

EXTRAFISCALIDADE COMO ACOPLAMENTO ESTRUTURAL ENTRE SUBSISTEMAS: DIREITO, ECONOMIA E TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

Paulo Arthur Germano Rigamonte¹

Maria de Fátima Ribeiro²

INTRODUÇÃO

Na teoria sistêmica de Niklas Luhmann, sabe-se que o direito se apresenta como um subsistema social dotado de autonomia através de um código binário e uma programação próprios, que garantem o fechamento operacional desse subsistema e sua abertura cognitiva frente ao entorno que o circunda. Mas para que haja essa abertura cognitiva é preciso que se estabeleçam acoplamentos estruturais entre o direito e os outros subsistemas, a exemplo da economia.

A questão que será vertida é se as normas tributárias indutoras de extrafiscalidade podem ser consideradas acoplamentos estruturais em consonância com as pretensões regulatórias do direito positivo, e em que medida se distanciam do poder de tributar e se aproximam do poder de regular, especialmente na temática ambiental.

Por isso, o ponto de partida não pode ser outro senão estudar, ainda que em breves palavras, sobre o direito na teoria sistêmica de Niklas Luhmann, para que, num segundo plano, se possa aprofundar acerca do poder de tributar e do poder de regular, estabelecendo suas ligações com o fenômeno da extrafiscalidade. O terceiro tópico trará a estrutura das normas tributárias indutoras e como essa estrutura favorece o diálogo entre

¹ Mestrando em Direito pela Universidade de Marília, Marília – SP, Brasil. Pós-graduado em Direito Público com Ênfase em Gestão Pública e em Direito Civil e Empresarial, pelas Faculdades Damásio. Programa de Pós-Graduação “Stricto sensu” em Direito. E-mail: paulorigamonte.adv@gmail.com

² Doutora em Direito Tributário pela PUC – SP, Pós Doutora em Direito Fiscal pela Universidade de Lisboa, Professora do Programa de Mestrado e Doutorado em Direito na UNIMAR – Universidade de Marília – SP, Brasil. E-mail: professoramariadefatimaribeiro@gmail.com

o direito e a economia, findando-se com a questão das normas indutoras na tributação ambiental.

Adotar-se-á como marco teórico o conjunto de lições luhmannianas sobre o direito positivo e suas formas de acoplamento estrutural com os demais subsistemas, a partir do método dedutivo e da técnica de pesquisa documental bibliográfica.

1 DIREITO, ECONOMIA E ACOPLAMENTO ESTRUTURAL ENTRE SUBSISTEMAS EM NIKLAS LUHMANN

Observando o trabalho científico dos biólogos Humberto Maturana e Francisco Varela, Niklas Luhmann desenvolveu sua Teoria dos Sistemas, propondo a organização de nosso meio em sistemas, quais sejam: o sistema das máquinas, o sistema orgânico, o sistema social e o sistema psíquico³.

A grande contribuição da teoria luhmanniana foi a necessária organização do sistema social em subsistemas, tendo em vista os fenômenos da complexidade e da contingência que assolam a sociedade moderna⁴.

Com efeito, a sociedade é complexa porque existe uma gama de experiências e ações em seu interior, de modo que a escolha por uma delas implica necessariamente na renúncia de outras, ao mesmo tempo em que leva à criação de novas experiências e ações. Contudo, dada a impossibilidade de se realizar todas essas ações e experiências, é preciso que o sistema social selecione esses elementos, reduzindo, pois, a complexidade do meio.

Ocorre que, na medida em que o sistema social afunila suas seleções frente ao seu entorno ou ambiente, utilizando-se da comunicação

³ TRINDADE, André Fernando dos Reis. **Para entender Luhmann e o direito como sistema autopoietico**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 31.

⁴ LUHMANN, Niklas. **Sociologia do direito I**. In: PORTELLA, Eduardo; LEÃO, Emmanuel Carneiro; CHACON, Vamireh (Coords.). Estudos Alemães. Tradução: Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983, p. 45.

como meio de reprodução de seu sentido⁵, ele especifica o grau de complexidade estrutural de forma tão particular que faz com que o sistema se subdivida em subsistemas, cada qual com seu código binário e programas particulares⁶.

Através desse processo de especificação do sistema social, surgem seus subsistemas integrantes, cada qual com uma função, um código binário e programas capazes de diferenciar tais subsistemas de seu entorno, vale dizer, diferenciá-los dos demais subsistemas, do sistema social e dos sistemas psíquico, orgânico e das máquinas.

O direito positivo é um subsistema social, assim como a economia, a política, a religião, a educação etc., que tem para si uma função, um código e programas específicos, de modo que a função e a codificação no direito são os garantidores da diferenciação e do fechamento operacional dele frente ao seu entorno.

Munido de uma função, um código e uma programação específica, o direito positivo se torna um subsistema autopoietico, reproduzindo seus elementos e estruturas a partir de seus próprios elementos e estruturas, o que se dá através de um processo comunicativo⁷.

Assim, da complexidade sistêmica exsurgem os subsistemas sociais a fim de reduzir a incerteza que assola a comunicação, pois "é preciso que a ocorrência de improbabilidade da comunicação torne-se menos provável"⁸, destacando-se, então, o subsistema do direito positivo.

Luhmann sustenta que só é possível a diferenciação entre subsistemas, com o fechamento operacional destes, através da especificação de uma função e de uma codificação binária.

