

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO**

MARCEL DAVIDMAN PAPADOPOL

**A EXTRAFISCALIDADE E OS CONTROLES DE
PROPORCIONALIDADE E DE IGUALDADE**

Porto Alegre

2009

MARCEL DAVIDMAN PAPADOPOL

**A EXTRAFISCALIDADE E OS CONTROLES DE
PROPORCIONALIDADE E DE IGUALDADE**

**Dissertação de Mestrado apresentada junto ao
Programa de Pós-Graduação em Direito da
Universidade Federal do Rio Grande do Sul como
requisito parcial para obtenção do título de Mestre
em Direito.**

Orientador: Prof. Dr. Humberto Bergmann Ávila

Porto Alegre

2009

MARCEL DAVIDMAN PAPADOPOL

**A EXTRAFISCALIDADE E OS CONTROLES DE
PROPORCIONALIDADE E DE IGUALDADE**

**Dissertação de Mestrado em Direito
Universidade Federal do Rio Grande do Sul
Programa de Pós-Graduação em Direito
Área de concentração: Direito Público / Direito Tributário**

Data da aprovação: ____/____/2009

Banca Examinadora

**Orientador: Prof. Dr. Humberto Bergmann Ávila
Universidade Federal do Rio Grande do Sul**

Examinador

Examinador

Examinador

Porto Alegre

2009

AGRADECIMENTOS

À minha esposa, RAQUEL, pelo irrestrito suporte, pelo carinho e pela tolerância nos momentos mais tensos e árduos.

Aos meus pais, MAUREN E ISIDORO, pelas contínuas lições de vida, em especial a demonstração da absoluta relevância da continuidade dos estudos.

À minha irmã, ALESSANDRA, pela companhia desde os meus primeiros momentos de vida.

Ao Prof. HUMBERTO ÁVILA, pelas inestimáveis provocações acadêmicas ao longo do percurso.

La mejor ponderación es la que es más coherente.
Y so no podemos decir cuál alternativa es la más coherente,
al menos podemos decir en algunos casos cuál es
la que mejor satisface las pautas del Estado de Derecho
democrático
(ALEKSANDER PECZENIK. *Derecho y Razón*)

RESUMO

O presente estudo tem como foco central a definição da forma de sindicância das imposições e exonerações tributárias extrafiscais. A relevância do tema se faz sentir em razão do considerável aumento de emprego destas espécies de medidas, sem a respectiva atenção aos seus reflexos no âmbito das garantias e direitos fundamentais. O objetivo último da análise proposta ao longo do estudo é demonstrar que – diferentemente do entendimento predominante em nosso Poder Judiciário – o emprego de instrumentos tributários para a perseguição de finalidades não arrecadatórias ou, ainda, causadores de efeitos preponderantemente não-arrecadatórios não é imune ao controle judicial. Ao contrário, pretende-se esclarecer que os postulados da proporcionalidade e da igualdade servem como critérios para assegurar a compatibilidade entre as finalidades perseguidas ou efeitos causados por estes instrumentos tributários extrafiscais e os demais valores resguardados pelo ordenamento jurídico. Neste sentido, sustentar-se-á que, ao invés de representar um obstáculo absoluto ao exame do mérito das medidas adotadas pelo Poder Legislativo, o sobreprincípio da separação de poderes apenas modifica a extensão e forma de execução do controle judicial. A realização do estudo parte de premissas doutrinárias sobre a extrafiscalidade e do exame do estágio atual de evolução da jurisprudência nacional para definir as causas e conseqüências da ausência de um controle efetivo neste campo do Direito Tributário. Posteriormente, apresenta-se aqueles critérios que deveriam ser empregados para este mesmo controle.

Palavras-chave:

Direito Tributário – Extrafiscalidade – Controle - Proporcionalidade – Igualdade

ABSTRACT

The present paper's central scope is to establish the definition and the form in which the scrutiny of regulatory taxes are imposed and exempted. The relevance of the subject is perceived in light of the considerable increase of the use of these kinds of measures without the respective attention to its reflexes in the realm of fundamental rights and guarantees. The final purpose of the analysis presented throughout this study is to demonstrate that, differently from what is stated in the dominant precedents in our Judiciary, the use of regulatory taxes for non-collection purposes, or even that may cause preponderantly non-collection effects are not immune to judicial control. On the contrary, the object of this paper is to clarify that the principles of proportionality and equality are to be used as criteria to insure the compatibility between the ends pursued and the effects caused by these regulatory taxes and other principles safeguarded by the legal system. In this sense, it is sustained that instead of representing an absolute obstacle to performing the merits exam of the measures taken by the Legislative Power, the separation of powers sobreprincípio only modifies the extension and form of the judicial control that is to be performed. The completion of the study is based upon doctrinarian premises about the regulatory taxes and the exam of the current stage and evolution of the national jurisprudence in defining causes and consequences of the absence of an effective control in this field of Tax Law. Afterwards, the criteria that should be used for this same control are presented.

Key-words:

Tax Law – Regulatory Taxes – Control – Proportionality – Equality

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1 APONTAMENTOS SOBRE O OBJETO DE CONTROLE	15
1.1 DIREITO TRIBUTÁRIO E EXTRAFISCALIDADE	16
1.2 A ATUAL FORMA DE EXAME DAS IMPOSIÇÕES E EXONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS EXTRAFISCAIS NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	24
1.3 CAUSAS E CONSEQÜÊNCIAS DA ATUAL FORMA DE EXAME DAS MEDIDAS TRIBUTÁRIAS EXTRAFISCAIS	31
1.3.1 O papel da doutrina e a exaltação da extrafiscalidade	32
1.3.2 A regulamentação constitucional da extrafiscalidade	33
1.3.3 O obscuro papel da igualdade no campo da extrafiscalidade	39
1.3.4 A deficiente proteção a direitos fundamentais e o Estado de Direito	43
2 CRITÉRIOS DE CONTROLE DAS MEDIDAS TRIBUTÁRIAS EXTRAFISCAIS	48
2.1 CONTROLE DE INSTRUMENTOS EXTRAFISCAIS NA DOUTRINA TRADICIONAL	52
2.2 O CONTROLE DE PROPORCIONALIDADE DAS MEDIDAS TRIBUTÁRIAS EXTRAFISCAIS	57
2.2.1 Proporcionalidade e dimensão normativa	58
2.2.2 O controle de proporcionalidade	65
2.2.2.1 O controle de adequação	70
2.2.2.2 O controle de necessidade	75
2.2.2.3 O controle de proporcionalidade em sentido estrito	80
2.2.2.4 Critérios para a aplicação das regras subjacentes ao postulado da proporcionalidade	81
2.3 O CONTROLE DE IGUALDADE DAS MEDIDAS TRIBUTÁRIAS EXTRAFISCAIS	83
2.3.1 Igualdade e dimensão normativa	86
2.3.1.1 O princípio da igualdade	87
2.3.1.2 O postulado da igualdade	90

2.3.1.2.1	A igualdade-postulado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal ..	91
2.3.1.2.2	Crítica	97
2.3.1.2.2.1	A estrutura completa da igualdade: o elemento da medida de comparação (fator de discriminação)	99
2.3.1.2.2.2	A finalidade como elemento-chave da igualdade-postulado	102
2.3.1.2.2.3	A deficiência metodológica	109
2.3.1.2.2.4	Sinopse da aplicação da igualdade-postulado em face das medidas tributárias extrasfiscais	111
CONCLUSÃO		115
BIBLIOGRAFIA		119

INTRODUÇÃO

Ao longo dos últimos vinte anos, houve um sensível incremento no emprego de instrumentos próprios do Direito Tributário para a consecução de finalidades não-arrecadatórias (extrafiscais) ou, ainda, causadores de efeitos preponderantemente não-arrecadatórios. São inúmeros os exemplos colhidos da realidade, tais como a modificação de alíquotas de tributos com o propósito de criar/reduzir barreiras alfandegárias e a concessão de benefícios fiscais para a redução das desigualdades regionais, setoriais ou, ainda, culturais. Isto sem falar na introdução de sistemas de alíquotas progressivas com o objetivo de propiciar a adequada ocupação do solo urbano ou o cumprimento da função social da propriedade.

