

ANÁLISE DOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE E SEUS IMPACTOS NA EXTRAFISCALIDADE

CECILIA PRISCILA DE SOUZA¹

ERICK CALHEIROS ALELUIA²

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO. 2. A CONSTRUÇÃO DA NORMA JURÍDICA E OS PRINCÍPIOS. 3. A NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA. 4. A EXTRAFISCALIDADE. 5. O PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE. 6. O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE. 7. A PROPORCIONALIDADE, A RAZOABILIDADE E A EXTRAFISCALIDADE. 8. CONCLUSÃO.

RESUMO: A norma jurídica é um instrumento para regulamentar comportamentos e a sua construção é orientada pelo próprio direito, especialmente pelos princípios constitucionais. A mesma dinâmica se aplica às normas tributárias, que proporcionam a arrecadação de valores aos cofres públicos, permitindo a manutenção e o gerenciamento do Estado. A partir das premissas fixadas pela Escola Constructivista, as normas são tomadas como produtos de uma atividade intelectual e valorativa, que podem concretizar uma pluralidade de valores, como é o caso das normas com fins extrafiscais. As normas extrafiscais utilizam a tributação como um meio para atingir, com maior interesse, fins diversos da mera arrecadação fiscal. A doutrina diverge sobre os princípios que orientam o processo de positivação das normas extrafiscais, ora elegendo a razoabilidade, ora elegendo a proporcionalidade, ora tratando-as como um mesmo princípio. A proposta inicial envolve a exploração das origens dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, incluindo a percepção da doutrina sobre essas normas. Para o desenvolvimento do tema, são analisados exemplos concretos de medidas de extrafiscalidade, permitindo a avaliação da

¹ Mestre e doutoranda em Direito Tributário PUC/SP. E-mail: priscila@ibet.com.br

² Mestrando em Direito Tributário PUC/SP. E-mail: eacalheiros@gmail.com

utilidade e da importância da razoabilidade e da proporcionalidade na construção das normas extrafiscais.

PALAVRAS-CHAVE: Extrafiscalidade. Norma jurídica extrafiscal. Tributação extrafiscal. Princípio da razoabilidade. Princípio da proporcionalidade.

ANALYSIS OF THE PRINCIPLES OF PROPORTIONALITY AND REASONABLENESS AND THEIR IMPACTS ON EXTRAFISCALITY

ABSTRACT: The legal norm is an instrument to regulate behavior and its construction is guided by the law itself, especially by constitutional principles. The same dynamic applies to tax rules, which provide for the collection of amounts to public coffers, allowing the maintenance and management of the State. Based on the premises established by the Constructivist School, norms are taken as products of an intellectual and evaluative activity, which can materialize a plurality of values, as is the case with norms with extrafiscal purposes. Extra-fiscal rules use taxation as a means to achieve, with greater interest, purposes other than mere tax collection. The doctrine diverges on the principles that guide the process of positivizing extrafiscal rules, sometimes electing reasonableness, sometimes electing proportionality, sometimes treating them as the same principle. The initial proposal involves exploring the origins of the principles of reasonableness and proportionality, including the doctrine's perception of these norms. For the development of the theme, concrete examples of extrafiscal measures are analyzed, allowing the evaluation of the usefulness and importance of reasonableness and proportionality in the construction of extrafiscal norms.

KEY WORDS: Extrafiscality. Extrafiscal legal rule. Extrafiscal taxation. Principle of reasonableness. Principle of proportionality.

1. INTRODUÇÃO

A repartição das competências tributárias encontra-se positivada nos arts. 145, 153, 154, 155 e 156 da Constituição Federal, sendo organizada e estruturada por inúmeras normas constitucionais e infraconstitucionais. A Constituição Federal estabeleceu para o legislador, além de fronteiras que restringem a sua liberdade para a instituição dos tributos, inúmeras engrenagens

voltadas para o controle e o gerenciamento do que se pode chamar, pelo menos para fins didáticos, de subsistema do direito tributário. Esses limites e engrenagens compreendem as regras de competência e os princípios constitucionais tributários – normas que limitam a atividade de produção normativa.

As normas jurídicas que regulam a relação entre a Administração Pública e os Administrados são estudadas pelo campo da ciência do direito público e se responsabilizam, da mesma forma como todo o sistema do direito positivo, por regulamentar condutas intersubjetivas. O sistema do direito positivo não tem interesse naquele rol de comportamentos que envolve apenas um único indivíduo, mas nas relações interpessoais.

Adotando como expediente metodológico o Constructivismo Lógico-Semântico, pode-se afirmar que a estrutura das normas jurídicas é basicamente a mesma, o que muda é o seu conteúdo – seu objeto – e os sujeitos que figuram na relação. As relações jurídicas constituídas a partir das normas tributárias são compostas pelo contribuinte (ou responsável) e pelo Estado, e decorrem das atividades de instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.

Ainda que a ideia de tributação seja associada à entrega de valores de forma compulsória ao Estado, para o seu custeio e financiamento, é importante destacar que nem todas as normas jurídicas tributárias possuem essa finalidade precípua, buscando muitas vezes atingir um objetivo diverso da arrecadação fiscal.

As normas tributárias que visam garantir, em maior grau, a arrecadação fiscal, são construídas observando especialmente o princípio da capacidade contributiva, que tem por objeto conciliar a atividade tributária com a capacidade econômica do contribuinte. Essa conciliação é realizada com base nos signos de riqueza manifestados nas materialidades de cada tributo, como é o caso, por exemplo, da riqueza que é demonstrada com a propriedade de um imóvel ou de um veículo automotor, ou da riqueza que se presume com a declaração anual de receitas, desde que excluídas as despesas essenciais para a manutenção do mínimo existencial.

Existem outras normas jurídicas que, embora se relacionem com a instituição, a cobrança e a arrecadação de tributos aos cofres públicos, tem como maior objetivo atingir, de forma imediata, um fim diverso do mero custeio do Estado. Essas normas jurídicas se apresentam como normas de caráter extrafiscal e os fins buscados podem ser diversos, como sociais, econômicos ou até mesmo ambientais. Diferentemente daquelas normas que visam em maior grau a arrecadação fiscal, a temática da extrafiscalidade não deve observância à capacidade contributiva, sendo comumente associada pela doutrina aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, ora tratando-os como um único princípio, ora como princípios de conteúdos distintos.

O objeto do presente trabalho é o estudo da norma extrafiscal e o seu confronto com os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, tendo como finalidades a exploração da origem e do conteúdo desses princípios, a análise das diferentes doutrinas sobre o tema e dos valores que mais se aproximam das relações jurídicas constituídas a partir de normas extrafiscais. É imprescindível, para o desenvolvimento satisfatório do tema proposto, a utilização de exemplos concretos de medidas de extrafiscalidade, com base em normas extrafiscais construídas a partir do ordenamento jurídico brasileiro, permitindo uma análise satisfatória dos critérios de utilidade e de importância dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no âmbito da extrafiscalidade.

2 A CONSTRUÇÃO DA NORMA JURÍDICA E OS PRINCÍPIOS

O processo de construção ou atribuição de sentido depende intimamente da linguagem, de modo que o seu início ocorre com a análise dos enunciados linguísticos. Com base nesses enunciados o sujeito cognoscente inicia a sua atividade interpretativa e passa a conhecer o seu objeto de estudo. Segundo

Aurora Tomazini de Carvalho³, o conhecimento é “*a forma da consciência humana por meio da qual o homem atribui significado ao mundo*”⁴.

