

ALGUNS CONCEITOS DE DIREITO, DIREITO TRIBUTÁRIO E EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA.

Agamenon Suesdek da Rocha¹

Sumário: 1. Introdução. 2. A Abrangência de Nosso Objeto de Estudo: O Direito Positivo. 2.1 Alguns Conceitos Fundamentais. 2.2 O que é Direito? 2.2.1 A definição de Miguel Reale. 2.2.2 A definição de Kant. 2.2.3. A definição de Ehrlich. 2.2.4. A definição de Kelsen. 3. O Problema do Direito e da Ciência Do Direito. 4. Direito Positivo e Ciência Do Direito. 5. Conceitos Competência Tributária na Constituição. 6. Funções Extrafiscais dos Tributos.

1. INTRODUÇÃO.

Ressaltamos, que os conceitos aflorados neste estudo, como regra, encontram-se ajustados à Constituição de 1988, ao Código Tributário Nacional e à luz dos princípios constitucionais; excetuam-se os clássicos conceitos produzidos em época anterior e que na sua maioria foram inspiradores dos demais e da própria Constituição. Portanto, reputamos a todos, utilíssimos.

2. A ABRANGÊNCIA DE NOSSO OBJETO DE ESTUDO: O DIREITO POSITIVO

Assim é que este estudo busca também contribuir, ainda que modestamente, para análise das funções dos tributos, em particular de sua extrafiscalidade, enfeixada dentro do capítulo da competência tributária.

Procurando alcançar êxito em apontar caminhos para a exata compreensão do assunto, objeto principal do presente estudo, seguirei a importantíssima observação de PAULO DE BARROS CARVALHO, com a qual dá início a sua tese intitulada “Teoria da Norma Tributária”:

¹ Mestre e Doutorando em Direito Tributário pela PUC-SP.

Qualquer trabalho jurídico de pretensões científicas impõe ao autor uma tomada de posição no que atina aos conceitos fundamentais da matéria em que labora, para que lhe seja possível desenvolver seus estudos dentro de diretrizes seguras e satisfatoriamente coerentes. E, desde logo, se coloca o problema da própria conceituação do Direito, na medida em que se procura discorrer sobre a natureza e estrutura interior da norma jurídica, posto que falar em norma jurídica, em última análise, é tratar do próprio Direito [sic] ².

Pois bem, esta preciosa observação, fruto do cinzelamento de suas idéias, convicções e experiências, acreditadas, nos conduziu ao corte epistemológico que efetuamos, ainda que transitando pelos domínios das normas jurídicas, das normas jurídicas tributárias com particular enfoque da sua finalidade indutora dentro do capítulo da competência tributária e, das relações envolvendo as funções *extrafiscais* dos tributos.

Sem prejuízo da objetividade buscada com o corte epistemológico que efetuamos nestas outras abordagens pretendidas, por conviverem até certo ponto no mesmo terreno da extrafiscalidade dos tributos de modo a ver as funções extrafiscais dos tributos.

Teremos assim, nas abordagens aspectos sociais e econômicos do tributo e da norma jurídica tributária, fatos estes que provam o acerto, a excelência e agudeza do magistério de LOURIVAL VILANOVA quando observou que “o direito é um dos sistemas, interiormente compondo-se de relações e exteriormente funcionando como sistema relacionado do sistema social em seu todo³”. A esta assertiva do ilustre mestre do Recife, segue-se uma constatação com a qual nos deparamos hodiernamente: a de que a inter-relação entre o Direito Tributário e a Economia é uma realidade. Fato este

² Cf. PAULO DE BARROS CARVALHO, *Teoria da Norma Jurídica*, p. 29.

³ Cf. VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4.^a edição. São Paulo: RT, p. 112. *Apud*, PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Competência....* in nota de rodapé n.º 24, op. cit., p. 43.

que está coerente com a anotação de DANIEL MONTEIRO PEIXOTO⁴, no sentido de que não se pode desconsiderar a importância das múltiplas abordagens possíveis do fenômeno jurídico, como os que procuram enxergá-los através das lentes da Sociologia, da Economia, da Psicologia ou da História.

Com efeito, nossa investigação na busca de seu objetivo propõe, dentro do possível, não desprezar descobertas efetuadas por outras ciências, mormente as da economia e finanças, porém, sem ultrapassar a delimitação a que nos impusemos, qual seja, a de estudá-lo sob o ponto de vista tributário.

2.1. ALGUNS CONCEITOS FUNDAMENTAIS.

É por demasiado evidente que fizemos o necessário corte no que denominamos de *universo dos conceitos sobre Direito Tributário*, por ser medida de extrema prudência e por atender à metodologia epistemológica. Poderíamos cingir a essa justificativa entendendo-a suficiente, contudo, devo valer-me também das palavras usadas por THOMAS CARLYLE⁵, ao desincumbir-se, em uma conferência proferida em Londres, de um imenso desafio literário assumido e que assim se justificou: “Torna-se demasiado claro que é um tópico a que não faremos justiça neste lugar!”.

