



EXTRAFISCALIDADE E MODERNIDADE REFLEXIVA: UMA JUSTAPOSIÇÃO NECESSÁRIA?*

Thiago Aramizo Ribeiro**

RESUMO: O presente ensaio analisa o conceito de extrafiscalidade, apontando brevemente os impactos de seu reconhecimento para a teoria do direito tributário, situando-o em paralelismo com os conceitos de sociedade de risco e modernidade reflexiva, próprios da sociologia. Concluindo que, ao se reconhecer a necessária abertura do sistema jurídico, a utilização do conceito de modernidade reflexiva é um promissor referencial teórico para a análise da extrafiscalidade.

Palavras-chave: extrafiscalidade, modernidade reflexiva, sociedade de risco.

ABSTRACT: This paper examines the concept of fiscal policy, indicating briefly the impacts of their recognition in the theory of tax law, placing it in parallel with the concepts of risk society and reflexive modernity own sociology. Concluding that, if we recognize the necessary openness of the legal system, the use of the concept of reflexive modernity is a promising theoretical reference for the analysis of fiscal policy.

Keywords: fiscal policy, reflexive modernity, risk society

1. Introdução

A extrafiscalidade é um tema que instiga as pesquisas na ciência jurídica tributária mais recentes, seu debate vem sendo considerado um dos responsáveis por superar o dogma do formalismo instaurado no Direito tributário há tempos. Por se tratar de um tema conexo com a

* Artigo submetido em 15 jan. 2013 e aceito para publicação em 26 mar. 2013.

** Mestrando em Direito Público pela Universidade Federal de Uberlândia.

Sociologia, a Economia, a Política e outras subáreas do Direito, vêm se abrindo espaço para novos debates envolvendo os institutos jurídico-tributários. Partindo desta perspectiva, o presente trabalho visa incitar a análise da extrafiscalidade sobre um ponto de vista ainda omitido – ou ao menos ainda não suficientemente explorado, qual seja o da modernidade reflexiva.

O desenvolvimento trabalho restringiu-se à pesquisa teórica ou bibliográfica, debruçando-se na análise descritiva dos conceitos de sociedade de risco e modernidade reflexiva – próprios da sociologia. Além da análise crítica da noção de extrafiscalidade, evidenciando principalmente a consequências que o reconhecimento desta última acarreta ao sistema jurídico-tributário. Inicialmente serão apresentados os conceitos de modernidade reflexiva para a Sociologia, em seguida será abordado o tema da extrafiscalidade, para, finalmente, se correlacionar os conceitos, buscando responder a indagação do subtítulo do trabalho.

Sendo própria da Sociologia, a expressão “modernidade reflexiva” se encontra presente em trabalhos de variados autores – como Giddens¹ e Lash², por exemplo³. Entretanto, a presente abordagem referir-se-á precisamente à concepção de modernidade reflexiva apresentada e desenvolvida pelo pensador Ulrich Beck em suas obras *Risikogesellschaft* (Sociedade de risco), e *Was ist Globalisierung?*(O que é globalização?), autor que, comparativamente com os demais que tratam do tema, teve maior influência sobre o pensamento jurídico contemporâneo⁴. Ademais, ressalte-se desde logo que não se pretende impor ao presente ensaio uma análise aprofundada sobre um debate que é próprio da Sociologia, para o momento, basta que cumpra a missão de evidenciar uma interessante perspectiva para a análise de um fenômeno que se coloca contemporaneamente ao Direito, e em especial ao Direito Tributário.

¹ Em GIDDENS, A. *The Consequences of Modernity*. Cambridge: Polity, 1990. E GIDDENS, A. *Modernity and Self-Identity*. Cambridge: Polity, 1991.

² Em LASH, S. Reflexive modernization: the aesthetic dimension. In: *Theory, Culture and Society*, v.10, n. 1, 1993, p.1-24.

³ Debate interessante pode ser apreendido em que os três autores dialogam criticamente sobre o tema: BECK, Ulrich; GIDDENS, Anthony; LASH, Scott. *Modernização Reflexiva: política, tradição e estética na ordem social moderna*. São Paulo: Unesp, 1997.

⁴ Citem-se como exemplos a já consagrada obra de Silva Sánchez., que aborda o fenômeno da expansão do Direito penal sob o argumento apresentado por Beck no que se refere à sociedade de risco (SILVA SÁNCHEZ, Jesús-Maria. *A Expansão do Direito Penal: aspectos da política criminal nas sociedades pós-industriais*. Trad. Luiz Otávio de Oliveira Rocha. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.). Ou Machado, que de modo análogo faz uma análise dos influxos da sociedade de risco sobre o Direito penal. (MACHADO, Marta Rodrigues de Assis. *Sociedade do risco e Direito Penal: uma avaliação de novas tendências político-criminais*. São Paulo: IBCCRIM, 2005;), ou ainda vale a recente trabalho coletivo intitulado *Dano ambiental na sociedade de risco*, coordenado pelo professor Morato Leite (LEITE, José Rubens Morato (coord.) *Dano ambiental na sociedade de risco*. São Paulo: Saraiva, 2012.).

