **Rei - Revista Estudos Institucionais**, [S.l.], v. 4, n. 1, p. 211-246, ago. 2018. ISSN 2447-5467. Disponível em: <https://estudosinstitucionais.com/REI/article/view/247/218>. Acesso em: 20 Jan. 2020.

FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. **Normas constitucionais programáticas: normatividade, operatividade e efetividade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

FERRARO, Marcela Pereira. **Do processo bipolar a um processo coletivo-estrutural**. 224 fl. Dissertação (Mestrado em Direito). Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2015.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio; DINIZ, Maria Helena; GEORGAKILAS, Ritinha Alzira Stevenson. **Constituição de 1988: legitimidade, vigência e eficácia, supremacia**. São Paulo: Atlas, 1989.

_____. **Interpretação e estudos da Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1990.

_____. **Teoria da Norma Jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2016.

_____. **Introdução ao Estudo do Direito – técnica, decisão, dominação**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2018.

FICHERA, Franco. Fiscalità ed Extrafiscalità nella Costituzione. Una Rivisitazione dei - Lavori Preparatori. **Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze - RDFSF**, n. 4/1997, Milano, pp. 486-584.

FISS, Owen. Modelos de adjudicação (Models of adjudication). **Caderno Direito GV**, v. 1, n. 8, 2005, p. 1-57. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/2810/direito%2008.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 20 Jan. 2020.

FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Rev. direito GV** [online]. 2014, vol.10, n.1, pp.201-220.

GIARDINA, Emilio. **Le basi teoriche del principio della capacità contributiva**. Milano: Giuffrè Editore, 1961.

GIULINANI FONROUGE, Carlos M. **Conceitos de Direito Tributário**. São Paulo: Edições Lael, 1973.

GODOI, Marciano Seabra. Extrafiscalidad y sus limites constitucionales. **Revista Internacional de Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Ed. Del Rey, v.1, n.1, p. 219-262, 2004.

GOMES, Nuno Sá. **Teoría Geral dos Benefícios Fiscais**. Lisboa: Centro dos Estudos Fiscais, 1991.

GONÇALVES, Pedro. **Entidades privadas com poderes públicos**. Coimbra: Almedina, 2005.

GÔNGORA, Edwin Manuel. Tendencias y modelos en diseño y rediseño organizacional en el sector público: análisis comparado de las reformas en ocho gobiernos centrales de América y Europa entre 2000-2010. In: **XVII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública**. Cartagena, oct., 2012, p. 1-20.

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

GRAU, Eros Roberto. **Planejamento Econômico e Regra Jurídica**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978.

_____. **O direito posto e o direito pressuposto**. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

GRECO, Marco Aurélio. Contribuição de intervenção no domínio econômico – parâmetros para sua criação. In: GRECO, Marco Aurélio (coord.) **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins**. São Paulo: Dialética, 2001.

GRIZIOTTI, Benvenuto. **Principios de las Finanzas**. Buenos Aires, Ed. Depalma, 1943.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e direitos fundamentais, In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 09-17.

_____; CAVALCANTE, Denise Lucena; RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe. **Novos Horizontes da Tributação: Um diálogo luso-brasileiro**. Cadernos IDEFF Internacional nº 2. Coimbra: Almedina, 2012.

_____. Das exonerações tributárias. Incentivos e benefícios fiscais. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger; CAVALCANTE, Denise Lucena; RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe. **Novos Horizontes da Tributação: Um diálogo luso-brasileiro**. Cadernos IDEFF Internacional nº 2. Coimbra: Almedina, 2012, p. 9-94.

_____. Justiça Fiscal e Mínimo Existencial. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira. [Org.] **Princípios de Direito Financeiro e Tributário: Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 99-114.

_____; RODRIGUES, Matheus Schwertner Zicarelli. A tributação Extrafiscal de Indução através dos incentivos fiscais - Análise do Incentivo Fiscal incidente sobre a contribuição do seguro de Acidentes do Trabalho. **Revista Abradt Fórum de Direito Tributário**, v. 1, p. 57-75, 2018.