Neste contexto, é preciso reconhecer a extrafiscalidade como uma realidade concreta, capaz de viabilizar a consecução de determinadas finalidades constitucionais¹, mas, simultaneamente, restringir direitos fundamentais e catalisar a animosidade existente na já tensa relação fisco-contribuinte. Se, de um lado, é papel do Estado pugnar pela realização de distintas finalidades prescritas pela Constituição Federal (tais como saúde,

¹ Frise-se que a finalidade ora argumentada é aquela identificada sob o enfoque teleológico-objetivo e, não, genético-subjetivo (ENGISH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2004, p. 172 e segs. e LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 469-470). No mesmo sentido, ver ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, v. I, n. 5, ago. 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 16 de setembro de 2007, e ÁVILA, Ana Paula. **A Modulação dos Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade**: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da lei nº 9.868/99. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 112 e segs. Aliás, vale registrar as críticas ao argumento telológico-subjetivo (vontade do legislador), que impediriam seu emprego para a finalidade ora pretendida (PERELMAN, Chaïm. **Lógica Jurídica**: nova retórica. São Paulo: Martins Fontes, 2004, p. 205-206).

educação, trabalho, proteção do meio ambiente e da cultura, etc.), de outro lado, o emprego de instrumentos tributários para atingir estes fins é extremamente controverso².

O fato é que, geralmente, as medidas tributárias – fiscais ou extrafiscais – ocasionam efeitos primários ou secundários no plano econômico, alguns dos quais contrapostos às exigências de outros princípios constitucionais.

O quadro acima descrito parece se agravar diante da constatação de que, de regra, o Poder Judiciário simplesmente se furta ao exercício de um controle efetivo de constitucionalidade destas medidas tributárias extrafiscais ou, quando muito, promove apenas a verificação de pressupostos de validade destas medidas, sem, contudo, adentrar o mérito das decisões do Poder Legislativo.

O exame da posição assumida pela Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal quando da apreciação do Recurso Extraordinário 159.026³, em 30 de agosto de 1994, bem ilustra a afirmação contemplada no parágrafo antecedente. Naquela oportunidade, discutia-se a constitucionalidade do artigo 6º do Decreto-Lei 2.434, de 19 de maio de 1988, por meio do qual a União Federal, com o propósito de incentivar o ingresso em território nacional de determinados produtos aqui escassos, concedeu isenção de “Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e sobre Operações relativas a Títulos e Valores Mobiliários às operações de câmbio realizadas para o pagamento de bens importados, ao amparo de Guia de Importação ou documento as semelhado, emitida a partir de 1º de julho de 1988”.

Diversos contribuintes sustentavam que protelar o início da vigência do benefício fiscal para 1º de julho representaria arbitrariedade, isto é, faltaria relação de pertinência lógica entre o diferimento da vigência da medida tributária e a finalidade estatal indicada para sua instituição (emergência do ingresso de produtos escassos no mercado nacional).

² GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 193, e SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção no Domínio Econômico**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 278. No mesmo sentido, Ferraz critica o emprego de instrumentos tributários com propósitos de dirigismo estatal (FERRAZ, Roberto. Intervenção do Estado na economia por meio da tributação – A proteção da empresa e a livre concorrência. **Revista de Direito Tributário**, n. 99, 2008, p. 75 e segs.).

³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 159.026**. Relator(a): Ilmar Galvão. Acórdão em 30.08.1994, DJ 12.05.1995 (p. 12997). Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 04 de novembro de 2008.

Com efeito, estes mesmos contribuintes, invocando a igualdade tributária, pretendiam a extensão do benefício fiscal para operações de importação concretizadas entre 19 de maio (data da publicação do Decreto-Lei 2.434) e 1º de julho de 1988 (data do termo inicial do benefício fiscal), sob pena de se estabelecer injustificável tratamento diferenciado entre estes importadores e aqueles cujas operações viessem a ser realizadas após a data do início da vigência do benefício fiscal.

À unanimidade, os Ministros da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, fiéis aos argumentos alinhavados pela União⁴, entenderam que a lei que concede benefício fiscal genericamente a um grupo de pessoas não infringe o princípio da igualdade tributária. Por outro lado, a Corte ainda registrou que o ato de que decorre a isenção com propósito extrafiscal, porque discricionário, escapa ao controle do Poder Judiciário.

Acabou-se por conferir um primado absoluto do sobreprincípio da separação de poderes e, conseqüentemente, da liberdade conformadora conferida ao legislador, que impediria o exercício de qualquer controle sobre as opções legislativas no campo da extrafiscalidade.

Este precedente bem ilustra o *deficit* que se pretende examinar no decorrer do presente trabalho: a inadequada afirmação de que a extrafiscalidade representa uma autorização irrestrita ou um “cheque em branco” ao Poder Legislativo para a formatação do Direito Tributário, bem como a conseqüente hipotrofia do papel desempenhado pela proporcionalidade e pela igualdade⁵.

Não há dúvidas de que esta aversão ao controle da extrafiscalidade acaba por se chocar com as exigências de um Estado de Direito e, via de regra, redundar em uma inadequada restrição de direitos fundamentais. A sensação é a de que - entre as diversas razões que justificam a sintomática ausência de controle da extrafiscalidade - a profusão de estudos sobre a capacidade contributiva, sob a influência da doutrina italiana, claramente destinada a ampliar o grau de controle da voracidade arrecadatória do Estado, acabou por

⁴ Ver voto-condutor em BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 159.026**. Ibid.

⁵ Neste campo, calha registrar a advertência de Häberle sobre a importância da liberdade conferida ao legislador para impulsionar desenvolvimentos, mas desde que adstrita às alternativas compatíveis com a Constituição Federal (HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica Constitucional**: a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: contribuição para a interpretação pluralista e "procedimental" da Constituição. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2003, p. 27)

ocasionar, por via transversa, a anemia do raciocínio jurídico no controle das medidas tributárias ora examinadas, que, conforme se pode constatar, possuem um certo grau de independência em relação à riqueza demonstrada pelo contribuinte.

Através de uma análise mais aprofundada, será possível constatar que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal representa verdadeira conseqüência de uma série de fatores, entre os quais a (i) a predileção pela singela exaltação da igualdade tributária, sem a respectiva análise de seu conteúdo jurídico, (ii) a concepção equivocada quanto ao conteúdo do sobreprincípio da separação de poderes, (iii) a ausência de definição de critérios claros para a aplicação da proporcionalidade e (iv) o reduzido número de estudos sobre os contornos da extrafiscalidade tributária.