2. Pós-modernidade, modernidade reflexiva e sociedade de risco

A sociedade contemporânea foi submetida a transformações radicais de suas estruturas se comparada àquela do período da Ilustração, percebe-se a consolidação de um novo tipo de capitalismo e um novo estilo de vida, muito diferentes daqueles das fases anteriores deste desenvolvimento social. Neste contexto, visando romper com o ideal positivista do Iluminismo, insurgiu no ambiente científico-acadêmico a urgente necessidade de se estabelecer novos quadros de referência tanto no plano sociológico, quanto no político. Os debates sociológicos realizados na década de noventa se debruçaram em grande medida na compreensão desta reconfiguração social, momento em que variados autores passaram a utilizar-se do termo operativo “pós-modernidade” como referência a esta distinta realidade, dentre os quais se cite Lyotard, Harvey e Haraway (BECK, 2002, p. 1)⁵. O problema surge quando o termo utilizado passa a gerar mais inquietação do que o próprio conteúdo a ser discutido.

Com análoga preocupação, mas, segundo o próprio autor, tentando superar o cansativo e pouco produtivo debate em torno da modernidade *versus* pós-modernidade (BECK, 1997, p. 7) surge o pensamento de Ulrich Beck, prescindindo do termo “pós-modernidade” em favor de uma noção de segunda modernidade ou modernidade reflexiva.

Explicando melhor, na obra *Risikogesellschaft* (Sociedade de risco) Ulrich Beck, propõe uma distinção entre uma primeira modernidade e uma segunda modernidade. Caracterizando a primeira modernidade, também denominada modernidade simples ou industrial, pelos seguintes termos: “uma sociedade estatal e nacional, estruturas coletivas, pleno emprego, rápida industrialização, exploração da natureza não ‘visível’” (BECK; ZOLO, 2000). Esta modernidade, segundo Beck, teria profundas raízes históricas, especificamente na sociedade europeia, através das várias revoluções políticas e industriais surgidas a partir do século XVIII. Já a segunda modernidade, situada já no fim do milênio, seria aquela encontrada diante daquilo que o autor chama de “modernização da modernização” ou “modernidade reflexiva”. “Trata-se de um processo no qual são postas em questão, tornando-se objeto de ‘reflexão’, as assunções fundamentais, as insuficiências e as antinomias da primeira modernidade” (BECK; ZOLO, 2000), quais sejam, a globalização, a individualização, o desemprego, o subemprego, a revolução dos gêneros e, por fim, mas não menos importantes, os riscos globais da crise ecológica e da turbulência dos mercados

⁵ Sobre o assunto, vide: ANDERSON, Perry. As origens da pós-modernidade. Trad. Marcus Penchel. Jorge Zahar: Rio de Janeiro, 1999. Na obra o autor discorre sobre as origens do termo e sua sedimentação no meio científico-social.

financeiros (BECK; ZOLO, 2000). Questões estas que ocupam o centro dos debates políticos contemporâneos.

A construção do conceito de modernidade reflexiva traduz uma ideia de (auto)destruição, ou transformação natural⁶ da modernidade. Na obra intitulada *Modernização Reflexiva*, um trabalho que dialoga com o pensamento de Giddens e Lash, Beck ilustra o núcleo do seu entendimento do que seria a modernidade reflexiva. Citando o autor: “‘Modernização reflexiva’ significa a possibilidade de um (auto)destruição criativa para toda uma era: aquela da sociedade industrial. O ‘sujeito’ dessa destruição criativa não é a revolução, não é a crise, mas a vitória da modernização ocidental” (BECK, 1997, p. 12).

Explicando melhor esta concepção, com base no pensamento de Karl Marx, Beck afirma que “se, no fundo, a modernização simples (ou ortodoxa) significa primeiro a desincorporação e, segundo a reincorporação das formas tradicionais pelas formas sociais industriais, então a modernização reflexiva significa primeiro a desincorporação e, segundo, a reincorporação das formas sociais industriais por outra modernidade”, e continua,

Assim, em virtude do seu inerente dinamismo, a sociedade moderna está acabando com suas formações de classe, camadas sociais, ocupação, papéis dos sexos, família nuclear, agricultura, setores empresariais e, é claro, também com os pré-requisitos e as formas contínuas do progresso técnico-econômico. Este novo estágio, em que o progresso pode se transformar em autodestruição, em que um tipo de modernização destrói outro e o modifica, é o que eu chamo de etapa da modernização reflexiva (BECK, 1997, p. 12).