⁵ ZYMLER, Benjamin. Política, direito e reforma do Estado: uma visão funcional-sistêmica. **Revista de informação legislativa**, Brasília, v. 37, n. 147, p. 35-49, jul./set. 2000, p. 36.

⁶ CARVALHO JÚNIOR, Jucélio Soares de. Niklas Luhmann e a teoria dos sistemas. **Amazônia em foco: ciência e tecnologia**, Castanhal, v. 4, n. 7, p. 159-183, jul./dez. 2015, p. 167. Disponível em: <<http://revista.fcat.edu.br/index.php/path/article/view/243>>. Acesso em: 19 jun. 2018.

⁷ GONÇALVES, Guilherme Leite; BÔAS FILHO, Orlando Villas. **Teoria dos sistemas sociais: direito e sociedade na obra de Niklas Luhmann**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 104.

⁸ GONÇALVES, Guilherme Leite; BÔAS FILHO, Orlando Villas. **Teoria dos sistemas sociais: direito e sociedade na obra de Niklas Luhmann**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 60.

No direito, a função em sentido amplo condiz com a resolução de um problema social específico, ao passo que a codificação binária se vê no "lícito/ilícito", ou seja, "legal/ilegal", "conforme o direito/em desacordo com o direito", "direito/não-direito"⁹.

O problema social específico ao qual o direito positivo se volta para resolver é o da complexidade e contingência, pois em que pese a existência de inúmeras ações e experiências e a seleção de algumas delas pelos subsistemas sociais, eles se deparam com a contingência, isto é, com a possibilidade dessas ações e experiências selecionadas ocorrerem ou não ocorrerem conforme esperado¹⁰.

É por isso que a função primordial do direito positivo é a estabilização contrafática das expectativas normativas em três dimensões de sentido: "a partir da sanção (na dimensão temporal), dos procedimentos (na dimensão social) e dos programas condicionais (na dimensão material)"¹¹.

Uma vez delineada a função do direito, é indispensável analisar o que se entende por fechamento operacional e abertura cognitiva. O fechamento operacional tem como pressuposto o código binário, que, no direito positivo, é o binômio "lícito/ilícito". Isso significa que "caso um jurista queira reconhecer se uma comunicação pertence ou não ao sistema do direito, ele terá sempre de provar se a referida comunicação se ordena em conformidade ou discrepância com o direito e, por conseguinte, se entra no domínio do código do direito"¹².

Nas palavras de Luhmann, o código binário é o instrumento-chave do fechamento operacional do subsistema jurídico na medida em que, através dele, é como se o direito declarasse: "se se trata de se valer do

⁹ LUHMANN, Niklas. **O direito da sociedade**. São Paulo: Martins Fontes, 1993, p. 80-81.

¹⁰ LUHMANN, Niklas. **Sociologia do direito I**. In: PORTELLA, Eduardo; LEÃO, Emmanuel Carneiro; CHACON, Vamireh (Coords.). Estudos Alemães. Tradução: Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983, p. 45.

¹¹ GONÇALVES, Guilherme Leite; BÔAS FILHO, Orlando Villas. **Teoria dos sistemas sociais: direito e sociedade na obra de Niklas Luhmann**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 97.

¹² LUHMANN, Niklas. **O direito da sociedade**. São Paulo: Martins Fontes, 1993, p. 81.

direito, ou seja, de dispor sobre o que é lícito e ilícito, então há de sê-lo segundo minhas condições”¹³.

Portanto, a codificação, além de assegurar a unidade do sistema jurídico, é indispensável para que seja estabelecida e cumprida a função desse sistema, na medida em que é o código binário que dita quais as expectativas normativas devem ser mantidas contrafaticamente e quais não devem ser.

É através da codificação que o sistema classifica quais condutas estão de acordo com o direito e quais estão em desacordo. Aliás, nenhum outro subsistema pode usurpar para si a codificação que é própria do direito, do mesmo modo que este não pode usurpar-lhe codificação alheia. Noutras palavras, “não existe nenhuma outra instância na sociedade que poderia dizer ‘isso é lícito e isso é ilícito’”¹⁴.

Entretanto, apesar do fechamento operacional do subsistema jurídico, que leva à impossibilidade de influir diretamente sobre outros subsistemas, isso não significa que o direito esteja fechado em si e não se relacione com seu ambiente de forma alguma¹⁵.

Os instrumentos que possibilitam a abertura cognitiva do direito positivo com o seu ambiente, constituído pelos demais sistemas e subsistemas sociais (v. g.: economia, política, educação, ciência, religião etc.), são os programas condicionais que orientam as decisões tomadas neste subsistema.

Esses programas condicionais são responsáveis por complementar o subsistema jurídico, adjudicando-lhe valores, pois “tomados por si, isoladamente, os códigos não podem existir” e, “quando uma operação é submetida a um código e, portanto, se subordina a um

¹³ LUHMANN, Niklas. **O direito da sociedade**. São Paulo: Martins Fontes, 1993, p. 97.

¹⁴ LUHMANN, Niklas. **O direito da sociedade**. São Paulo: Martins Fontes, 1993, p. 93.

¹⁵ GONÇALVES, Guilherme Leite; BÔAS FILHO, Orlando Villas. **Teoria dos sistemas sociais: direito e sociedade na obra de Niklas Luhmann**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 112.

sistema, inevitavelmente surge a pergunta sobre a qual dos valores deve ser atribuída¹⁶”.

