

Ponto de Interseção do Controle Judicial entre Modulação de Efeitos Decisórios e Extrafiscalidade sob o Enfoque do Consequencialismo

Intersection Point of Judicial Review between the Modulation of Decisional Effects and Extrafiscality under a Consequentialist Approach

Henrique Perlatto Moura

Advogado licenciado. Conselheiro da 2ª Seção do CARF. Doutorando em Direito Tributário pela UFMG. Mestre em Direito pela Faculdade Milton Campos. Pós-graduado em Direito Tributário pelo IBET e pelo Instituto IED. MBA em Direito Tributário pelo CEDIN.

E-mail: henrique.perlatto@gmail.com.

Recebido em: 22-7-2025 – Aprovado em: 20-1-2026

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.62.4.2026.2824>

Resumo

O limite do controle jurídico da norma extrafiscal consiste em matéria que suscita muita controvérsia doutrinária. Isso, pois parte da doutrina entende que o controle deve ser intranormativo, importando apenas os elementos da norma jurídica. Outra corrente, diferentemente, defende que o cumprimento da finalidade também deve ser levado em conta para fins de validade da norma. A discussão sobre a possibilidade de a consequência definir a validade da hipótese encontra campo fértil no estudo do consequencialismo, sobretudo quando se tem como referência a modulação dos efeitos decisórios. O presente estudo visa investigar a possível relação entre as correntes de controle da extrafiscalidade e o consequencialismo, apresentando ao final qual o ganho cognitivo que essa relação pode apresentar para o estudo da disciplina.

Palavras-chave: extrafiscalidade, controle judicial, consequencialismo, modulação de efeitos.

Abstract

The limits of judicial review of extrafiscal norms are a matter that gives rise to significant doctrinal controversy. This is because part of the legal scholarship understands that such review should be intranormative, considering only the elements of the legal norm itself. Another line of thought, by contrast, argues that compliance with the norm's purpose should also be taken into account for purposes of its validity. The debate over whether consequences may define the validity of the hypothesis finds fertile ground in the study of consequentialism, especially when reference is made to the modulation of the effects of judicial decisions. This study aims to investigate the possible

relationship between approaches to the control of extrafiscality and consequentialism, ultimately presenting the cognitive gains that this relationship may offer to the study of the discipline.

Keywords: extrafiscalidade, controle judicial, consequentialismo, modulação de efeitos.

1. Introdução

O Estado passou por uma série de mudanças estruturais nos últimos séculos para suportar não só as conquistas civilizatórias do constitucionalismo ocidental, mas também o seu novo papel na consecução de objetivos e programas sociais. Como resultado deste movimento, no Brasil pode-se dizer que o poder público detém uma série de obrigações orçamentárias com gastos em educação e saúde, exemplificativamente, que podem ser alcançadas por meio da arrecadação de impostos ou por meio da regulação da conduta esperada por normas legais.

É nessa segunda categoria que se insere o estudo da extrafiscalidade das normas tributárias, visto que se trata de um instituto jurídico que, por excelência, visa a indução de um comportamento esperado no indivíduo por meio da edição de uma norma tributária e, dessa forma, não teria como principal objetivo a arrecadação¹. Assim, uma alta tributação pode levar à redução de uma externalidade negativa do comportamento dos indivíduos em sociedade, ou uma melhor situação fiscal pode ser utilizada para estimular um comportamento virtuoso.

A definição dos elementos relevantes para que seja realizado o controle judicial da norma extrafiscal, entretanto, não é de simples verificação no sistema jurídico, dada a alta complexidade do direito vigente. Existem múltiplas correntes que, fundadas em valores constitucionais distintos, defendem limites diversos para a realização do controle jurídico.

A concepção clássica de direito tributário, cuja origem é o pensamento de Augusto Becker, parte da segurança jurídica para definir como limite do controle jurídico os elementos normativos (disponíveis *a priori*), o que leva à necessidade de que os efeitos práticos não sejam considerados para delimitação do consequente normativo. Lado outro, uma nova concepção de direito tributário desloca o fundamento da segurança jurídica para a democracia e efetivação de políticas

¹ “No manejo de normas tributárias extrafiscais, todavia, existem outras finalidades (externas) que não a mera arrecadação via igualitária distribuição da carga tributária, passando a tributação a funcionar como instrumento de atuação estatal no domínio econômico e social. Manter a discriminação entre os contribuintes apenas com base no princípio da capacidade contributiva imporia, por via reflexa, uma impossibilidade prática da própria extrafiscalidade.” (BOMFIM, Diego Marcel Costa. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. Tese apresentada à Banca Examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob orientação do Doutor Paulo Ayres Barreto. São Paulo, 2014, p. 33)

públicas, de modo que os efeitos práticos da decisão (indisponíveis antes da prática da conduta) deveriam ser levados em conta para a efetivação do consequente normativo².

Somado a este conflito paradigmático, o Poder Judiciário adota o entendimento de que a extrafiscalidade seria um arbítrio do Poder Público, razão pela qual deixa de analisar os seus limites, esvaziando o controle judicial das normas jurídicas que tenham o condão extrafiscal. É necessário que se tenham balizas claras para que os julgadores não invadam a esfera de competência dos outros poderes da República.

A principal questão que atualmente testa os limites do sistema jurídico em matéria tributária diz respeito à modulação dos efeitos da decisão de controle concentrado de constitucionalidade³. Isso, pois pelo contraponto entre segurança jurídica e relevante interesse social é oportunizado aos julgadores a definição de quando o julgamento produzirá efeitos, o que tem causado distorções e relativização de garantias individuais.

A análise do consequencialismo mostra que elementos fora da estrutura da norma jurídica objeto de controle por vezes são levados em conta para a definição do que é jurídico, fenômeno este que também pode ser evidenciado no controle da extrafiscalidade quando interpretada como um controle da efetivação do comportamento esperado.

Essa análise contribui para o estudo da extrafiscalidade pela compreensão de que o ponto de diferença entre as referidas correntes diz respeito à possibilidade ou não de inclusão de um consequente fático, externo à estrutura da norma, para fins de controle judicial de um tributo. Em sede de conclusão, pretende-se esclarecer que a divergência entre as correntes diz respeito à diferença de paradigma acerca do que é considerado como limite do sistema jurídico.

2. Limites de controle da extrafiscalidade: principais correntes

Como salientado no tópico anterior, são duas as principais concepções de controle judicial da extrafiscalidade, uma que privilegia a segurança jurídica pelo controle da norma tributária (clássica) e outra que se funda na necessidade de efetivação material dos programas democráticos (consequencialista).

² São correntes que partem de premissas distintas acerca dos limites do sistema jurídico. Um resumo da divergência pode ser enunciado da seguinte forma: “A Teoria Geral do Direito Tributário de Becker surge nesse contexto e tem a pretensão de apartar, de forma definitiva, o direito tributário da Ciência das Finanças. [...] Contudo, a concepção que essa tese defende é diversa: entende-se que o Estado existe apenas institucionalmente (e, portanto, através e pelo direito) e que o direito tributário é o possibilitador material dessa existência. Sem direito tributário não há Estado.” (PISCITELLI, Tathiane. *Argumentando pelas consequências no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 74)

³ Ou difuso objetivado (recursos individuais afetados por repercussão geral).