Discorrendo sobre o problema do direito e a filosofia do direito, NESTOR DUARTE⁶ afirma que: “Não é sem inquietação e dúvidas que o espírito indaga o problema do direito, certo de que a questão é dessas que, mesmo resolvidas, sombreiam de incertezas as soluções encontradas. E insistente persiste em perguntar – que é o direito? Tais e tantos são, porém, os caminhos que se abrem à indagação, que, de início,

⁴ Cf. PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Competência Administrativa na Aplicação do Direito Tributário*, São Paulo: Quartier Latin. 2006. p.42-3.

⁵ Cf. CARLYLE, Thomas. *On Heroes, Hero-Worship, And The Heroic In History*. Tradução de RUAS, Antonio. *Os Heróis*. São Paulo: Ed. Melhoramentos. “Torna-se demasiado claro que é um tópico a que não faremos justiça neste lugar!” foi a justificativa dada por Carlyle ao seu público ouvinte, tendo em vista que o desafio por ele enfrentado de escrever sobre as grandes figuras da história antiga e moderna era um grande tópico, na verdade um tópico ilimitado. Tal consideração constou de sua primeira conferência, da série proferida em Londres em 1840, cf. se vê à p. 9 da Obra citada. Carlyle entre 1837 a 1841 foi compelido a fazer uma série de conferências em Londres, para manter-se e à sua esposa, pois ainda não tinha atingido a glória literária. Carlyle escolhia temas relativos aos heróis para essas conferências porquê sua devoção por esse tipo de personagem derivava de sua própria filosofia. Estudou os filósofos alemães. Cf. Introdução da edição brasileira citada.

⁶ Cf. DUARTE, Nestor. *O Direito Noção e Norma*. Bahia: Oficinas dos Dois Mundos. (Calvino Filho - Distribuidor. Rio de Janeiro)1933, pp. 13 a 30 (13).

teme enfrentar um desses problemas para os quais todas as respostas são possíveis, porque todas são incertas.” É fato sabido desde há muito tempo que o problema mais importante na ciência do direito é o problema da Noção do Direito e da Norma Jurídica. “Uma e outra são como categorias máximas a serem, de princípio, adquiridas por quem vai tratar, estudando e compreendendo , o direito” ⁷. Desta feita, cumpre coligir e consolidar as premissas fundamentais para tal propósito, limitados e na proporção do número de páginas de uma monografia.

2.2. O QUE É DIREITO?

Sobre este questionamento muito se escreveu e mais se escreverá, pois a essa indagação, obrigatoriamente, uma outra se fará: como falar sobre o Direito sem admitirmos, como pressuposto de nosso diálogo uma noção elementar e provisória da realidade de que vamos falar?⁸ Para responder a esta indagação de forma competente o perguntado terá de consultar, pelo menos, os trabalhos dos expoentes da Teoria Monística, da Teoria Dualística e Teoria do Paralelismo sobre o Estado e Direito. Inquestionavelmente para se sentir confortável na resposta, o caminho a seguir será *na linha de raciocínio do culturalismo*⁹, onde se desenvolve a Teoria Tridimensional do Estado e do Direito, que tende a solucionar, pela clareza metodológica, todos os conflitos doutrinários radicais. Assinalamos que coube ao professor MIGUEL REALE¹⁰ e ¹¹ esta posição central de equilíbrio entre as correntes monísticas (ou estatistas) e as correntes dualísticas (ou pluralísticas). Fora deste caminho, no mínimo, corre-se o risco de uma resposta descompromissada com a ciência jurídica.

⁷ Cf. DUARTE, Nestor. Obra citada. pp. 11.

⁸ Cf. REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. São Paulo: ed. Bushatsky, 1974. pp. 1 a 25 (1).

⁹ Cf. MALUF, Said. *Teoria Geral do Estado*. 23.^a edição rev e atual., por Maluf Neto, Miguel Alfredo. São Paulo: Saraiva, 1995. pp.1 a 10 (1 e 5).

¹⁰ Cf. REALE, Miguel. *Teoria Tridimensional do Direito*. São Paulo, 1968.

¹¹ A Teoria Tridimensional do Direito, também formulada por Miguel Reale, consiste na premissa de que o Direito é integrado por norma, fato e valor. Nas palavras do próprio professor Reale teríamos, de forma sintética, uma ordenação heterônoma das relações sociais baseada em uma integração normativa de fato e valor. Tal teoria tem como parâmetro a própria norma posta no ordenamento jurídico. O culturalismo jurídico, além do conhecimento da ciência do direito, vale-se também de outros ramos do conhecimento humano para resolver os conflitos que afligem o sistema jurídico. O culturalismo tem como parâmetro o próprio intérprete, ou seja, ele se utilizará não só do direito positivo, mas também de outros ramos do conhecimento humano, não se delimitando, de forma estanque, apenas à ciência do direito. É um sistema aberto, que de certa forma, se contrapõe ao sistema fechado, hermético e ideal elaborado por Hans Kelsen (pirâmide de Kelsen). Cf. se vê in NEVES, Luís Bregalda. *Boa-fé e temas correlatos*. Notícias Forenses, NF Online, Julho 2004. Disponível em <<http://www.noticiasforenses.com.br/artigos/nf190/online/luis-gustavo-190.htm>>. Acesso em: 31 jan. 2008.