Com efeito, a interpretação dos valores do código, que são estabelecidos mediante a programação que o complementa, abre margem para a adaptação do subsistema jurídico ao seu entorno, o que certamente ocorre pela variação desses programas¹⁷.

Portanto, o direito positivo só é capaz de se adaptar às sucessivas modificações de seu entorno através de sua programação, que, aliás, não é influenciada ou conduzida diretamente pelos demais subsistemas, mas sim irritada por fatos exteriores que exigem uma espécie de fagocitose biológica desses elementos, possibilitando a compreensão daquilo que Luhmann denomina como “acoplamento estrutural” entre sistemas.

O subsistema jurídico não é rigorosamente fechado entre si, haja vista os acoplamentos estruturais com os demais subsistemas, dentre os quais a economia, a política, a ciência, a religião, a educação etc. Igualmente, afirma-se que, em que pese a possibilidade dos subsistemas acoplados irritarem-se reciprocamente, uma eventual sincronização entre eles é improvável, já que cada subsistema conta com suas estruturas e elementos, os quais reagem no tempo de forma distinta uns dos outros.

A questão, a partir de agora, passa a ser a análise da tributação do Estado através da extrafiscalidade e como esta atividade se enquadraria no conceito de “regulação luhmanniana”.

2 TRIBUTAÇÃO, INTERVENÇÃO DO ESTADO NA ORDEM ECONÔMICA E EXTRAFISCALIDADE

Para Dalton Luiz Dallazem e Joel Gonçalves de Lima Júnior, amparados na classificação de Ricardo Lobo Torres¹⁸, o Brasil é um Estado Democrático Tributário (ou Fiscal), na medida em que oferece à tributação

¹⁶ LUHMANN, Niklas. O direito da sociedade. São Paulo: Martins Fontes, 1993, p. 253.

¹⁷ LUHMANN, Niklas. **O direito da sociedade**. São Paulo: Martins Fontes, 1993, p. 258.

¹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. O conceito constitucional de tributo. In: TORRES, Heleno Tavares (Coord.). **Teoria geral da obrigação tributária**. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 564.

uma “função de manutenção do Estado como instrumento necessário à preservação da liberdade, inclusive a liberdade econômica, com caráter fiscal”¹⁹.

Daí quando se fala em tributação e intervenção do Estado na ordem econômica, torna-se indispensável a distinção entre o poder de regular e o poder de tributar. Para Rui Barbosa Nogueira, o poder de regular “é um poder legislativo de criar disciplina por meio de normas categorias”, vale dizer, “o poder de promover o bem público pela limitação e regulação da liberdade, do interesse e da propriedade”. Segundo ele, a soberania sustenta tanto o poder que o Estado detém de tributar as relações econômicas de seu território, quanto o poder de regular essas mesmas relações econômicas²⁰, de modo que o ente capaz de regular pode igualmente tributar, pois inserido está o poder de tributar no bojo do poder de regular.

Quanto ao poder de tributar, trata-se do poder-dever que os entes federativos detêm de, no âmbito de suas respectivas competências constitucionais, instituir, criar espécies tributárias, assim como impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

Destarte, por se tratar de um Estado Democrático Tributário, lança-se o tributo como mecanismo que viabiliza a realização dos direitos fundamentais presentes na Constituição Federal. Por intermédio da arrecadação tributária o Estado se torna capaz de disseminar referidos direitos entre seu povo, classificando, pois, o poder de tributar como meio indispensável a essa atividade garantidora.

O poder de tributar, conforme mencionado, está estreitamente vinculado ao princípio da legalidade em matéria tributária, manifestado

¹⁹ DALLAZEM, Dalton Luiz; LIMA JUNIOR, Joel Gonçalves de. Tributação e ordem econômica. **Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais da UNIBRASIL**, Paraná, v. 1, n. 8, p. 319-338, jan./jul. 2008, p. 321. Disponível em: <http://revistas.unibrasil.com.br/cadernosdireito/index.php/direito/article/view/705>. Acesso em: 09 jul. 2019.

²⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Tributo I. In: FRANÇA, Rubens Limongi (Coord.). **Enciclopédia Saraiva do Direito**, vol. 75. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 241.

expressamente no art. 150, II, da Constituição Federal, que proíbe à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, exigir ou aumentar tributo sem lei anterior que o estabeleça. Sendo assim, vale a regra de que só é possível a criação ou instituição de tributo, ou mesmo o seu aumento, se, e somente se, editada lei parlamentar com este escopo.

De outro lado, segundo Luís Eduardo Schoueri, o poder de regular encontra fundamento constitucional no próprio princípio da legalidade impingido no art. 5º, II, que determina que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei²¹.

Luís Eduardo Schoueri afirma que, no âmbito do Direito Econômico, devido à realidade dinâmica dos fatos, é indispensável que as normas sejam dotadas de flexibilidade ímpar, concluindo, ao aludir ao previsto no art. 174, caput, da Constituição, que "se a intervenção se faz 'na forma da lei', significa que não é necessário que cada intervenção concreta se dê por lei; importa, outrossim, que lei discipline a forma como a intervenção se dará"²².

O autor ainda informa que a legalidade tributária, manifestada sobre o poder de tributar, e a legalidade do Direito Econômico, manifestada no poder de regular, são divergentes, na medida em que normas instituidoras ou majorantes de tributos afastam a "flexibilidade própria do Direito Econômico, dobrando-se à legalidade tributária", de modo que "cabe ao legislador buscar a compatibilidade entre ambos, tarefa que pode ser realizada por meio da utilização de cláusulas gerais ou conceitos indeterminados ou através das mitigações às competências ao poder de tributar"²³.