Ambas reconhecem que a extrafiscalidade consiste na indução de um comportamento desejado por meio de estímulo financeiro e, assim, não teria como finalidade principal a arrecadação tributária⁴. Entretanto, enquanto a primeira se limita a realizar o controle normativo, a segunda busca o controle judicial da política pública exercida por meio da tributação extrafiscal.

Em síntese, a diferença entre as duas correntes reside na amplitude do controle da norma jurídica pelo Poder Judiciário, a quem compete, de modo inafastável⁵, apreciar as demandas jurídicas que lhe sejam submetidas, como passa-se a demonstrar.

2.1. Corrente clássica: a regra matriz de incidência tributária e a norma extrafiscal

A corrente clássica parte da estrutura normativa para afirmar que todo controle jurídico deve ser normativo, de modo que deveriam ser desconsiderados os efeitos práticos da norma indutora para que fosse possível o seu controle. A utilização de normas que visam a adoção de um comportamento não é uma pretensão controlável em sua consequência: a única exigência possível é o tributo.

Não obstante, é importante investigar a finalidade da norma para que seja possível verificar a materialização de uma norma extrafiscal, que prescreve finalidades constitucionais outras que não sejam a mera arrecadação⁶. Esse enquadramento leva à observância de outros elementos de controle que, para esta corrente, encontram-se dentro da norma tributária.

A partir da doutrina de Augusto Becker, é possível afirmar que o direito tributário prescreve que a imposição fiscal é a única exigência juridicamente pos-

⁴ Como se verifica na corrente clássica: “Em suma, a norma tributária indutora não acena com a prescrição ou permissão de determinado comportamento, e tampouco com sua proibição, mas com a sua indução através do oferecimento de estímulo financeiro” (BERNARDES, Flávio Couto; LEMOS, José Francisco. Capítulo 6 – Análise da extrafiscalidade na estrutura da norma jurídica. In: LOBATO, Valter de Souza (coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; LEITE, Matheus Soares (org.). *Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance*. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 107-122, p. 122) e a consequencialista “Essas normas são exatamente aquelas cuja função precípua não seja arrecadatória, mas, sim, indutora” (LEÃO, Martha. Capítulo 9 – Extrafiscalidade: entre finalidade e controle. In: LOBATO, Valter de Souza (coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; LEITE, Matheus Soares (org.). *Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance*. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 172)

⁵ Art. 5º, inciso XXXV, da Constituição de 1988.

⁶ “Aqui, o intérprete terá de perquirir sobre a existência na lei de finalidades outras que não a simples distribuição igualitária da carga tributária que, lembre-se, foi adotada como único fim que pode ser perseguido pelas normas tributárias identificadas com a função de arrecadação de fundos” (BOMFIM, Diego Marcel Costa. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. Tese apresentada à Banca Examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob orientação do Doutor Paulo Ayres Barreto. São Paulo, 2014, p. 258).

sível, o que implica na irrelevância da adoção do comportamento esperado pelo destinatário da norma extrafiscal:

“Como esclarece Becker, modernamente o Estado, para intervir em determinado fato social como forma de atingir o bem comum, pode alcançar o mesmo resultado pretendido de diferentes maneiras. Para impedir ou desestimular determinado fato social, poderá optar por dois caminhos: (i) instituir regra jurídica que declare ilícito aquele fato social ou (ii) através da criação de tributo extrafiscal ‘proibitivo’. Optando-se pela segunda forma, verifica-se que a pretensão do Estado não seria propriamente de recebimento do valor do tributo – única exigência possível –, porém aquele específico reflexo econômico-social que resultaria da circunstância de passarem os indivíduos a se comportarem de modo a evitar a incidência da imposição fiscal.”⁷

É possível afirmar, dessa forma, que a relação jurídico tributária se exaure quando há a satisfação do crédito tributário, de modo que o controle da política pública exercida por meio da norma extrafiscal seria realizado por outros meios, a exemplo, pelo Tribunal de Contas – mas não pelo Poder Judiciário, por se tratar de mérito administrativo⁸.

A regra matriz de incidência tributária é o instrumento que baliza os elementos mínimos para que seja realizado o controle jurídico da norma extrafiscal. Ela pode ser definida como o mínimo irredutível deontico para que possa ocorrer a materialização da hipótese de incidência tributária, com a imposição de seu consequente. Dito em outras palavras, é o mínimo que deve ser observado para que ocorra a incidência da norma e, com ela, a imposição de um ônus fiscal⁹. Possui uma estrutura dual, composta por antecedente e consequente.

⁷ BERNARDES, Flávio Couto; LEMOS, José Francisco. Capítulo 6 – Análise da extrafiscalidade na estrutura da norma jurídica. In: LOBATO, Valter de Souza (coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; LEITE, Matheus Soares (org.). *Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance*. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 107-122, p. 121.

⁸ O Superior Tribunal de Justiça: “Em razão do poder discricionário da administração, nem todas as questões relativas ao ato administrativo podem ser analisadas pelo Judiciário – que, em geral, está adstrito à análise dos requisitos legais de validade, mas também deve aferir o respeito aos princípios administrativos, como os da razoabilidade e da proporcionalidade” (STJ. Superior Tribunal de Justiça. *Legalidade, discricionariedade, proporcionalidade: o controle judicial dos atos administrativos na visão do STJ*. 2022. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/13032022-Legalidade--discricionariedade--proporcionalidade-o-controle-judicial-dos-atos-administrativos-na-visao-do-STJ.aspx>. Acesso em: 13 dez. 2022).

⁹ “Assentemos a premissa, reconhecida unanimemente no seio da Filosofia do Direito, segundo a qual toda norma jurídica tem estrutura lógica de um juízo hipotético, em que o legislador (sentido amplo) enlaça uma consequência jurídica (relação deontica entre dois ou mais sujeitos), desde que acontecido o fato previsto no antecedente. Fala-se, por isso, em antecedente e consequente, suposto e mandamento, hipótese e tese, prótase e apódose, pressuposto e estatuição, descritor e prescritor.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 154)

No antecedente da norma, há a prescrição de uma conduta hipotética que, ao ser praticada pelos indivíduos, resultará em consequências jurídicas, previstas no consequente. A descrição da conduta jurídica no antecedente normativo se subdivide em três aspectos, sendo eles o material, o espacial e o temporal. No primeiro, há o verbo e o complemento da conduta hipotética, no segundo há o âmbito territorial de incidência da norma e, no terceiro, há a delimitação temporal de quando se considera ocorrido o fato jurídico para que seja imputada uma consequência.

Significa apontar critérios de identificação, diretrizes para seu reconhecimento, toda vez que ocorra no contexto social, ainda que o sucesso pertença ao mundo dos objetos físicos ou naturais¹⁰. Em outras palavras, equivale a consignar o critério material (verbo e complemento), o critério espacial e o critério temporal, isto é, o núcleo do acontecimento fático e seus condicionantes de espaço e de tempo¹¹.

O consequente normativo, por sua vez, se subdivide em dois aspectos, quais sejam critério pessoal e quantitativo. No primeiro, há a indicação do destinatário na norma (sujeito passivo) e do emissor da norma (sujeito ativo), enquanto no segundo há a definição do *quantum* que será devido ao ente, por meio da fixação da base de cálculo e da alíquota aplicável¹².