Torna-se imperioso, doravante, definir critérios para o efetivo controle do emprego de instrumentos tributários extrafiscais, especialmente no que diz respeito às exigências próprias da igualdade tributária. Para o desenvolvimento deste projeto, o primeiro capítulo servirá ao tríplice propósito de (i) identificar o objeto de controle, (ii) esclarecer como se dá, atualmente, o exame promovido pelo Poder Judiciário em relação às medidas tributárias extrafiscais e (iii) apontar as principais causas para a deficiência do controle hoje existente e as conseqüências no plano dos direitos fundamentais. A execução deste projeto demandará a exposição de precedentes judiciais e, ainda, a apreciação das manifestações doutrinárias mais relevantes sobre o tema.

O segundo capítulo, por sua vez, será reservado à exploração dos instrumentos e dos critérios minimamente necessários ao controle das medidas tributárias extrafiscais, com o especial propósito de demonstrar que diferentes finalidades / efeitos implicam diferentes tipos de controle, mas jamais em dever de abstenção do Poder Judiciário. Será imperioso demonstrar que o sobreprincípio da separação de poderes, apesar de ser uma das variáveis importantes ao controle das medidas tributárias extrafiscais, não interdita a avaliação das opções legislativas. Neste segundo capítulo, pretende-se aprofundar a reflexão acerca dos critérios que devem pautar o controle destas medidas tributárias extrafiscais, em especial a proporcionalidade e a igualdade tributária.

O método que será aplicado para a evolução do exame não é novo e demonstra a inexorável influência de Ávila⁶: os argumentos levantados no decorrer da exposição serão, preferencialmente, explorados e comprovados através de exemplos colhidos de casos práticos da jurisprudência de nossos Tribunais Superiores. Por intermédio desta medida, pretende-se afastar paradoxo de se tentar explicar o funcionamento do controle das medidas extrafiscais sem demonstrar como esse controle funcionaria⁷.

⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 31-32.

⁷ *Ibid.*, p. 32.

1 APONTAMENTOS SOBRE O OBJETO DE CONTROLE

A opção por uma abordagem mais direta permitiu destacar, já na Introdução, o cerne do problema que se pretende enfrentar ao longo do trabalho: a deficiência no controle das medidas tributárias marcadamente extrafiscais.

No presente capítulo, busca-se balizar a real dimensão do problema, através de três passos consecutivos.

Em primeiro lugar, em execução a uma proposta analítico-funcional, é importante conceituar aquilo que se entende por extrafiscalidade e identificar como a mesma é tratada, especialmente, no Direito brasileiro. Para tanto, servirão de instrumento de trabalho as – ainda que raras – manifestações doutrinárias sobre o tema.

Em segundo lugar, é imprescindível demonstrar o efetivo *deficit* no controle da extrafiscalidade, mediante a apresentação de casos explorados pela jurisprudência de nossos tribunais superiores, que servirão de balizamento para todo o estudo subsequente.

Por fim, na terceira parte deste capítulo, serão expostas as prováveis razões para o *deficit* de controle da extrafiscalidade e as conseqüências deste estado de realidade.

Através destas medidas, será possível cumprir regra básica da argumentação jurídica, antevista por Perelman⁸, e reforçada por Alexy⁹: a pretensão de correção de

⁸ PERELMAN, Chaïm. Op. cit., p. 219.

⁹ ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica**: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. São Paulo: Landy, 2005, p. 265. Neste mesmo sentido, ATIENZA, Manuel. **As Razões do Direito**: teoria da argumentação jurídica. São Paulo: Landy, 2006, p. 178.

um precedente (ou de uma linha de precedentes) rege-se pela regra da inércia¹⁰, transferindo-se a carga de argumentação àquele que pretende o seu afastamento, mediante a exposição de razões suficientes para tanto.

Com efeito, a pretensão deste capítulo é a desconstrução de parte da doutrina e da jurisprudência dominante no Supremo Tribunal Federal, vale dizer, a demonstração de que a forma indicada para o exercício do controle das medidas tributárias marcadas pela nota da extrafiscalidade, hoje, mostra-se insuficiente.

1.1 DIREITO TRIBUTÁRIO E EXTRAFISCALIDADE

O conceito de Direito Tributário – enquanto ramo do Direito voltado ao estudo das normas destinadas a regulamentar a válida instituição, arrecadação e fiscalização de tributos¹¹ – normalmente vem associado à noção de necessidade de receitas por parte do Estado, com o propósito de implementar as mais diversas finalidades prescritas pelo texto constitucional¹². O sentido último do Direito Tributário, portanto, seria estabelecer um conjunto de normas suficiente (e apto) a reduzir a notória tensão existente na relação fisco-contribuinte e, concomitantemente, providenciar recursos às mais diversas formas de atuação estatal. Daí a ampla maioria da doutrina afirmar que o Direito Financeiro se ocuparia dos dois pólos do orçamento público, receita e despesa¹³, ao passo que o Direito

¹⁰ Para Alexy, a regra da inércia significa que “uma idéia que tenha sido aceita uma vez não pode ser rejeitada sem um motivo suficiente. Por isso, tem o caráter de uma regra de argumentação jurídica: a apelação à uma prática não requer nenhuma justificação, ‘somente a mudança exige justificação’” (ALEXY, Robert. Op. cit., p. 177). No mesmo sentido, PERELMAN, Chaïm. Op. cit., p. 219. No entanto, é importante registrar que não é qualquer decisão judicial que enseja a aplicação da regra da inércia. Decisões antigas e ultrapassadas pela prática social, por exemplo, demandam ônus argumentativo inverso. Isto é, a manutenção do precedente implica a atribuição de maior ônus argumentativo ao julgador. Evidentemente, a regra da inércia se aplica a situações de normalidade. O transcurso de exagerado espaço de tempo entre a formação da jurisprudência e um novo exame promovido pela doutrina, por exemplo, poderia acarretar possível inversão da regra, atraindo ônus argumentativo maior para a manutenção da linha de precedentes do que para sua alteração.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 15.

¹² A doutrina parece consentir com a afirmação de que, em um país capitalista, as receitas tributárias representam instrumento vital para a consecução das finalidades impingidas ao Estado. Neste sentido, ver MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 56.

¹³ OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 84-86, e AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 1.

Tributário somente se ocuparia de uma parcela de um destes pólos: a obtenção de receitas através de tributos¹⁴.

Os institutos próprios de Direito Tributário, por sua vez, nem sempre se destinam exclusivamente à tarefa de prover recursos aos cofres públicos, mas também podem servir como instrumentos diretos e imediatos para a proteção de bens jurídicos ou concreção de valores constitucionais. Em outras palavras, as imposições e exonerações tributárias também se prestam como meio para incentivar ou coibir condutas por parte de seus destinatários, comportamento estes que contribuem para a realização ou realizam – *per se* - finalidades resguardadas pela Constituição Federal¹⁵. É neste exato contexto que aparecem as denominadas normas tributárias indutoras e as normas de simplificação, conforme Schoueri¹⁶.