A ideia utilizada por Beck de que o “dinamismo da sociedade industrial acaba com suas próprias fundações” remonta as palavras de Karl Marx de que “o capitalismo é seu próprio coveiro”, mas significa também, e principalmente, algo completamente diferente. Primeiro, não seria a crise, mas, as vitórias do capitalismo que produziram a nova realidade social. E segundo, “isto significa que não é a luta de classe, mas a modernização normal e a modernização adicional que estão dissolvendo os contornos da sociedade industrial” (BECK, 1997, 12). O que se sobressai é que o dinamismo industrial, extremamente acelerado, está se decompondo em uma nova sociedade sem que haja a necessidade de qualquer revolução, impondo-se às discussões e decisões políticas de parlamentos e governos.

Por isso, supõe-se que modernização reflexiva signifique que uma mudança da sociedade industrial - ocorrida sub-repticiamente e sem planejamento no início de uma modernização normal, autônoma, e com uma ordem política e econômica inalterada e intacta - implica a radicalização da modernidade, que vai invadir as

⁶ A utilização deste termo ao descrever o pensamento de Beck poder induzir o leitor a compreensão de uma espécie de “evolução”. Ressalte-se, no entanto, que Beck não se filia ao positivismo sociológico. A expressão visa apenas contrapor a noção marxista de “revolução”.

premissas e os contornos da sociedade industrial e abrir caminhos para outra modernidade (BECK, 1997, p. 12-13).

Segundo Beck, “a nova sociedade nem sempre nasce da dor”, ou seja, não é apenas a pobreza crescente, mas também a riqueza crescente que serve de estopim para uma mudança axial nos tipos de problemas, no escopo da relevância e na qualidade da política. Nas palavras do autor: “não somente as causas do desastre, mas também o intenso crescimento econômico, a tecnificação rápida e a maior segurança no emprego podem desencadear a tempestade que vai impulsionar ou impelir a sociedade industrial rumo a uma nova era.” (BECK, 1997, p. 13), E aqui, vale citar diretamente o ensaio do autor:

A maior participação das mulheres no mercado de trabalho, por exemplo, é bem-vinda e encorajada por todos os partidos políticos, pelo menos aparentemente, mas também causa uma revolução na lenta marcha das ordens ocupacionais, políticas e privadas convencionais. A flexibilização temporal e contratual do trabalho assalariado tem sido reivindicada e modernizada por muitos, mas em resumo rompe as velhas linhas limítrofes existentes entre o trabalho e o não trabalho. Exatamente porque essas pequenas medidas com grandes efeitos cumulativos não surgem de maneira espalhafatosa, por meio de votações controvertidas no parlamento, antagonismos políticos programáticos ou sob a bandeira da mudança revolucionária, a modernização reflexiva da sociedade industrial ocorre silenciosamente, por assim dizer, despercebida pelos sociólogos, que, sem questionar, continuam a coletar dados de acordo com as antigas categorias. A insignificância, a familiaridade e frequentemente o desejo de mudanças escondem seu escopo da sociedade em mutação. Apenas uma maior quantidade dos mesmos acontecimentos - assim acreditam as pessoas - não pode produzir nada qualitativamente novo (BECK, 1997, p. 14).

Segundo Beck o que presenciamos não é uma nova sociedade, ou era, fruto da revolução, mas simplesmente vivenciamos a continuidade da sociedade industrial, o que o autor denomina sociedade de risco. Um primeiro estágio da modernidade corresponderia a uma sociedade industrial: “um estágio em que os efeitos e as auto ameaças são sistematicamente produzidos, mas não se tornam questões públicas ou o centro de conflitos políticos. Aqui o autoconceito de sociedade industrial ainda predomina, tanto multiplicando como ‘legitimando’ as ameaças produzidas por tomadas de decisão, como ‘riscos residuais’”(BECK, 1997, p. 15). Em seguida, um segundo estágio, denominado sociedade de risco, aflora quando os “[...]os perigos da sociedade industrial começam a dominar os debates e conflitos públicos, tanto públicos como privados” (BECK, 1997, p. 16). O que sobrevém neste ponto é que determinados aspectos da sociedade industrial tornam-se social e politicamente problemáticos.

[...] o que distingue a "modernidade reflexiva" e a torna problemática é o fato de que devemos encontrar respostas radicais aos desafios e aos riscos produzidos pela

própria modernidade. Os desafios poderão ser vencidos se conseguirmos produzir mais e melhores tecnologias, mais e melhor desenvolvimento econômico, mais e melhor diferenciação funcional. E estas são as condições para vencer o desemprego, a destruição do ambiente natural, o egoísmo social e assim por diante. (BECK; ZOLO, 2000)