É possível afirmar, portanto, que ao considerar a norma extrafiscal como uma alteração da regra matriz de incidência tributária, que normalmente possui natureza fiscal, em um dos aspectos de seu antecedente, há um impacto no consequente, ainda que a justificativa não se dê pela análise da capacidade contributiva.

No antecedente, é possível que seja uma alteração no aspecto material (pela desoneração ou oneração de uma conduta desejada), no aspecto espacial (pela previsão de que determinado benefício será concedido às empresas situadas em determinadas regiões). O aspecto temporal, embora não sofra alteração por meio de normas extrafiscais, pode ser objeto de normas administrativas que tenham o condão de incentivar pagamentos antecipados¹³, de modo que não estariam situadas no âmbito da extrafiscalidade para fins dessa corrente.

¹⁰ “Prever a ocorrência de um evento é oferecer critérios de identificação, de tal modo que possa vir a ser reconhecido ao ensejo de sua concretização. Ajeita-se aqui a distinção sobre a qual estatuiu Alfredo Augusto Becker, entre a formulação abstrata redigida pelo legislador e o fato que se verifica no mundo empírico, sempre relacionado a condições espaço-temporais.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 155)

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 155.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 157.

¹³ Isso ocorre no caso do IPTU e do IPVA que, embora possuam aspecto temporal delimitado, asseguram condições especiais para pagamento antecipado, incentivando o contribuinte a disponibilizar recursos de forma antecipada.

No conseqüente, a alteração sempre será no aspecto quantitativo, seja pela redução ou aumento da base de cálculo ou alíquotas. É na conseqüência, portanto, que se encontra a vantagem fiscal concedida aos contribuintes que adotaram a conduta esperada prevista no antecedente normativo.

O controle jurídico dessas normas extrafiscais leva em conta os seus elementos internos, cujo traço distintivo do controle tradicional é a finalidade indutora das referidas normas. Essa finalidade pode ser controlável pela verificação de sua compatibilidade com o comportamento esperado, o que não se confunde com a efetivação deste.

Em síntese, os limites do controle normativo da política extrafiscal encontram-se na necessidade de se observar a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito da finalidade constitucional, de modo que tudo que ultrapassar esta limitação normativa estará fora do controle judicial¹⁴.

Percebe-se, portanto, que o controle do comportamento esperado se dá no plano hipotético, em um controle geral e abstrato que visa a aferição da correlação da conduta prevista à realização de um objetivo constitucional. É importante ressaltar que a adoção deste referencial sobre os limites do sistema jurídico faz com que não seja necessário atribuir causalidade aos eventos observados.

Dessa forma, é possível afirmar que a corrente clássica do Direito Tributário compreende que a limitação ao poder de tributar materializada pelo princípio da segurança jurídica é o pilar da relação entre o Poder Público e os particulares. A implicação dessa premissa, à luz do princípio de separação dos poderes, é de que o controle jurídico não pode levar a considerar a efetividade da política pública pretendida, sob pena de invadir a esfera de competência do Poder Executivo e do Poder Legislativo.

A solução adotada pela corrente clássica é de limitar o objeto de observação do sistema jurídico, de modo que só será analisada a finalidade normativa em abstrato. Essa resposta, ao final, desconsidera uma possível distinção sistêmica entre o que é fiscalidade e extrafiscalidade em matéria tributária, especialmente com relação à materialização do comportamento que visou-se induzir.

2.2. Corrente consequencialista: necessidade de efetivação material das prescrições constitucionais

A corrente que se denomina como consequencialista para fins da presente análise, no âmbito do controle da norma legal hipotética, parte dos mesmos parâmetros previstos pela corrente clássica, mas vai além. Para ela, é necessário que

¹⁴ BOMFIM, Diego Marcel Costa. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. Tese apresentada à Banca Examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob orientação do Doutor Paulo Ayres Barreto. São Paulo, 2014, p. 280.

a norma atenda à proporcionalidade em sentido estrito¹⁵, mas adiciona outros elementos de controle jurídico, de modo que leva em conta consequências da norma para a efetivação da política pública pela adoção do comportamento esperado.

O consequencialismo da corrente se manifesta na necessidade de observância da consequência efetiva da norma na materialização dos preceitos jurídicos (*output*), de modo que há possibilidade de que, atingida a finalidade, seja encerrada a cobrança da exação¹⁶. Em síntese, os critérios de controle das normas extrafiscais seriam os seguintes:

“Em suma, como resposta à terceira questão colocada nesta pesquisa, foram delineados os seguintes critérios de controle aplicáveis às normas tributárias indutoras: (i) princípio da igualdade e da capacidade contributiva, (ii) controle da eficácia, (iii) postulado da proporcionalidade, (iv) complementariedade, subsidiariedade e economicidade, e (v) cumprimento da finalidade.”¹⁷

¹⁵ Martha Leão entende que para a instrumentalização do direito e análise da norma extrafiscal ainda seria necessário observar a complementariedade, a subsidiariedade e a economicidade. Complementariedade em razão da necessidade de outras medidas não tributárias orientadas para a materialização da finalidade normativa, subsidiariedade pela preferência de outras medidas administrativas às de natureza tributária, bem como economicidade para justificar a oneração da atividade indesejada (LEÃO, Martha Toribio. *Critério para o controle das normas tributárias indutoras*: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos. Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo para a obtenção do título de Mestre em Direito, sob orientação do Professor Doutor Luís Eduardo Schoueri. São Paulo, 2014. Disponível em: https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-20012015-110559/publico/INTEGRAL_Dissertacao_Martha_Leao.pdf. Acesso em: 14 dez. 2022, p. 114). Essa análise ainda é normativa sistêmica, pois visa a compreensão da relação entre a extrafiscalidade e o programa jurídico que se visa efetivar em todas as suas dimensões e relações com outros subsistemas sociais, como a economia e a política. Desse modo, esses critérios podem ser acrescidos à corrente clássica sem prejuízo das premissas adotadas, eis que apenas desloquem o enfoque dos critérios originalmente postos para analisar acoplamentos estruturais específicos, com possível ganho cognitivo para a observação científica da extrafiscalidade.

¹⁶ Além da aplicação do princípio da igualdade e da capacidade contributiva, do controle de eficácia e do exame da proporcionalidade, já destacados, caberia ainda um critério vinculado ao cumprimento da finalidade, ou seja, à ideia de que se o tributo é instituído para atingir determinada finalidade, quando esta for realizada, não há mais motivos para a manutenção de sua cobrança (LEÃO, Martha Toribio. *Critério para o controle das normas tributárias indutoras*: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos. Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo para a obtenção do título de Mestre em Direito, sob orientação do Professor Doutor Luís Eduardo Schoueri. São Paulo, 2014. Disponível em: https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-20012015-110559/publico/INTEGRAL_Dissertacao_Martha_Leao.pdf. Acesso em: 14 dez. 2022, p. 116).

¹⁷ LEÃO, Martha Toribio. *Critério para o controle das normas tributárias indutoras*: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos. Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo para a obtenção do título de Mestre em Direito, sob orientação do Professor Doutor Luís Eduardo Schoueri. São Paulo, 2014. Disponível em: https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-20012015-110559/publico/INTEGRAL_Dissertacao_Martha_Leao.pdf. Acesso em: 14 dez. 2022, p. 163.