Eis, portanto, a classificação que ora se pretende explorar: quando a medida tributária tem como propósito direto e imediato a arrecadação de recursos – para posterior aplicação destes recursos para atender as mais diversas necessidades do Estado –, caracteriza-se a busca de fins fiscais próprios ao Direito Tributário ou à fiscalidade; já quando estas mesmas imposições ou exonerações são empregadas para incentivar ou coibir condutas que promovem a “efetivação concreta de desidérios constitucionais”, com efeitos imediatos nos mais diversos setores da sociedade, configura-se a extrafiscalidade ou a busca pela concretização de fins extrafiscais¹⁷. Em decorrência desta classificação, surgem os denominados tributos regulatórios, de ordenamento ou extrafiscais¹⁸.

¹⁴ Ver, entre outros, CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 13-17, e MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 76-78.

¹⁵ Grau distingue duas formas de intervenção que podem ser promovidas pelo Estado em relação ao domínio econômico: a primeira delas, denominada intervenção no domínio econômico, pressupõe que o Estado assumira os meios de produção e atue em regime de monopólio ou participação; a segunda delas, denominada intervenção sobre o domínio econômico, pressupõe uma atuação indireta do Estado, que estimula ou limita determinado comportamento por parte do agente econômico. Ainda neste contexto, a intervenção sobre o domínio econômico pode se dar por meio de ordens cogentes, isto é, sem permitir margem de liberdade ao agente econômico (intervenção por direção) ou por meio de incentivos que permitem ao mercado faixa de auto-regulação (intervenção por indução) (GRAU, Eros. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 156-159). As normas tributárias ora estudadas podem ser classificadas neste último grupo, isto é, normas de intervenção por indução sobre o domínio econômico.

¹⁶ SCHOUERI, Luis Eduardo. Op. cit., p. 32 e segs.

¹⁷ GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A Extrafiscalidade no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 47.

¹⁸ TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes**. Barcelona y Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 74

Tradicionalmente, portanto, a doutrina enfrenta a distinção entre tributos extrafiscais e fiscais através de uma nova¹⁹ variável²⁰: a finalidade²¹ imediata dos institutos tributários²², conforme referenda a abalizada lição de Ataliba²³:

Extrafiscalidade é o emprêgo dos instrumentos tributários – evidentemente, por quem os tem à disposição – como objetivos não fiscais, mas ordinatórios.

É, com efeito, notável que a tributação exerce influências instigantes ou depressivas, na economia em geral. Não existem e não parecem existir as sonhadas fianças neutras. [...]

Ainda que inconscientemente, o legislador, ao manejar o instrumento fiscal, age sobre a economia, nela provocando reflexos positivos ou negativos. Tal caráter é inerente ao tributo, não sendo mesmo possível imaginá-lo sem êle.

Não é, entretanto, a isto que se pretende aludir, quando se fala em extrafiscalidade. O que se intenta designar, sob tal nome - como dito - é o emprêgo deliberado do instrumento tributário para finalidades não financeiras, mas regulatórias de comportamentos sociais, em matéria econômica, social e política.

É o fenômeno observado por THEOTÔNIO MONTEIRO DE BARROS quando doutrina que “quando lança e arrecada tributos, o Estado nem sempre tem em vista os mesmos fins. Ora busca pura e simplesmente a obtenção de meios pecuniários destinados a cobrir suas despesas; ora êsse objetivo assume um caráter secundário, figurando em plano principal uma finalidade social ou política.” Quer dizer, quando se trata de extrafiscalidade o legislador não só se despreocupa da receita decorrente do tributo, como quer que ela não se realize.

¹⁹ A doutrina tradicional, radicada nos critérios ditados pelo artigo 4º do Código Tributário Nacional, afirma que o critério básico para a classificação das distintas espécies tributárias diria respeito à consistência do aspecto material de sua hipótese de incidência, conforme definido por: ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 123 e segs.

²⁰ AMARO, Luciano. Op. cit., p. 67-69.

²¹ É imprescindível referir que Schoueri sustenta a necessidade de se estabelecer uma visão mais pragmática do tema, mediante o exame dos efeitos causados pela norma tributária indutora, ao invés da finalidade por ela perseguida. Esta concepção não será, entretanto, adotada neste estudo, que seguirá a tradição, mediante a exploração do tema sob enfoque finalístico. Entretanto, é imprescindível deixar o registro de que, independentemente do viés adotado, a extrafiscalidade demanda o exercício de controle efetivo, que deverá ser exercido especialmente através dos instrumentos prescritos no decorrer do presente estudo prestam (ver SCHOUERI, Luis Eduardo. Op. cit., p. 24 e segs.).

²² Yamashita, citando Antônio Roberto Sampaio Dória, afirma que, ao final do século XVIII, os instrumentos tributários passam a ser empregados para finalidades não arrecadatórias, “como alavanca coadjuvante das regulamentações estabelecidas pelo Poder Público”. Mais adiante, o autor atribui aos alemães Klaus Vogel e Klaus Tipke o avanço nos estudos sobre as diferentes finalidades das normas de direito tributário. Na opinião de Yamashita, Vogel identificou o problema das distintas finalidades desempenhadas pelos institutos de direito tributário e desenvolveu a teoria da “estratificação objetiva segundo a função e, ao seu turno, tocou a Tipke a tarefa de desenvolver a teoria de Vogel, conectando com as diferentes formas de manifestação da igualdade (YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 61-64).

²³ ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966, p. 150-151.

Neste mesmo sentido, Nabais²⁴ afirma que:

A extrafiscalidade traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados económicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas. Trata-se assim de normas (fiscais) que, ao preverem uma tributação, isto é, uma ablação ou amputação pecuniária (impostos), ou uma não tributação ou uma tributação menor à requerida pelo critério da capacidade contributiva, isto é, uma renúncia total ou parcial a essa ablação ou amputação (benefícios fiscais), estão dominadas pelo intuito de actuar directamente sobre os comportamentos económicos e sociais dos destinatários, desincentivando-os, neutralizando-os nos seus efeitos económicos e sociais ou fomentando-os, ou seja, de normas que contêm medidas de política económica ou social.

No entanto, mais modernamente, há um novo enfoque para a distinção proposta, que encontra fundamento não mais na finalidade perseguida através dos instrumentos tributários, mas nos efeitos por eles causados. Independentemente de se prestar à consecução de uma finalidade não-arrecadatória, a medida tributária somente seria classificada como extrafiscal na hipótese de causar efeitos preponderantemente não-arrecadatórios.

Através da exploração de doutrina germânica, Schoueri²⁵ denuncia a dificuldade de se isolar a finalidade de um instrumento tributário, de modo a qualificá-lo como fiscal ou extrafiscal. Este mesmo autor sugere um exame pragmático do problema²⁶. Para Schoueri, “no lugar de identificarem-se normas tributárias indutoras por sua finalidade, estuda-se o efeito indutor das normas tributárias”²⁷.

Este novo viés parte da premissa de que, sob a máscara da extrafiscalidade, seria possível a instituição de tributo arrecadatório. Ou, com mais frequência ainda, seria possível instituir-se tributo arrecadatório, cujos efeitos, no entanto, manifestam-se fortemente no campo da indução de comportamentos.

Dito de outra forma, por mais que a exposição de motivos do texto legislativo indique os propósitos da medida tributária (arrecadatórios ou não), seriam os efeitos práticos dela derivados que permitiriam a secção entre a fiscalidade e a extrafiscalidade.

²⁴ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 629.