_____; Incentivo Fiscal: A intervenção estatal via fomento em Matéria Tributária e o Reequilíbrio Econômico Social do Orçamento Público. In: Denise Lucena Cavalcante. (Org.). **Direito Tributário Contemporâneo**. Estudos em Memória do Professor Francisco de Araújo Macedo Filho. 1ª ed. Fortaleza, Editora Mucuripe, 2018, v. 1, p. 151-173.

GUASTINI, Riccardo. Defettibilità, lacune assiologiche, e interpretazione (Defeasibility, Axiological Gaps, and Interpretation). **Revus**, n. 14, 2010, p. 57-72, Dec. 2010. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2427420>. Acesso em: 20 Jan. 2020.

GUERRA FILHO, Willis Santiago Guerra Filho. **Teoria processual da constituição**. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2000.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. STC 289/2000, de 30 de noviembre: inconstitucionalidad el Impuesto balear sobre Instalaciones que inciden en el Medio Ambiente. **Crónica tributaria**, nº 104, 2002, págs. 166-168.

HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

HOUAISS, Antônio. VILLAR, Mauro de Salles. FRANCO, Francisco Manoel de Mello. **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

IDB - Inter-American Development Bank. VILLELA, Luiz; LEMGRUBER, Andrea; JORRATT, Michael. **Tax Expenditure Budgets Concepts and Challenges for Implementation**. Working Paper Series, n. 131. [S.I.] Felipe Herrera Library, 2010.

Disponível em: <https://publications.iadb.org/en/tax-expenditure-budgets-concepts-and-challenges-implementation>. Acesso em: 20 Jan. 2020.

IMF - International Monetary Fund. **Manual on Fiscal Transparency**. [S.l.: s.n.], 2007 Revised Edition. Disponível em: <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/manual.htm>. Acesso em: 20 Jan. 2020.

JACKSON, Vicki. Proportionality and Equality. In: **Proportionality: New Frontiers, New Challenges**. New York: Cambridge University Press, 2017, p. 171-196.

JORDÃO, Eduardo. **Controle judicial de uma administração pública complexa: a experiência estrangeira na adaptação da intensidade do controle**. São Paulo: Malheiros, SBDP, 2016.

_____. Art. 22 da LINDB - Acabou o romance: reforço do pragmatismo no direito público brasileiro. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, p. 63-92, nov. 2018. ISSN 2238-5177. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77650/74313>. Acesso em: 20 Jan. 2020.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2010.

_____. Art. 20 da LINDB - Dever de transparência, concretude e proporcionalidade nas decisões públicas. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, p. 13-41, nov. 2018. ISSN 2238-5177. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77648/74311>. Acesso em: 20 Jan. 2020.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

LASARTE ÁLVAREZ, Francisco Javier. Funcionalidad del sistema fiscal y exigencia de cambio. **Revista española de derecho financeiro**, n. 37, 1983, p. 5-22.

LEÃO, Martha Toribio. **Controle da Extrafiscalidade**. Vol.16 - Série Doutrina Tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

_____. Contributo para o estudo da extrafiscalidade: a importância da finalidade na identificação das normas tributárias extrafiscais. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: Dialética, v. 34, p. 303-325, 2015.

LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto. Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria, **Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario**. Editoriales de Derecho Reunidas. Madrid: EDERSA, 1980, p. 113-180.

LEROY, Yann. La notion d'effectivité du droit, **Droit et société**, 2011/3 (n° 79), p. 715-732. Disponível em: <https://www.cairn.info/revue-droit-et-societe1-2011-3-page-715.htm>. Acesso em: 20 Jan. 2020.

LESTER, Rebecca. Made in the U.S.A.? A Study of Firm Responses to Domestic Production Incentives. **Journal of Accounting Research**, Vol. 57 No. 4, September 2019, p. 1059-1114. Disponível em: https://www.gsb.stanford.edu/sites/gsb/files/publication-pdf/lester-2019-journal_of_accounting_research.pdf. Acesso em: 20 Jan. 2020.