Percebe-se que, pela inclusão do último critério, esta corrente passa a observar os resultados práticos da norma jurídica para a efetivação de uma conduta esperada. A inserção deste elemento adicional decorre de uma preocupação de que as normas que visam a indução de um comportamento se exauam, de modo que não podem viger de forma eterna se visam a efetivação da conduta esperada e planejada. É importante salientar, como reconhece a própria doutrina, que o controle da finalidade apresenta uma dificuldade de verificação prática a depender da finalidade constitucional que se visa materializar:

“Assim, se o objetivo é o atendimento de um fim, a norma tributária indutora não pode perdurar no tempo de forma eterna, devendo ser temporária, até o cumprimento deste. Ainda que nem sempre isso seja tão claro, haja vista o grau de dificuldade para a promoção de algumas das finalidades públicas perseguidas pelos mecanismos de distribuição de riquezas, há situações em que o cumprimento do fim pode ser mais facilmente verificado, como é o exemplo do equilíbrio da balança comercial brasileira (no caso da utilização do imposto de importação), ou do enfrentamento de crises financeiras e do incentivo ao consumo nessas épocas (como nos casos recentes de utilização de isenções ou reduções de alíquota do imposto sobre produtos industrializados.”¹⁸

A compreensão desta corrente desloca o enfoque do controle para a materialização de um valor constitucional pela política pública empreendida por meio da norma extrafiscal. Dessa forma, privilegia a efetividade da norma na realidade para que seja realizado o controle jurídico.

É possível perceber, portanto, que a principal diferença entre as correntes analisadas diz respeito à necessidade de ir além do controle normativo para verificar se as disposições constitucionais foram efetivamente atendidas, de modo que se verifica se a norma efetivamente atendeu à finalidade, sob pena de ser retirada do sistema por meio de controle de constitucionalidade¹⁹.

Essa distinção marca uma alteração do que se compreende como limite do sistema jurídico, alargando a possibilidade de controle jurídico da política pública tendo como base a finalidade constitucional pretendida. Uma vez que a norma

¹⁸ LEÃO, Martha Toribio. *Critério para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos*. Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo para a obtenção do título de Mestre em Direito, sob orientação do Professor Doutor Luís Eduardo Schoueri. São Paulo, 2014. Disponível em: https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-20012015-110559/publico/INTEGRAL_Dissertacao_Martha_Leao.pdf. Acesso em: 14 dez. 2022, p. 116.

¹⁹ Algumas normas extrafiscais visam a adoção de comportamentos permanentes, como é o caso da tributação do cigarro e outros itens nocivos à saúde, de modo que não encerram sua finalidade, que é genérica e abrangente (proteção da saúde pública). Lado outro, benefícios fiscais e ajustes da tributação sobre o consumo se referem a programas pontuais com finalidades mais específicas, o que permite o controle com relação ao esaurimento desta.

indutora não seria a regra em matéria fiscal, pois justifica a criação de exceções e discriminações dentro do sistema jurídico, ela se legitima na finalidade constitucional que se visa alcançar. É a preponderância desse interesse de indução que torna necessário um controle mais abrangente pelo Poder Judiciário²⁰.

O contraste entre as teorias evidencia que a corrente clássica parte da compreensão de que o limite do direito é a norma jurídica, enquanto a corrente consequencialista compreende que para a definição da validade da norma é preciso avaliar as suas consequências fáticas. A irrelevância da consequência da primeira corrente se fundamenta no fato de que independentemente de a norma extrafiscal buscar uma finalidade adicional, esta também culmina na arrecadação:

“A justificativa para desconsiderar esse dado [finalidade] e, portanto, julgá-lo irrelevante para fins jurídicos, está principalmente no fato de que os tributos extrafiscais não são instituídos para gerar receitas para o Estado e, ainda assim, resultam em relações jurídicas absolutamente idênticas àquelas constituídas por conta da incidência de tributos fiscais.”²¹

A adoção da corrente mais ampla de controle, que leva em conta consequências da norma na indução do comportamento desejado, leva à compreensão de que não há motivos para ignorar existência da extrafiscalidade por parte do direito, o que seria o mais adequado do ponto de vista jurídico, especialmente considerando a artificialidade da distinção entre direito tributário e direito financeiro²².

Não obstante, é importante ressaltar que a possibilidade de um controle *a posteriori* incorre em dois potenciais problemas ao tentar densificar o conteúdo da extrafiscalidade.

²⁰ “Esta necessidade de controle sobre a eficácia se sobressai, especialmente, diante da imprevisibilidade dos efeitos das normas tributárias indutoras, que estão ligadas a conjecturas e expectativas, que podem, todavia, não ser confirmadas. Esta dificuldade reforça, por conseguinte, a necessidade de um controle constante acerca dos efeitos que estão sendo produzidos pela norma tributária indutora, com relação à efetivação da promoção da finalidade que a originou e justifica a sua permanência.” (LEÃO, Martha Toribio. *Critério para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos*. Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo para a obtenção do título de Mestre em Direito, sob orientação do Professor Doutor Luís Eduardo Schoueri. São Paulo, 2014. Disponível em: https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-20012015-110559/publico/INTEGRAL_Dissertacao_Martha_Leao.pdf. Acesso em: 14 dez. 2022, p. 161)

²¹ PISCITELLI, Tathiane. *Argumentando pelas consequências no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 72.

²² “A Teoria Geral do Direito Tributário de Becker surge nesse contexto e tem a pretensão de apartar, de forma definitiva, o direito tributário da Ciência das Finanças. [...] Contudo, a concepção que essa tese defende é diversa: entende-se que o Estado existe apenas institucionalmente (e, portanto, através e pelo direito) e que o direito tributário é o possibilitador material dessa existência. Sem direito tributário não há Estado.” (PISCITELLI, Tathiane. *Argumentando pelas consequências no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 74)

O primeiro diz respeito à dificuldade de se atribuir causa a fenômenos complexos, que podem ser afetados por outros elementos que não são dimensionáveis ao observador. Dito em outras palavras, esperar que um julgador decida pela efetividade ou não de uma política pública implica em observar um cenário altamente complexo, que exige conhecimentos de diversas áreas, o que não é esperado de um observador do sistema jurídico.

O segundo diz respeito à dificuldade de se estabilizar expectativas dos jurisdicionados em razão de o sistema jurídico adotar como elemento de controle a concretização da expectativa normativa, elemento este que era indisponível no momento do planejamento de ação por parte do agente.

Assim, partindo desta teoria, não há como prever qual será o comportamento dos tribunais na análise do que é efetividade de política pública fiscal, considerando a pluralidade de elementos passíveis de serem considerados para a tomada de decisão. A consequência é um aumento da amplitude do poder decisório do Poder Judiciário sobre questões que, a princípio, seriam afeitas ao mérito administrativo.

2.3. Breve apontamento sobre o entendimento jurisprudencial predominante

Ab initio é interessante apontar que em matéria de extrafiscalidade a jurisprudência não se encontra bem desenvolvida²³. O federalismo, com seu sistema de freios e contrapesos, limita a atuação dos poderes, como já apontado no tocante ao mérito administrativo. Nesse sentido, há uma dificuldade por parte dos julgadores no tocante à definição do que é matéria discricionária e do que é passível de ser controlável.

