

Extrafiscalidade, Estado Social e Teorias de Justiça: Possibilidades Dialógicas

THIAGO ANTON ALBAN

Mestre em Direito Público (UFBA), Pós-Graduado (*lato sensu*) em Direito do Estado (Podivm), Bacharel em Comunicação Social – Jornalismo (UFBA) e em Direito (Unifacs), Professor e Coordenador Assistente do curso de Direito da Unifacs Assistente de Gabinete no Tribunal de Justiça do Estado da Bahia (Assessoria Jurídica a Desembargador).

Submissão: 17.04.2014

Decisão Editorial: 31.10.2014

Comunicação ao Autor: 31.10.2014

RESUMO: Este trabalho visa defender a ideia de que a clássica divisão entre tributos fiscais e extrafiscais não pode ser mantida, no que diz respeito a Estados sociais democráticos. Por meio de uma sugestão de reformulação do conceito de extrafiscalidade, será oferecida uma breve visão acerca do tema, com menção às principais teorias de justiça que tratam sobre políticas públicas, bem-estar social, igualdade, redistribuição de renda e intervenção do Estado na sociedade.

PALAVRAS-CHAVES: Direito Tributário; extrafiscalidade; Estado Social; teorias de justiça.

ABSTRACT: This paper intends to defend the idea that the classic division between fiscal and extrafiscal tributes cannot be maintained in democratic Welfare States. Through a suggestion of reformulation of the concept of extrafiscality, the paper will offer a brief review regarding the issue, mentioning the main theories of justice that deal with public policy, welfare state, equality, wealth redistribution and state intervention on society.

KEYWORDS: Tributary Law; extrafiscality; Welfare State; theories of justice.

SUMÁRIO: Introdução; 1 A extrafiscalidade e o Estado social; 2 A inviabilidade de se defender a existência de tributos exclusivamente (ou preponderantemente) fiscais em um Estado social democrático; Conclusão; Referências.

INTRODUÇÃO

O Direito Tributário classicamente divide os tributos em dois grandes grupos: tributos fiscais e tributos extrafiscais. Os tributos fiscais seriam aqueles que têm como finalidade a arrecadação, ou seja, o acúmulo de recursos para encher os cofres do Estado. Já os tributos extrafiscais seriam aqueles que têm como finalidade a regulação da sociedade, que pode ocorrer de várias formas: econômica, ambiental, política etc.; ou seja, são aqueles tributos cuja função não é arrecadar dinheiro, mas sim intervir na sociedade, sobretudo por meio de políticas públicas e mercadológicas¹.

1 AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.110.

Os tributos extrafiscais (ou que possuem uma *função extrafiscal*), dessa forma, partilham de um objetivo diferenciado. Eles não existem para simplesmente encher os cofres do Estado, mas sim para promover um ideal de justiça social, por meio da redistribuição de renda, por exemplo.

Com base em tal distinção, a doutrina clássica em sede de Direito Tributário há décadas repete a ideia de que poderiam existir tributos meramente fiscais, sem se dar conta de que, nos dias atuais, ao menos no contexto de um Estado social democrático, não seria adequado utilizar essa antiga classificação.

Não se ignora o fato de que, usualmente, se tem optado em dizer que os tributos possuem ambas as funções (*fiscal e extrafiscal*), as quais podem ser até mesmo maximizadas ou minimizadas, a depender da necessidade do Estado. Entretanto, ainda que se adote tal linha de raciocínio, não se pode negar que persiste a ideia de que o tributo poderia ter uma função meramente fiscal, arrecadatória, como se o único objetivo fosse o de acumular riquezas e encher os cofres do Erário.

Nessa senda, esse artigo tem como objetivo defender a ideia de que, no âmbito de um Estado social democrático, e com supedâneo nas teorias de justiça, não se pode mais defender a existência de uma classificação meramente fiscal dos tributos, uma vez que é inconcebível compreender a existência de um objetivo meramente arrecadatório em uma época em que todo o esforço do Estado deve estar voltado à questão social, como será desenvolvido mais adiante.