²⁵ SCHOUERI, Luis Eduardo. Op. cit., p. 17-29.

²⁶ Ibid., p. 24 e segs.

²⁷ Ibid., p. 29.

É importante referir que os critérios tradicional e moderno não são excludentes. Ao contrário, combinam-se de tal forma a possibilitar a definição de um conceito amplo: serão considerados extrafiscais os instrumentos tributários marcados fortemente por uma finalidade não-arrecadatória ou, ainda, aqueles cujos efeitos preponderantes qualifiquem-se como não-arrecadatórios.

Aliás, é pertinente antecipar ao leitor que o controle que será esmiuçado ao longo do segundo capítulo do presente estudo servirá para averiguação da legitimidade das medidas tributárias extrafiscais, independentemente do enfoque adotado. Como efeito, tanto a opção por qualificar como extrafiscais as medidas tributárias em razão da finalidade que perseguem promover, quanto a opção por qualificá-las como extrafiscais em razão dos efeitos que causam permitem o emprego dos critérios de controle que serão adiante explorados.

E, com o esgotamento destas definições preliminares, passam a demandar maior aprofundamento três aspectos relacionados à extrafiscalidade.

Em primeiro lugar, não são apenas os tributos, enquanto instrumentos de oneração, que podem servir de aparato para a promoção de fins não-arrecadatórios ou, ainda, que podem causar efeitos preponderantemente não-arrecadatórios, mas, sobretudo, as exonerações tipicamente tributárias (imunidades, isenções, concessões de créditos presumidos, etc.)²⁸.

Neste contexto, a instituição de novo tributo sobre operações de importação (PIS/COFINS importação) pode servir de instrumento para evitar o ingresso de determinados produtos no mercado interno, protegendo a indústria nacional; a criação de contribuição sobre remessas de valores ao exterior (*CIDE-Royalties*) pode incentivar o desenvolvimento científico e tecnológico nacional; o estabelecimento de mecanismo de alíquotas progressivas de acordo com critérios de produção possui a aptidão de incentivar a adequada exploração das propriedades rurais e, conseqüentemente, o cumprimento de sua função social.

²⁸ NABAIS, José Casalta. Op. cit., p. 629; BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 70-71; GOUVÊA, Marcus de Freitas. Op. cit., p. 201 e segs.; etc.

Por outro lado, medidas de exoneração tributária servem a idênticos propósitos. Assim, o estabelecimento de zona livre de tributos em locais remotos do país, exemplificada através da criação da Zona Franca de Manaus, permite a prevenção de desequilíbrios regionais; a imunidade das entidades de educação, sem fins lucrativos, propicia a facilitação do acesso e a ampliação de vagas para estudantes em instituições de ensino; a imunidade de IPI, ICMS e ISS na hipótese de exportações confere maior competitividade aos produtos nacionais no mercado externo, novamente protegendo a indústria nacional²⁹.

O quadro acima – reitera-se – demonstra que a concretização de um mesmo fim constitucional pode ser implementado através de medidas de imposição ou de exoneração tributária³⁰.

Em segundo lugar, é possível reconhecer dois fenômenos distintos: a extrafiscalidade específica, primária, imediata, direta ou em sentido próprio, objeto de estudo do presente trabalho, e a extrafiscalidade secundária, mediata, indireta, em sentido impróprio ou inerente a toda imposição ou exoneração tributária³¹.

A este respeito, afirma Nabais³²:

[...] há que se separar a extrafiscalidade, cuja idéia inicial e sentido acabamos de mencionar e que podemos designar por extrafiscalidade em sentido próprio, do fenómeno da extrafiscalidade inerente à generalidade das normas de direito fiscal (de tributação ou não tributação), traduzido seja no relevo das finalidades extrafiscais secundárias ou acessórias, que frequentemente o legislador lhes imputa, seja na constatação, actualmente praticamente inevitável, da presença de efeitos económicos e sociais na generalidade de tais normas.

Esta distinção parte de uma dupla constatação: em primeiro lugar, os instrumentos tributários, mesmo quando empregados para a consecução de sua mais genuína tarefa

²⁹ As situações ilustradas através deste exemplo revelam que mesmo os tributos designados pela doutrina como tipicamente fiscais podem ser aplicados para atingir finalidades extrafiscais.

³⁰ A proteção à indústria nacional, por exemplo, pode ser promovida pelo encarecimento de produtos estrangeiros (criação de tributos que inibam o ingresso destes no país) ou pelo barateamento dos produtos similares nacionais (pela redução da carga tributária).

³¹ Gouvêa sustenta que os fenômenos da extrafiscalidade e da fiscalidade seriam indissociáveis e separar-se-iam, “apenas, hipoteticamente, para maior clareza de exposição” (GOUVÊA, Marcus de Freitas. Op. cit., p. 47), ao passo que diversos outros autores, entre os quais: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 233-234, classificam as imposições e as exonerações tributárias de acordo com sua finalidade preponderante. Estas opções, contudo, não se compadecem com a opção analítico-funcional adotada para a abordagem no decorrer do presente trabalho.

³² NABAIS, José Casalta. Op. cit., p. 630.

(arrecadação), acabam por causar impacto, ainda que indireto, sobre o âmbito econômico³³. Em segundo lugar, os valores arrecadados através das imposições tributárias sempre se destinam (ou, ao menos, deveriam se destinar) à promoção das finalidades constitucionais.

Os efeitos indiretos ou de pequeno influxo sobre valores externos ao Direito Tributário escapam ao controle proposto.

Em terceiro lugar, e como consequência direta da constatação registrada no parágrafo antecedente, não será o destino do produto da arrecadação que permitirá a classificação dos tributos como fiscais ou extrafiscais³⁴.

A este respeito, soa inquestionável que (i) a aplicação de recursos provenientes da arrecadação tributária para o pagamento da folha de salário dos servidores do Poder Judiciário serve para a adequada realização da Justiça, (ii) o emprego destes mesmos recursos para a construção de escolas serve para a concretização do valor educação, (iii) a designação orçamentária de verba originada pela atividade tributária estatal para a pavimentação de ruas serve como instrumento para a segurança no trânsito, etc.

Os exemplos examinados tendem a demonstrar que a aplicação das receitas tributárias sempre se presta, de um modo ou outro, para a realização dos fins constitucionais. Adjetivar os instrumentos de arrecadação tributária como extrafiscais porque seus recursos são aplicados em uma ou outra rubrica orçamentária representa absoluta redundância.

Se o destino do produto da arrecadação fosse elemento relevante para a classificação entre instrumentos fiscais e extrafiscais, todos os institutos de Direito Tributário haveriam de ser classificados no segundo grupo, o que acabaria com a própria utilidade e validade da classificação proposta.

³³ ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. Op. cit., p. 150-151. Como já referido anteriormente, Schoueri propõe justamente o exame das normas tributárias indutoras sob o enfoque das consequências que ocasionam (ver SCHOUERI, Luis Eduardo. Op. cit., p. 24 e segs.). Em muitos casos, entretanto, estas consequências já foram antevistas e sopesadas pelo legislador constituinte quando da outorga de competência tributária, o que reforça a necessidade de se avaliar o tema sob seu enfoque tradicional.

³⁴ Em sentido contrário, GOUVÊA, Marcus de Freitas. Op. cit., p. 173 e segs.