LIMA, Uallace Moreira. **O Brasil e a cadeia automobilística: uma avaliação das políticas públicas para maior produtividade e integração internacional entre os anos 1990 e 2014**. IPEA, Rio de Janeiro, n. 2167, jan. 2016. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/6571/1/td_2167.pdf. Acesso em: 29 set. 2017.

MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego. **La protección del mínimo existencial en el ámbito del I.R.P.F.** Madrid, Colex, 1996.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Os grandes desafios do controle da administração pública. In: MODESTO, Paulo (org.). **Nova organização administrativa brasileira**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

_____. Fomento. In: KLEIN, Aline Lícia; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. **Tratado de Direito Administrativo: funções administrativas do Estado**. Vol. 4. ZANELLA DI PIETRO, Maria Silvia (coord.). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2014, pp. 405-464.

MARRARA, Thiago. A atividade de planejamento na Administração Pública: o papel e o conteúdo das normas previstas no anteprojeto da Nova Lei de Organização Administrativa. **Revista Brasileira de Direito Público – RBDP**, Belo Horizonte, ano 9, n. 34, p. 9-45, jul./set. 2011.

MARTÍN DELGADO, José María. Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978. **Hacienda Publica Española**, n. 60, 1979, p. 61-93.

MATHIS, Klaus. **Efficiency instead of Justice? Searching for the Philosophical Foundations of the Economic Analysis of Law**. Trad. Deborah Shannon. Nova York: Springer, 2009.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Eficácia das Normas Constitucionais sobre a Justiça Social. **Revista de Direito Público**, São Paulo: v. 57/58, p. 233-256, 1981.

_____. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª ed., 8ª tir. São Paulo: Malheiros, 2000.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da eficácia**, 1ª parte. 7ª ed [São Paulo]: Saraiva, 2011.

_____. **Teoria do fato jurídico: plano da existência**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Teoria do fato jurídico: plano da validade**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Controle de constitucionalidade** – aspectos jurídicos e políticos. São Paulo: Saraiva, 1990.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrafiscalidade: análise semiótica**. 2009. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo: São Paulo: 2009. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-18112009-090938/pt-br.php>. Acesso em: 20 Jan. 2020.

MENDONÇA, José Vicente Santos de. **Direito constitucional econômico: a intervenção do estado na economia à luz da razão pública e do pragmatismo**. 2ª ed. Rio de Janeiro, Fórum, 2018, p. 321.

_____. Art. 21 da LINDB - Indicando consequências e regularizando atos e negócios. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, p. 43-61, nov. 2018. ISSN 2238-5177. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77649/74312>>. Acesso em: 20 Jan. 2020.

MENEGUIN, Fernando B.; SILVA, Rafael Silveira e. (Org.) **Avaliação de impacto legislativo: cenários e perspectivas para sua aplicação**. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2017.

MODESTO, Paulo. Notas para um debate sobre o princípio da eficiência. **Revista do Serviço Público**, v. 51, n. 2, pp. 105-119, 24 fev. 2014.

MOREIRA, Egon Bockmann. Passado, presente e futuro da regulação econômica no Brasil. **Revista de Direito Público da Economia – RDPE**, Belo Horizonte: Fórum, ano 11, n. 44, p. 87-118, out./dez. 2013.

_____. **Processo administrativo: princípios constitucionais e a Lei 9.784/1999 e o Código de Processo Civil/2015**. 5ª ed. atual., rev. e aument. São Paulo: Malheiros, 2017. 496 p.

_____; PEREIRA, Paula Pessoa. Art. 30 da LINDB - O dever público de incrementar a segurança jurídica. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, p. 243-274, nov. 2018. ISSN 2238-5177. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77657/74320>>. Acesso em: 20 Jan. 2020.

_____. Súmula 473: é hora de dizer adeus. **Jota**. (Coluna Publicistas). Out-2019. Disponível em: https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/publicistas/sumula-473-e-hora-de-dizer-adeus-01102019. Acesso em: 20 Jan. 2020.