²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo Schoueri. Segurança jurídica e normas tributárias indutoras. In: RIBEIRO, Maria de Fátima (Coord.). **Direito tributário e segurança jurídica**. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 117-146, p. 7.

²² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Tributo I. In: FRANÇA, Rubens Limongi (Coord.). **Enciclopédia Saraiva do Direito**, vol. 75. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 8.

²³ SCHOUERI, Luís Eduardo Schoueri. Segurança jurídica e normas tributárias indutoras. In: RIBEIRO, Maria de Fátima (Coord.). **Direito tributário e segurança jurídica**. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 117-146, p. 10.

Neste ponto, é preciso destacar e diferenciar duas definições relacionadas à extrafiscalidade: a primeira delas é analisar os efeitos extrafiscais dos tributos, ao passo que a segunda questão é estudar a função extrafiscal embutida em determinados tributos.

Por efeitos extrafiscais devem ser entendidos os custos gerados pela criação ou majoração de tributos às atividades empresariais, na medida em que “a tributação causa intervenção sempre na Ordem Econômica, na sua organização e funcionamento, senão de maneira direta e explícita pela via da contribuição de intervenção no domínio econômico, pela via indireta da extrafiscalidade em razão do custo de transação”²⁴.

Já função extrafiscal guarda relação dialética com a função fiscal, através da qual “busca-se a redistribuição da carga tributária de forma que, sem comprometer a arrecadação, se estabeleça um equilíbrio no que se refere à sujeição ao pagamento de tributos, considerando a condição individual dos sujeitos passivos”. De outro lado, a função extrafiscal dita que, através dela, “o legislador poderá estimular ou desestimular comportamentos, de acordo com os interesses da sociedade, instituindo uma tributação regressiva ou progressiva, ou quanto à concessão de incentivos fiscais”²⁵.

Portanto, verifica-se que existem determinados tributos, concebidos originariamente com a função arrecadatória, vale dizer, com o objetivo de angariar fundos aos cofres públicos e custear o Estado, que apresentam efeitos extrafiscais na medida em que estimulam ou desestimulam atividades empresariais; ao passo que existem normas que conferem a determinados tributos uma função primordialmente extrafiscal.

A bem da verdade é que não só estas normas que dotam certos tributos de função primordialmente extrafiscal, como também aquelas que

²⁴ DALLAZEM, Dalton Luiz; LIMA JUNIOR, Joel Gonçalves de. Tributação e ordem econômica. **Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais da UNIBRASIL**, Paraná, v. 1, n. 8, p. 319-338, jan./jul. 2008, p. 324. Disponível em: <<http://revistas.unibrasil.com.br/cadernosdireito/index.php/direito/article/view/705>>. Acesso em: 09 jul. 2019.

²⁵ RIBEIRO, Maria de Fátima. Tributos: extrafiscalidade. In: SABBAG, Eduardo (Org.). **Estudos tributários**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 121-152, p. 123.

tornam viável a produção de efeitos extrafiscais, podem ser chamadas, segundo Luís Eduardo Schoueri, de “normas tributárias indutoras”.

Luís Eduardo Schoueri, após dissertar sobre a mitigação do princípio da legalidade em referência à alíquota do Imposto de Importação (II), do Imposto de Exportação (IE), do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto Sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro (IOF), na forma do art. 153, § 1º, da Constituição, afirma que o ato normativo oriundo do Poder Executivo se reveste de caráter de norma tributária indutora, “sujeita, então, ao crivo e aos mandamentos da Ordem Econômica. Ausente qualquer efeito indutor, então necessário será o exame pelo Poder Legislativo”²⁶.

Destarte, sempre que se falar em extrafiscalidade será indispensável perquirir acerca da existência de norma tributária indutora, cuja denotação é bem variada, sendo possível classificar como norma tributária indutora, dentre aquelas previstas na Carta Magna, o art. 153, § 1º, por conferir flexibilidade ao Poder Executivo no aumento ou diminuição de alíquota dos impostos ali referidos através de decreto; o art. 150, § 1º, ao excepcionar o empréstimo compulsório para despesas extraordinárias, o imposto de importação, o imposto de exportação, o imposto sobre produtos industrializados, o imposto sobre operações financeiras e os impostos extraordinários de guerra, em relação à observância da anterioridade; do mesmo modo, o mesmo art. 150, § 1º, por excetuar outra série de tributos ao princípio da anterioridade nonagesimal, entre inúmeros dispositivos.

Contudo, não só as normas constitucionais estruturantes destes tributos guardam relação com o fenômeno da extrafiscalidade, como também outras normas podem igualmente ser tidas como tributárias indutoras.

Malgrado se distanciarem das mitigações aos princípios da legalidade e anterioridade, em virtude do que prescreve o art. 150, § 6º, da

²⁶ SCHOUEIRI, Luís Eduardo Schoueri. Segurança jurídica e normas tributárias indutoras. In: RIBEIRO, Maria de Fátima (Coord.). **Direito tributário e segurança jurídica**. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 117-146, p. 12.

Constituição Federal, as normas tributárias que fixam subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, podem ser igualmente classificadas como indutoras na medida em que, o que faz com que se qualifique uma norma nesse sentido não é tão somente a flexibilidade ou mobilidade nela inserida, mas também o atendimento dos dispositivos que orientam a ordem econômica na Constituição Federal.