Para o autor, hodiernamente, os mundos social e natural estão totalmente influenciados pelo conhecimento humano reflexivo. Porém isso não acarreta a uma situação que nos permita ser, coletivamente, os donos do nosso destino. De maneira inversa: “o futuro se parece cada vez menos com o passado e, em alguns aspectos básicos, tem se tornado muito ameaçador. Como espécie, não temos mais uma sobrevivência garantida, mesmo a curto prazo – e isto é uma consequência de nossos próprios atos, como coletividade humana” (BECK, 1997, p. 8). A noção de “risco” ganha papel fundamental para a cultura contemporânea precisamente porque “grande parte do nosso pensamento tem de ser do tipo ‘como se’. Em muitos aspectos de nossas vidas, tanto individual quanto coletiva, temos de construir regularmente futuros potenciais, sabendo que essa mesma construção pode, na verdade, impedir que eles venham a acontecer” (BECK, 1997, p. 8-9). E, contudo, novas áreas de imprevisibilidade são repetidas vezes criadas pelas próprias tentativas de controle do risco (BECK, 1997, p. 9).

Na sociedade de risco, o reconhecimento da imprevisibilidade das ameaças provocadas pelo desenvolvimento técnico-industrial exige a auto-reflexão em relação às bases da coesão social e o exame das convenções e dos fundamentos predominantes da "racionalidade". No autoconceito da sociedade de risco, a sociedade torna-se reflexiva (no sentido mais estrito da palavra), o que significa dizer que ela se torna um tema e um problema para ela própria (BECK, 1997, p. 19).

De modo sintético, pode-se afirmar que a passagem do período industrial para o período de risco da modernidade ocorre de forma não desejada, despercebida e compulsiva de consciência do dinamismo da modernização como uma forma de “efeitos colaterais latentes”. Abstratamente, pode-se afirmar que os signos da sociedade de risco são produzidos porque as certezas da sociedade industrial – como o consenso para o progresso ou a irrelevância dos efeitos e dos riscos ecológicos – dominam o pensamento e a ação das pessoas e das instituições na sociedade industrial. A sociedade de risco não é uma escolha que se pode eleger ou rejeitar no transcorrer de lutas políticas. “Ela surge na continuidade dos processos de modernização autônoma, que são cegos e surdos aos seus próprios efeitos e ameaças. De maneira cumulativa e latente, estes últimos produzem ameaças que questionam e finalmente destroem as bases da sociedade industrial” (BECK, 1997, p. 16).

As noções de sociedade de risco e modernidade reflexiva desenvolvidas por Ulrich Beck evidenciam de forma fundamental a realidade contemporânea que se presencia. Estas

evidenciações colaboram para o entendimento de diversos fatores sociais e políticos, induzindo-nos quase que automaticamente a contrapô-las a objetos intimamente ligados a estes fatores políticos, dentre os quais as figuras tributárias. Antes, porém, imprescindível que se faça algumas breves considerações a respeito do instituto tributário que encabeça o presente artigo.

3. O conceito e contexto de debate da extrafiscalidade

Assim como as discussões concernentes a uma “pós-modernidade”, o estudo da extrafiscalidade suscitou nas últimas duas décadas um interesse, aqui da ciência jurídica, como nunca antes o houvera feito⁷ (VARONA ALABERN, 2009, p. 11).

Apesar de sua fase ainda embrionária na ciência jurídica, a extrafiscalidade já possui contornos pelo qual é possível extrair elementos para a elucidação de uma noção básica que aqui se faz necessária. Para a compreensão da noção de extrafiscalidade é pressuposto o entendimento de que aos tributos cumprem, classicamente, a função de arrecadar riquezas aos cofres públicos, a esta função dar-se a denominação de fiscalidade. À extrafiscalidade, por outro lado, consistiria no reconhecimento e utilização do tributo como instrumento direto de política pública, ou seja, sua função, antes de qualquer pretensão arrecadatória, seria de funcionar como instrumento de indução de comportamentos, influenciando positivamente ou não os agentes econômicos a agir de determinada maneira.

Nesse sentido, Susana M. Sebastião aponta que a função extrafiscal do tributo determina que “[...] o fim maior de instituição de determinada figura tributária não é a arrecadação em si, mas os efeitos indutivos de comportamento que atingem os contribuintes, de maneira a estimulá-los ou desestimulá-los a adotar determinadas condutas sintonizadas com os objetivos sociais, políticos e econômicos do Estado”(SEBASTIÃO, 2006, p. 133.).

Em investigação realizada por Shoueri, evidencia-se uma dupla significação do conceito de extrafiscalidade – em sentido amplo – traduz em seu bojo, todo o conjunto de funções da norma tributária diversas da mera fiscalidade – arrecadação.⁸ Ou seja, engloba “(...) todos os casos não

⁷ Ainda que a temática não seja recente, no Brasil, Becker, por exemplo, já década de 1960, pugnava que o intervencionismo estatal por meio das figuras tributárias constitui instrumento eficaz de reforma e educação social, meio pelo qual se instauraria o que ele chama de democracia social (BECKER, 1963. p. 529-534). Marco Aurélio Greco, já na década de 1970, compreendia a extrafiscalidade como sendo a “utilização da norma tributária com o intuito de provocar certos comportamentos como resposta a impulsos (sentidos como benéficos ou não pelo destinatário) veiculados pela própria norma” (GRECO, 1979, p. 149). As abordagens superficiais realizadas nestes períodos, no entanto, pouco contribuíram para a dogmática tributária, apenas fazendo menção a uma função então pouco compreendida pela ciência e técnica jurídicas.