A extrafiscalidade, na compreensão da jurisprudência do STF, é um desses exemplos de possibilidade de exercício de política pública por meio de normas tributárias, cujo elemento finalidade é desconsiderado para fins de controle judicial²⁴. É importante ressaltar que este entendimento não se amolda a nenhuma

²³ “Em que pese à necessidade de aplicação desses critérios sobre as normas tributárias indutoras, a verdade é que não se encontram com facilidade casos em que o judiciário exerceu algum controle sobre este tipo de norma (sendo importante frisar que, aqui, vamos focar apenas na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal).” (PASCALI, Anita de; DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. Capítulo 3 – Poder Judiciário e o controle das normas tributárias indutoras. In: LOBATO, Valter de Souza (coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; LEITE, Matheus Soares (org.). *Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance*. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 49-66, p. 61).

²⁴ “Inicialmente, no intuito de se estabelecer limites à utilização de normas tributárias indutoras, é necessário ultrapassar a visão, muitas vezes observada em nossos tribunais, de que, por serem derivadas de atos discricionários, não haveria qualquer possibilidade de o Poder Judiciário analisar o mérito dessas normas.” (BARBOSA, Bruno Sartori de C.; JUNIOR, Rômulo Martins; MOURA, Marcos. Capítulo 4 – As normas tributárias indutoras e a importância do controle interno e externo pelos Poderes. In: LOBATO, Valter de Souza (coord.); DELIGNE, Maysa de Sá

das correntes apresentadas, que atribuem em alguma medida importância à finalidade, seja em sede de controle abstrato ou em controle da consequência. A extrafiscalidade seria, para o STF, uma possibilidade de restrição do princípio da isonomia:

“Na prática, porém, o Supremo Tribunal Federal não tem feito esse tipo de controle. De um lado, há casos, como os anteriormente citados, em que o Tribunal declina do seu papel de controlador das normas e das restrições aos direitos fundamentais e simplesmente declara que essas normas seriam atos discricionários e, nesse sentido, estariam fora do âmbito de controle do Poder Judiciário. De outro lado, em casos efetivamente julgados em seu mérito, a discussão normalmente limita-se à aferição da existência ou não de uma restrição ao princípio da isonomia.”²⁵

Exemplos que fundamentam essa compreensão podem ser extraídos do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.643, em que se discutiu a possibilidade de profissionais liberais aderirem ao Simples Nacional²⁶ e do julgamento do Agravo Regimental n. 360.461, em que se discutiu a possibilidade de concessão de benefícios fiscais para contribuintes localizados na área da Sudene e da Sudam²⁷. Esses casos demonstram que, ao analisar a norma extrafiscal, a preocupação dos tribunais não está na finalidade da norma, mas sim na possibilidade de excepcionar o princípio da isonomia.

Pittondo; LEITE, Matheus Soares (org.). *Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance*. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 69-85, p. 81

²⁵ “... importante frisar que, aqui, vamos focar apenas na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.” (PASCALI, Anita de; DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. Capítulo 3 – Poder Judiciário e o controle das normas tributárias indutoras. In: LOBATO, Valter de Souza (coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; LEITE, Matheus Soares (org.). *Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance*. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 49-66, p. 63.

²⁶ A extrafiscalidade se apresentaria nas razões para a criação do Simples Nacional, de modo que não seria uma exceção à isonomia tributária com base em justificativa econômica. “Nesse julgamento, portanto, foi reconhecida a possibilidade de uso de normas tributárias indutoras, e seu controle foi feito, novamente, tendo em vista apenas a restrição ao princípio da isonomia.” (PASCALI, Anita de; DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. Capítulo 3 – Poder Judiciário e o controle das normas tributárias indutoras. In: LOBATO, Valter de Souza (coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; LEITE, Matheus Soares (org.). *Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance*. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 49-66, p. 65)

²⁷ “Novamente a discussão travou-se sobre a ofensa ao princípio da isonomia diante do critério espacial da norma tributária com evidente intuito de indução do comportamento do contribuinte. Nesse caso, reiterou-se a jurisprudência anteriormente destacada no sentido de que a concessão de isenções traduz ato discricionário, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público. Ainda assim, porém, enfrentou-se o mérito da isenção para se concluir que ela não violava o princípio da igualdade.” (PASCALI, Anita de; DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. Capítulo 3 – Poder Judiciário e o controle das normas tributárias indutoras. In: LOBATO, Valter de Souza (coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; LEITE, Matheus Soares (org.). *Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance*. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 49-66, p. 65)

É interessante notar que este posicionamento ainda é replicado pelo Supremo Tribunal Federal, como se verifica no julgamento da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 6.074, em que se discutiu a isenção de IPVA para portadores de doença grave em Roraima, reputada formalmente inconstitucional por não ter sido acompanhada da estimativa de impacto orçamentário e financeiro. A exceção à isonomia em razão da função extrafiscal aparece na fundamentação da proposta de modulação de efeitos pela Ministra Rosa Weber, no seguinte sentido:

“Noutro giro, afasto a alegada inconstitucionalidade material. A previsão de incentivos fiscais para atenuar situações caracterizadoras de vulnerabilidades, como ocorre com os portadores de doenças graves, não agride o princípio da isonomia tributária.

Trata-se, em verdade, da aplicação da igualdade material. O legislador valeu-se da função extrafiscal, sem desbordar do princípio da proporcionalidade e com previsão abstrata e impessoal.”²⁸

O que se percebe, portanto, é que a jurisprudência atribui maior enfoque à isonomia que à finalidade da norma para fins de controle da extrafiscalidade. Embora não desenvolva o raciocínio acerca da proporcionalidade, pode evidenciar que há uma tendência possível de que o Judiciário passe a aceitar o controle normativo da extrafiscalidade.

Dessa forma, é necessário o amadurecimento do posicionamento jurisprudencial acerca da extrafiscalidade. Isso seria relevante para que os tribunais evoluam a compreensão acerca dos limites do controle, de modo que o sistema jurídico ganhe em segurança jurídica ao permitir o controle da atuação extrafiscal, seja pela adoção da corrente clássica, ou mesmo pela corrente consequencialista. Atualmente, a extrafiscalidade é um elemento ainda incontrolável pelo Poder Judiciário, sujeito à livre utilização pelo poder público, cuja única restrição é o princípio da isonomia.

2.4. Divergências paradigmáticas

A título de síntese parcial, é possível afirmar que as correntes doutrinárias sobre controle judicial da extrafiscalidade definem limites diversos ao sistema jurídico. Isso, pois a corrente clássica delimita que o controle deve ser realizado tendo como referencial apenas a norma jurídica, enquanto a corrente consequencialista admite que o controle se dê pela conduta adotada ou não pelo jurisdicionado.

Essa distinção marca a divergência de paradigmas²⁹ entre as correntes. Enquanto a corrente clássica busca fundamento na segurança jurídica pela interven-

²⁸ STF. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 6.074 – Voto Min. Rosa Weber, 2020. Disponível em: <https://sistemas.stf.jus.br/repgeral/votacao?texto=5214994>. Acesso em: 16 dez. 2022.

²⁹ “Um paradigma é aquilo que os membros de uma comunidade partilham e, inversamente, uma

ção estatal mínima nas relações particulares, o que limita o poder das instituições, a corrente consequencialista, com fundamento no princípio democrático e no desenvolvimento do constitucionalismo ocidental, defende que a materialização dos preceitos constitucionais deve ser elemento de controle jurídico.