1 A EXTRAFISCALIDADE E O ESTADO SOCIAL

O Estado social, que remonta ao início do século XX, quando surge a primeira Constituição social do mundo (A Constituição do México, de 1917, seguida da Constituição alemã de Weimar, de 1919), teve como objetivo instaurar uma nova ordem jurídica, sobretudo em nível constitucional.

Para combater a ineficiência do Estado liberal, o qual previa inúmeros direitos, mas não cumpria quase nenhum deles (e, quando os cumpria, geralmente só protegia os interesses da alta burguesia), a sociedade se movimentou em prol de uma nova normatização.

Começam a surgir, assim, os chamados direitos sociais, de segunda dimensão, os quais muito embora já começassem a ser previstos na legislação infraconstitucional antes do advento do Estado social (*vide*, por exemplo, o *Sherman Act*, de 1890, que estabeleceu normas para combater a concorrência desleal entre sociedades empresárias), começam a ser inseridos em peso, nas *Constituições*, dentro do contexto do Estado social.

De acordo com a doutrina: “os direitos ditos *sociais* são concebidos como instrumentos destinados à efetiva redução e/ou supressão de desigualdades, segundo a regra de que se deve tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida da sua desigualdade”².

Em virtude do movimento operário que eclode na Europa do século XIX, diante dos abusos das indústrias pós-Revolução Industrial, que exigiam em demasia dos trabalhadores, os quais laboravam durante períodos longuíssimos, sem direitos previdenciários ou trabalhistas, e em associação com o período da Primeira Guerra Mundial, que piora ainda mais o contexto de fome e de déficit social, em meio a bombardeios e invasões dos territórios dos países europeus, cria-se o pano de fundo para que surgisse o Estado social na Europa³.

Dessa forma, a partir de tal contexto, o Direito sofre uma relevante modificação. Se, antes, as Constituições (liberais) focavam sobretudo os chamados direitos negativos (malgrado a existência de correntes contrárias que não admitem tal classificação, tal como a teoria dos custos dos direitos⁴), ou seja, direitos de resistência contra a intervenção exacerbada do Estado na propriedade e na vida das pessoas, agora, com as Constituições sociais, o foco se torna outro.

Como o Estado social tinha (ou tem) como principal objetivo conferir e efetivar direitos sociais às classes populares, que não tinham do Estado liberal a devida atenção, surge a ideia do *Welfare State*, cuja finalidade é garantir ao ser humano uma vida digna e de bem-estar, mais voltada ao valor “justiça” do que ao valor “liberdade formal”, a qual já tinha sido assegurada no Estado liberal⁵. E, para isso, era necessário investir em setores cruciais da sociedade, tais como saúde, educação, moradia etc., preocupação que não era tão forte no ordenamento jurídico anterior.

2 MENDES, Gilmes; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo. *Curso de direito constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 710.