⁸ Incluindo ainda a categoria da função simplificadora de algumas normas tributárias, cujo objetivo é simplesmente simplificar o sistema tributário. (SCHOUERI, 2005. p. 32).

vinculados nem à mera distribuição equitativa da carga tributária, nem à simplificação do sistema tributário” (2005, p. 32). E, em um segundo sentido, conceitua citando José Marcos Domingos de Oliveira: a “tributação extrafiscal é aquela orientada para fins outros que não a captação de dinheiro ao Erário, tais como a redistribuição da renda e da terra, a defesa da indústria nacional, a orientação dos investimentos para os setores produtivos ou mais adequados ao interesse público, a promoção do desenvolvimento regional e setorial etc.”⁹, incluindo tanto as normas indutoras – extrafiscalidade em sentido restrito – como outras funções não fiscais desvinculadas da busca do estímulo econômico pelo Estado, como por exemplo, as referentes à políticas sociais¹⁰.

Cite-se também posição de Gouvêia (2009), que em tese de doutoramento sobre o tema reconhece que a extrafiscalidade constitui princípio ontológico da tributação e epistemológico do Direito tributário, reconhecendo-a tanto na classificação econômica do fato-gerador quanto na destinação do produto arrecadado. Evidencia ainda a possibilidade de análise sob um enfoque positivo e negativo, sendo que este último (definição de limites) comportaria balizas de naturezas principiológica, jurídico-normativas, lógicas e econômicas.

Ou ainda serve de ilustração a posição de Mendes que, em análise aprofundada do tema, reconhece, por exemplo que

A extrafiscalidade não deve ser considerada como aspecto colateral ou anômalo do Sistema Tributário Nacional. É conformada por preceitos de moldura liberal, como a Legalidade Estrita, a Anterioridade e a Noventena, mas além de não ser possível negar que mesmo estes ditames sofrem algum impacto semântico provindos de intentos extrafiscais, outros, como a Isonomia, a Capacidade Contributiva e a Vedação do Confisco, possuem fronteiras em grande parte demarcadas pela força indutora por desígnios sociais e econômicos (MENDES, 209, p. 303).

Ou finalmente, de modo análogo, Gabriela Riós Granados advoga que “[...] a função do tributo em um Estado moderno de Direito não é apenas a arrecadação, senão que os tributos servem para motivar, incentivar e promover certas condutas. E assim nos encontramos ante uma dupla função do tributo: a arrecadadora e a extrafiscal” (RÍOS GRANADOS, 2009, p. 170). O reconhecimento das funções extrafiscais do tributo revela-se tendência cada vez mais comum na literatura científica, tal reconhecimento, antes de representar uma abdicação à clássica concepção do tributo, surge como complementar, visando evidenciar a verdadeira natureza do fenômeno tributário, distinto da clássica visão que impunha as ciências das finanças públicas.

⁹ OLIVEIRA, José Marcos D. de. *Direito tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 37 *apud* SCHOUERI, 2005. p. 32.

¹⁰ Com base em Hans Herbert von Arnim. *Alternativen wirtschaftspolitischer Steuerung: Anreize oder Gebote*. In: *Staatsfinanzierung im Wandel*, Karl-Henrich Hansmeyer (Coord.), Berlin: Duncker und Humblot, 1983, p.725-744. Como por exemplo isenções tributárias para pessoa em situação de desemprego, ou, no caso brasileiro, deduções da base de cálculo com a educação ou programas sociais.

Esta compreensão do instituto da extrafiscalidade e a reaproximação do Direito tributário com o restante do sistema jurídico e áreas afins acabam por exigir uma reconfiguração – ou pelo menos adequação – de grande parte da teoria jurídica-tributária até então construída. Teorias que tiveram como sólida fundação os ensinamentos de Alfredo Augusto Becker (1973) – estampados, principalmente, em sua “Teoria geral do direito tributário” – que foi responsável pela disseminação, especialmente no Brasil, da noção de uma autonomia didático-científica do Direito tributário em relação a outros ramos do saber – como as Finanças e a Economia – e do próprio Direito – como o direito financeiro ou o administrativo. Não há como negar que esta autonomia do direito tributário em relação aos outros ramos do saber foi fundamental para propiciar o desenvolvimento e amadurecimento das bases desta seara do conhecimento jurídico. Ao se afastar de considerações de ordem política ou econômica o direito tributário pôde analisar o tributo em seus aspectos eminentemente normativos, sedimentando direitos e garantias face ao Estado que ainda então eram frequentemente ultrapassados. Da mesma forma, seu afastamento em relação a outros ramos do próprio Direito, evidenciaram características peculiares à atividade arrecadatória do Estado que elevaram o direito tributário à ordem de importância do direito civil, penal ou administrativo. Não obstante, esta construção do que hoje se concebe por direito tributário não se encontra acabada, e pelo contrário, urge revisão.