A corrente consequencialista amplia o espectro de poderes dos tribunais, de modo que caberia ao Poder Judiciário dizer se uma política pública é boa ou ruim, realizando um controle de efetividade da política pública que, a princípio, seria de competência dos Tribunais de Contas, sobretudo quando envolver renúncias fiscais. A corrente clássica, ao reduzir a compreensão de extrafiscalidade ao controle hipotético da possibilidade de a conduta ser alcançada por meio da norma extrafiscal posta, assegura o controle no tocante aos elementos previamente disponíveis aos jurisdicionados. Dessa forma, além de não incorrer no problema de desdiferenciação dos poderes institucionais e alargar a esfera de competência dos tribunais, a sua adoção implica em um ganho de segurança jurídica.

Não obstante, o paradigma adotado pela corrente clássica responde mal às crescentes mudanças sociais e institucionais, sobretudo ao movimento de judicialização crescente que pode ser evidenciado no Brasil. A ampliação da relevância do princípio democrático, atribuindo à sociedade uma relevância maior que a segurança do indivíduo, é uma resposta pragmática a este novo contexto da sociedade.

Isso, pois ante a existência de estímulos externos ao sistema jurídico cada vez mais intensos por parte da sociedade, que muitas vezes são incorporados pelos julgadores e passam a compor o direito vigente, o anseio por efetivação de garantias constitucionais é frequentemente empregado pelos tribunais como fundamentação para que direitos individuais sejam suprimidos em prol do coletivo.

O problema da adoção de teorias que ampliam o horizonte de observação do sistema jurídico, de modo que passam a definir a hipótese apenas após a consequência, é que se cria a possibilidade de que o controle seja exercido sem referencial ou balizas, se embasando apenas em retórica. Essa problemática pode ser evidenciada, sobretudo, em matéria de modulação dos efeitos das decisões em matéria tributária, pois os tribunais testam os limites sistêmicos pautados, sobretudo, nos efeitos das decisões judiciais não só com base no interior do sistema jurídico, mas também com base nos efeitos exteriores que serão por elas ocasionados.

3. Modulação de efeitos decisórios: consequência da decisão como elemento de definição do consequente normativo

Compete à jurisdição constitucional a análise dos limites do sistema jurídico, pois é por meio da Constituição que este se torna funcionalmente diferenciado no

comunidade científica consiste em homens que partilham um paradigma.” (KUHN, Thomas S. *A estrutura das revoluções científicas*. São Paulo: Perspectiva S.A., 1996, p. 219)

contexto social³⁰. Uma dúvida que marcou o desenvolvimento dessa matéria diz respeito à natureza da decisão que reconhece a constitucionalidade, que parte da doutrina entende ser declaratória de uma inconstitucionalidade de norma que nunca foi jurídica, e parte entende ser constitutiva de uma anulabilidade de norma incompatível com a Constituição.

Historicamente, a compreensão do Supremo Tribunal Federal adotava a compreensão de que a norma inconstitucional era nula e não poderia produzir efeitos, corrente que lastreia na doutrina constitucionalista americana do *judicial review* de John Marshall³¹. Essa posição foi repetida no Brasil reiteradamente pela doutrina e é vinculada à teoria da nulidade da norma inconstitucional, dado o caráter declaratório da decisão que tem efeitos *ex tunc* no tocante à desconstituição do ato, com os correspondentes efeitos lógicos indissociáveis do reconhecimento do ato nulo³².

Ocorre que esse paradigma não responde à inconstitucionalidade por omissão, consagrada pela Constituição de 1988. Somado a esta anomalia, a Lei n. 9.868, de 1999, que regulou o processo do controle concentrado de constitucionalidade, previu a possibilidade de que o próprio tribunal, ao declarar a inconstitucionalidade da norma, limite os seus efeitos materiais e/ou temporais. Assim, uma norma jurídica inconstitucional produz efeitos que podem ser convalidados. “A conclusão inexorável é a de que o reconhecimento da inconstitucionalidade não implica a necessária nulificação do ato inconstitucional. Longo é o distanciamento em relação à doutrina tradicional, para a qual o ato inconstitucional era nulo e írrito.”³³

Essa problemática, que pode ser vista como uma flexibilização da supremacia da Constituição pela presunção de constitucionalidade das leis, altera o paradigma de limite do sistema jurídico ao permitir que os efeitos de uma norma in-

³⁰ LUHMANN, Niklas. *O direito da sociedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

³¹ “[Em] decorrência disto, seriam inválidos todos os efeitos do ato inconstitucional já que este é nulo e írrito (*null and void*). Estes, na verdade, teriam que ser desconstituídos retroativamente (*ex tunc*).” (FILHO, Manoel G. F. O valor do ato inconstitucional em face do direito positivo brasileiro. *Revista de Direito Administrativo* n. 230, out./dez 2002, p. 217-236. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/46343>. Acesso em: 16 dez. 2022, p. 220)

³² “Da mesma forma que a tese da nulidade, as ilações da doutrina norte-americana foram aqui consagradas. A esmagadora maioria dos juristas, não só afirma ser nulo o ato inconstitucional, como deverem ser desfeitos *ex tunc* os seus efeitos, logo que declarada a inconstitucionalidade. O tripé – nulidade, caráter declaratório da decisão, efeito *ex tunc* da desconstituição – são lugar comum nas obras nacionais, mesmo sem caráter didático.” (FILHO, Manoel G. F. O valor do ato inconstitucional em face do direito positivo brasileiro. *Revista de Direito Administrativo* n. 230, out./dez. 2002, p. 217-236. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/46343>. Acesso em: 16 dez. 2022, p. 221)

³³ FILHO, Manoel G. F. O valor do ato inconstitucional em face do direito positivo brasileiro. *Revista de Direito Administrativo* n. 230, out./dez. 2002, p. 217-236. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/46343>. Acesso em: 16 dez. 2022, p. 223.

constitucional (inválida) sejam mantidos tanto materialmente no sistema (restrição material) ou que seja alterado o horizonte temporal da produção de efeitos (restrição temporal).

Os critérios para a realização do controle, que merecem realce, são “segurança jurídica” e “excepcional interesse social”. Enquanto o primeiro se relaciona com elementos de proteção do direito dos jurisdicionados que confiaram no sistema, o segundo abrangeria elementos externos ao sistema jurídico, sem que possuam balizas claras:

“Tais conceitos, porém, são extremamente amplos. Cobrem, na verdade, o que se quiser com eles cobrir. O primeiro, se tem uma caracterização relativamente determinada, pois, se pode dizer que ‘segurança jurídica’ seria a manutenção de direito gerados pelo ato inconstitucional, não exclui que o tribunal escolha entre os direitos que preserva e os que não preserva. Já o ‘interesse social’ abrange tudo, ou ao menos tudo o que concerne à sociedade, o que não é pouco. Ademais, o que é de ‘excepcional’ interesse social, cai no plano das apreciações subjetivas, personalíssimas.”³⁴

O problema dessa amplitude de poderes é que há uma invasão da atribuição constitucional do Judiciário na esfera de competência do legislativo, o que permite que este se torne uma espécie de “terceira Câmara do Poder Legislativo”³⁵, clara ofensa à separação dos poderes, o que pode ser chamado de politização do Judiciário. Para além da crítica, é possível evidenciar que o controle de constitucionalidade passa a adotar como fundamento a anulabilidade da norma inconstitucional, de modo que os seus efeitos poderiam ser preservados. Esse posicionamento possui fundamento em Kelsen, sendo denominado de corrente vienense de controle de constitucionalidade.