3 É por esse motivo, entre outros, que autores como Lenio Streck afirmam que, no Brasil, jamais existiu o Estado social, uma vez que não tivemos o contexto para a sua instauração: “No Brasil, a modernidade é tardia e arcaica. O que houve (há) é um *simulacro de modernidade* [...] Ou seja, em nosso país as promessas da modernidade ainda não se realizaram. E, já que tais promessas não se realizaram, a solução que o *establishment* apresenta, por paradoxal que possa parecer, é o retorno ao Estado (neo)liberal. Daí que a pós-modernidade é vista como a visão neoliberal. *Só que existe um imenso déficit social em nosso país, e, por isso, temos que defender as instituições da modernidade contra esse neoliberalismo pós-moderno* [...] É evidente, pois, que, em países como o Brasil, em que o Estado Social não existiu, o agente principal de toda política social deve ser o Estado. *As políticas neoliberais, que visam a minimizar o Estado, não apontam para a realização de tarefas antitéticas a sua natureza*. Veja-se o exemplo ocorrido na França, onde, recentemente, após um avanço dos neoliberais, a pressão popular exigiu a volta das políticas típicas do Estado Providência. Já em nosso país, ao contrário disto, seguimos na contramão, é dizer, quando países de ponta rediscutem e questionam a eficácia (social) do neoliberalismo, caminhamos, cada vez mais, rumo ao ‘Estado absenteísta’, ‘minimizado’, ‘enxuto’ e ‘desregulamentado’ (sic) [...] É este, pois, o dilema: *quanto mais necessitamos de políticas públicas, em face da miséria que se avoluma, mais o Estado, único agente que poderia erradicar as desigualdades sociais, se encolhe!*” (STRECK, Lenio. *Hermenêutica jurídica e(m) crise*. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 25-27).

4 AMARO, Luciano. Op. cit., p. 39.

5 BONAVIDES, Paulo. *Teoria do estado*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 46.

Veja-se, portanto, que é a partir desse contexto que começa a surgir a ideia de que o Estado não tem mais como objetivo manter uma distância da sociedade – o chamado Estado “guarda-noturno”, absenteísta, que se limitava a observar a sociedade e deixava que o mercado se autorregulasse, intervindo naquela tão somente quando fosse estritamente necessário. Agora, o Estado era chamado a atuar ativamente na sociedade, por meio de intervenções, regulações e normatizações, com o fito de proporcionar o tão aclamado bem-estar social para as pessoas, sobretudo para aquelas ditas “mais carentes”, que, por não disporem de um vasto patrimônio, necessitariam de uma maior ajuda por parte do Poder Público (o que fundamenta, por exemplo, a ideia de *segurança protetora* desenvolvida por Amartya Sen⁶).

Começam a se desenvolver, assim, as políticas públicas de intervenção do Estado na sociedade e a proteção dos “*menos favorecidos*”⁷ (os quais, no caso do Brasil, são as *maiorias* injustiçadas⁸), e, com elas, a instituição de programas sociais, a exemplo de seguros e bolsas, como uma forma de praticar a distribuição de renda e o ideal de justiça social, sob a bandeira da *igualdade* como um dos valores máximos do Direito.

Esse valor de igualdade, que remonta à época antiga, com o brocardo *suum cuique tribuere*⁹, expressão que está presente no brasão do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, inclusive, é, na visão da filosofia, um dos elementos centrais do Direito.

Hugo de Brito Machado, por exemplo, afirma que a igualdade é uma “forma de realização do valor justiça”¹⁰. Will Kymlicka¹¹, por sua vez, na esteira de Ronald Dworkin (segundo o qual todas as teorias de justiça são, no fundo, “igualitárias”¹²), assevera que é preciso renunciar à ideia da tentativa de desenvolvimento de uma teoria de justiça “monística”, uma vez que subordinar todos os outros valores a um único valor supremo parece algo “quase fanático”.

A igualdade, portanto, sobretudo em sua acepção material, é o elemento que dialoga intimamente com a noção de justiça. Daí a existência de inúmeras teorias de justiça contemporâneas, cada qual com o objetivo de defender um

6 SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. São Paulo: Companhia das Letras, 2000. p. 57.

7 RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2008. p. 397.

8 WOLKMER, Antonio Carlos. *Introdução ao pensamento jurídico crítico*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

9 NADER, Paulo. *Filosofia do direito*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 82.

10 MACHADO, Hugo de Brito. *Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição*. São Paulo: Atlas, 2009. p. 85.

11 KYMLICKA, Will. *Filosofia política contemporânea*. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 4.

12 NAGEL, T. *Mortal Question*. Cambridge: Cambridge University Press, 1979. p. 111.

ponto de vista sobre o que é ser justo, como bem aduzem Roberto Gargarella¹³ e Marina Velasco¹⁴.