No caso do sistema do direito positivo, a linguagem que suporta esse processo de conhecimento é formada pelos enunciados prescritivos – a constituição, as leis, os decretos, etc. Esses enunciados são prescritivos pois emitem comandos (permitido, proibido ou obrigatório) para regular comportamentos do homem. Compreendem-se no escopo do direito aquelas condutas externalizadas pelas pessoas, ou condutas intersubjetivas, de modo que o pensamento, a reflexão, como condutas intrassubjetivas – como indicado linhas acima -, não interessam nem são reguladas por esse sistema.

O intérprete do direito somente poderá conhecer o que foi vertido em linguagem, de modo que o seu processo de conhecimento se inicia com a leitura dos enunciados prescritivos. É o intérprete que atribui sentido a esses enunciados, que, por si só, não possuem um sentido próprio. O intérprete não é um operador que desvende o sentido que o legislador (ou qualquer outro órgão produtor de normas) pretendeu depositar, mas efetivamente constrói o sentido do texto legal, nos termos e limites da sua linguagem. Os produtos deste processo de construção de sentido são justamente as normas jurídicas.

As premissas estabelecidas acima evidenciam o expediente metodológico utilizado pelo presente estudo: o Constructivismo Lógico-Semântico. A adoção de uma metodologia constructivista fornece ferramentas para a decomposição dos enunciados linguísticos e para a sua análise sob os aspectos sintático e semântico, garantindo um rigor mínimo em relação ao uso da linguagem (pragmática), de modo que também sejam considerados os valores e o contexto que condicionam a atividade de construção de sentido do intérprete.

A construção da norma jurídica se inicia com a análise dos enunciados prescritivos do ordenamento jurídico. Tratando-se de uma atividade construtiva, esse processo intelectual passa a ser influenciado por aspectos como a

³ CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 10.

⁴ Trata-se de uma paráfrase de Aurora Tomazini de Carvalho à obra de Immanuel Kant.

formação e as experiências vivenciadas pelo intérprete e o contexto (seja social, político e até econômico) em que está inserido. Toda essa bagagem cultural e o contexto que o cerca são indissociáveis do processo de construção das normas jurídicas. Isso porque, tendo o próprio sistema do direito positivo como referencial, que prescreve, especialmente nos enunciados dispostos ao longo da Constituição Federal, determinados fins a serem alcançados pelo direito. Como será desenvolvido a seguir, o modelo jurídico brasileiro sofreu algumas alterações substanciais ao longo do Século XX e se apresenta atualmente como uma ferramenta a ser utilizada para a consecução de determinadas finalidades.

Quando analisadas as normas jurídicas tributárias, se destaca o interesse arrecadatário como meio para a consecução do interesse público, como a representação de um vasto conjunto de finalidades essenciais para a manutenção do Estado. Entretanto, o exercício da tributação, embora possua importância primordial para o Estado de direito, é limitado pelo sistema do direito positivo, que também resguarda um rol de direitos para os contribuintes.

Ainda que o intérprete do direito dê sentido ao texto e produza a norma jurídica mediante uma atividade intelectual e valorativa, esse sujeito não é livre para atribuir qualquer sentido aos enunciados linguísticos, pois encontra na própria linguagem os limites para a interpretação. O legislador constituinte originário manifestou nos enunciados constitucionais a sua preferência por determinados fins ou valores – que não significa afirmar que o texto possua um conteúdo valorativo, mas apenas que os enunciados prescritivos não apenas se sujeitam àquela atividade intelectual como também orientam a interpretação.

Os princípios nada mais são do que normas jurídicas de elevada abstração e carga valorativa que servem como referencial ou direção para as demais normas jurídicas. Essas normas representativas de valores são predominantemente construídas com base em enunciados constitucionais. Para que se possa delimitar o que é e o que não é um princípio é necessário que se tenha em perspectiva todo o sistema do direito positivo⁵, pois, como bem pontua

⁵ “Não há no texto legislado uma indicação do legislador de quais proposições devem ser consideradas como princípios. Não há pontuações, nem nada escrito de que este ou aquele anunciado configura-se como princípio. É o intérprete que, valorando o sistema, diz quais são os princípios, ou seja, quais proposições

Maria Ângela Lopes Paulino Padilha⁶, “*não é o legislador quem determina qual proposição consubstancia um princípio ou não, pois cabe ao intérprete valorar os enunciados e, via de consequência, atribuir relevância a determinada proposição, a ponto de esta influir por todas as porções do sistema*”.

O intérprete do direito é orientado não apenas pela sua bagagem cultural como também pelo direito positivo e pelas normas jurídicas deste sistema, especialmente pelos princípios – normas jurídicas em sentido amplo. No processo de construção das normas jurídicas, o intérprete escolhe determinados valores em detrimento de outros. Como a interpretação é uma atividade intelectual que envolve a atribuição de sentido aos enunciados linguísticos, os valores seriam, de acordo com Tércio Sampaio Ferraz Júnior⁷, “*preferências por núcleos de significações*”.

Os princípios, como normas jurídicas em sentido amplo, também se sujeitam ao mesmo processo de construção das demais normas jurídicas. O intérprete, com base em um ou mais enunciados constitucionais, constrói essas normas de elevada abstração e carga valorativa mediante atividade intelectual. Essas normas, por sua vez, são utilizadas como orientação para a produção de novos enunciados e a construção das demais normas do mesmo sistema. Da mesma forma como a bagagem cultural do intérprete e o contexto presente, a atividade valorativa é indissociável do processo de construção das normas jurídicas

3 A NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

considera tão relevante a ponto de informara construção e estruturação de todas as outras.” (CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 519)

⁶ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. As sanções no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2015, p. 96.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 5ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 175.

O ordenamento jurídico brasileiro é um conjunto único de textos de lei que compreendem a Constituição Federal e todas os demais dispositivos infraconstitucionais que não pode, exceto para fins didáticos, ser submetido à divisão. A construção das normas jurídicas tributárias, da mesma forma como as demais normas, exige que o intérprete tenha uma perspectiva sistêmica e não segregue o ordenamento em subconjuntos como “legislação civil”, “legislação administrativa”, “legislação penal” ou “legislação tributária”. Esse processo pressupõe o cotejo da proposição em construção com as demais normas que compõem o sistema, de modo que a sua construção é uma atividade que, por si só, exige a compreensão de todo o sistema do direito positivo.

O que se poderia chamar de subsistema do direito tributário, pelo menos para fins didáticos, é composto pelas normas jurídicas que se relacionam com as atividades de instituição, arrecadação e fiscalização de tributos. Esse subsistema é construído pelo intérprete a partir de uma infinidade de enunciados que não necessariamente se vinculam àquelas atividades de instituição, arrecadação e fiscalização de tributos, como é o caso do Código Civil. Aliás, a expressão “*conceitos e formas de direito privado*”, a que se refere o art. 110 do Código Tributário Nacional, é incompatível com a premissa adotada por este estudo, uma vez que o sistema do direito positivo não comporta institutos “privativos”⁸.

A classificação do sistema do direito positivo em subsistema tributário, que não é independente do sistema do direito positivo brasileiro, se revela uma proposta pertinente, pelo menos para fins de estudo e de delimitação do regime jurídico aplicável às normas tributárias. Para a estruturação desse subsistema, é necessário delimitar o que seria o “tributo”, que comporta acepções variadas, como, por exemplo, a relação jurídica tributária, como o dever jurídico ou o direito subjetivo desta relação, como o objeto da obrigação tributária, entre outros⁹.