São muitos os conceitos e definições de Direito, bem assim os aspectos pelos quais foram estudados ao longo dos séculos. Vamos privilegiar alguns no que têm de perene¹², sem esquecer que são mutáveis e, como observou MIGUEL REALE¹³, “O direito, indiscutivelmente, inova, apresenta elementos de renovação permanente, mas conserva, sempre, um fulcro de tradição”. Convém agora registrar a distinção que adotamos entre *conceito* e *definição*, eis que, “ grossíssimo modo,¹⁴ *conceito* compreende o interior a essência de um ser ou de uma coisa, enquanto que *definição* se trata da exteriorização desse conceito”. A esse respeito assinala PAULO NADER¹⁵, a definição se dá pela verbalização, já o conceito pode ou não se servir de palavras para se expressar. Desta feita, logo, nossos alvos serão, primordialmente, as definições que, por sua vez, dão remate a diferentes conceitos de direito. Esclarecido o sentido dos vocábulos, colacionemos a primeira definição para os fins colimados neste trabalho.

2.2.1.A definição de MIGUEL REALE, sob o pálio do tridimensionalismo específico, dá sua noção inicial de Direito neste enunciado¹⁶:

"Direito é a realização ordenada e garantida do bem comum, numa estrutura tridimensional bilateral atributiva",

ou, de uma forma analítica:

“Direito é a ordenação heterônoma, coercível e bilateral atributiva das relações de convivência, segundo uma integração normativa de fatos e valores”.

Dentre muitos comentadores da Teoria Tridimensional do Direito, elegemos este, pela abordagem e cunho acadêmico que apresenta. Confirmamos os comentários¹⁷:

¹² Cf. *Dicionário Universal da língua portuguesa/Priberam*(Portugal). O verbete aqui empregado é no sentido “de que dura muitos anos”.

¹³ Cf. REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 2.^a ed. São Paulo: Bushatsky, 1974, pp. 68-69.(69)

¹⁴ Cf. PENHA, Álvaro Mariano da. Conceitos de direito e a tridimensionalidade jurídica. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 6, n. 54, fev. 2002. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2619>>. Acesso em: 01 fev. 2008.

¹⁵ Cf. NADER, Paulo. *Introdução ao estudo do direito*. 9.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 247. Apud

¹⁶ Cf. REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 2.^a ed. São Paulo: Bushatsky, 1974, p. 76.

¹⁷ Idem, Cf. PENHA, Álvaro Mariano da. Op. cit.

“ Analisemos de início o *bem comum*. Para Luiz Legaz y Lacambra¹⁸, trata-se de um bem estabelecido a partir de relações entre as pessoas, relações cujo valor é o da realização da justiça. Por sua vez, a *bilateralidade atributiva* consiste na união que faz relacionarem-se dois ou mais sujeitos, atribuindo-lhes pretensões e estabelecendo-lhes formas de agir e de ser.

Em outros termos, por direito entende-se a totalização de valores e fatos em normas que obrigam os seus destinatários a determinadas condutas, possibilitando a convivência destes em sociedade. O mérito desta definição vê-se de pronto: o fato de uma visão holística ser a que se ajusta o melhor ao estudo do direito ”.

2.2.2 A definição de KANT¹⁹ :

"Direito é o conjunto de condições pelas quais o arbítrio de um pode conciliar-se com o arbítrio do outro, segundo uma lei geral de liberdade".

Anotou-se à definição transcrita este comentário²⁰: “ Como se percebe, há três palavras-chave na asserção: *conjunto de condições, arbítrio e liberdade*”. Segundo este autor, liberdade é a posse de um arbítrio próprio independente do de outrem, é o exercício externo desse arbítrio: arbítrio é o *querer*²¹ consciente de que uma ação pode produzir algo; conjunto de condições ou obrigações jurídicas (aqui Kant revisita Ulpiano); implica ser honesto, não causar lesão/dano a ninguém e entrar em estado onde se assegure, frente a todos, aquilo que cada um possui.

Com o suporte dessas notas fornecidas pelo próprio Kant e por Recaséns Siches, poderíamos refazer a afirmação: "o direito implica pressupostos (honestidade e respeito à posse de outrem, *verbi gratia*) que possibilitam a concretização recíproca do querer de cada um e de todos, observando-se que o querer exercido/possuído por cada um encontra como limite o querer de todos". Esta definição, de caráter

¹⁸ Cf. LEGAZ Y LACAMBRA, Luiz. *La filosofía del derecho de Miguel Reale*. In: Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1961, v. LVI, fasc. II, p. 83-84. *Apud* Álvaro Mariano da PENHA. Op.cit.

¹⁹ Cf. KANT, Emmanuel. *Introducción a la teoría del derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1954, p. 80. *Apud* Álvaro Mariano da PENHA. Op.cit.

²⁰ Cf. encontra-se na Monografia de PENHA, Álvaro Mariano da. Op. cit.

²¹ Este querer é o da determinação radical e primeira que põe em ação mecanismos e atividades humanos (imaginação, vontade etc). Cf. RECASÉNS SICHES, Luís. *Tratado general de filosofía del derecho*. 4ª ed. México: Editorial Porrúa, 1970, p. 75. *Apud* Álvaro Mariano da PENHA. Op.cit.

valorativo/axiológico, reflete a importância do elemento liberdade (posse e exercício de arbítrio). Só há liberdade dentro de limites e estes são impostos pela idéia de preservá-la. Jusnaturalista, Kant não menospreza o papel desempenhado pelo direito posto, contudo afirma ser este direito posterior ao natural, que o legitima”²².