É nesse contexto que a ideia de extrafiscalidade tributária pode ser encaixada. A função extrafiscal dos tributos se coaduna com a persecução desse ideal de igualdade, de justiça e de bem-estar social, tal como defendido pelo Estado social, ideal esse que hoje está ainda maior em virtude da positivação dos direitos fundamentais de terceira dimensão (ou geração), a exemplo dos direitos relativos ao meio ambiente, presentes também em sede de Direito Tributário (veja-se, por exemplo, a questão do ICMS ecológico e dos incentivos fiscais de IPTU aplicados a edifícios ecologicamente sustentáveis, os chamados “prédios verdes”).

Ocorre que, exatamente em virtude desse fato, ou seja, em virtude da constatação de que estamos em uma era em que o Estado não pode mais existir em função de si mesmo, mas em função da persecução de tais interesses sociais, é que não se pode mais defender a classificação dos tributos (ou funções) em *fiscais ou extrafiscais*, como será exposto no tópico que segue.

2 A INVIABILIDADE DE SE DEFENDER A EXISTÊNCIA DE TRIBUTOS EXCLUSIVAMENTE (OU PREPONDERANTEMENTE) FISCAIS EM UM ESTADO SOCIAL DEMOCRÁTICO

Inicialmente, é necessário observar que a ideia de interesse social adotada nesta obra é a mais ampla possível. Ela não se limita à simples persecução das políticas públicas clássicas, a exemplo da redistribuição de renda, do combate à fome e à pobreza, da proteção ao meio ambiente etc.

Interesse social, nessa obra, é utilizado no sentido de interesse do próprio povo, não apenas no que diz respeito à persecução da igualdade material, que é o que fundamenta a maior parte das políticas públicas, mas também no que diz respeito ao interesse do próprio governo, o qual, em um Estado Democrático de Direito, deve necessariamente estar voltado à questão pública. Ora, como o Estado não existe sem a sociedade (apesar do contrário não ser verdadeiro¹⁵), e, como, em um Estado Democrático de Direito, o povo é o detentor do poder soberano, toda e qualquer atuação do Estado deve, necessariamente, ser direcionada à proteção dos interesses de seus habitantes.

É claro que o governo de um Estado não pode conferir tudo o que o seu povo deseja, até porque a mídia exerce uma função cada vez mais forte de

13 GARGARELLA, Roberto. *As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política*. São Paulo: Martins Fontes, 2008. p. XIX.

14 VELASCO, Marina. *O que é justiça?* Rio de Janeiro: Vieira&Lent, 2009. p. 54.

15 BOBBIO, Norberto. *Estado, governo, sociedade: para uma teoria geral da política*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1987. p. 35.

manipulação ideológica¹⁶, sob pena de se configurar um populismo estatal. Todavia, o Estado deve, sim, sempre que for atuar, fazê-lo com vista ao interesse social, pois ele, Estado, é a institucionalização dos setores da própria sociedade (lembre-se que, nas palavras de Lassalle, a Constituição é a *soma dos fatores reais de poder*¹⁷).

Dessa forma, quando a administração tributária atua, até mesmo com precedência frente aos demais setores (art. 37, XVIII e XXII, da Constituição Federal), ela deve estar sempre preocupada com a persecução de interesses que não são apenas seus (o chamado interesse público secundário), mas de todo o povo, sem o qual ela não existiria por perda de legitimidade.

Assim, se a extrafiscalidade se encaixa no objetivo do Estado social, não há como se manter a clássica distinção, ainda aplicada nos dias de hoje, de que os tributos teriam a função fiscal *ou* extrafiscal, ou, ainda, ambas ao mesmo tempo. Em um Estado que tenta ser social, como é o caso do Brasil, malgrado não ter passado pelo mesmo contexto histórico europeu que fundamentou o seu surgimento, em uma Constituição que prevê inúmeros direitos da coletividade em seu texto normativo, imaginar que os tributos possam ser exclusivamente ou preponderantemente fiscais é incoerente (e já disse Norberto Bobbio¹⁸ que a coerência é um dos elementos principais do ordenamento jurídico).