A perspectiva doutrinária consequencialista, partindo de um realismo jurídico e da necessidade de o paradigma explicar as anomalias que podem ser evidenciadas na fundamentação de várias decisões em matéria tributária sobretudo em matéria de modulação dos efeitos decisórios, prevê que o controle judicial não é só intrassistêmico, mas também abarca os efeitos provocados pelo sistema jurídico, sua consequência no comportamento e nas expectativas dos jurisdicionados. É uma corrente que não adota a ideia de inconstitucionalidade como nulidade, mas sim como anulabilidade.

³⁴ FILHO, Manoel G. F. O valor do ato inconstitucional em face do direito positivo brasileiro. *Revista de Direito Administrativo* n. 230, out./dez. 2002, p. 217-236. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/46343>. Acesso em: 16 dez. 2022, p. 226.

³⁵ FILHO, Manoel G. F. O valor do ato inconstitucional em face do direito positivo brasileiro. *Revista de Direito Administrativo* n. 230, out./dez. 2002, p. 217-236. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/46343>. Acesso em: 16 dez. 2022, p. 227.

As consequências são amplas³⁶ e visam assegurar uma aceitabilidade universal da decisão judicial, o que utiliza de uma função que, para a corrente clássica, encontra-se fora do sistema jurídico.

“Dessa feita, o fundamento do direito tributário não estaria nos princípios constitucionais que limitam o poder de tributar, mas sim na necessidade de tributação, tendo em vista seu papel financiador. É este o princípio da tributação, as demais disciplinas normativas apenas operacionalizam referida função. Essas afirmações estão frontalmente contrárias ao entendimento de Becker, que retira da atividade tributária qualquer função aparentemente externa ao dado veiculado pela norma jurídica.”³⁷

A corrente consequencialista que analisa a modulação dos efeitos decisórios não se identifica completamente com a corrente que se denominou consequencialista no tocante à extrafiscalidade. Isso, pois em matéria de modulação dos efeitos decisórios há um teste constante do limite do sistema jurídico pelos julgadores, o que não ocorre em matéria de extrafiscalidade que, como já demonstrado, fica muitas vezes fora do âmbito de análise pelo Poder Judiciário.

Não obstante, as premissas do raciocínio de cada uma das correntes se comunicam, eis que conferem ao julgador um espectro amplo de poderes, especialmente no que se refere à possibilidade de apreciar a validade de uma norma com base em seus efeitos. Esse giro demanda uma teoria da argumentação jurídica³⁸ que dê conta de responder tanto ao sopesamento de consequências como ao problema da complexidade.

É exatamente no tocante à necessidade da adoção de uma teoria da argumentação que seja utilizada pelos tribunais para que possam manter uma integridade mínima a conferir a segurança jurídica que, ao buscar o fundamento das decisões em matéria de modulação dos efeitos, percebe-se um problema. A fundamentação de diversos Ministros sobre os impactos das decisões judiciais incorre, no mais das vezes, em falácias lógicas ao tentar justificar causalidade e fenômenos complexos como motivação para a realização da modulação dos efeitos decisórios.

³⁶ “Como consequências de uma decisão, em um sentido amplo do termo, pode-se apontar desde a insatisfação do Procurador da Fazenda em perder o caso em disputa, até as decorrências fáticas mais remotas que possam vir à tona por conta de uma decisão, como, por exemplo, a morte prematura de uma criança por falta de destinação de recursos públicos a um certo hospital.” (PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Argumentando pelas consequências no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 119)

³⁷ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Argumentando pelas consequências no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 123.

³⁸ “No que se refere à segunda crítica, relativa à teoria do Direito que o autor [Becker] adota, deve-se reconhecer que, ao lado da teoria das fontes, a teoria do Direito comporta uma teoria da argumentação jurídica.” (PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Argumentando pelas consequências no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 273).

É possível evidenciar quatro grupo de falácias argumentativas que são utilizadas pelos julgadores em uma retórica consequencialista, quais sejam: (i) falácias subjetivas³⁹; (ii) falácias de apelo à autoridade⁴⁰; (iii) falácias de contexto⁴¹; e (iv) falácias de estrutura lógica⁴². Assim, para os críticos da corrente consequencialista, a adoção da retórica consequencialista só é possível caso o intérprete adote dois mitos:

“O primeiro deles é de que haveria uma grande discordância entre os indivíduos a respeito de quais são os princípios que merecem ser concretizados em detrimento de regras previstas pela Constituição Federal. Esse mito permite aos julgadores chegarem a uma conclusão parcial, que não encontra suporte nas regras atributivas de competência tributária, muito pelo contrário, é diretamente invalidada por elas. Tal conclusão ainda é mascarada pela alegação de que princípios fundamentais do ordenamento jurídico serão mais bem promovidos se as regras constitucionais atributivas de competência tributária forem flexibilizadas.

O segundo mito é de que princípios constitucionais gerais serviriam de fundamento direto para justificação de decisões específicas. De acordo com esse mito, como todos os indivíduos buscariam concretizar os ideais de justiça, igualdade, bem-estar social, dignidade da pessoa humana, desenvolvimento nacional, dentre outros, então todos estariam de acordo a respeito do que deve ser feito em uma situação concreta.”⁴³

³⁹ “Como já apontado, algumas falácias violam o dever de objetividade na argumentação e, desse modo, o dever de interpretar dispositivos normativos e os fatos de modo lógico, sem viés ou preconceito. Essas falácias são chamadas de falácias subjetivas e buscam, a partir de elementos irrelevantes, suportar uma conclusão. O uso de argumentos consequencialistas como justificativa para decisão, por vezes, incorre em alguma espécie de falácias desse gênero, entre as quais se destacam a falácia do subjetivismo, a falácia do apelo à maioria, a falácia do apelo à emoção, a falácia do apelo à força e a falácia dos epítetos carregados.” (DIAS, Daniela Gueiros. *Consequencialismo judicial no direito tributário brasileiro*. São Paulo: IBDT, 2021, p. 159-160)

⁴⁰ “O uso de argumentos com base em consequências para justificar decisões também pode incorrer em falácias que envolvem a credibilidade daquele que formula o enunciado.” (DIAS, Daniela Gueiros. *Consequencialismo judicial no direito tributário brasileiro*. São Paulo: IBDT, 2021, p. 169-170)

⁴¹ “O uso de argumentos com base em consequências para justificar decisões também pode incorrer em falácias de contexto, que consistem na utilização de argumentos que ‘pulam a uma conclusão’ porque se valem de evidências inadequadas ou incompletas.” (DIAS, Daniela Gueiros. *Consequencialismo judicial no direito tributário brasileiro*. São Paulo: IBDT, 2021, p. 176)

⁴² “Ao contrário das demais falácias, que ora introduziam elementos irrelevantes para a conclusão, ora ignoravam um contexto amplo o suficiente de elementos que lhe permitissem suportar a conclusão, as falácias de estrutura lógica dizem respeito a erros lógicos na estrutura dos argumentos. As mais relevantes para o objeto deste trabalho são: petição de princípio, falácia da dispersão, falácia da afirmação do consequente e falácia da negação do antecedente.” (DIAS, Daniela Gueiros. *Consequencialismo judicial no direito tributário brasileiro*. São Paulo: IBDT, 2021, p. 186)

⁴³ DIAS, Daniela Gueiros. *Consequencialismo judicial no direito tributário brasileiro*. São Paulo: IBDT, 2021, p. 192-193.