2.2.3. A definição de EHRLICH²³

"O direito é ordenador e o suporte de qualquer associação humana e, em todos os lugares, encontramos comunidades porque organizadas".

Este o comentário aduzido²⁴: “ Ao definir direito, Ehrlich busca o interior, a estrutura da sociedade, para asseverar que nada se põe, nada se firma, nada existe, enfim, desprovido de uma ordem. Dessarte, não existe modo de cindir a ordenação do produto, pois este último só se torna produto por apresentar-se organizado. Com coerência, Ehrlich refuta que o direito posto como sistema de leis seja o único direito na sociedade, pois há comunidades que o desconhecem; porém, nenhuma sociedade desconhece as manifestações normativas, a ordem dada por outros fatores/institutos (família, religião, economia etc), que constituem o chamado *direito vivo*.

No capítulo XXI do seu *Fundamentos da sociologia do direito*, Ehrlich discorre sobre esse *direito vivo*. Trata-se do direito maior na sociedade, abaixo do qual estariam o que ele denomina categorias subalternas (a ordem estatal e as regras de decisão dos tribunais). Vivo ele é por nascer, crescer e desenvolver-se com grande dinamismo no cerne da comunidade; em contrapartida, as duas outras categorias se encontram sempre em atraso e submetidas ao seu vigor. Nesta visão sociológica, o que se nota é o entrelace dos três tipos de direito e a comunidade, sendo que esta última, ao se metamorfosear, modifica a sua ordem, a estrutura que lhe serve de base. A relação direito/sociedade não se configura, pois, como de coordenação, mas sim de império, onde se apresentam em primeiro plano os fatos sociais a condicionar a ordem jurídica” .

²² Cf. DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de introdução à ciência do direito*. 5ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 39-40. *Apud* Álvaro Mariano da PENHA. Op.cit.

²³ Cf. EHRLICH, Eugen. *Fundamentos da sociologia do direito*. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1986, p. 24-25. *Apud* Álvaro Mariano da PENHA. Op.cit.

²⁴ Idem. Cf. Encontra-se na Monografia de PENHA, Álvaro Mariano da. Op. cit.

2.2.4. A definição de Kelsen²⁵

“o direito se constitui primordialmente como um sistema de normas coativas permeado por uma lógica interna de validade que legitima, a partir de uma norma fundamental, todas as outras normas que lhe integram”.

Foi assim comentada²⁶ : É Diametralmente oposta a de Ehrlich.

Compreender esta definição é compreender *sistema, norma coativa, norma fundamental e validade*. Sistema pressupõe a existência de partes que, inter-relacionadas, compõem um todo; para que essas partes continuem a se comunicar e a existir como um corpo, necessita-se de uma estrutura que as disponha em ordem, dando hierarquia e dinamicidade ao sistema. Para Kelsen, norma coativa é a que evita conduta por todos indesejada por meio da coação (mal aplicado ao infrator), empregando a força física, se necessário. Por seu turno, norma fundamental é aquela que concede validade, pois, toda norma do sistema tem seu fundamento de validade repousado sobre esta norma originária. E a validade seria a legitimidade do ato criador da norma, cujo procedimento deve estar estabelecido no ordenamento²⁷.

3. O PROBLEMA DO DIREITO E DA CIÊNCIA DO DIREITO.

O alerta do sempre mestre NESTOR DUARTE²⁸, que ainda faz eco nos dias de hoje, sobre que é o direito? e já reproduzido anteriormente²⁹, a mim, satisfaz. Entretanto, outros conceitos foram expendidos e necessitam ser conhecidos; invariavelmente, passaram seus autores pela dificultosa situação de definir e escolher uma ou outra posição, sendo certo, no entanto, que “a questão conceitual, por sua vez, não passa de uma questão de atitude ou posição, na qual se colocará o estudioso para analisar e observar o problema jurídico”³⁰.

²⁵ Cf. KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6ª ed. Coimbra: Armênio Amado Editora, 1984, p. 57. *Apud* Álvaro Mariano da PENHA. Op.cit.

²⁶ Ibidem. Cf. encontra-se na Monografia de PENHA, Álvaro Mariano da. Op. cit.

²⁷ Cf. KELSEN, Hans. Op. cit., p. 60 e 269. *Apud* Álvaro Mariano da PENHA. Op.cit.

²⁸ Cf. DUARTE, Nestor. Idem, idem obra citada. pp. 11.

²⁹ Cf. Reproduzido aqui neste trabalho no item Alguns Conceitos Fundamentais.

³⁰ Cf. DUARTE, Nestor. Ibidem obra citada. p. 22.