⁸ “A propósito, aliás, tão absurda é a pretensa autonomia do Direito Tributário quanto descabida é a discussão a respeito de ser esse ou aquele instituto privativo desse ou daquele ramo do Direito” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 24^a Ed. São Paulo: Saraiva, 2012)

⁹ “a) ‘tributo’ como quantia em dinheiro; b) ‘tributo’ como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; c) ‘tributo’ como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; d) ‘tributo’ como sinônimo de relação jurídica tributária; e) ‘tributo’ como norma jurídica tributária; f) ‘tributo’ como

Desse modo, o “tributo” será associado ao objeto da prestação a que se refere o art. 3º do Código Tributário Nacional. O objeto da prestação não se confunde com a prestação em questão (obrigação tributária) – vínculo que une as pretensões dos sujeitos ativo e passivo, que reúnem, dentro desta relação jurídica, o direito subjetivo de ver cumprida a prestação de natureza fiscal (sujeito ativo) e o dever de cumpri-la (sujeito passivo), de modo que um não pode existir sem o outro¹⁰. Essa obrigação tributária detém as seguintes características: i. é compulsória; ii. tem como veículo normativo a lei; iii. tem natureza patrimonial; iv. não decorre do descumprimento de uma norma jurídica; e v. tem como titular do direito subjetivo um ente federativo.

As normas jurídicas tributárias são construídas com base nos comandos dispostos no ordenamento jurídico e têm como fim regular as condutas ou os comportamentos que se relacionam, ainda que de forma indireta, com a instituição de tributos, com a arrecadação de valores devidos ao Estado em decorrência de alguma das espécies tributárias ou com a fiscalização dessa arrecadação. Incluem-se neste campo as normas jurídicas que regulam as obrigações principais, que são obrigações propriamente ditas, bem como aquelas obrigações acessórias, que, por não possuírem natureza patrimonial, serão tratadas neste estudo como deveres instrumentais.

Um importante desdobramento da classificação do sistema do direito positivo será a delimitação da natureza e o respectivo regime jurídico aplicável às normas jurídicas em estudo – neste caso, as normas tributárias.

As normas jurídicas tributárias perfazem um mecanismo de obtenção de receitas para que os entes federativos se organizem e promovam os mais diversos fins, como, por exemplo, garantir aqueles direitos sociais listados no art.

norma, fato e relação jurídica.” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 24ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012)

¹⁰ “O direito tem como correlativo o dever; não pode existir aquele sem este e vice-versa. A pretensão tem como correlativo a obrigação; não pode existir aquela sem esta e vice-versa. A coação tem como correlativo a sujeição; não pode existir aquela sem esta e vice-versa.

Não pode surgir relação jurídica sem que, no seu polo positivo, haja o direito e, no seu polo negativo, o correlativo dever. Entretanto, pode existir direito sem pretensão, mas não pode existir pretensão sem direito. Pode haver dever sem obrigação, mas não esta sem aquele. E finalmente pode haver pretensão sem coação, mas não esta sem aquela.” (BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 365)

6º do Texto Constitucional – educação, saúde, segurança etc. Por outro lado, essas normas também podem ser utilizadas como um instrumento de intervenção direta nas ordens social e econômica, sem almejar, pelo menos não de forma precípua, a arrecadação de valores. Tratam-se das normas tributárias de natureza ou caráter extrafiscal, que serão estudadas a seguir.

4 A EXTRAFISCALIDADE

O Brasil, ao incorporar um ideal político progressista, criou a figura do Estado Regulatório e passou a utilizar o seu sistema normativo como uma ferramenta para a consecução de determinados fins para a sociedade. A adoção deste ideal progressista e a promoção da intervenção do Estado na indústria e na economia também trouxeram novos encargos para aquele modelo jurídico, que se responsabilizaria pela regulamentação de uma série de matérias e temas que antes não eram disciplinados juridicamente.

O uso instrumental do direito trouxe novos desafios para o jurista, especialmente por não ser compatível com o modelo de raciocínio dedutivo, conforme bem exposto por Bruno Salama e Mariana Pargendler¹¹:

[...] pode-se dizer que a ascensão do *government by policy* propõe ao jurista problemas para os quais o conhecimento jurídico tradicional – interpretar leis e redigi-las, sustentar um argumento para um debate judicial ou desconstruir a coesão de argumentos sobre a interpretação das leis – oferece poucas respostas. A política pública é eminentemente finalística, isto é, está eminentemente voltada à consecução de fins concretos. Sua legitimidade, portanto, prende-se não apenas aos procedimentos seguidos para a sua feitura, mas também à plausibilidade de que os efeitos pretendidos possam ser de fato alcançados.

¹¹ PARGENDLER, Mariana; SALAMA, Bruno. Direito e consequência no Brasil: em busca de um discurso sobre o método. In Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro, v. 262, jan./abr. 2013, p. 111.

Antes mesmo da Constituição Federal de 1988, esse ordenamento já era utilizado como instrumento para a consecução das políticas públicas, mas foi com o seu advento que o plano constitucional incorporou o ideal progressista¹², consagrando determinados valores que orientariam a construção de todo o ordenamento. Abandonou-se, de acordo com Bruno Salama e Mariana Pargendler¹³, um modelo formalista para incorporar um modelo “*aberto e baseado em princípios*”.

Nesse contexto, a extrafiscalidade traz uma nova perspectiva à atividade tributária, que, a princípio, se apresentava como um subsistema que visava o financiamento do Estado para que este pudesse, a partir dos recursos obtidos pela tributação, se organizar e promover suas políticas públicas. Como exemplos, os valores arrecadados pelos impostos não possuem destinação específica e se voltam a financiar os custos e investimentos públicos diversos, por determinação expressa do art. 167 da Constituição Federal, enquanto os valores obtidos pela cobrança de taxas devem ser revertidos para o custeio do exercício de um poder de polícia ou da utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis.

A proposta de se atingir finalidades extrafiscais se traduziria na utilização do mecanismo tributário para realizar, de forma imediata, outros fins que não a mera arrecadação, sejam esses fins sociais ou econômicos. De acordo com Geraldo Ataliba, a extrafiscalidade é “*o emprego dos instrumentos tributários – evidentemente, por quem os têm à disposição – com objetivos não fiscais, mas ordinatórios*”¹⁴.

Segundo Regina Helena Costa¹⁵, a extrafiscalidade corresponde ao “*emprego de instrumentos tributários para o atingimento de finalidades não arrecadatórias, mas, sim, incentivadoras ou inibitórias de comportamentos, com*

¹² “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.”

¹³ PARGENDLER, Mariana; SALAMA, Bruno. Direito e consequência no Brasil: em busca de um discurso sobre o método. In Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro, v. 262, jan./abr. 2013, p. 110.

¹⁴ ATALIBA, Geraldo. Sistema constitucional tributário brasileiro. São Paulo: RT, 1968, p. 150.

¹⁵ COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In TÔRRES, Heleno Taveira (org.). Direito Tributário Ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 321.

vista à realização de outros valores constitucionalmente consagrados". A mesma conclusão é alcançada por José Casalta Nabais¹⁶.

As normas tributárias de caráter predominantemente extrafiscal também regulam comportamentos relacionados com a prática de materialidades tributárias, mas almejam fins diversos da mera arrecadação fiscal. O ingresso no tema da extrafiscalidade geralmente levanta dúvidas a respeito da dinâmica e da prevalência entre os fins fiscais e extrafiscais desse tipo de norma, se revelando-se oportuna a manifestação categórica de Alfredo Augusto Becker¹⁷ no sentido de que

O que no passado ocorreu foi a prevalência absoluta da tributação simplesmente fiscal, ante uma tímida e esporádica tributação extrafiscal quase sempre exercida de um modo inconsciente ou rudimentar.