Na década de 1970, no intento de se fundamentar a autonomia do direito tributário, disseminou-se uma noção de neutralidade valorativa da atividade arrecadadora que, com o desenrolar dos tempos – em especial nos anos 2000 e seguintes – revelou-se em grande medida descompassada com a realidade. Ainda que hoje se pugne que a finalidade do tributo – um dos principais objetos de estudo do Direito tributário, senão o principal – seja a arrecadação, nos dias hodiernos outras funções, como demonstrado, vêm se manifestando de forma tão clara que é impossível a qualquer análise científica que se preze omiti-los, dentre o qual se situa com destaque o fenômeno da extrafiscalidade. Sua análise, porém, não comporta o normativismo formalista que o estudo quase que exclusivo da fiscalidade permitiu durante os últimos anos. A extrafiscalidade resgata o debate ético, transplanta-o para o centro do direito tributário, noutras palavras, reintroduz na ciência jurídica-tributária os princípios éticos, valores e funções sociais que, por sua vez, exigem para a sua adequada compreensão a abertura do subsistema jurídico-tributário.

Pensamento que transparece na doutrina de Ives Granda Martins, segundo o qual

a imposição tributária, como decorrência da necessidade do Estado de gerar recursos para sua manutenção e a dos governos que o administram, é fenômeno que surge no campo da economia, sendo reavaliado na área de finanças públicas e normatizado pela ciência do direito. *Impossível se faz o estudo da imposição tributária, em sua plenitude, se aquele que tiver de estudá-la não dominar os princípios fundamentais que regem a economia (fato), as finanças públicas (valor) e o direito (norma)*, posto que pretender conhecer uma das ciências,

desconhecendo as demais, é correr o risco de um exame distorcido, insuficiente e de resultado, o mais das vezes, incorreto.(MARTINS, 2007, p. 1-2, grifamos)

Uma visão multidisciplinar, que envolva não apenas o Direito em sua integridade, mas outros ramos do saber, é imprescindível à compreensão do fenômeno tributário. As atuais funções manifestas do tributo são produto de uma realidade que necessita de apreço caso se intente compreender o instituto de modo suficiente e correto. Com isso não se pretende impor aos juristas a missão de fazer Sociologia, Economia, Política etc., mas, no mínimo, considerar estes outros ramos do conhecimento em suas análises de um objeto de estudo compartilhado – no caso o tributo – a fim de não se omitir o exame de elementos ontológicos manifestamente essenciais às suas próprias análises e pôr em risco a dignidade de suas teorias.

O contexto de surgimento dos debates envolvendo a extrafiscalidade é concomitantemente aos debates envolvendo questões ambientais, inseridos nas análises da chamada tributação ambiental. Na lição de Varona Alabern, as causas que justificariam a crescente relevância do estudo dos fenômenos extrafiscais estariam, em primeiro lugar, na preocupação pelo meio ambiente cada vez mais acentuada, o que tem impulsiona o desenvolvimento da chamada tributação ecológica. E, em segundo lugar, os intrincados problemas suscitados por uma maior complexidade das relações socioeconômicas¹¹ contemporâneas, reclamando soluções nem sempre alcançadas através de esquemas conceituais muito rígidos; ensejando uma flexibilização das figuras jurídicas, dotando-as inclusive de certo grau de multifuncionalidade (VARONA ALABERN, 2009, p. 11). Ou seja, o debate da extrafiscalidade – que permite a abertura do sistema – gravita essencialmente em torno de uma tributação ecológica que surge em razão da evidenciação dos riscos ambientais produzidos pela sociedade industrial e uma intervenção econômica em justificada pelos riscos e falhas do sistema econômico próprio da sociedade de risco.

Percebe-se, portanto, que a extrafiscalidade é tema familiar ao contexto da modernidade reflexiva de Ulrich Beck, decorrente de uma realidade social muito próxima daquela teorizada pelo autor. A questão se coloca – e que intitula o trabalho – é: para o desenvolvimento da teoria da extrafiscalidade é necessária sua justaposição ao conceito de modernidade reflexiva?

¹¹ Ensina Schoueri, que a intervenção do Estado na economia, inclusive mediante o uso da ferramenta tributária, serve à correção do mecanismo de mercado ante o reconhecimento de suas falhas: “i) falha de origem física ou cultural: mobilidade de fatores; ii) falha de origem legal: acesso à informação; iii) falha de estrutura: concentração econômica; iv) falha de sinal: externalidades; e v) também falha de sinal, decorrente de uma falha de incentivo: suprimimento dos bens coletivos”, bem como à implementação de objetivos positivos do Estado (SCHOUERI, 2005, p. 73-89).