Com isso, o art. 174, caput, da Carta Magna, ao dispor que o Estado, como agente normativo e regulador da atividade econômica, exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, é plenamente capaz de autorizar a edição de normas tributárias indutoras dotadas de função extrafiscal.

A propósito, amparando-se na divisão teórica de Eros Roberto Grau acerca das formas de intervenção do Estado na ordem econômica²⁷, as normas tributárias indutoras podem entendidas nas seguintes palavras:

Nelas, a sanção, tradicionalmente manifestada como comando, é substituída pelo expediente do convite [...]. Ao destinatário da norma resta aberta a alternativa de não se deixar por ela seduzir, deixando de aderir à prescrição nela veiculada. Se adesão a ela manifestar, no entanto, resultará juridicamente vinculado por prescrições que correspondem aos benefícios usufruídos em decorrência dessa adesão. Penetramos, aí, o universo do Direito premial²⁸.

Exemplos de normas tributárias indutoras de comportamentos são aquelas que, tanto na elaboração quanto na aplicação, guardam como princípios aqueles ditados na ordem econômica, a exemplo da redução das desigualdades regionais e sociais, da busca do pleno emprego, da defesa do meio ambiente, dentre outros. Outrossim, são normas tributárias indutoras aquelas que buscam fundamento na valorização do trabalho humano e da

²⁷ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 141-142.

²⁸ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 143.

livre iniciativa, ou ainda, que se empenham na realização da justiça social ou que objetivem a dignidade humana.

Portanto, é crível que a extrafiscalidade se reveste de modelo de intervenção do Estado no domínio econômico através de normas tributárias indutoras, sejam elas dotadas de flexibilidade ou mobilidade, sejam elas permeadas de princípios, fundamentos ou finalidades da ordem econômica, outrora refletidos noutros dispositivos constitucionais.

3 NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS DE EXTRAFISCALIDADE COMO FORMAS DE ACOPLAMENTO ESTRUTURAL ENTRE DIREITO E ECONOMIA

Aurora Tomazini de Carvalho, em alusão ao trabalho de Paulo de Barros Carvalho, explica que, segundo a escola do Construtivismo Lógico-Semântico, toda norma é composta de duas proposições: a hipótese, pressuposto ou antecedente (H), cuja tarefa é descrever uma situação contingente, que consiste na causa para que o efeito jurídico previsto pelo legislador ocorra; e o conseqüente ou tese (C), cuja tarefa é delimitar um vínculo relacional entre dois sujeitos ($S' R S''$), consubstanciando no efeito desejado; igualmente, compõe-se de um conectivo condicional (\rightarrow), ou vínculo implicacional, cuja função é ligar a causa e o efeito ao determinar a relação prevista no conseqüente normativo, caso verificada a hipótese. Assim, utiliza-se a fórmula "D [H \rightarrow R (S', S'')], ou ainda: "D (H \rightarrow C)"²⁹.

Ocorre que, além da fórmula lógica exposta acima, tida como norma jurídica primária, porque "vincula deonticamente a ocorrência de um fato à prescrição de uma conduta", existe também a norma jurídica secundária que, "logicamente conectada à primeira, prescreve uma providência sancionatória (de cunho coercitivo), aplicada pelo Estado-juiz,

²⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 305-307.

caso seja verificado o fato descrito na primeira e não realizada a conduta por ela prescrita³⁰.

Assim, a estrutura deôntica da norma primária em relação à norma secundária é representada simplificada na seguinte fórmula: $D [H \rightarrow C] \vee [H' (-c) \rightarrow S]$, de modo que:

A norma primária estatui direitos e deveres correlatos a dois ou mais sujeitos como consequência jurídica "C", em decorrência da verificação do acontecimento descrito em sua hipótese "H". A norma secundária estabelece a sanção "S", mediante o exercício da coação estatal, no caso de não observância dos direitos e deveres instituídos pela norma primária "H' (-c)"³¹.

No que tange às normas tributárias, a hipótese se consubstancia na descrição de determinados eventos apanhados da realidade fática, tais como "auferir renda", "prestar serviços", "ser proprietário de automóvel", "circular mercadorias", "importar", "exportar" etc., que são transportados para o subsistema jurídico, através de sua programação. Daí decorre a formulação da regra-matriz de incidência tributária, donde há extrair da hipótese um critério material, um espacial e um temporal; igualmente, do conseqüente há de extrair um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um prestacional ou quantitativo (verbo e complemento)³².

Ocorre que, dada a inobservância de determinada norma tributária primária, exsurge uma norma tributária secundária, assim sendo derivada daquela, e que pode ser classificada em norma secundária punitiva e não-punitiva. As punitivas "têm como hipótese o descumprimento de conduta prescrita por outra norma (que lhe é precedente) e como consequência, a prescrição de um castigo (dever jurídico) para o sujeito passivo". Já as normas não-punitivas "são aquelas que têm como hipótese a realização de uma conduta prescrita em outra norma (que lhe é precedente)

³⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 321.

³¹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 324-325.

³² Ibid., p. 391.

e como consequência a instauração de um benefício (direito subjetivo) ao sujeito passivo”³³.