Em resumo, a caracterização de um tributo ou de uma medida de exoneração tributária como extrafiscal depende de sua colaboração direta e imediata para a concretização de fins constitucionais. Assim, por exemplo, a progressividade das alíquotas de IPTU no tempo, na forma do artigo 182, §4º, II, da Constituição Federal c/c 7º da Lei 10.257/01, serve como instrumento direto e imediato para incentivar o cumprimento das regras de ocupação do solo urbano traçadas pelo plano diretor municipal. Dito em outras palavras, o aumento gradual da carga tributária a cada ano de má utilização do solo urbano serve como meio ou instrumento direto para incentivar o cumprimento do plano diretor municipal, o que permite a caracterização do tributo como extrafiscal³⁵. A alocação do produto desta arrecadação é absolutamente despicienda à classificação ora explorada.

Ao seu turno, a dotação orçamentária e a posterior destinação de parte da arrecadação federal de uma determinada contribuição para a área da saúde não viabiliza a sua adjetivação como extrafiscal. Isto porque a relação entre ela (contribuição) e a realização do valor constitucional *saúde* é meramente indireta, mediada pelo produto de sua arrecadação³⁶.

Por sua vez, as imposições e exonerações tributárias marcadas pela nota da extrafiscalidade em sentido próprio somente se validarão a partir da observação dos critérios que serão definidos no decorrer do presente estudo, ao passo que o exame da extrafiscalidade inerente às espécies tributárias (ou extrafiscalidade em sentido impróprio) escapa ao corte epistemológico ora proposto.

Veja-se, entretanto, como o Supremo Tribunal Federal se porta diante destas medidas tributárias de caráter extrafiscal.

³⁵ BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos**: extrafiscalidade e não-confisco. 2 ed. Curitiba: Juruá, 2006, p. 147-149.

³⁶ Esta conclusão também parece ter sido antevista por Ávila, ao afirmar que “os tributos com finalidade extrafiscal exercem influência direta [sobre a atividade do contribuinte], na medida em que visam precisamente a induzir o contribuinte a fazer ou deixar de fazer alguma coisa por meio da tributação” (ÁVILA. Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. Op. cit., p. 98).

1.2 A ATUAL FORMA DE EXAME DAS IMPOSIÇÕES E EXONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS EXTRAFISCAIS NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

É certo que a experiência jurídico-tributária brasileira é bastante recente. A autonomia do ramo tributário, muito mais. Mas, ao longo desse período, as garantias constitucionais relacionadas ao controle de tributos arrecadatários – isto é, destinados à consecução de fins tipicamente fiscais – evoluiu bastante, ao passo que a nova cultura de instituição de mecanismos tributários extrafiscais ainda precisa ser solidamente disciplinada.

Os precedentes do Supremo Tribunal Federal, neste sentido, acabam por reduzir o âmbito de proteção³⁷ dos direitos fundamentais – e, conseqüentemente, cancelar as intervenções³⁸ estatais – em razão da simples constatação de que um determinado instrumento tributário se destina à realização de uma finalidade extrafiscal.

As restrições a direitos fundamentais por decorrência destas medidas extrafiscais se revelam como a tônica de um poder descontrolado e desmedido concedido ao Estado³⁹. De regra, a separação de poderes serve como fundamento para interditar qualquer controle meritório sobre as medidas tributárias extrafiscais. E, quando muito, o Supremo Tribunal Federal realiza averiguações periféricas, que poderiam ser classificadas como um exame fraco de constitucionalidade de tais medidas.

Alguns exemplos pautarão o desenvolvimento do presente trabalho e servirão para a amostragem do *deficit* de controle de constitucionalidade das imposições e exonerações tributárias extrafiscais ora referidas.

Na condição de representante de um primeiro grupo de casos, deve ser recordado o precedente apresentado na Introdução.

³⁷ BOROWSKY, Martin. **La Estructura de los Derechos Fundamentales**. Bogotá: Universidad Externado de Colômbia, 2003, p. 121.

³⁸ “De acuerdo con el concepto de intervención, hay que establecer bajo qué circunstancias deben justificarse las afectaciones estatales de los bienes protegidos por los derechos de defensa” (BOROWSKY, Martin. *Ibid.*, p. 121).

³⁹ BARROS, Suzana de Toledo. **O Princípio da Proporcionalidade e o Controle de Constitucionalidade das Leis Restritivas de Direitos Fundamentais**. Brasília: Brasília Jurídica, 2003, p. 147.

Ao apreciar o Recurso Extraordinário 159.026⁴⁰, a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal afirmou a possibilidade de se conceder isenção apenas após determinada data, pois, além de beneficiar genericamente um grupo de contribuintes (isto é, não violar a igualdade), as exonerações tributárias extrafiscais representariam modalidade de ato discricionário, que escaparia ao controle do Poder Judiciário.

A análise desta decisão revela que o Supremo Tribunal Federal não examinou o nexo causal entre a exoneração tributária e a sua finalidade, nem, tampouco, o impacto da medida tributária sobre outros direitos fundamentais, entre os quais o livre exercício de atividade econômica.

Conforme consta no voto-condutor do recurso extraordinário⁴¹, a concessão da exoneração tributária – e a conseqüente intervenção a eventuais direitos fundamentais envolvidos no caso em apreço – escaparia a um controle mais aprofundado do Supremo Tribunal Federal, justamente em razão de sua finalidade extrafiscal.

Além disso, é imperioso ressaltar que a finalidade extrafiscal, que justificaria a abstenção do controle judicial, foi identificada de forma absolutamente genérica – sob a expressão “política fiscal e econômica”⁴² – no corpo da decisão ora examinada, conforme abaixo reproduzido:

O art. 6º do Decreto-lei nº 2.434/88, em perfeita conformidade com o disposto no art. 176 do Código Tributário Nacional, fixou, como termo inicial da isenção do Imposto sobre Operações de Câmbio, a data de 1º de julho de 1988.

A isenção, que se caracteriza pela dispensa legal do pagamento do tributo devido, decorre do implemento de certa política fiscal e econômica. A lei especificou as condições e requisitos necessários para sua concessão e considerou que os contribuintes neles enquadrados teriam tratamento diferente dos demais.

⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 159.026**. Op. cit.

⁴¹ Ver voto-condutor em BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 159.026**. Ibid.

⁴² A Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, diga-se de passagem, chegou à conclusão idêntica em outubro de 1994, isto é, pouco mais de um mês após a apreciação do Recurso Extraordinário nº 159.026. Neste segundo precedente (Recurso Extraordinário nº 149.659), o Ministro Relator, Sr. Paulo Brossard, também promove um controle fraco de igualdade, deixando de identificar, de forma precisa, a finalidade extrafiscal perseguida pela isenção sobe exame: “Não procedem os argumentos da recorrente. A isenção decorre do implemento de política fiscal e econômica, pelo Estado, tendo em vista determinado interesse social; envolve, assim, um juízo de conveniência e oportunidade do Poder Executivo. Portanto, é ato discricionário que escapa ao controle do Judiciário” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 149.659**. Relator(a): Paulo Brossard. Acórdão em 04.10.1994, DJ 31.03.1995 (p. 7776). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 04 de novembro de 2008).

Condicionando-se os benefícios fiscais às importações cobertas por guias expedidas a partir de 1º de julho, excluiu a pretensão da recorrida anterior a essa data.