Os tributos fiscais, como já foi dito, têm como escopo arrecadar dinheiro para encher os cofres públicos. Acontece que qualquer tipo de arrecadação tributária, no contexto de um Estado social democrático, deve, necessariamente, ser revertida para a coletividade.

Os tributos sem uma função extrafiscal podem ter existido em uma época remota, sobretudo na Idade Média e no Estado absolutista, períodos nos quais os governantes tributavam a população com o único propósito de sustentar os luxos da corte e de patrocinar as suas guerras particulares. Justificava-se, assim, o conceito de “tributo fiscal”, pois efetivamente o único objetivo era encher os bolsos do senhor, sem nenhum tipo de preocupação social. O tributo era um pesado ônus imposto sobre o povo, que não tinha qualquer direito de reivindicar melhorias como contraprestação, uma vez que havia uma confusão entre direito público e direito privado¹⁹ – era a chamada administração pública patrimonialista, época na qual a *res publica* se confundia com o interesse particular do governante.

16 Vide, por exemplo, ALTHUSSER, Louis. *Aparelhos ideológicos de estado*. 6. ed. Rio de Janeiro: Graal, 1992 e SWARTZENBERG, Roger-Gérard. *O estado espetáculo*. São Paulo: Difel, 1978.

17 LASSALE, Ferdinand. *A essência da Constituição*. 6. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris: 2001. p. 37.

18 BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito*. São Paulo: Ícone, 2006. p. 203.

19 MOSCA, Gaetano; BOUTHOU, Gaston. *História das doutrinas políticas desde a antiguidade*. 7. ed. Rio de Janeiro: Guanabara, 1987. p. 74.

Ocorre que tal realidade, após o advento do Estado social, não mais existe na maior parte do mundo (pelo menos na teoria)²⁰. Ora, se o objetivo desse tipo de Estado é promover o bem-estar social, e se a extrafiscalidade tributária tem como elemento norteador a regulação da sociedade com vista ao interesse público, não há como se defender a ideia de que, em um contexto como esse, seria possível se manter a clássica distinção entre tributos (ou funções) fiscais e extrafiscais.

Como visto, o tema da extrafiscalidade tributária possui uma íntima conexão com o tema do Estado social. Com efeito, na medida em que este elege, como seu projeto institucional, perseguir uma política de bem-estar social, e se a função extrafiscal do tributo é utilizada com o objetivo de redistribuição de renda, regulação de mercado, intervenção na economia e proteção ambiental, dentre outros, questões que estão diretamente ligadas com a manutenção de políticas sociais, faz-se necessária uma abordagem interligada sobre o tema.

A questão da extrafiscalidade, além de possuir importância teórica, também dispõe de aplicação prática. No momento em que se propõe a discutir o conceito de extrafiscalidade, por meio de uma abordagem interdisciplinar, está-se abrindo o diálogo para possibilidades de discurso que podem não ter sido pensadas ou aplicadas até o momento.

Ora, se é por meio do discurso e de uma interpretação feita com base na heterorreflexividade²¹ que o Direito deve ser pensado, ou seja, por meio da inclusão do outro em um diálogo submetido a determinados pressupostos que visam a sua abertura comunicacional²², justifica-se o presente projeto na medida em que, em meio a abordagens puristas em sede de Direito Tributário e de Direito Administrativo²³, a discussão de um tema eminentemente tributário

20 Vide, por exemplo, a ideia desenvolvida por Boaventura de Sousa Santos, ao afirmar que hoje estaríamos diante de um *apartheid social*, sobretudo em virtude da ascensão das grandes corporações e do fortalecimento da divisão de classes dentro da sociedade (SANTOS, Boaventura de Sousa. *A gramática do tempo: para uma nova cultura política*. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2006, p. 333).