Outros conceitos ou definições a que nos referimos sobre o que é o direito foram produzidos e existem, porém, ao confrontá-los, notaremos que nada há de manso e pacífico. Sob a ótica de ALOYSIO FERRAZ PEREIRA³¹, tal ocorrência causa indignação a todos que iniciam no estudo do direito ou de sua filosofia, ou quer à crítica comparativa de quem se exerce habitualmente numa ciência qualquer e, invariavelmente defrontam-se com um escândalo: “o de não haver uma definição universalmente válida do direito”, como assinala ALOYSIO FERRAZ PEREIRA . Ao seu comentário, acrescenta o ilustre professor de que uma frase de Kant resumiu o fato em ironia que considerou de proverbial: “Os juristas ainda procuram uma definição para o seu conceito de direito”³².

Uma explicação de natureza valiosa³³ a respeito de indagação das causas, se não da indefinição, ao menos da multiplicidade de definições do jurídico, encontram-se várias, dentre elas, a de que tem atuado “certo amadorismo da filosofia e da sociologia do direito”³⁴. Mas como a definição do jurídico é, com efeito, tarefa da filosofia do direito; e como esta não é mais do que a própria filosofia, na sua totalidade, enquanto se preocupa com a experiência jurídica³⁵ segue-se que muitas dificuldades da filosofia do direito são conseqüência de erros e incoerências das teorias filosóficas.

Na verdade o fato descrito é um problema da ciência do direito. Porém, problemas desta magnitude também foram defrontados por outras ciências, inclusive pela matemática, que aparenta ser a mais rigorosa e mais solidamente construída das ciências. Tudo isso, fruto do que se chamou “movimento das ciências”. Sobre esta ocorrência, que desencadeou a inevitável questionabilidade do objeto da ciência,

³¹ Cf. PEREIRA, Aloysio Ferraz.. Ver Capítulo V, *O Problema da Ciência do Direito*, in Ob. Cit., pp. 46-66 (46-7).

³² Cf. PEREIRA, Aloysio Ferraz. *O Direito como Ciência*. São Paulo: Ed. Revista dos tribunais, 1980. pp. 46 a 66 (46).

³³ A explicação feita por PEREIRA, Aloysio Ferraz., é sobre o desdobramento da ironia de Kant, comentada por Paul Valéry in (*Regards sur le monde actuel*, Gallimard, 1962, p. 37) mais de um século depois, e que de François Geny in (*Science et technique en droit privé positif, I*, Paris, 1925, pp. 42-43) sobre a incerteza desse ponto, mereceu a observação de que tal fato decorria de “muitas insuficiências de método”. Assinala ainda, que “Diante daquela aporia é possível encontrar, por assim dizer, uma consolação no caráter sempre aproximativo do conhecimento científico. É também costume recorrer-se ao expediente da remissão, para contornar o problema, à filosofia do direito. Então, entre os filósofos, como já entre juristas, cada qual avançará a sua definição do fenômeno jurídico”.

³⁴ Cf. POULANTZAS, N. A., *Nature des choses et droit*. Paris, 1965, pp. 1-2. *Apud* Aloysio Ferraz Pereira, obra citada, p.47.

³⁵ Cf. REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*. São Paulo: Saraiva, 8ª. ed., 1978, p. 9. *Apud* Aloysio Ferraz Pereira, obra citada, p.47.

HEIDEGGER assentou: “O verdadeiro movimento das ciências desenrola-se na revisão mais ou menos radical e consciente de seus conceitos fundamentais” ³⁶. Em que pese este movimento ter atingido a maioria das ciências, foi no direito que esta memória de problema de fundamentos perdura vivo e latente. No caso de outras ciências, foi aos poucos esmaecendo esta memória de problema de fundamentos e por vezes, alternava por muito tempo essa problemática. Na lógica, inclusive, tal ocorrência de alternância ocorreu.

É inegável que entre os conceitos fundamentais do direito, enquanto ciência, encontra-se a definição do seu objeto. Porém em face das achegas produzidas é mister concluir ser normal o questionamento do objeto da ciência do direito como se tem verificado.

Assim sendo, a incerteza que milita sobre o objeto das ciências jurídicas não se efetiva como o escândalo que aparentava ser, mas constitui-se num dos problemas fundamentais da experiência e da reflexão jurídica: o ontológico, solidário aos problemas lógico e epistemológico. Nesse sentido são as reflexões de ALOYSIO FERRAZ PEREIRA que, prosseguindo, assim anotou: “A determinação do âmbito ôntico dos fenômenos jurídicos depende, é claro, do encaminhamento metódico do pensar. E a definição da ciência do direito, como realidade ou possibilidade, como fato a descrever ou processo em vias de atualização, depende de nossos juízos ontológicos e da eficácia dos métodos que empregamos para o desvelamento do objeto do direito”.³⁷

4. DIREITO POSITIVO E CIÊNCIA DO DIREITO.

Feitas estas importantíssimas observações sobre o Direito e os problemas da Ciência do Direito, LUIZ CESAR SOUZA DE QUEIROZ ³⁸ é quem afirma: “O Direito é um objeto cultural cujo propósito é regular condutas intersubjetivas. Por seu intermédio procura-se ordenar o comportamento humano nas inter-relações sociais, o que demonstra o seu caráter instrumental.” Neste enfoque e conceituação reproduzidos

³⁶ Cf. HEIDEGGER, Martin. *Sein und Zeit*, 12a. ed., 1972, p. 9. *Apud* Aloysio Pereira Ferraz, obra citada, p. 49.

³⁷ Cf. PEREIRA, Aloysio Ferraz. *Idem, idem*, obra citada. p. 50.