É nesse plano que se pode enquadrar as normas tributárias indutoras de extrafiscalidade, pois elas não estabelecem um “dever-ser”, vale dizer, não estabelecem uma conduta obrigatória, que precisa necessariamente ser observada pelo sujeito passivo sob pena de incorrer em infração legal. Por intermédio dessas normas, o Estado “privilegia determinadas atividades em detrimento de outras, orientando os agentes econômicos no sentido de adotar aquelas opções que se tornarem economicamente mais vantajosas”³⁴, sem fixar sanções pela não-aderência à hipótese descrita³⁵.

Ora, que seriam as normas tributárias indutoras de extrafiscalidade senão irritações ou perturbações do subsistema econômico? Eis o cerne: normas tributárias indutoras de extrafiscalidade são formas naturais de acoplamento estrutural entre o direito e a economia, de modo que não estabelecem obrigações, mas colocam à disposição do sujeito passivo uma contingência, sendo certo que, caso ele escolha a conduta prescrita, será merecedor de determinado benefício fiscal.

De fato, ainda que as normas tributárias fiscais sejam prescritivas, isso não significa que elas serão sempre invioláveis, mantenedoras de condutas que jamais serão desacreditadas, motivo pelo qual Luhmann sustenta que, para o direito, basta a estabilização contrafática da norma jurídica³⁶.

³³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 375.

³⁴ SCAFF, Fernando Facury. **Responsabilidade civil do Estado intervencionista**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 107.

³⁵ ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. Incentivos fiscais e desenvolvimento econômico: a função das normas tributárias em tempos de crise. In: **Finanças Públicas – XV Prêmio Tesouro Nacional**, 2010, p. 11. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/137713/Premio2010_Tema_3_MH1.pdf>. Acesso em: 04 jul. 2019.

³⁶ ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. Incentivos fiscais e desenvolvimento econômico: a função das normas tributárias em tempos de crise. In: **Finanças Públicas – XV Prêmio Tesouro Nacional**, 2010, p. 18. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/137713/Premio2010_Tema_3_MH1.pdf>. Acesso em: 04 jul. 2019.

A bem da verdade é que as normas indutoras de extrafiscalidade se revestem da melhor forma de intervenção do Estado no domínio privado justamente porque deixa claro aos agentes econômicos a liberdade de escolha que deve existir entre subsistemas sociais, buscando induzir comportamentos que, além de benéficos individualmente, certamente deflagrarão a consecução de objetivos, direitos e princípios constitucionais.

É através da formulação de normas tributárias indutoras que o legislador permeia o direito com programações dotadas de finalidades econômico-constitucionais, e o torna infenso às irritações ou perturbações advindas da economia, sem, contudo, usurpar-lhe a função de estabilização contrafática de expectativas normativas.

A ideia, então, é utilizar a extrafiscalidade manifesta em normas tributárias indutoras como mecanismo cada vez mais permeável ao direito, levando-o a formas cada vez menos incisivas de penetração noutros subsistemas sociais, sem, contudo, torná-lo instrumento neutro frente seu ambiente. Aliás, a neutralidade é o que não se quer buscar com os tributos, sobretudo porque “um sistema que se limitasse a arrecadar impostos sem modificar os comportamentos dos operadores econômicos e, conseqüentemente, sem atingir o funcionamento da economia do mercado, não seria concebível”, pois “nem os impostos são neutros, nem a escolha dos impostos ou do sistema fiscal o é”³⁷.

Portanto, a chave-mestra para entender a norma tributária como acoplamento estrutural entre o subsistema jurídico e a economia é justamente o efeito extrafiscal, ou ainda, a própria finalidade extrafiscal imbuídas nessa norma, de modo que somente através desses qualificativos é que o direito passa a irritar ou perturbar a economia, provocando-lhe alterações, sem, contudo, romper-lhe a autonomia providenciada por um código binário e uma programação próprios.

³⁷ SANTOS, Antônio Carlos dos. **Auxílios de Estado de fiscalidade**. Coimbra: Almedina, 2003, p. 354.

4 NORMAS INDUTORAS DE EXTRAFISCALIDADE E TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

A Agenda de Desenvolvimento Sustentável da ONU para 2030, tem o tema “Consumo e produção responsáveis” como um de seus Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS). Tratam-se de recomendações para orientar políticas em defesa dos direitos humanos e do meio ambiente, que juntamente como a Estratégia Europa 2020, pretendem gerar um crescimento inteligente, sustentável e integrado de maneira global.

Devem ser consideradas aí, as políticas públicas que busquem equilíbrios da sustentabilidade com o crescimento econômico. Os incentivos fiscais se mostram um importante instrumento para fomentar atividades produtivas sustentáveis desde que implementados, observando os parâmetros internacionais e a legislação aplicável em cada país. Com isso, tais incentivos se tornam uma medida preponderante para fomentar a economia verde, promovendo melhoria do nível de bem estar da sociedade e redução dos riscos ambientais.

Pelas lições de Eros Roberto Grau³⁸ a intervenção do Estado pode se dar: a) por absorção ou participação; b) por direção; c) por indução. A intervenção por absorção ou participação representa uma intervenção no domínio econômico, ou seja, no âmbito de atividades econômicas em sentido estrito, atuando o Estado em regime de monopólio (intervenção por absorção) ou de competição (intervenção por participação). As demais hipóteses consubstanciam modalidades de intervenção sobre o domínio econômico, desenvolvendo o Estado o papel de regulador. Assim, intervenção por indução é exercida através de normas dispositivas. Nesse caso, o Estado desenvolve mecanismos de participação como agente econômico, aplicando normas de comportamento ou então executando a regulação, por meio de leis que regem os mercados.