[...] na construção jurídica de todos e de cada tributo, nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos *coexistirão* sempre agora de um modo *consciente* e *desejado* – na construção jurídica de cada tributo; apenas haverá maior ou menor *prevalência* neste ou naquele sentido, a fim de melhor estabelecer o *equilíbrio* econômico-social do orçamento *cíclico*.

No mesmo sentido, Estevão Horvath¹⁸ registra que as normas tributárias não podem ser segregadas entre exclusivamente fiscais e extrafiscais, mas podem ter a fiscalidade ou a extrafiscalidade como uma característica predominante, *“de acordo com a finalidade precípua que se pretende atingir com a sua cobrança, seja principalmente a de abastecer os cofres públicos, no*

¹⁶ “A extrafiscalidade traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas.” (NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos – Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Livraria Almedina, 1998, p. 629)

¹⁷ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 630.

¹⁸ HORVATH, Estevão. O princípio do não-confisco no direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002, p. 88.

primeiro caso, ou de estimular ou desestimular comportamentos, na segunda hipótese”.

Da mesma forma como as demais normas jurídicas, a norma tributária (predominantemente) extrafiscal tem como fim disciplinar o comportamento social, regulando condutas intersubjetivas por um dos seguintes modais: obrigatório, permitido ou proibido. O comportamento regulado por essa norma continua sendo o preenchimento da materialidade de um tributo, mas com um fim diverso da mera entrega de valores ao Estado. O ato de arrecadar deixa de figurar como um fim, funcionando como um instrumento para a consecução de uma outra finalidade – de natureza extrafiscal.

Exemplos do mecanismo da extrafiscalidade são a progressividade do IPTU (art. 182, §4º, inc. II da Constituição Federal), a progressividade do ITR (art. 153, §4º, inc. I, da Constituição Federal) e a seletividade do IPI (153, §3º, inc. I, da Constituição Federal). Tanto a progressividade do IPTU e do ITR quanto a seletividade do IPI se apresentam como mecanismos de orientação da atividade tributária do Estado, buscando fins diversos da mera arrecadação, como é o caso da consecução da função social da propriedade e do desestímulo em relação à manutenção de propriedades improdutivas.

A construção das normas tributárias é orientada, como as demais normas do sistema do direito positivo, por princípios – ou melhor, pelo conjunto de princípios que se relacionam com a atuação fiscal: os princípios constitucionais tributários e a competência tributária. Diferentemente das demais normas tributárias, princípios como a capacidade contributiva tem um menor peso no processo de construção das normas extrafiscais, pois o vínculo que une e equilibra a relação entre a materialidade e a quantificação destas normas costuma ser diverso da condição ou da capacidade econômica do contribuinte. A identificação da condição econômica do contribuinte não é necessária para a quantificação das normas tributárias extrafiscais.

Vale lembrar que as normas extrafiscais não almejam a arrecadação tributária como um meio para a manutenção do Estado e para a consecução de políticas públicas. Como exemplo, a utilização da progressividade extrafiscal do

IPTU não se vincula à capacidade econômica do contribuinte, mas ao descumprimento do art. 182 da Constituição Federal e das políticas de desenvolvimento urbano que garantem o uso adequado da propriedade urbana. Da mesma forma, a elevada tributação dos cigarros pelo IPI não tem qualquer vínculo com essa capacidade econômica, mas com a não-essencialidade deste produto – como será melhor explorado no item 07 deste trabalho.

5 O PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE

O princípio da razoabilidade tem origem no direito inglês, por decisão proferida em 1948 no caso conhecido como teste de *Wednesbury* (ou *Wednesbury test*), que julgou uma disputa judicial entre *Associated Provincial Picture Houses Ltd* e *Wednesbury Corporation* envolvendo o *Sunday Entertainments Act 1932*, uma norma que outorgava competência às autoridades locais para permitir o funcionamento dos cinemas aos domingos de acordo com as condições julgadas oportunas pelo agente público. Tratava-se basicamente da outorga de poder discricionário.

De acordo com os autores Anthony W. Bradley e Keith D. Ewing¹⁹, restou estabelecido pela decisão do juiz Lord Greene MR²⁰ naquele caso que

um tribunal pode anular uma decisão por irrazoabilidade somente quando a autoridade chegar a uma conclusão 'tão irrazoável que nenhuma autoridade razoável poderia ter chegado a ela'. O julgamento enfatiza que a irrazoabilidade está intimamente relacionada a outras razões de revisão, como

¹⁹ BRADLEY, Anthony W.; EWING, Keith D. *Constitutional and administrative law*. 14^a Ed. Harlow (Inglaterra): Pearson Longman, 2007, p. 735.

²⁰ Trecho original (completo): “*In his much-quoted judgment, Lord Greene MR set out what is now termed the Wednesbury test, namely that a court may set aside a decision for unreasonableness only when the authority has come to a conclusion 'so unreasonable that no reasonable authority could ever have come to it'. The judgment emphasises that unreasonableness is closely related to other grounds of review, such as irrelevant considerations, improper purposes and error of law*”.

considerações irrelevantes, fins inadequados e erros de direito.
(tradução nossa)

O teste de *Wednesbury* é comumente citado pela doutrina inglesa na temática do controle e revisão dos atos administrativos pela esfera judicial. Conforme se observa na citação acima, socorria-se à razoabilidade apenas nas hipóteses que extrapolavam, sob a óptica do julgador, o normal ou razoável, permitindo, nessas situações, a revisão dos atos administrativos. Ao analisar esta decisão, Virgílio Afonso da Silva²¹ fixou uma distinção entre a proporcionalidade e a razoabilidade:

[...] não é difícil perceber que um ato considerado desproporcional não será, necessariamente, considerado irrazoável, pelo menos não nos termos que a jurisprudência inglesa fixou na decisão *Wednesbury*, pois, para ser considerado desproporcional, não é necessário que um ato seja *extremamente* irrazoável ou absurdo.

Segundo Robson Maia Lins²², o exame da razoabilidade foi

[...] influenciado pela sua aplicação no sistema do Common Law, no qual a ideia do razoável é feita quase que intuitivamente pelo juiz que, na apreciação do caso concreto, leva em conta apenas as circunstâncias que o individualizam, sem que exista uma aparente preocupação com a fundamentação teórica do posicionamento adotado.

A doutrina construiu pelo menos três perspectivas sobre a razoabilidade: i. a razoabilidade como um sinônimo de proporcionalidade; ii. a razoabilidade como regra, critério ou subprincípio pertencente à proporcionalidade; e iii. a razoabilidade como uma garantia diversa e inconfundível em relação à

²¹ SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 798, 2002, p. 30.

²² LINS, Robson Maia. A mora no direito tributário. São Paulo: PUC/SP, 2008, p. 109-110.

proporcionalidade. Como se observará adiante, o presente trabalho se aproximará da terceira perspectiva, tomando a razoabilidade como uma norma jurídica de elevada abstração e carga valorativa cujo conteúdo não se confundiria com o da proporcionalidade, com destaque para os trabalhos de Humberto Ávila e de Helenilson Cunha Pontes.

Os estudos desenvolvidos por Humberto Ávila propõem a análise da razoabilidade sob quatro acepções: i. razoabilidade como equidade; ii. razoabilidade como congruência; iii. razoabilidade como equivalência; e iv. razoabilidade como coerência lógica. A razoabilidade como equidade “*exige a harmonização da norma geral com o caso individual*”²³, considerando-se as condições de normalidade para a situação prevista pela norma jurídica, além de eventuais particularidades do caso concreto que possam justificar o seu não enquadramento nos contornos da conduta ou situação disciplinada pela norma jurídica.