³⁸ Cf. QUEIROZ, Luiz Cesar Souza de. *Sujeição Passiva Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1999. pp.5 a 162 (8-11).

percebe-se nitidamente a salutar influência sofrida do magistério de PAULO DE BARROS CARVALHO, que primitivamente os delineou, dentro de um contexto em que ensinava sobre a diferença existente entre a realidade do direito positivo e a da Ciência do Direito, ao afirmar que “ Muita diferença existe entre a realidade do direito positivo e a Ciência do Direito. São dois mundos que não se confundem, apresentando peculiaridades tais que nos levam a uma consideração própria e exclusiva. São dois corpos de linguagem, dois discursos lingüísticos, cada qual portador de um tipo de organização lógica e de funções semânticas e pragmáticas diversas.³⁹” Figuram entre as linhas mestras de seus ensinamentos sobre a diferença existente entre a realidade do direito positivo e a da Ciência do Direito as de que “o direito positivo é o complexo de normas jurídicas válidas num dado país. À Ciência do Direito cabe descrever esse enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento de várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos de significação. O direito positivo está vertido numa linguagem, que é seu modo de expressão. E essa camada de linguagem, como construção do homem, se volta para a disciplina do comportamento humano no quadro de suas relações de intersubjetividade. As regras do direito existem para organizar a conduta das pessoas, umas com relação às outras. Daí dizer-se que ao Direito não interessam os problemas intrasubjetivos, isto é, da pessoa para com ela mesma, a não ser na medida em que esse elemento interior e subjetivo corresponda a um comportamento exterior e objetivo.⁴⁰”

5. CONCEITOS. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO.

A competência tributária diz respeito ao poder de instituir tributos e arrecadá-los outorgada às pessoas políticas de direito público. São detentoras desse poder: a União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Dentre as características que o formatam e lhes dão contornos limitativos constitucionais está a sua indelegabilidade, exceção feita para as funções de arrecadação e de fiscalização, sendo que nessas funções estão envolvidas as garantias, privilégios processuais em favor de seus concessionários, que em sua gênese pertencem ao ente

³⁹ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Ibidem*, *Curso ...*, p. 1-2.

⁴⁰ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Ibidem*, *Curso ...*, p. 1-2.

delegante. Importante anotar que as atribuições concedidas nestes casos são passíveis de revogação a todo tempo.

Outra importante distinção da Competência Tributária é de que o seu não exercício não implica em transferência de poder a pessoa jurídica diversa da primitiva competente.

Na traça de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO sobre a competência tributária, visto pelo viés da partilha de receitas, assinala que “a instituição de qualquer espécie tributária só pode ser exercida pela pessoa política eleita na Constituição, que fixa os respectivos estados, fatos, situações e atividades, de modo a assegurar-lhe a decorrente receita financeira.”⁴¹

Quanto ao exercício da competência tributária, ensina ROQUE ANTONIO CARRAZZA “ que a competência tributária esgota-se na lei. Depois que esta for editada, não há de falar mais em competência tributária (direito de criar tributo), mas, somente, em capacidade tributária ativa (direito de arrecadá-lo, após a ocorrência do fato imponible).”⁴²

São preciosos os ensinamentos de PAULO DE BARROS CARVALHO acerca da competência tributária⁴³, particularmente sobre suas características. Assim a define, sobretudo dentro de seu inerente rigor científico “ A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.” Prossegue o Mestre, sobre as características da competência tributária, “Dos atributos conferidos às pessoas políticas de direito constitucional interno para legislar inauguralmente, acepção pela qual focalizamos, agora, a expressão

⁴¹ Cf. MELO, José Eduardo Soares. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: 2.^a ed., Dialética, 2001, pp.100-104(100).

⁴² Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: 23.^a ed. Revista, ampliada e atualizada até a EC n. 53/2006, Malheiros, p.487.

⁴³ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Ibidem, Curso ...*, Cap. VIII Competência Tributária. Pp. 213-240 (214).

“competência tributária”, penso que apenas três delas resistiriam a uma crítica mais severa: indelegabilidade, irrenunciabilidade e incaducabilidade.”⁴⁴

Suas lições a esse respeito são no sentido de que, admitindo seja a nossa Constituição do tipo rígida e que o constituinte tenha repartido as possibilidades legiferantes entre as entidades dotadas de personalidade política, zelando para não ocorrer conflitos entre as sub-ordens jurídicas estabelecidas no Estado Federal, de pronto, haveremos de reconhecer a vedação da delegabilidade, bem como a impossibilidade de renúncia. Argumenta ainda, indagando, que sentido teria o rigorismo de competências, quando se permitisse que uma pessoa delegasse à outras as habilitações recebidas? Por sua vez, à incaducabilidade, o festejado Mestre, nos diz que “ A Constituição existe para durar no tempo. Se o não-uso da faixa de atribuições fosse perecível, o próprio Texto Supremo ficaria comprometido, posto na contingência de ir perdendo parcelas de seu vulto, à medida que o tempo fluísse e os poderes recebidos pelas pessoas políticas não viessem a ser acionados por qualquer razão histórica que se queira imaginar.”