³⁸ GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 148.

Ao tratar da intervenção do Estado sobre a ordem econômica por meio da fiscalização, incentivo e planejamento, é possível analisar a importância dessa intervenção ao atuar via política fiscal e extrafiscal. Daí questionar: Poderá o Estado, aproveitando-se da extrafiscalidade, utilizar a tributação como forma de moderar o consumo em favor do desenvolvimento sustentável?

Neste patamar, àquelas atividades econômicas que provocam degradação ambiental, e que invés de internalizar suas externalidades negativas, atribui esses custos marginais à sociedade, que não participou dessa atividade, deseja que o Estado intervenha nessa atividade, seja obrigando o agente econômico a reduzir os efeitos das externalidades, seja com o objetivo de introduzir seus custos no sistema de preços, o que pode ser feito através de comando e controle ou de instrumentos econômicos.

Ainda ao tratar das externalidades, Amaral aponta os tributos ambientais como um eficiente instrumento a ser utilizado para correção dessas falhas, visto sua capacidade de implementar mudanças de comportamentos sociais e introduzir no mercado econômico práticas mais amigas do ambiente:

[...] a correção das falhas de mercado ocorre com a atuação do Estado na economia, desenvolvendo políticas públicas por meio de prestações positivas do Estado com o intuito de concretizar o desenvolvimento econômico e social brasileiro. Assinala-se que, dentre vários instrumentos para concretização dessas políticas estatais, pode-se revelar eficiente a utilização de tributos, com o intuito de obrigar os agentes econômicos a suportar as externalidades negativas geradas e razão da sua atividade econômica poluidora ou, por outro lado, estimular por meio de incentivos fiscais que eles desenvolvam comportamentos não agressores ao meio ambiente.³⁹

Os tributos ecológicos do sistema fiscal, segundo Ezcurra, podem e devem ajudar à consecução dos objetivos de desenvolvimento

³⁹ AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 30.

sustentável, quando combinados e complementados com medidas sancionatórias ou econômicas e coordenadas com outras políticas.⁴⁰

Conseqüentemente, o Estado, através da imposição fiscal, pode intervir na economia, estimulando comportamentos que tenham como finalidades os objetivos previstos constitucionalmente, entre eles a preservação ambiental.

A função fiscal do Estado é essencial. Tem como objetivo arrecadar recursos financeiros para prover os cofres públicos e garantir o bem comum. Quando se trata de questões ambientais, o caráter extrafiscal dos tributos não pode ser desprezado, vez que é um importante instrumento utilizado pelo Estado para intervir na economia. Portanto, o tributo deixa de ser mero instrumento arrecadador para se tornar um dos meios de transformação da sociedade.

Do ponto de vista econômico, a tributação ambiental negativa, que concede benefícios e isenções fiscais, se mostra mais eficiente, pois induz o setor produtivo à uma nova perspectiva de lucros, estimulando a utilizar tecnologias limpas e corrigindo a poluição na fonte, tendo em vista que os investimentos em tecnologia para produção ecologicamente correta será compensado pela redução na carga tributária e pelo crescimento da demanda, visto que a medida que evita a poluição, a empresa ainda atrai o consumidor que estará estimulado a adquirir esses produtos, principalmente, por sua adequação ao meio ambiente⁴¹.

É possível, assim afirmar que os tributos ambientais são um importante instrumento de materialização de políticas públicas de natureza social, econômica e política, por fomentar ou desestimular certas ações, condutas ou atividades, atuando como meio de indução às ações favoráveis aos fins propostos pelo Estado.

⁴⁰ EZCURRA, Marta Villar: La fiscalidad al servicio de la eliminación de los residuos urbanos. Noticias de la Union Europea. Madrid: Ciss Práís, v. 17, n. 193, fev-2001, p. 99-124.

⁴¹ WILDNER, Márcio Leandro; OTOBELLI, Suélen: A tributação como ferramenta de controle do consumo: Reflexos sobre o meio ambiente. **Revista do Curso de Direito da FGS**. Caxias do Sul. Ano 5, n. 9, p. 169-191, jan/jun 2011.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Se o direito como subsistema social na teoria de Niklas Luhmann precisa coordenar suas estruturas internas (código binário e programas condicionais) a fim de garantir um fechamento operacional e, ao mesmo tempo, uma abertura cognitiva, é indispensável que assim o faça sem interferir diretamente nos demais subsistemas, mormente na economia, sob pena de se tornar fórmula metafórica de regulação.

Com efeito, o poder de tributar – *menos flexível, em regra* – precisa encontrar uma maneira segura de se aproximar do poder de regular, na medida em que este se apresenta mais dinâmico e flexível, tanto em forma quanto em substância, haja vista a liberdade de conformação em relação ao princípio da legalidade e a multifacetada gama de dispositivos constitucionais que fundamentam o poder de regular.

Nesse ponto, a extrafiscalidade é perfeitamente concebida como a chave-mestra que aproxima o poder de tributar do poder de regular, uma vez que é capaz de adubar o subsistema jurídico com interesses econômicos, mantendo, contudo, a função estabilizadora contrafática de expectativas normativas do direito. Com isso, afasta-se qualquer neutralidade em matéria tributária na medida em que são introduzidas na programação do direito normas indutoras de comportamentos.