4. Extrafiscalidade como produto e de uma modernidade reflexiva

O modelo teórico desenvolvido por Ulrich Beck consegue satisfatoriamente traduzir inúmeros aspectos concretos da realidade sócio-política presenciada hodiernamente. O papel do risco e a noção de auto confrontação (reflexão) são características presentes e quase que indissociáveis da sociedade contemporânea. Nesse sentido, acreditamos que sua proposta de modernidade reflexiva tem plena aptidão de servir na atualidade como referencial teórico aos estudos realizados pelas ciências sociais aplicadas como é o caso do Direito, e sua subárea de estudo, o Direito tributário.

A noção de que “os riscos que ameaçam a sociedade globalizada podem mobilizar - sobretudo no mundo ocidental - novas energias sociais e políticas” (BECK; ZOLO, 2000) consegue em especial medida encontrar correspondência com a transformação percebida no Direito tributário, especialmente no que se refere à questão da extrafiscalidade – principalmente quando considerados os argumentos comumente correlacionados a esta, como a crise ambiental e a necessidade de proteção do meio ambiente, a correção de falhas do sistema econômico ou financeiro e a prevenção contra crises, os riscos gerados ao consumidor e à sociedade pela exploração de algumas atividades como a fabricação e comercialização de cigarros, por exemplo. Nesse sentido o tema da extrafiscalidade detém íntima familiaridade com a temática da modernidade reflexiva. Sua familiaridade deriva por ser ela própria produto desta modernidade – uma reação da sociedade contra os riscos produzidos pela própria sociedade. Surge – ou pelo menos é reconhecida sua importância – em um contexto próprio daquele correspondente à modernidade reflexiva, ou seja, à sociedade risco. Valendo das palavras de Daniel Zolo,

devido ao caráter reflexivo dos meios de informação, os mercados financeiros tendem à instabilidade. Podem tornar-se caóticos, ser influenciados por efeitos de *bandwagon*, por comportamentos de massa irracionais e por fenômenos de pânico. Por estes motivos, os mercados financeiros globais pertencem à categoria da sociedade mundial do risco. A principal consequência de tudo isso é que a era da ideologia do livre mercado já é uma vaga recordação. Está-se verificando exatamente o contrário: a politização do mercado global. [...] E isso proporciona uma dinâmica de transformação cultural e política que enfraquece as burocracias, contesta a hegemonia da economia clássica, desafia o neoliberalismo e reordena os confins e as arenas da política contemporânea. Aparecem novas opções políticas: o protecionismo nacional e regional, o recurso a mecanismos de regulação e a instituições supranacionais e, por fim, a questão da sua democratização (BECK; ZOLO, 2000).

A noção do reflexivo permite a compreensão social do fenômeno extrafiscal, elucida o contexto de seu surgimento e permite a consciência de fatores necessários à sua análise crítica. O

reconhecimento de que a extrafiscalidade – pelo menos nos moldes atuais – é produto de uma modernidade reflexiva, permite uma análise mais concisa de sua relação com os agentes econômicos, com a sociedade e, porque não, com o próprio sistema jurídico, tanto em suas causas como em suas consequências.

Resgatar o debate ético das instituições tributárias requer a compreensão global de suas dimensões, o que inclui a compreensão da sociedade no qual elas se situam. Admitir uma compreensão fechada do sistema jurídico, alheia à sociedade no qual se situa, que por razões ontológicas, independentemente da postura adotada pelo jurista, ao mesmo tempo determina e é determinada pelo sistema jurídico, conduzirá a uma leitura falha do fenômeno tributário.

Com o reconhecimento da extrafiscalidade, a compreensão realizada pela ciência jurídica deve ser aberta aos conceitos e informações provindas de outros ramos do Direito e em especial de outras searas do conhecimento – o que não significa em momento algum submissão do Direito tributário – mas, principalmente, deve atentar-se para as influências da sociedade sobre sua estrutura – no caso, as causas do sistema tributário e da extrafiscalidade, v.g. – como também para as funções que o sistema jurídico-tributário desempenha na sociedade – se os riscos estão efetivamente sendo contidos pelas medidas de política fiscal, por exemplo. Assim, se permite um melhor controle dos fundamentos que legitimam a intervenção estatal – e restrição de direitos fundamentais – e a aferição de efetividade social do Direito.