21 CARNEIRO, Walber Araujo. *Hermenêutica jurídica heterorreflexiva: uma teoria dialógica do direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 261.

22 HABERMAS, Jürgen. *A inclusão do outro: estudos de teoria política*. 3. ed. São Paulo: Loyola, 2007. p. 60.

23 Veja-se, por exemplo, a posição de Geraldo Ataliba (*Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p.153), quando afirma que “não incumbe ao aplicador da lei reformular juízos de mérito ou apreciações substantivas já desenvolvidas pelo legislador constituinte e trazidas na Constituição”; ou a posição de Celso Antônio Bandeira de Mello (*Natureza e regime jurídico das autarquias*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 166), ao aduzir que o estudioso não age como jurista, mas como sociólogo, moralista ou político, ao investigar o embasamento do sistema normativo, como se existisse uma proibição de interpretar a Constituição de uma forma mais abrangente, na contramão do pensamento de Peter Häberle (*Hermenêutica Constitucional: a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da Constituição*. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1997, p. 23-24), por exemplo, quando afirma que “[...] a interpretação constitucional não é um ‘evento exclusivamente estatal’, seja do ponto de vista técnico, seja do ponto de vista prático. A esse processo tem acesso potencialmente todas as forças da comunidade política [...] Até pouco tempo imperava a ideia de que o processo de interpretação constitucional estava reduzido aos órgãos estatais ou aos participantes diretos do processo. Tinha-se, pois, uma fixação da interpretação constitucional nos ‘órgãos oficiais’, naqueles

sob um novo viés, interdisciplinar, pode vir a colaborar com o saber jurídico e, conseqüentemente, com a evolução da ciência (se é que o Direito, em uma abordagem filosófica, se enquadra em tal conceito²⁴).

Assim, tendo em vista que o Brasil é um país que crescentemente tem se voltado para a prática de políticas públicas (a exemplo da criação de cotas universitárias e de auxílios financeiros por meio de bolsas concedidas pelo governo, os quais são sustentados mediante a tributação com fins extrafiscais, entre outras fontes de renda), afastada, aqui, a discussão sobre a eficiência ou não de tais políticas, além do também crescente interesse pela proteção ambiental (*vide* a discussão sobre o novo Código Florestal) e pela regulação de mercado (confira-se a novel Lei nº 12.529/2011, que amplia os poderes do Conselho Administrativo de Defesa Econômica – Cade), o debate acerca do conceito de extrafiscalidade tributária, por ser um dos grandes instrumentos que possui o Estado para sustentar, financeiramente, tais políticas, é pertinente.

Com isso em mente, defende-se, neste artigo, a inviabilidade de se manter a clássica diferenciação entre tributos fiscais e extrafiscais *no contexto de um Estado social*, uma vez que, muito embora a função arrecadatória seja elementar em alguns tributos (é o caso do Imposto sobre a Renda, por exemplo), isso não significa que tal função fiscal é a mesma do passado.

Em um Estado social, como a atuação da administração está basicamente voltada à persecução de políticas públicas, a função de arrecadar recursos está intimamente ligada à questão da justiça material; dessa forma, nesse contexto, não há que se falar em tributo ou em função exclusivamente ou preponderantemente fiscal, mas tão somente na existência de tributos ou funções extrafiscais. Em última hipótese, poder-se-ia defender a ideia de que, caso existissem tributos fiscais, estes têm a sua razão de ser ligadas à busca da extrafiscalidade, e não à arrecadação como um fim em si mesmo.

É necessário, portanto, revisar o conceito de tributos fiscais, aplicável a uma remota era, no sentido de atualizá-lo aos dias de hoje, pelo menos no que diz respeito a Estados que possam ser classificados como sociais (uma vez que ainda existem monarquias – e até mesmo “democracias” – despreocupadas com o interesse público. Nesses casos, é possível que o conceito clássico seja mantido).