Pouco importa se se trata de normas que estruturalmente produzem efeitos extrafiscais (v. g.: IPI, II, IE, IOF etc.), ou de normas que concedem benefícios fiscais amparadas em finalidades constitucionais, bastando que encontrem fundamento em dispositivos orientadores da ordem econômica na Constituição Federal de 1988, a exemplo da redução das desigualdades regionais e sociais, da busca do pleno emprego, da defesa do meio ambiente, da valorização do trabalho humano e da livre iniciativa, entre outros.

Portanto, a verdade é que quanto mais as normas tributárias se aproximam de um efeito ou função extrafiscal, mais se assemelham ao poder de regular do art. 174, caput, da Constituição Federal, e assim se

tornam dispostas a lançar efetiva regulação sobre o subsistema econômico na qualidade de autênticos acoplamentos estruturais, irritando ou perturbando a economia de tal forma que ela certamente passará a internalizar as pretensões regulatórias do direito, superando qualquer crítica à capacidade de regular do direito em face dos demais subsistemas.

REFERÊNCIAS DAS FONTES CITADAS:

AMARAL, Paulo Henrique do: Direito Tributário Ambiental. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. Incentivos fiscais e desenvolvimento econômico: a função das normas tributárias em tempos de crise. In: Finanças Públicas – XV Prêmio Tesouro Nacional, 2010. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/137713/Premio2010_Tema_3_MH1.pdf>. Acesso em: 04 jul. 2019.

BRASIL. Constituição Federal de 05 de outubro de 1988. Planalto. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 13 jul. 2019.

CALIENDO, Paulo. Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal. Nomos – Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UDC, Foz do Iguaçu, v. 33, n. 2, p. 171-207, jul./dez. 2013. Disponível em: <<http://www.periodicos.ufc.br/nomos/issue/viewIssue/142/57>>. Acesso em: 04 jul. 2019.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2016.

CARVALHO JÚNIOR, Jucélio Soares de. Niklas Luhmann e a teoria dos sistemas. Amazônia em foco: ciência e tecnologia, Castanhal, v. 4, n. 7, p. 159-183, jul./dez. 2015. Disponível em: <<http://revista.fcat.edu.br/index.php/path/article/view/243>>. Acesso em: 19 jun. 2019.

DALLAZEM, Dalton Luiz; LIMA JUNIOR, Joel Gonçalves de. Tributação e ordem econômica. Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais da UNIBRASIL, Paraná, v. 1, n. 8, p. 319-338, jan./jul. 2008. Disponível em: <<http://revistas.unibrasil.com.br/cadernosdireito/index.php/direito/article/view/705>>. Acesso em: 09 jul. 2019.

EZCURRA, Marta Villar: La fiscalidad al servicio de la eliminación de los residuos urbanos. Noticias de la Union Europea. Madrid: Ciss Práís, v. 17, n. 193, fev-2001, p. 99-124.

FLORES, Luís Gustavo Gomes. Teoria das três matrizes de Leonel Severo Rocha: um ponto de partida para novas reflexões. In: BARRETO, Vicente de Paulo; DUARTE, Francisco Carlos. Direito da sociedade policontextual. Curitiba: Appris, 2013, p. 49-73.

GONÇALVES, Guilherme Leite; BÔAS FILHO, Orlando Villas. Teoria dos sistemas sociais: direito e sociedade na obra de Niklas Luhmann. São Paulo: Saraiva, 2013.

GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

LUHMANN, Niklas. O direito da sociedade. Tradução: Evandro Mendonça Martins Fontes e Saulo Krieger. São Paulo: Martins Fontes, 1993.

LUHMANN, Niklas. Sociologia do direito I. In: PORTELLA, Eduardo; LEÃO, Emmanuel Carneiro; CHACON, Vamireh (Coords.). Estudos Alemães. Tradução: Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Tributo I. In: FRANÇA, Rubens Limongi (Coord.). Enciclopédia Saraiva do Direito, vol. 75. São Paulo: Saraiva, 1977.

RIBEIRO, Maria de Fátima. Tributos: extrafiscalidade. In: SABBAG, Eduardo (Org.). Estudos tributários. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 121-152.

SANTOS, Antônio Carlos dos. Auxílios de Estado de fiscalidade. Coimbra: Almedina, 2003.

SCAFF, Fernando Facury. Responsabilidade civil do Estado intervencionista. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

SCHOUERI, Luís Eduardo Schoueri. Segurança jurídica e normas tributárias indutoras. In: RIBEIRO, Maria de Fátima (Coord.). Direito tributário e segurança jurídica. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 117-146.

TORRES, Ricardo Lobo. O conceito constitucional de tributo. In: TORRES, Heleno Tavares (Coord.). Teoria geral da obrigação tributária. São Paulo: Malheiros, 2006.

TRINDADE, André Fernando dos Reis. Para entender Luhmann e o direito como sistema autopoiético. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

VILANOVA, Lourival. Causalidade e relação no direito. São Paulo: Saraiva, 1989.

XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

WILDNER, Márcio Leandro; OTOBELLI, Suélen: A tributação como ferramenta de controle do consumo: Reflexos sobre o meio ambiente. Revista do Curso de Direito da FGS. Caxias do Sul. Ano 5, n. 9, p. 169-191, jan/jun 2011.

ZYMLER, Benjamin. Política, direito e reforma do Estado: uma visão funcional-sistêmica. Revista de informação legislativa, Brasília, v. 37, n. 147, p. 35-49, jul./set. 2000.