Trata-se de critério pertinente, porque vazado em elemento inerente, entre nós, às operações de importação, qual seja, a licença.⁴³

Por outro lado, o Supremo Tribunal Federal, como afirmado anteriormente, realizou apenas um controle de igualdade formal ou, quiçá, de impessoalidade⁴⁴. Nesta espécie de controle, verifica-se a presença de sinais de singularização do benefício⁴⁵. A medida tributária extrafiscal somente seria considerada inconstitucional se representasse vantagem a um grupo certo e determinado de pessoas, o que não ocorreu no caso em apreço, conforme também registra o voto-condutor:

Na verdade, o benefício fiscal em tela não objetivou importações em curso, mas tão-somente aquelas que viessem a ser autorizadas a partir da data indicada na lei. Ora, medida de política fiscal, baixada nas condições apontadas, sem consideração a pessoas ou grupos determinados, não pode ser apodada de atentatória ao princípio da igualdade⁴⁶.

No caso em apreço, fica patente que o Supremo Tribunal Federal não adentra o mérito da medida tributária extrafiscal indicada pelo Poder Legislativo. Ou seja, em relação a este primeiro grupo de casos, reconhece-se uma supremacia absoluta do sobreprincípio da separação de poderes. Daí resultar um controle meritório nulo das medidas tributárias extrafiscais.

Em um segundo grupo de casos, o Supremo Tribunal Federal realiza exame diferente daquele antes apresentado, servindo como paradigma antiga decisão plenária, proferida em face do Recurso Extraordinário 94.001⁴⁷.

O caso acima individualizado envolve a impugnação de lei municipal de São Paulo, que impunha acréscimo de 200% (duzentos por cento) de imposto predial sobre

⁴³ Ver voto-condutor em BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 159.026**. Op. cit.

⁴⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 23 e segs.

⁴⁵ *Ibid.*, p. 23 e segs.

⁴⁶ Ver voto-condutor em BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 159.026**. Op. cit.

⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 94.001**. Relator(a): Moreira Alves. Acórdão em 11.03.1982, DJ 11.06.1982 (p. 1129). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 04 de novembro de 2008.

imóveis irregulares, em razão da falta de *habite-se*, auto de vistoria ou alvará de conservação.

Em segunda instância, firmou-se o entendimento de que o acréscimo de imposto teria propósito extrafiscal legítimo, qual seja, fomentar a regularização imobiliária local⁴⁸.

O Supremo Tribunal Federal, todavia, reformou a decisão, em face da inidoneidade do meio eleito. O voto-condutor registra a possibilidade de emprego de medidas tributárias para atingir finalidades extrafiscais. Todavia, o uso de tributo com o propósito punitivo encontraria óbice em sua própria definição legal (art. 3º do Código Tributário Nacional):

Ninguém nega que a extrafiscalidade é permitida, com base no *Police Power*. Poder de Polícia entendido, não como atividade repressiva como o é a sancionadora do ato ilícito, mas, sim, nos termos em que o próprio Código Tributário Nacional o define, em seu artigo 78: “Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos”. Poder de polícia que não é sancionatório, mas limitativo e disciplinador da amplitude de direitos individuais em benefício do bem comum. Já o poder de polícia que reprime, por meio de sanção, o ato ilícito existente não pode dar margem a tributo com finalidade extrafiscal de fazer cessar a ilicitude, em virtude, justamente, da proibição do art. 3º do C.T.N. (... , que não constitui sanção de ato ilícito, ...)

[...]

O poder de tributar para fins extrafiscais não é absoluto. Ele está adstrito, evidentemente, ao conceito de tributo dado pela Lei Complementar federal, que é o Código Tributário Nacional.

Neste segundo precedente, o Supremo Tribunal Federal realizou apenas um exame da legitimidade do meio tributário eleito pelo legislador, independentemente da licitude dos fins que se pretende atingir. Com efeito, somente um meio tributário idôneo poderia servir para a promoção de propósitos extrafiscais.

⁴⁸ “Assim, a utilização dos meios tributários para fins não fiscais não evidencia ofensa a princípios constitucionais e, menos ainda, a disposições do Código Tributário Nacional. O ‘acréscimo’ cai no campo da extrafiscalidade, embora onerando, no campo tributário, o contribuinte, com o objetivo, porém, distinto e inconfundível, vale dizer, o estímulo à regularização dos imóveis, atentando-se o bem comum”.

Por derradeiro, há um terceiro grupo de casos que também merece atenção, devidamente ilustrado através da ação direta de inconstitucionalidade 1.655⁴⁹. Em sede de controle concentrado, o Supremo Tribunal Federal viu-se na obrigação de examinar a validade do artigo 1º da Lei Estadual do Amapá 351/97, que concedia isenção de imposto sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA para prestadores de serviço de transporte escolar, desde que vinculados à determinada cooperativa local.

Os votos proferidos em plenário identificaram duas finalidades (ou conseqüências) extrafiscais subjacentes à norma estadual impugnada: a primeira delas, fomentar o transporte escolar local⁵⁰; a segunda, compelir os prestadores de serviço de transporte escolar a se associar (ou manterem-se associados) à determinada cooperativa⁵¹.

A intenção de compelir os prestadores de serviço de transporte escolar a se associar (ou manter-se associado) à determinada cooperativa, no entender do Supremo Tribunal Federal, violaria o princípio da liberdade de associação⁵² e, de quebra, a restrição do benefício fiscal aos sócios de uma exclusiva cooperativa local implicaria particularização incompatível com o princípio da igualdade⁵³.

Perceba-se, portanto, que, em alguns casos, o Supremo Tribunal Federal também examina a (in)idoneidade do propósito (v.g. finalidade) perseguido através do instrumento fiscal ou de suas conseqüências concretas, anulando aquelas medidas que, ao invés de

⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.655**. Relator(a): Maurício Correa. Acórdão em 03.03.2004, DJ 02.04.2004 (p. 8). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20 de outubro de 2008.

⁵⁰ Esta finalidade, aliás, conduziu à divergência inaugurada pelo Ministro Marco Aurélio, que, sopesando riscos, preferiu cancelar a norma impugnada do que “inibir a prestação de serviço nessa área tão sensível, a do transporte, objetivando alcançar-se justamente uma escolaridade maior” (Voto do Ministro Marco Aurélio em BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.655**. Ibid.).

⁵¹ O voto do Ministro Maurício Corrêa incorpora manifestação do Ministério Público sobre o tema: “nos termos do artigo 5º, XXV, da Constituição Federal, ninguém pode ser compelido a associar-se ou permanecer associado. Vale dizer, a adesão a determinada entidade associativa, de que são espécies as cooperativas, é uma faculdade jurídica do indivíduo, não podendo o Estado, ainda que de forma indireta – por meio da concessão de incentivos fiscais, por exemplo – inibir o pleno gozo desse direito fundamental, conferindo certo privilégio exclusivamente em favor de quem se associe – e/ou permaneça associado – a uma determinada cooperativa” (Ver voto do Ministro Maurício Correa em BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.655**. Ibid.).

⁵² Voto Maurício Corrêa (Ver voto do Ministro Maurício Correa em BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.655**. Ibid.).