A razoabilidade como congruência “*exige a harmonização das normas com suas condições externas de aplicação*”²⁴, na medida em que uma determinada prescrição deve ser congruente com o seu fundamento ou causa. O autor ainda associa esta segunda acepção ao princípio da isonomia, pois, caso a norma jurídica eleja um ou mais critérios de distinção para uma dada situação, o fundamento deste critério deve manter relação de congruência com a prescrição da norma.

A razoabilidade como equivalência se assemelha, em parte, à razoabilidade como congruência, pois impõe uma equivalência na relação entre a medida imposta pela norma e o critério que a dimensionou. Quanto à razoabilidade como coerência lógica, exige-se uma coerência entre os elementos que compõem a norma jurídica, proibindo-se, de acordo com Bruno Fajersztajn²⁵, “*que a norma seja contraditória em si mesma ou mesmo perante*

²³ ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 103.

²⁴ *ibidem*, p. 106.

²⁵ FAJERSZTAJN, Bruno. Multas no direito tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 413.

as demais normas do sistema, ou ainda que se apresente logicamente inapta para sua aplicação”.

As acepções trabalhadas acima consideram a existência de contextos diversos e impõem a observância da ideia do razoável sob diferentes perspectivas. Entretanto, por um viés constructivista, as direções propostas pelas acepções acima, consideradas conjuntamente, se confundiriam com os vetores que condicionam o processo de construção das normas jurídicas – como, por exemplo, a adoção de um sistema de referência, a adequação das características do evento à hipótese normativa e o cotejo da proposição em construção com as demais normas do sistema.

Merecem atenção a razoabilidade como equidade e como congruência, especialmente ao ponderar as “condições de normalidade para aplicação da norma” e as “condições externas de aplicação da norma”, expressões que são dotadas de considerável abstração e não trazem maiores subsídios para que o intérprete aplique essas recomendações e, por conseguinte, diferencie o razoável do irrazoável.

Sobre a razoabilidade como equivalência, tal se confunde com a própria ideia de proporcionalidade, embora não forneça uma orientação tão consistente e estruturada. Da mesma forma, a definição de uma suposta coerência interna ou externa da norma jurídica, como foi proposto no estudo da razoabilidade como coerência lógica, depende de uma atividade valorativa do intérprete e implica inevitavelmente numa análise sistêmica, considerando, em especial, os demais princípios positivados pelo ordenamento.

O trabalho desenvolvido por Helenilson Cunha Pontes identifica pelo menos quatro diferenças entre a razoabilidade e a proporcionalidade, sendo que duas delas se relacionam de forma íntima com a estrutura da proporcionalidade, que é composta pelos critérios da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito – como será melhor analisado no item 06 deste trabalho. A verificação do que é e o que não é proporcional depende de um juízo sobre a relação entre os meios e os fins e exige um maior rigor no processo de construção da norma pelo intérprete, enquanto a razoabilidade

“exige apenas que a decisão jurídica seja racionalmente motivada, aprecie os interesses concretamente em discussão e seja uma dentre as várias decisões igualmente razoáveis, mediante um juízo de exclusão”²⁶.

A terceira distinção proposta se relaciona com a natureza desses princípios, pois, de acordo com o autor, ainda que ambos consistam em princípios gerais de interpretação, pois atuam diretamente como vetores na construção das normas jurídicas, apenas a proporcionalidade se apresentaria como um princípio jurídico material, decorrente do Estado Democrático de Direito, no sentido de representar mais do que um valor: uma imposição constitucional. Pela perspectiva constructivista, poder-se-ia traduzir esta distinção como o reconhecimento de uma menor abstração ao princípio da proporcionalidade.

A quarta distinção entre a razoabilidade e a proporcionalidade decorre do fato de aquela primeira ter função eficaz de bloqueio contra atos e decisões desprovidos de razoabilidade, enquanto a proporcionalidade, além de promover esse bloqueio, desempenharia uma função eficaz de resguardo, com o fim de assegurar os valores atingidos pela norma jurídica. A eficácia das normas jurídicas é uma qualidade que não se preenche com a mera possibilidade de uma norma jurídica produzir efeitos, mas com a sua efetiva produção. A eficácia não se confunde, portanto, com a força da norma jurídica para regulamentar condutas (vigência).

A eficácia, de acordo com as lições de Paulo de Barros Carvalho e Tércio Sampaio Ferraz Júnior, pode ser analisada sob três perspectivas: eficácia jurídica, relacionada especificamente com a produção dos efeitos previstos pelo sistema jurídico (constituído em linguagem o evento, serão desencadeados os efeitos prescritos no consequente da norma); eficácia técnica, que ocorrerá quando as demais normas do sistema permitirem a subsunção do fato (eficácia técnica-sintática) e que a materialidade da norma, de possível ocorrência, possa ser vertida em linguagem (eficácia técnica-semântica); e eficácia social, que depende da efetiva produção de efeitos no mundo factual ou ontológico. As

²⁶ PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da proporcionalidade e o direito tributário brasileiro – hipóteses de aplicação. São Paulo: USP, 1999, p. 113.

funções eficaciais de bloqueio e de resguardo que fundamentam a distinção proposta acima se relacionariam intimamente com a eficácia técnica.

Neste caso, Helenilson Cunha Pontes distingue a razoabilidade da proporcionalidade com base na “função eficaz de resguardo” (função destinada a privilegiar e assegurar os valores atingidos pela norma jurídica), que, a princípio, seria exclusiva da proporcionalidade. Entretanto, é importante registrar que, de acordo com a teoria dos valores, a tomada de toda e qualquer decisão é motivada por pelo menos um valor (ou pelo valor prevalente, quando o intérprete sopesa mais de um valor envolvido). A distinção baseada apenas e tão somente na “função eficaz de resguardo” não se sustentaria diante das premissas adotadas neste estudo, uma vez que toda e qualquer norma jurídica seria construída mediante uma atividade valorativa e, por conseguinte, privilegiaria um determinado valor. Por esta perspectiva, os dois princípios comportariam as funções eficaciais de “bloqueio” e “resguardo”.

Dos trabalhos discutidos acima, podem ser identificados os seguintes elementos e características para a razoabilidade: i. consiste num valor positivado pela Constituição; ii. tem como origem o Estado Democrático de Direito; iii. é dotada de ambiguidade e abstração; iv. possui elevada carga axiológica. Destas características, a análise detida da abstração suscita alguns questionamentos: É possível reconhecer a razoabilidade se houve o amesquinamento da isonomia? E se houve nítida afronta à capacidade contributiva ou à irretroatividade? Essas e as demais ponderações levantadas acima direcionam a razoabilidade à uma conjunção dos mais variados valores que foram privilegiados pela Constituição Federal, de modo que a sua observância dependeria do confronto da norma em análise com todos os demais elementos que compõem o sistema do direito positivo.

A razoabilidade pode ser compreendida como um princípio de elevada abstração, cujo vetor responsável por orientar a atividade interpretativa se entrelaça em maior ou menor grau com boa parte dos princípios e sobreprincípios do sistema do direito positivo, como é o caso da justiça, da isonomia, da segurança jurídica, da individualização das penas, do devido processo legal, da proporcionalidade, da capacidade contributiva, da proibição

do excesso, da vedação ao confisco, do *in dubio pro reo*, dentre outros, suscitando, por cada intérprete, uma construção particular e potencialmente única sobre a razoabilidade.