Por fim, respondendo a indagação feita, se para o desenvolvimento da teoria da extrafiscalidade é necessária sua justaposição ao conceito de modernidade reflexiva? Creemos que não necessariamente, mas de qualquer modo parece ser impossível compreender a extrafiscalidade isoladamente sem que faça referencia a aspectos sociais, políticos ou econômicos. A utilização do conceito de modernidade reflexiva não é necessária, mas revela-se um excelente ponto de partida para a análise desse complexo sistema tributário – fiscal e extrafiscal – situado nesta tão ou mais complexa sociedade pós-moderna, já que pelo que se pôde constatar a teoria da modernidade reflexiva parece elucidar satisfatoriamente diversos destes aspectos próprios da extrafiscalidade, servindo, sem dúvida alguma, como referencial para a correta compreensão do atual sistema tributário.

5. Conclusão

Extrafiscalidade e modernidade reflexiva são temas contemporâneos da atual sociedade. Não obstante, tentar compreender e explicar o subsistema jurídico-tributário hodierno prescindindo

do contexto social em que se insere o fenômeno tributário extrafiscal pode até ser possível, principalmente se assumida uma posição formalista, normativista e fechada do direito, porém tal análise incorre evidentemente no perigo de revelar-se incompleta e até mesmo equivocada.

A partir dos conceitos elaborados pela sociologia, torna-se possível uma rica leitura do contexto social nos quais se situam todos os fenômenos jurídicos. Conforme analisamos, os conceitos de sociedade de risco e modernidade reflexiva são, na contemporaneidade, retratos bem feitos e relevantes do atual contexto social. Risco e prevenção globais são dois princípios propulsores do atual sistema político fiscal, comumente constituindo argumentos de fundamentação para a implementação de variadas medidas tributárias extrafiscais, ou seja, servem para legitimar reiteradas restrições a direitos fundamentais dos cidadãos, muitas vezes sem sequer compreender que se trata de uma demanda social própria da sociedade hodierna.

Ao se compreender o que é a modernidade reflexiva, evidenciam-se características do sistema tributário que em uma análise apartada do sistema jurídico-tributário restariam ocultas. A recorrente utilização do sistema tributário para fins extrafiscais revela-se produto desta modernidade reflexiva, e, ao se propor uma análise séria do sistema tributário contemporâneo, não se pode prescindir do contexto e da razão de ser deste sistema, ou seja, não se pode prescindir da compreensão da modernidade reflexiva que determina o atual ordenamento jurídico tributário.

Referências

ANDERSON, Perry. *As origens da pós-modernidade*. Trad. Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1999.

BECK, Ulrich; GIDDENS, Anthony; LASH, Scott. *Modernização Reflexiva: política, tradição e estética na ordem social moderna*. São Paulo: Unesp, 1997.

BECK, Ulrich. *La sociedad del riesgo global*. (Trad. Jesús Alborés Rey). Madrid : Siglo Veintiuno, 2002.

_____. *La sociedad del riesgo: hacia una nueva modernidad*. Paidós: Barcelona, 1998.

_____. *¿Que és la globalización? Falacias del globalismo, repuestas e la globalización*. Barcelona: Paidós, 2008.

_____; ZOLO, Danilo. *A sociedade global do risco: uma discussão entre Ulrich Beck e Danilo Zolo*. (Trad. por Selvino J. Assmann). Santa Catarina : Universidade Federal de Santa Catarina, 2000. Disponível em: <<http://www.cfh.ufsc.br/~wfil/ulrich.htm>> Acesso em: 10 de jun. de 2012.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.

GIDDENS, Anthony. *The Consequences of Modernity*. Cambridge: Polity, 1990.

_____. *Modernity and Self-Identity*. Cambridge: Polity, 1991.

GOUVÊIA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no Direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

GRECO, Marco Aurélio. *Dinâmica da tributação e procedimento*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.

LASH, Scott. *Reflexive modernization: the aesthetic dimension*. In: *Theory, Culture and Society*, v.10, n. 1, 1993, p.1-24.

LEITE, José Rubens Morato (coord.). *Dano ambiental na sociedade de risco*. São Paulo: Saraiva, 2012.

MACHADO, Marta Rodrigues de Assis. *Sociedade do risco e Direito Penal: uma avaliação de novas tendências político-criminais*. São Paulo: IBCCRIM, 2005.

MARTINS, Ives Granda da Silva. *Curso de Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2007.

MENDES, Guilherme Dos Santos Adolfo. *Extrafiscalidade: análise semiótica*. 2009. 319 f. Tese (Doutorado) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

RÍOS GRANADOS, Gabriela. *La función del tributo en el Estado moderno de derecho*. In: RÍOS GRANADOS, Gabriela. (Coord.). *Reforma hacendaria em la agenda de la reforma del Estado*. Ciudad de México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SEBASTIÃO, S. M. *Tributo ambiental: extrafiscalidade e função promocional do Direito*. Curitiba: Juruá, 2006.

SILVA SÁNCHEZ, Jesús-Maria. *A Expansão do Direito Penal: aspectos da política criminal nas sociedades pós-industriais*. Trad. Luiz Otávio de Oliveira Rocha. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

VARONA ALABERN, Juan Enrique. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2009.