A crítica é pertinente, uma vez que a falta de critérios de ponderação entre uma ou outra consequência potencial fica ao livre arbítrio do julgador, sem definição clara no contexto legal. Da mesma forma, a atribuição de causalidade à inefetividade de uma política pública por parte do Poder Judiciário pode incorrer nestes mesmos problemas.

Para que possa aferir se uma norma extrafiscal gerou ou não o efeito desejado, é necessário que se domine uma série de variáveis econômicas, sanitárias, ambientais, para que a atribuição de causalidade não seja completamente subjetiva, variáveis que são controversas até mesmo para técnicos das respectivas áreas. Entender dessa forma confere ao Poder Judiciário um grande poder, sem qualquer contrapartida de responsabilidade.

Não obstante, a doutrina consequencialista aponta que o sistema jurídico vai além da mera investigação do que seria rigorosamente jurídico, visando a efetividade das garantias constitucionais pelos seus instrumentos. Dessa forma, uma das principais funções da arrecadação tributária seria a materialização das garantias constitucionais e manutenção da estrutura prestacional. Com isso, a finalidade da tributação poderia ser utilizada como razão de decidir em sede de controle judicial, legitimando a argumentação pela consequência jurídica, como defende Piscitelli:

“Afirmar, a pretexto de garantir uma investigação rigorosamente jurídica, que a finalidade pela qual o direito tributário se desenvolve não é relevante equivale a dizer que esta área representa um fim em si mesmo, desconectado de qualquer função ou valor presente no ordenamento jurídico. [...] Trata-se, apenas, de reconhecer que a prática da tributação não está desvinculada dessa finalidade e, por esse exato motivo, argumentos a ela relacionados poderão ser suscitados como razões de decidir.”⁴⁴

Evidencia-se, portanto, que diferentes correntes doutrinárias buscam fundamento em paradigmas distintos do que é o limite do sistema jurídico. Neste caso, a corrente clássica busca uma blindagem da necessidade de observar a realidade social para além do direito, enquanto a corrente consequencialista busca uma universalização das decisões judiciais, de modo que se aceitem as consequências por elas geradas.

O ganho para a extrafiscalidade com o estudo do consequencialismo se justifica pelo desenvolvimento teórico mais acentuado, especialmente considerando a pluralidade de decisões judiciais, sobretudo em matéria de direito tributário, que foram objeto de modulação de efeitos pelas consequências orçamentárias, eis que seriam danosas ao erário. Isso permite o aprofundamento na dificuldade em

⁴⁴ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Argumentando pelas consequências no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 276-277.

atribuir causalidades aos eventos e fenômenos, o que leva a um enfrentamento mais maduro do que se entende por controle de efetividade de política pública.

4. Conclusão

O estudo das correntes de extrafiscalidade perpassa necessariamente na compreensão dos distintos paradigmas acerca do que é o sistema jurídico, quais são seus valores e, assim, seus limites. A corrente clássica privilegia a segurança jurídica e limita o controle judicial a elementos intranormativos. A corrente consequencialista, por sua vez, entende ser possível o controle da finalidade de uma norma, de modo que a consequência impacta na própria validade da política pública conduzida pela norma extrafiscal.

Ressalvadas as proporções em razão dos diferentes fenômenos observados, há uma similaridade entre as correntes de controle da extrafiscalidade e as correntes que enfrentam a possibilidade de utilização de argumentos consequencialistas na fundamentação de decisões judiciais. Esse fenômeno do consequencialismo é amplamente enfrentado em matéria de modulação de efeitos decisórios, enquanto o controle de extrafiscalidade encontra-se em lento desenvolvimento.

Dessa forma, é possível que ocorra um ganho cognitivo no estudo da extrafiscalidade sobretudo nas críticas formuladas pela doutrina consequencialista, de que o direito não é solipsista e não pode ser um fim em si mesmo, de modo que deve olhar para a realidade social, e pelas críticas formuladas à doutrina consequencialista, de que fundamentos consequencialistas, muitas vezes, incorrem em falácias lógicas ante a falta de critérios objetivos a serem observados, bem como pela complexidade dos fenômenos ao que se atribui causalidade, o que deve ser evitado pelo direito.

Por fim, é digno de nota que a corrente judicial caminha para a permissão de um controle nos moldes sugeridos pela doutrina clássica, analisando sob a ótica da proporcionalidade, embora mantenha a compreensão de que extrafiscalidade implica em exceção à isonomia.

Referências

- BERNARDES, Flávio Couto; LEMOS, José Francisco. Capítulo 6 – Análise da extrafiscalidade na estrutura da norma jurídica. In: LOBATO, Valter de Souza (coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; LEITE, Matheus Soares (org.). *Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance*. Belo Horizonte: Fórum, 2017.
- BOMFIM, Diego Marcel Costa. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. Tese apresentada à Banca Examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob orientação do Doutor Paulo Ayres Barreto. São Paulo, 2014.

- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2015.
- DIAS, Daniela Gueiros. *Consequencialismo judicial no direito tributário brasileiro*. São Paulo: IBDT, 2021.
- FILHO, Manoel G. F. O valor do ato inconstitucional em face do direito positivo brasileiro. *Revista de Direito Administrativo* n. 230, out./dez 2002, p. 217-236. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/46343>. Acesso em: 16 dez. 2022.
- KUHN, Thomas S. *A estrutura das revoluções científicas*. São Paulo: Perspectiva S.A., 1996.
- LEÃO, Martha Toribio. *Critério para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos*. Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo para a obtenção do título de Mestre em Direito, sob orientação do Professor Doutor Luís Eduardo Schoueri. São Paulo, 2014. Disponível em: https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-20012015-110559/publico/INTEGRAL_Dissertacao_Martha_Leao.pdf. Acesso em: 14 dez. 2022.
- LEÃO, Martha Toribio. Capítulo 9 – Extrafiscalidade: entre finalidade e controle. In: LOBATO, Valter de Souza (coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; LEITE, Matheus Soares (org.). *Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance*. Belo Horizonte: Fórum, 2017.
- PASCALI, Anita de; DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. Capítulo 3 – Poder Judiciário e o controle das normas tributárias indutoras. In: LOBATO, Valter de Souza (coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; LEITE, Matheus Soares (org.). *Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance*. Belo Horizonte: Fórum, 2017.
- PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Argumentando pelas consequências no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011.
- STF. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 6.074 – Voto Min. Rosa Weber. 2020. Disponível em: <https://sistemas.stf.jus.br/repgeral/votacao?texto=5214994>. Acesso em: 16 dez. 2022.
- STJ. Superior Tribunal de Justiça. *Legalidade, discricionariedade, proporcionalidade: o controle judicial dos atos administrativos na visão do STJ*. 2022. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/13032022-Legalidade--discricionariedade--proporcionalidade-o-controle-judicial-dos-atos-administrativos-na-visao-do-STJ.aspx>. Acesso em: 13 dez. 2022.