órgãos que desempenham o complexo jogo jurídico-institucional das funções estatais. Isso não significa que se não reconheça a importância da atividade desenvolvida por esses entes. A interpretação constitucional é, todavia, uma ‘atividade’ que, potencialmente, diz respeito a todos. Os grupos mencionados e o próprio indivíduo podem ser considerados intérpretes constitucionais indiretos ou a longo prazo. A conformação da realidade da Constituição torna-se também parte da interpretação das normas constitucionais pertinentes a essa realidade”.

24 *Vide*, por exemplo, HEIDEGGER, Martin. *Introdução à filosofia*. São Paulo: Martins Fontes, 2008. p. 20 e KIRCHMANN, Julius Hermann von. *La jurisprudencia no es ciencia*. Traducción de Antonio Truyol y Serra. Madrid: Instituto de estudios políticos, 1949. p. 30.

A extrafiscalidade, portanto, não se limita a promover ideais de justiça social. É um conceito muito mais amplo, que abrange a própria essência do Estado social, de maneira que um depende do outro para se sustentar.

Dessa forma, reputa-se, neste artigo, inviável se falar em tributos fiscais, ou com funções exclusivamente (ou preponderantemente) fiscais, em um contexto estatal no qual a atuação da administração está voltada para o ideal social, pois, como foi visto, em um Estado democrático (e o Estado social é eminentemente democrático, posto que surge a partir de conquistas populares), no qual o detentor do poder soberano é o povo, não se imagina como o interesse tributário possa se resumir à simples arrecadação de tributos, sem que o resultado de tal arrecadação seja necessariamente aplicado em prol da coletividade, seja por meio de políticas públicas, seja por meio de outras formas análogas de fomentar a persecução do interesse público primário.

CONCLUSÃO

Como foi visto, a classificação dos tributos (ou funções dos tributos) em fiscais e extrafiscais, comumente adotada pela doutrina, pode ser relevante em um Estado calcado na chamada administração patrimonialista, na qual o interesse “público” coincidia com o interesse do governante. O patrimônio do Estado era, assim, o patrimônio do próprio chefe de Estado, razão pela qual este adotava políticas de arrecadação de recursos no sentido de encher os seus próprios cofres (que também eram os cofres do próprio Estado) para que, dessa forma, pudesse governar da melhor maneira que lhe fosse conveniente.

Ocorre que, com a mudança de tal cenário, em um primeiro momento com o advento do Estado liberal, e, em um segundo momento, com o surgimento do Estado social (ou de Estados democráticos que adotam políticas sociais), a função extrafiscal dos tributos adquire uma importância muito maior, uma vez que, como a extrafiscalidade tem como escopo promover um ideal de igualdade e de justiça materiais, diretamente ligados à melhoria da qualidade de vida da população (que é o ideal do *Welfare State*), não é mais possível que seja defendida a ideia de fiscalidade de maneira pura e simples, no sentido de se dizer que poderiam existir tributos com funções exclusivamente ou preponderantemente fiscais.

Em um Estado cujo principal objetivo é a busca da justiça social, toda exação deve ter uma função extrafiscal, no sentido de que o produto da arrecadação deva ser aplicado em políticas públicas, amplamente consideradas. É claro que a cobrança tributária resulta na arrecadação de recursos para o Erário, o que caracteriza a sua fiscalidade. Contudo, tal “fiscalidade” é um mero instrumento para que se atinja o verdadeiro fim do Direito Tributário em tal realidade

estatal, qual seja a persecução de interesses sociais, sob pena de se defender a volta à administração patrimonialista.