Dissentindo⁴⁵ do pensamento de ROQUE ANTONIO CARRAZZA quanto a privatividade, alterabilidade e a facultatividade do exercício, o Professor PAULO DE BARROS CARVALHO, em sua linha de pensamento anteriormente exposta, assinala “Tenho para mim que a privatividade é insustentável, levando em conta disposição expressa da Lei das Leis que, bem ou mal, é o padrão empírico para a emissão de proposições descritivas sobre o direito posto. A União está credenciada a legislar sobre seus impostos e, na iminência ou no caso de guerra externa, sobre impostos ditos ‘extraordinários’, *compreendidos ou não em sua competência tributária*, consoante o que prescreve o art. 154, II. (...)”⁴⁶ Seus ensinamentos quanto a alterabilidade e a facultatividade do exercício são direcionados neste mesmo sentido, de que são insustentáveis, conforme se vê de seu *Curso de Direito Tributário*, ao qual direciono aqueles que desejem aprofundar nestes atributos conferidos às pessoas políticas de direito constitucional interno pela Constituição Federal de 1988.

⁴⁴ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. Ibidem, *Curso ...*, Cap. VIII Competência Tributária. Pp. 213-240 (218).

⁴⁵ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. Ibidem, *Curso ...*, Cap. VIII Competência Tributária. Pp. 213-240 (219).

⁴⁶ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. Ibidem, *Curso ...*, Cap. VIII Competência Tributária. Pp. 213-240 (219).

Por fim, instigou-nos tal desafio, o fato de que a *extrafiscalidade*, ao lado da *parafiscalidade*, se trata de campo do Direito Tributário onde, como bem ponderado por PAULO DE BARROS CARVALHO, raríssimas são as referências que a eles faz o direito positivo, tratando-se de construções puramente doutrinárias ⁴⁷; e aqui desenvolvemos tal mister, cumprindo compromisso acadêmico e no anseio de contribuir para o aperfeiçoamento da Ciência do Direito.

6. FUNÇÕES EXTRAFISCAIS DOS TRIBUTOS.

Sou partidário do entendimento de que a maioria dos doutrinadores de Direito Tributário concordam que o fenômeno da extrafiscalidade, entendida como o manejo pelo poder público da legislação tributária com fins extrafiscais, tem assumido notável relevo nesta última metade do século vinte ⁴⁸.

Assim comprovam os recentes trabalhos produzidos sobre esta temática que, sobre diversas abordagens e ângulos focados, seus autores enfrentam as diversas faces da extrafiscalidade, como se vê no de LUIS EDUARDO SCHOUERI. Neste trabalho ponderou que, se a idéia da extrafiscalidade traz em seu bojo todo o conjunto de funções da norma diversas da mera fiscalidade, i.e., da simples busca da maior arrecadação, é imediato que ali se incluirá, por exemplo, a função de mera simplificação do sistema tributário. Tal raciocínio exige que se reconheça, a par da função arrecadadora e da extrafiscal, a categoria simplificadora, i.e., uma função das normas tributárias regida pelo princípio da praticabilidade, autorizando o aplicador da lei a adotar medidas globais, generalizantes, com a finalidade de simplificar o sistema tributário ⁴⁹.

Entretanto, neste ponto do trabalho, há necessidade de aqui fixarmos alguns conceitos acerca de norma jurídica, norma jurídica tributária, em sentido estrito e amplo, e normas indutoras tributárias.

⁴⁷ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Obra citada, p. 230.

⁴⁸ Cf. MELO, José Roberto Moreira de. *Extrafiscalidade e Anistia Fiscal: Uma teoria da extrafiscalidade*. Monografia, CIAPIEF, in Tax Administration Review, number 11, September, 1992.

⁴⁹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Contribuição ao Estudo do Regime Jurídico das Normas Tributárias Indutoras como Instrumento de Intervenção sobre o Domínio Econômico*. São Paulo. USP. 2002. p. 25 a 52 (45 a 48).

PAULO DE BARROS CARVALHO ⁵⁰ ensina que a *extrafiscalidade* ao lado de outros signos é termo usualmente empregado no discurso da Ciência do Direito, para representar valores finalísticos que o legislador imprime na lei tributária, manipulando as categorias jurídicas postas à sua disposição. Colhe-se ainda de sua importante Obra a correta observação quanto a serem raríssimas as referências que o direito positivo faz sobre a *extrafiscalidade*, tratando-se de construções puramente doutrinárias.

RUY BARBOSA NOGUEIRA ⁵¹ a respeito da *extrafiscalidade*, ao analisar esta e a intervenção do Estado na vida econômica e social por meio da tributação, assinala que nesta metade do século um dos fatos mais evidentes na vida das nações é a transformação das funções e deveres do Estado. Como consequência, o que se vê é a adoção de uma crescente e constante intervenção do poder público em quase todos os setores da atividade dos particulares e principalmente na esfera econômica. Ressalta com peculiar propriedade que a intervenção que se dá no controle da economia é feita pelo Estado, sobretudo por meio de seu poder impositivo, e que no campo da Receita é que o Estado transforma e moderniza seus métodos de ingerência. Assim, o imposto deixa de ser conceituado como exclusivamente destinado a cobrir as necessidades financeiras do Estado.