6 O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

A proporcionalidade, nos moldes e características atuais, tem origem na doutrina e jurisprudência alemãs, embora Paulo Roberto Coimbra Silva²⁷ também reconheça a importância dos estudos desenvolvidos pelo direito norte-americano. Em 1958, o Tribunal Constitucional Federal da Alemanha analisou uma lei que estabelecia determinadas condições para a concessão de licenças para farmácias (*Apothekenurteil* ou julgamento do caso das farmácias), bem exposto e resumido por Helenilson Cunha Pontes²⁸

Discutia-se o limite que a Lei Fundamental Alemã impõe ao legislador na disciplina do direito fundamental à liberdade de escolha de profissão, garantido expressamente pelo artigo 12 da Lei Fundamental. Tal artigo, não obstante assegure a todos os alemães o direito de eleger livremente a sua profissão, lugar de trabalho e o de aprendizagem, reserva à lei a regulamentação do exercício deste direito.

Nesta ocasião decidiu a Corte Constitucional Alemã que a função do direito fundamental é a proteção da liberdade individual, e a competência do legislador infraconstitucional para regular o exercício deste direito deve ser exercida na estrita exigência da proteção do interesse público. [...]

O direito alemão identificou no Estado de Direito o fundamento da proporcionalidade, enquanto o direito norte-americano relacionava a sua origem

²⁷ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Direito tributário sancionatório. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 307.

²⁸ PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da proporcionalidade e o direito tributário brasileiro – hipóteses de aplicação. São Paulo: USP, 1999, p. 55.

ao devido processo legal substantivo/material. Diferentemente da razoabilidade, os trabalhos desenvolvidos por esses países estruturaram a proporcionalidade sob os critérios, regras ou subprincípios²⁹ da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito – que, por razões de congruência lógica, são observados nesta exata ordem cronológica, e o não preenchimento de quaisquer desses elementos dispensará a análise dos critérios subsequentes.

O primeiro critério se relaciona com a avaliação da adequação dos meios escolhidos para se alcançar determinados fins, não sendo necessário, de acordo com Bruno Fajersztajn³⁰, “*verificar se o meio escolhido é o melhor, mais eficiente, etc.*”, mas única e exclusivamente se o meio escolhido poderá alcançar o fim pretendido.

Preenchida a adequação, verifica-se a necessidade do meio escolhido, ou melhor, se um outro meio menos gravoso poderá alcançar o fim pretendido com a mesma eficiência e intensidade, de modo que, para Maria Ângela Lopes Paulino Padilha³¹, “*a medida será necessária quando for imprescindível para a consecução dos fins colimados pela norma, não subsistindo qualquer outro meio menos gravoso e tão eficaz*”. Uma importante característica deste critério é que o meio menos gravoso deverá ser pelo menos tão efetivo quanto àquela medida que foi eleita pela norma.

Por fim, o critério da proporcionalidade em sentido estrito se responsabiliza pela análise da justa medida, aferindo-se as desvantagens do meio escolhido e as vantagens do fim pretendido. De acordo com Maria Ângela Lopes Paulino Padilha³², “*fere-se a proporcionalidade em sentido estrito se o*

²⁹ O caráter principiológico dos critérios da proporcionalidade não é reconhecido com unanimidade pela doutrina, como bem expõe Helenilson Cunha Pontes (1999, p. 80): “*Robert Alexy nega o caráter de princípios aos três aspectos da proporcionalidade, pois a adequação, a necessidade e a proporcionalidade estrito senso não se relacionam segundo uma regra de precedência, por força da qual um deva ser eleito em detrimento do outro, como acontece com a aplicação dos princípios jurídicos. Segundo aquele autor, como os aspectos da proporcionalidade não se concretizam mediante uma relação de sopesamento (Abwägung), na qual o peso normativo de um comando deve ser balanceado diante de outro, tais aspectos não configuram princípios jurídicos, mas regras jurídicas. Logo, os aspectos do princípio da proporcionalidade são meramente atendidos ou não (segundo uma lógica de all or nothing)*”.

³⁰ FAJERSZTAJN, Bruno. Multas no direito tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 394.

³¹ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. As sanções no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2015, p. 138-139.

³² *ibidem*, p. 139.

meio adotado acaba por restringir mais os direitos do que efetivamente promovê-los". Avalia-se, nesta etapa, o equilíbrio entre os valores atingidos pela norma e os valores que se pretende resguardar. Os valores atingidos pelas normas jurídicas tributárias geralmente se relacionam com a liberdade, com a livre iniciativa e com a propriedade privada, enquanto os valores privilegiados ou resguardados por essas normas muitas vezes se traduzem no interesse público³³.

As normas tributárias predominantemente fiscais exigem que seja confrontada a quantificação do tributo com a dimensão econômica da sua materialidade. Essa dimensão econômica é aferida pelos variados signos de riqueza presentes nas materialidades de cada tributo, que denotam uma suposta capacidade econômica do contribuinte. A relação entre a materialidade e a quantificação do tributo é mediada pelo princípio da capacidade contributiva, construído com base, entre outros, no art. 145, §1º, da Constituição Federal, exigindo não apenas o respeito à uma tributação proporcionalmente isonômica, mas que também respeite os limites econômicos individuais.

Por outro lado, as normas tributárias extrafiscais, ainda que exijam uma relação de congruência entre a sua materialidade e a sua quantificação, não necessariamente indicam nem são estruturadas com base em signos de riqueza dos contribuintes. Essas normas extrafiscais regulam comportamentos com vista a alcançar um fim diverso da mera arrecadação, de modo que a sua construção se aproxima mais de princípios como a proporcionalidade e a razoabilidade.

Todos que entram em contato com o processo de construção da norma jurídica, seja o legislador, a autoridade fiscal ou o contribuinte, praticam uma atividade valorativa, e não necessariamente uma perspectiva sobre aquela hierarquia será a mesma para todos os sujeitos. Vale reiterar que o processo de construção de sentido é orientado pela bagagem cultural do intérprete, pelo

³³ Neste sentido, são elencados por Angela Maria da Motta Pacheco os seguintes valores: “[...] *tenhamos presente a seguinte ordem de valores: a) a preservação do trabalho do ser humano; b) a preservação das sociedades, empreendimentos levados a efeito por um grupo de pessoas, criando riquezas e empregos; c) a preservação do Estado que proverá a segurança, administrará a justiça para o bem comum. A manutenção do Estado não pode significar a destruição do cidadão, ou de seus meios de subsistência.*” (PACHECO, Angela Maria da Motta. *Sanções tributárias e sanções penais tributárias*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 258-259)

contexto e pelo referencial adotado: o sistema do direito positivo, incluindo os princípios constitucionais.

7 A PROPORCIONALIDADE, A RAZOABILIDADE E A EXTRAFISCALIDADE

O objetivo do presente trabalho não é exaurir a temática da extrafiscalidade, mas explorar o processo de construção dessas normas jurídicas sob a óptica da Escola do Constructivismo Lógico-Semântico. Tanto a razoabilidade quanto a proporcionalidade, nos moldes apresentados neste estudo, se apresentam como construções do intérprete do direito, sem fundamento em enunciados prescritivos explícitos, mas estruturadas a partir da base principiológica do sistema normativo brasileiro, de construções provenientes de outros sistemas normativos e da ciência do direito³⁴.

O princípio da proporcionalidade, como já explorado acima, possui um conteúdo bem delimitado e instrui o intérprete do direito com ferramentas suficientes para investigar as medidas de extrafiscalidade e verificar se essas medidas se revelam adequadas, necessárias e proporcionais, assumindo posição de hierarquia na construção das normas jurídicas extrafiscais. A razoabilidade, por ser um princípio de elevada abstração e carga valorativa, muitas vezes acaba sendo empregado conjuntamente com a proporcionalidade pelos órgãos do Poder Judiciário, especialmente dos Tribunais Superiores. A própria doutrina também costuma tratar desses princípios de forma fungível³⁵.