MORRIS, Charles. **Fundamentos da Teoria dos Signos**. Trad. FIDALGO, Antônio. Universidade da Beira Interior. (sem data). Disponível em: <http://bocc.ubi.pt/~fidalgo/semiotica/morris-charles-fundamentos-teoria-signos.pdf>. Acesso em: 20 Jan. 2020.

MOSCHETTI, Francesco. **El principio de capacidad contributiva**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra, Almedina, 1998.

NOBREGA, Marcos. Orçamento, eficiência e performance budget. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury. (Coord.) **Orçamentos públicos e direito financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 693-728.

NOHARA, Irene. **Reforma administrativa e burocracia: impacto da eficiência na configuração do direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Atlas, 2012.

OECD - Organisation for Economic Co-operation and Development. **Tax Expenditures in OECD Countries**. OECD publication, 2010. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/governance/tax-expenditures-in-oecd-countries_9789264076907-en#page1. Acesso em: 20 Jan. 2020.

OECD - Organisation for Economic Co-operation and Development. **Introductory Handbook for Undertaking Regulatory Impact Analysis – RIA**. OECD publication, 2008. Disponível em: <https://www.oecd.org/gov/regulatory-policy/44789472.pdf>. Acesso em: 20 Jan. 2020.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. **Novo perfil da regulação estatal: administração pública de resultados e análise de impacto regulatório**. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

ORTIZ, Gaspar Ariño. **Principios de derecho público económico: modelo de estado, gestión pública, regulación económica**. Granada, Comares: Fundación Estudios de Regulación, 2004.

PALAO TABOADA, Carlos. Apogeo y Crisis del Principio de Capacidad Contributiva. In: **Estudios Jurídicos en Homenaje al Profesor Federico de Castro**. V. II. Madrid: Tecnos, 1975.

PIGOU, A. Cecil. **The Economics of Welfare**. London: MacMillan, 1962.

PEREZ DE AYALA, Jose Luis. **Las ficciones em el derecho tributário**. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1970.

PINTO FERREIRA, Luiz. Eficácia (Direito Constitucional) In: **Enciclopédia Saraiva do direito**, São Paulo: Saraiva, 1977, v. 30.

_____. **Direito financeiro**. 6ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: 2018.

PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

POGREBINSCHI, Thamy. **Pragmatismo: teoria social e política**. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 2005.

POSNER, Richard A. **Economic Analysis of Law**. 4th ed. Little Brown and Company, (NAO CONSTA LOCAL NO LIVRO) 1992.

REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

RIBEIRO, Maria de Fátima. Reflexos da tributação no desequilíbrio da livre concorrência. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger; CAVALCANTE, Denise Lucena; RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe. **Novos Horizontes da Tributação: Um diálogo luso-brasileiro**. Cadernos IDEFF Internacional nº 2. Coimbra: Almedina, 2012, p. 211-331.

ROBINSON, Marc; LAST, Duncan. **A Basic Model of Performance-Based Budgeting** (IMF Technical Notes and Manuals 09/01). Fiscal Affairs Department. International Monetary Fund, 2009. Disponível em: <https://www.imf.org/en/Publications/TNM/Issues/2016/12/31/A-Basic-Model-of-Performance-Based-Budgeting-23247>. Acesso em: 20 Jan. 2020.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. Fiscalidade e extrafiscalidade: uma análise crítica da classificação funcional das normas tributárias. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: Dialética, v. 32, p. 256-274, 2014.

RODRÍGUEZ MUÑOZ, José Manuel. Los fines ultrafiscales de los tributos y su recepción en la nueva Ley General Tributaria. **Nueva Fiscalidad** - n. 3-2004, March 2004 (versão eletrônica disponível, mediante compra, no link: <http://vlex.com/vid/fines-ultrafiscales-tributos-recepcion-238530>). Acesso em: 20 Jan. 2020.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y Derecho**. Madrid: Instituto de Estudios Politicos, 1955.