No período clássico das finanças públicas ⁵² as idéias liberais predominavam, em decorrência das quais o Estado não intervinha no mundo econômico, os sistemas tributários apresentavam características objetivas, pois o Estado, ao tributar, não levava em consideração a pessoa do contribuinte. Por outro lado, no período moderno, os sistemas tributários passaram a ter características subjetivas, como assinala LUIZ EMYGDIO ROSA JÚNIOR ⁵³, devido à evolução social e técnica da humanidade, tendo o Estado passado a intervir no mundo econômico e social mediante a utilização dos tributos com finalidades *extrafiscais*. Por sua vez, os sistemas tributários passaram a ter a natureza subjetiva, já que o Estado leva em consideração a pessoa do contribuinte,

⁵⁰ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15. ed. revista e ampliada. São Paulo. Saraiva, 2003, pp. 230-2.

⁵¹ Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed, atualizada. São Paulo, Saraiva, 1995, pp. 184-5.

⁵² Período clássico das finanças públicas é aqui empregado no sentido de anterior ao que se convencionou chamar de período moderno.

⁵³ Cf. ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito financeiro e direito tributário*. 5. ed. rev e atualizada. Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 1985, pp. 156-7.

principalmente sua capacidade econômica para tributar, utilizando, ainda, o tributo como forma de redistribuição da riqueza.

Nessa trilha de conceitos sobre a *extrafiscalidade*, LUCIANO DA SILVA AMARO ⁵⁴, manifestou-se observando que, se o objetivo visado pela lei de incidência seja prover de recursos a entidade arrecadadora ou induzir comportamentos, diz-se que os tributos têm finalidade arrecadatória (ou fiscal) ou finalidade regulatória (ou *extrafiscal*). Se o tributo instituído visar precipuamente a abastecer de recursos os cofres públicos, ele se identifica como tributo de finalidade arrecadatória. Se, com a imposição, não se deseja arrecadar, mas estimular ou desestimular certos comportamentos por razões econômicas, sociais, de saúde etc., diz-se que o tributo tem finalidades extrafiscais ou regulatórias.

O tema da *extrafiscalidade* não passou despercebido do mestre ALIOMAR BALEEIRO ⁵⁵ que ao discorrer sobre Tributação Extrafiscal e Poder de Polícia, ensina que a igualdade de todos perante o imposto se concilia com a aplicação deste aos fins *extrafiscais* correspondentes às atribuições do Governo, que exercita o poder de tributar. Exemplificando, mostra que se a União tem competência para regular o comércio exterior e interestadual, há de ser reconhecida à lei federal a possibilidade de influir na economia através de tarifas protetoras e defensivas ou de isenções a maquinismos, matérias-primas etc. Fala-nos o ilustre mestre que desde o regime de 1891 comentadores já aludiam a essas exceções ao princípio da generalidade e igualdade. Anota ainda que CARLOS MAXIMILIANO referiu-se particularmente a isso, exemplificando com vários impostos extrafiscais ⁵⁶ e, por sua vez, COOLEY ⁵⁷ deu relevo às tributações fundadas no “poder de polícia”, que CARLOS MAXIMILIANO definira como sendo aquele de que se achavam investidas as autoridades administrativas e legisladores para limitar em benefício da moral, da higiene, do bem estar de todos, da

⁵⁴ Cf. AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. São Paulo. Saraiva, p. 89.

⁵⁵ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 5ª. ed. revista, de acordo com a Emenda Constitucional n.º 1, de 1969, e com o CTN. Rio de Janeiro. Forense, 1977, pp.

⁵⁶ Cf. MAXIMILIANO, Carlos. *Comentários à Constituição Brasileira*, 3ª. ed., Porto Alegre, 1929, ns. 429-A e seg., pp. 736 e segs. Apud BALLEIRO, Aliomar. *Limitações Const.*, ob. Cit., p. 252.

⁵⁷ COOLEY, Thomas McIntyre. Juiz e jurista Americano. (1824-1898). Cf. consulta feita ao verbete COOLEY in “The Columbia Encyclopedia, Sixth Edition”, 2007; escreveu extensamente sobre o direito dos delitos e da fiscalidade. Ver mais in “The Columbia Encyclopedia”.

tranquilidade pública e do progresso da sociedade, os direitos individuais assegurados pela Constituição ⁵⁸.

FÁBIO LEOPOLDO DE OLIVEIRA ⁵⁹ enfocando a questão da classificação dos tributos ⁶⁰ e, particularmente, no que diz respeito à classificação quanto aos fins objetivados pela administração, afirma que um tributo é fiscal quando através dele não se objetiva nada além da simples arrecadação de meios financeiros. Prossegue a abordagem para pontuar que desde o instante em que o poder público, através do tributo, passa a visar, além da simples arrecadação, também a correção de problemas sociais ou econômicos, estamos diante de uma finalidade *extrafiscal*.

⁵⁸ Cf. MAXIMILIANO, Carlos. Idem, ibidem.

⁵⁹ Cf. OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. *Curso Expositivo de Direito Tributário*, São Paulo. Ed. Resenha Tributária, 1976, p. 148.

⁶⁰ Anotamos que Fábio Leopoldo de Oliveira no op. cit., adota a classificação de tributos em cinco espécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições parafiscais e empréstimos compulsórios.