Embora se discorde da assertiva de que a razoabilidade se apresenta como um recurso meramente retórico, como defendido por parte da doutrina³⁶,

³⁴ Vale ressaltar, em atenção às premissas fixadas para o presente estudo, que a doutrina não é uma fonte do direito, pois, como uma metalinguagem, apenas dispõe sobre o direito e muitas vezes tem influência sobre a produção de novos enunciados, mas não o altera.

³⁵ “O princípio da razoabilidade-proporcionalidade, termos aqui empregados de modo fungível, não está expresso na Constituição, mas tem seu fundamento nas idéias de devido processo legal substantivo e na de justiça.” (BARROSO, Luís Roberto. Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 304)

³⁶ “A invocação à razoabilidade consiste em recurso muito mais retórico do que o princípio da proporcionalidade. Embora este também revele a vaguidade e a imprecisão próprias dos princípios-

tal se apresenta como um instrumento de maior relevância para a solução de controvérsias no âmbito jurisdicional e para demandas de maior complexidade, geralmente envolvendo uma pluralidade de normas³⁷. Nos casos que serão analisados a seguir, observa-se uma nítida aproximação entre a razoabilidade e o terceiro critério da proporcionalidade (proporcionalidade em sentido estrito).

Os critérios da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito se revelam satisfatórios no campo prático, como será demonstrado a partir da análise de algumas normas extrafiscais, como é o caso, por exemplo, a redução da alíquota do IOF-Crédito à zero em razão da pandemia gerada pela COVID-19.

Com a crescente demanda de crédito gerada pelo impacto na economia da disseminação da COVID-19, se fez necessária a adoção de medidas de incentivo à tomada de empréstimos. Com o avanço da pandemia, inúmeros segmentos do comércio foram severamente afetados, seja em razão da estagnação da economia e do capital de giro ou da necessidade de serem adotadas medidas mais enérgicas de combate à disseminação da doença, como por meio da interrupção parcial ou total de determinadas atividades. Uma alternativa encontrada pelo Poder Executivo foi a redução à zero das alíquotas do IOF-Crédito.

O critério da adequação deve ser analisado observando-se a possibilidade de atingimento dos fins da norma tributária. No caso da norma extrafiscal do IOF-Crédito, tal se revela adequada para fomentar as operações de crédito e, por conseguinte, de reaquecer a economia. A medida implementada pela referida norma extrafiscal se apresenta como a opção de menor onerosidade, pelo menos dentro daquele contexto – que exigia a adoção de soluções concretas, imediatas e de fácil implementação. Da mesma forma, a

valores, dificultando sua delimitação de maneira objetiva, o controle da proporcionalidade de determinado ato jurídico constitui um procedimento mais bem estruturado, com uma real e mais efetiva comparação entre os meios utilizados e os fins colimados.” (PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. As sanções no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2015, p. 142)

³⁷ Um ponto ainda a ser desenvolvido e maturado é a ideia de que a aplicação da razoabilidade decorreria de inúmeras associações realizadas pelo intérprete, como uma conjunção de outros princípios (normas jurídicas em sentido amplo) que se relacionam com o caso – por exemplo, os princípios da justiça e da isonomia, normas de maior amplitude e carga valorativa. Tomar-se-ia, por esta perspectiva, a razoabilidade como o resultado de uma lógica, mas sem afastar o seu caráter fortemente valorativo.

norma extrafiscal do IOF-Crédito também se revela proporcional (em sentido estrito) quando sopesadas a arrecadação fiscal e a necessidade imediata e em caráter emergencial de incentivo das operações de crédito.

A referida norma extrafiscal também é compatível com os ideais de justiça, isonomia, segurança jurídica, entre outros, revelando, a princípio, uma medida razoável para o contexto da pandemia gerada pela COVID-19.

Outro bom exemplo é a elevada tributação dos cigarros, envolvendo a seletividade do IPI. A legislação federal onera o consumo de cigarros, um tipo de produto não-essencial e nocivo à saúde e que é causa direta e comprovada de mortes por doenças pulmonares, cancerígenas, entre outras. Neste contexto, a alíquota de 300% incidentes sobre essas operações, que em muito supera o teto estabelecido pelo art. 69 do Decreto n. 7.212/2010, não se revela incompatível com a capacidade contributiva, pois, a princípio, não interfere no mínimo existencial da pessoa humana. Além disso, trata-se de uma norma jurídica tributária cujo fim predominante não é a arrecadação fiscal, de modo que a capacidade contributiva não possui um peso relevante no processo de construção desta norma.

A verificação da proporcionalidade ou da desproporcionalidade da alíquota de 300% do IPI se inicia pelo critério da adequação, impondo que o intérprete analise se a norma jurídica tributária poderá alcançar (e não necessariamente se alcança) o fim pretendido. No caso do cigarro, busca-se uma tributação mais onerosa não apenas por ser um produto não-essencial como também por ser um produto nocivo à saúde e responsável pelo desencadeamento de inúmeras doenças crônicas e fatais. Considerando que a consequência imediata do incremento da tributação sobre o consumo de um determinado produto é, em tese, a diminuição das operações que envolvam esse produto, poder-se-ia sustentar que o critério adequação é preenchido pela norma jurídica tributária que dispõe sobre a incidência do IPI em relação aos cigarros.

Avançando para o critério da necessidade, caberá ao intérprete avaliar se o fim pretendido pela norma extrafiscal que onera a tributação dos cigarros poderia ser alcançado por outro meio de menor onerosidade. Especificamente

no caso do comércio dos cigarros, não há muitas ferramentas à disposição do legislador para se atingir a redução da sua circulação sem uma reestruturação regulatória do mercado, de modo que a instituição de alíquotas elevadas para o IPI preenche, pelo menos em tese, o critério da necessidade.

O critério da proporcionalidade em sentido estrito exige uma maior atenção pelo intérprete, que deverá sopesar os valores envolvidos com a edição da norma jurídica em análise, de modo que os valores privilegiados pela norma sejam aptos a justificar a restrição ou o afastamento de outros valores. Neste ponto, cabem algumas reflexões, especialmente sobre os efeitos desencadeados por esta norma extrafiscal, que não reduz de forma efetiva o consumo de cigarros, mas incentiva, de forma reflexa, o comércio de cigarros comercializados ilegalmente – geralmente envolvendo cigarros de fabricação clandestina e mais nocivos à saúde.

A discussão deixa de envolver o choque entre a tributação, a liberdade do contribuinte para gerir os seus negócios e a saúde pública, para acrescentar um elemento de relevo no debate: parte significativa dos contribuintes dependentes de tabaco, especialmente aqueles de menor condição ou capacidade econômica, não costuma substituir o cigarro por produtos prioritários e/ou essenciais, mas recorrem àqueles cigarros comercializados ilegalmente, contrafeitos e até mesmo ao corte ou substituição de produtos e serviços essenciais ou necessários para uma existência digna. Por essa perspectiva, a oneração da alíquota do IPI sobre os cigarros não seria compatível com o terceiro critério da proporcionalidade. Pelos mesmos motivos, a referida medida não se apresentaria como razoável, uma vez que os valores protegidos pela norma extrafiscal do IPI, relacionados com a saúde pública, não são concretizados no plano factual.

Um terceiro exemplo seriam as alíquotas progressivas do IPTU, que se aplicam nas situações de descumprimento das políticas de desenvolvimento urbano do município e almejam, de acordo com o art. 182, §4º, inc. II, da Constituição Federal, o “*pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes*”. Essas políticas são instituídas com a edição de um plano diretor e devem disciplinar aspectos urbanísticos e sociais,

garantindo a observância à função social da propriedade urbana. Neste sentido, ensina Elizabeth Nazar Carrazza³⁸ que essa progressividade extrafiscal

[...] objetiva a adequação do uso da propriedade urbana aos interesses locais, delimitados expressamente no plano diretor. Do comportamento inadequado do contribuinte não decorre uma sanção, mas, apenas, um agravamento de alíquota, que pode ser progressiva no tempo.