SCHMIDT-ASSMANN, Eberhard. Cuestiones fundamentales sobre la reforma de la Teoría General del Derecho Administrativo, in: J. BARNES (ed.), **Innovación y reforma en el Derecho Administrativo**. Sevilla: Instituto Nacional de Administración Pública, 2012.

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

_____. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: **Princípios e limites da tributação**. Vol. 2: Os princípios da ordem econômica e a tributação. Quartier Latin, 2009.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 3ª ed. 2ª tir. rev. atual. ampl., São Paulo: Malheiros, 1999.

SILVA, Luís Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, ano 91, n. 798, p. 23-50, abr. 2002.

_____. **A constitucionalização do Direito:** os direitos fundamentais nas relações entre particulares. São Paulo: Malheiros, 2005.

SIRICO, Robert. **The Sin Tax:** Economic and Moral Considerations. Action Institute, 2015.

SOUZA, James José Marins de; TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade socioambiental. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: v. 18, n. 90, p. 73-123, jan./fev. 2010.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Direito Administrativo para Céticos.** 2ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

SURREY, Stanley S. **Pathways to Tax Reform:** The Concept of Tax Expenditures. Cambridge, MA: Harvard University Press, 1973.

TEODOROVICZ, Jeferson. **História Disciplinar do Direito Tributário Brasileiro.** São Paulo: Quartier Latin, 2017.

TIPKE, Klaus; LANG, Joaquim. **Direito Tributário.** Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 2008.

TORRES. Heleno Taveira. Relação entre Constituição Financeira e Constituição Econômica In: **Extrafiscalidade: Conceito, Interpretação, Limites e Alcance.** Lobato, Valter de Souza (Coord.). Belo Horizonte: Fórum. 2017, p. 123-139.

TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal.** Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____. **O direito ao mínimo existencial.** Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** 16ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. O consequencialismo e a modulação dos efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal. **Direito tributário atual**, São Paulo: Dialética/IBDT, n. 24, p. 439-463, 2010.

TUSHNET, Mark; JACKSON, Vicki C. Introduction. In: **Proportionality:** New Frontiers, New Challenges. New York : Cambridge University Press, 2017.

UNITED STATES GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE – U.S. GAO. **Tax Expenditures:** Background and Evaluation Criteria and Questions. GAO-13-167SP: Guide for Evaluating Tax Expenditures. Washington, D.C.: [s.n.], 2012.

VARONA ALABERN, Juan Enrique. **Extrafiscalidad y dogmática tributaria.** Madrid, Marcial Pons, 2009.

VAZ, Manoel Afonso. **Direito Económico.** 4ª ed. Coimbra: Coimbra Ed., 1998.

VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

VIEIRA, José Roberto. A extrafiscalidade da Lei n. 12.715/2012 e a capacidade contributiva: a convivência do lobo e do cordeiro? **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: n. 118, jun. 2013, p. 18-42.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

VILLEGAS, Héctor. B. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

VIOLIN, Jordão. **Protagonismo judiciário e processo coletivo estrutural**: o controle jurisdicional de decisões políticas. Salvador: JusPodvm, 2013.

VOGEL, Klaus. Hacienda Publica y el Derecho Constitucional. **Hacienda Publica Española**, n. 59/1979, p. 15-23.

VOGEL, Klaus. Tributos regulatórios e garantia da propriedade no direito constitucional da República Federal da Alemanha. **Direito Tributário**. Estudos em homenagem ao Prof. Rui Barbosa Nogueira. Brandão Machado (coord). São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 543-554.

WORLD BANK. **Options for low income countries' effective and efficient use of tax incentives for investment** : a report to the G-20 development working group by the IMF, OECD, UN and World Bank (English). Platform for Collaboration on Tax. Washington, D.C.: World Bank Group, 2015. Disponível em: <http://documents.worldbank.org/curated/en/794641468000901692/Options-for-low-income-countries-effective-and-efficient-use-of-tax-incentives-for-investment-a-report-to-the-G-20-development-working-group-by-the-IMF-OECD-UN-and-World-Bank>. Acesso em: 20 Jan. 2020.

YAMASHITA, Douglas. TIPKE, Klaus. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.