Para tanto, é necessário que o conceito de extrafiscalidade seja reelaborado e maximizado. A extrafiscalidade não pode ser vista como uma mera função tributária, como se fosse um *plus*, um adjetivo, mas como o próprio elemento cerne de um Estado social democrático, em especial no caso do Brasil, onde a Constituição “cidadã” em muito tenta se aproximar de tais ideais de justiça social²⁵ (malgrado, na prática, a sua aplicação ainda deixe a desejar).

Dessa forma, conclui-se a favor de uma possibilidade dialógica (ou de possibilidades dialógicas) entre o conceito de extrafiscalidade de um lado, e o conceito de Estado social de outro. Nessa senda, as chamadas teorias de justiça (sobretudo as liberal-igualitárias²⁶ e a teoria capacitária²⁷) parecem oferecer um arcabouço teórico de peso no sentido da maximização da ideia de extrafiscalidade, na medida em que fundamentam a adoção de diversas políticas públicas como parte da essência do próprio Estado. E se a essência de um Estado social é a persecução de tais ideais metaindividuais, a essência da exação tributária também deve partilhar do mesmo objetivo.

Isso, contudo, parece ser um tema que deva ser tratado em outro momento.

REFERÊNCIAS

ALTHUSSER, Louis. *Aparelhos ideológicos de estado*. 6. ed. Rio de Janeiro: Graal, 1992.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BOBBIO, Norberto. *Estado, governo, sociedade: para uma teoria geral da política*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1987.

_____. *O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito*. São Paulo: Ícone, 2006.

BONAVIDES, Paulo. *Do estado liberal ao estado social*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. *Teoria do estado*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

25 Basta observar que a Constituição Federal elege, como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, a construção de uma “sociedade livre, justa e solidária” (art. 3º, I), a “redução das desigualdades sociais” (art. 3º, II) e a “promoção do bem de todos” (art. 3º, IV).

26 RAWLS, John. Op. cit., e DWORKIN, Ronald. *A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

27 SEN, Amartya. Op. cit.

- CARNEIRO, Walber Araujo. *Hermenêutica jurídica heterorreflexiva: uma teoria dialógica do direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.
- DWORKIN, Ronald. *A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- GARGARELLA, Roberto. *As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política*. São Paulo: Martins Fontes, 2008.
- HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica Constitucional: a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da Constituição*. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1997.
- HABERMAS, Jürgen. *A inclusão do outro: estudos de teoria política*. 3. ed. São Paulo: Loyola, 2007.
- HEIDEGGER, Martin. *Introdução à filosofia*. São Paulo: Martins Fontes, 2008.
- KIRCHMANN, Julius Hermann von. *La jurisprudencia no es ciencia*. Traducción de Antonio Truyol y Serra. Madrid: Instituto de estudios políticos, 1949.
- KYMLICKA, Will. *Filosofia política contemporânea*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.
- LASSALE, Ferdinand. *A essência da Constituição*. 6. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris: 2001.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição*. São Paulo: Atlas, 2009.
- MENDES, Gilmes; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo. *Curso de direito constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Natureza e regime jurídico das autarquias*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- MOSCA, Gaetano; BOUTHOU, Gaston. *História das doutrinas políticas desde a antiguidade*. 7. ed. Rio de Janeiro: Guanabara, 1987.
- NADER, Paulo. *Filosofia do direito*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- NAGEL, T. *Mortal Question*. Cambridge: Cambridge University Press, 1979.
- RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2008.
- SANTOS, Boaventura de Sousa. *A gramática do tempo: para uma nova cultura política*. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2006.
- SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.
- STRECK, Lenio. *Hermenêutica jurídica e(m) crise*. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.
- SWARTZENBERG, Roger-Gérard. *O estado espetáculo*. São Paulo: Difel, 1978.
- VELASCO, Marina. *O que é justiça?* Rio de Janeiro: Vieira&Lent, 2009.
- WOLKMER, Antonio Carlos. *Introdução ao pensamento jurídico crítico*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.