A progressividade extrafiscal do IPTU tem como fim atender os interesses locais sobre o uso adequado da propriedade urbana. A edição de um plano diretor que disponha sobre o planejamento e a instituição da política de desenvolvimento urbano do município é condição para a utilização desta progressividade. Com a edição do Estatuto da Cidade pelo legislador federal (Lei n. 10.257/2001), foram disciplinadas as diretrizes gerais da política urbana e estruturados os aspectos gerais desta progressividade. Evitando discutir a constitucionalidade do Estatuto da Cidade e a invasão em matéria da competência dos municípios, registre-se que a Lei n. 10.257/2001 trouxe em seu art. 7º os parâmetros de aplicação da progressividade e a alíquota limite de 15%.

A progressividade é um mecanismo apto a garantir o cumprimento da função social da propriedade e, portanto, preenche o critério da adequação. Já para a análise do critério da necessidade, a eleição da alíquota limite ou de um percentual próximo revelaria, sem maiores rodeios, não apenas a sua desnecessidade como a afronta ao princípio da proibição do confisco. Das inúmeras e possíveis situações que se pode idealizar, não há um cenário sequer em que a subtração de 15% da propriedade de um imóvel à título de IPTU progressivo se sustentaria frente à vedação ao confisco.

Por tais motivos, a alíquota de 15% da progressividade extrafiscal do IPTU não é o meio de menor onerosidade apto a atingir os fins daquela norma, dispensando a análise do terceiro critério da proporcionalidade. Até mesmo a

³⁸ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. IPTU e Progressividade: Igualdade e Capacidade Contributiva. 3ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 194.

desapropriação com base no art. 8º do Estatuto da Cidade se apresentaria, de acordo com as circunstâncias previstas naquele enunciado, como uma alternativa mais coerente com a função social da propriedade, pois seria acompanhada da justa indenização do contribuinte.

Por outro lado, a delimitação de uma alíquota inferior ao teto de 15% poderia, a depender da sua magnitude, se tornar compatível com os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, especialmente quando se considera a importância da função social da propriedade num país com elevadas taxas de desemprego e de pessoas sem qualquer tipo de moradia.

Um quarto exemplo envolve a progressividade extrafiscal do ITR, disciplinada pelo art. 11 da Lei n. 9.393/1996. O legislador federal estruturou um sistema para a eleição da alíquota do imposto de acordo com o grau de utilização do imóvel rural, baseado na relação entre a área aproveitável e a área efetivamente utilizada pelo contribuinte. Quanto menor for a extensão da área utilizada pelo contribuinte, maior será a alíquota do ITR, de modo que o limite máximo também poderá aumentar de acordo com o tamanho da área aproveitável.

Da mesma forma como alertado para a progressividade do IPTU, convém registrar que, embora a medida eleita pelo legislador federal seja apta a alcançar e garantir o cumprimento da função social da propriedade rural, a utilização da alíquota progressiva do ITR em seu patamar máximo, que poderá resultar numa alíquota de até 20%, resulta numa medida desnecessária (configurando a sua desproporcionalidade) e incompatível com a proibição ao confisco. Pela mesma óptica, a referida medida também não se revela compatível com a razoabilidade – conclusão que poderia ser alterada com a eleição de percentual inferior ao teto de 20%, especialmente em atenção à função social da propriedade e aos direitos de moradia e de subsistência dentro dos contextos econômico e social brasileiros.

O fato de o critério da proporcionalidade em sentido estrito ser dispensado em inúmeras situações demonstra não apenas a consistência estrutural do princípio como a sua utilidade, especialmente no campo da tributação extrafiscal.

Ainda este terceiro critério seja dotado de elevado nível de abstração, vislumbra-se nos exemplos propostos que o princípio da proporcionalidade é uma ferramenta efetiva para a análise das normas tributárias preponderantemente extrafiscais, de observância obrigatória no processo de construção de sentido do intérprete do direito, que deverá estruturar uma fundamentação consistente, pesando os valores envolvidos num dado contexto.

8 CONCLUSÃO

A norma tributária, como toda e qualquer norma jurídica, se apresenta como o resultado de um processo intelectual e valorativo desenvolvido pelo homem, de modo que a sua construção é influenciada não apenas pela formação do intérprete como pelo próprio sistema normativo, especialmente pelos princípios constitucionais tributários – normas de importância fundamental para o funcionamento do sistema, se responsabilizando por orientar a construção das demais normas jurídicas.

Ainda que as normas extrafiscais também se relacionem com a instituição, a cobrança e a arrecadação de tributos aos cofres públicos, tais almejam, de forma imediata, um fim diverso do mero custeio do Estado. Por outro lado, essas normas demandam, da mesma forma como as normas tributárias com fins meramente arrecadatórios, uma relação de congruência entre o fato jurídico e a correspondente relação jurídica tributária, de modo que o critério quantitativo da norma deve ser compatível com a sua materialidade.

A congruência entre os critérios material e quantitativo pode ser orientada por princípios diversos e, concretamente, pode ainda variar de acordo com o intérprete que construirá a norma. No caso das normas extrafiscais, os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade se apresentam como as normas que mais se aproximam do tema proposto.

A razoabilidade consiste num princípio de elevada abstração e carga valorativa, intimamente conectado a inúmeros outros princípios, como a isonomia, a capacidade contributiva, a justiça, e a própria proporcionalidade, sem os quais esta não se perfectibilizaria. Por outro ângulo, o princípio da proporcionalidade se apresenta como um instrumento de relevo para o fim proposto neste trabalho, fornecendo, por seus critérios, ferramentas indispensáveis para se distinguir o proporcional do desproporcional.

Ainda que a doutrina se desencontre no estudo dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, é possível concluir que a estrutura deste último o torna apto para orientar a construção das normas extrafiscais, enquanto a razoabilidade assumiria maior relevância para a solução de controvérsias no âmbito jurisdicional e para demandas de maior complexidade. Com a premissa de que as normas tributárias com fins predominantemente extrafiscais tenham o seu critério quantitativo mensurado de acordo com os fins buscados por estas normas, foram demonstrados, com exemplos concretos, a efetividade dos critérios da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito no campo da extrafiscalidade.

9 REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013.

BRADLEY, Anthony W.; EWING, Keith D. **Constitutional and administrative law**. 14ª Ed. Harlow (Inglaterra): Pearson Longman, 2007.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e Progressividade: Igualdade e Capacidade Contributiva**. 3ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Direito tributário: linguagem e método**. 5ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CONRADO, Paulo Cesar. **Processo Tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

COSTA, Regina Helena. **Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil**. In: TÓRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

FAJERSZTAJN, Bruno. **Multas no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

LINS, Robson Maia. **A mora no direito tributário**. São Paulo: PUC/SP, 2008.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

PACHECO, Angela Maria da Motta. **Sanções tributárias e sanções penais tributárias**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015.

PARGENDLER, Mariana; SALAMA, Bruno. **Direito e consequência no Brasil: em busca de um discurso sobre o método**. In *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, v. 262, jan./abr. 2013.

PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário brasileiro – hipóteses de aplicação**. São Paulo: USP, 1999.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito tributário sancionatório**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SILVA, Virgílio Afonso da. **O proporcional e o razoável**. São Paulo: *Revista dos Tribunais*, n. 798, 2002.