⁵³ Voto Celso de Mello (Ver voto do Ministro Celso de Mello em BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.655**. Ibid.).

fomentar, inibem por completo a concretização de um ou outro fim prescrito pela Constituição Federal.

Com o exame destes precedentes, é possível afirmar que, de regra, o Supremo Tribunal Federal enxerga na separação de poderes um limite absoluto para o exercício do controle do mérito das decisões do Poder Legislativo no campo da extrafiscalidade. As restrições decorrentes deste limite, quando muito, são superadas por intermédio da exigência de generalidade e idoneidade das medidas tributárias extrafiscais. Será genérica e, conseqüentemente, válida a imposição ou exoneração tributária extrafiscal concedida de forma não particularizada. A seu turno, será idônea e, conseqüentemente, válida a imposição ou exoneração tributária extrafiscal concedida através de um instrumento legítimo e que não tenha como propósito evidente ou conseqüência direta a violação dos fins prescritos pela Constituição Federal.

Importa, ainda, registrar que Ávila⁵⁴ já havia antecipado parte destas conclusões ao examinar o controle de igualdade promovido pelo Supremo Tribunal Federal:

De acordo com as decisões do Supremo Tribunal Federal, o princípio da igualdade não é violado, quando: (a) a norma tratar igualmente os contribuintes que se encontram na mesma situação; (b) o tratamento diferenciado não violar nenhum direito fundamental; (c) nenhuma pretensão decorreria do tratamento diferenciado; (d) o tratamento diferenciado possui um fundamento constitucional justificador.

Por outro lado, fica patente que a avaliação promovida pelo Supremo Tribunal Federal em relação a aspectos periféricos ao mérito das medidas implantadas pelo Poder Legislativo baseia-se em evidência: somente a medida tributária claramente inidônea ou, ainda, a finalidade manifestamente inconstitucional⁵⁵ possuiriam a aptidão de macular o uso extrafiscal de instrumentos tributários.

Por conseguinte, ainda quando se emprega os exames de generalidade e idoneidade antes mencionados, algumas restrições a direitos fundamentais passam despercebidas pelo Poder Judiciário.

⁵⁴ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 351-352.

⁵⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.260**. Relator(a): Eros Grau. Acórdão em 29.03.2007, DJ 29.06.2007 (p. 21). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20 de outubro de 2008.

Em primeiro lugar, o Supremo Tribunal Federal nem sempre exige a apresentação expressa da finalidade que justifica o emprego da medida tributária extrafiscal. Em outras tantas oportunidades, a finalidade supostamente perseguida através do emprego da medida tributária é indicada de forma absolutamente genérica. Como nossa Constituição Federal é bastante rica em número de normas, não fica difícil encontrar, *a posteriori*, justificativa para as intervenções estatais⁵⁶.

Em segundo lugar, o Supremo Tribunal Federal não verifica o grau de eficácia dos meios tributários empregados para a concretização de fins extrafiscais. Neste contexto, o emprego de qualquer instrumento tributário se justifica, desde que, não sendo inidôneo, mostre-se neutro em relação aos valores resguardados pelo ordenamento jurídico ou, ainda, auxilie, minimamente, a concretização de uma finalidade constitucional.

Sob este viés, é possível antecipar que o Supremo Tribunal Federal dificilmente promove controle dos efeitos colaterais das exonerações e imposições tributárias extrafiscais. Somente a inibição radical de uma finalidade resguardada pelo texto constitucional possibilitaria o reconhecimento da inconstitucionalidade do instrumento tributário⁵⁷. Neste caso, a afetação e a restrição de direitos fundamentais – em diversos graus - passa a se justificar pela simplória razão de que um instrumento tributário auxilia, minimamente, a realização de outra finalidade constitucional.

Em terceiro lugar, o tratamento diferenciado entre dois contribuintes é justificado eminentemente pela natureza extrafiscal da medida, desde que seu emprego não represente privilégio singular e concreto. Neste contexto, o conteúdo da igualdade tributária sofre clara redução e fica restrito apenas às conseqüências típicas da igualdade perante a lei. Novamente, em face do primado absoluto da separação de poderes, a igualdade não é empregada como instrumento para controle do mérito da medida extrafiscal indicada pelo Poder Legislativo.

As deficiências ora enumeradas sustentam a afirmação de que o Supremo Tribunal Federal promove avaliação anêmica das medidas tributárias marcadas pela nota

⁵⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. Op. cit., p. 69-71, e TIPKE, Klaus. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 40.

⁵⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 102.

da extrafiscalidade. Diz-se anêmica, porque esta avaliação é parcial e de evidência, implicando inadequada autolimitação do dever de sindicância exercido pelo Poder Judiciário.

Frise-se que este exame anêmico é exaltado por alguns autores⁵⁸ e criticado por outros⁵⁹. Entretanto, as explicações para a fragilidade na apreciação das medidas tributárias extrafiscais, ao invés de legitimar a fraca atuação do Supremo Tribunal Federal em sua precípua tarefa de guarda da Constituição Federal, demonstram a necessidade de evolução de nossa jurisprudência.

1.3 CAUSAS E CONSEQÜÊNCIAS DA ATUAL FORMA DE EXAME DAS MEDIDAS TRIBUTÁRIAS EXTRAFISCAIS

A primeira parte do presente capítulo traz o registro de um projeto analítico-conceitual e funcional. Sob esta ótica, os primeiros passos representam balizamentos imprescindíveis sobre o ponto central que será explorado na sua seqüência: o controle das imposições e das exonerações tributárias extrafiscais. A seu turno, o segundo tópico demonstra, funcionalmente, o fraco – ou, quiçá, nulo – exame atualmente exercido pelo Poder Judiciário em relação a estas mesmas medidas tributárias extrafiscais.

Cumpre, a partir de agora, apresentar as possíveis explicações para este exame parcial e de evidência antes apontado e, concomitantemente, as suas indesejáveis conseqüências em matéria de proteção dos direitos fundamentais.

⁵⁸ Consultar NABAIS, José Casalta. Op. cit., p. 655 e segs.

⁵⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. A teoria da igualdade tributária e o controle de proporcionalidade das desigualdades de tratamento. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 15, n. 76, p. 36-72, set.-out. 2007, e ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. Op. cit., p. 25-27.

1.3.1 O papel da doutrina e a exaltação da extrafiscalidade

Não há dúvidas de que o precípua papel de conceituar e explicar os institutos próprios de Direito é reservado à doutrina. Enquanto aos magistrados é dado compor os litígios através da indumentária que se encontra à sua disposição, à doutrina toca o dever de conferir racionalidade aos mais diversos instrumentos jurídicos empregados nas decisões judiciais.

Com efeito, baseado nesta constatação, doutrina e jurisprudência estabelecem relação típica de simbiose. Quanto mais clara e evoluída se apresentar a manifestação doutrinária sobre um determinado tema, maior será a probabilidade de que os precedentes judiciais nesta mesma seara ultrapassem um controle intersubjetivo de adequação.

Neste exato ponto reside a primeira explicação – e também a mais evidente – para o atual estágio do exame promovido pelo Supremo Tribunal Federal em matéria de imposições e exonerações tributárias extrafiscais. A doutrina nacional sobre o tema se apresenta, ainda, em desenvolvimento⁶⁰. A raridade de obras que aprofundam o estudo sobre a extrafiscalidade e a predileção doutrinária por constatar e exaltar a extrafiscalidade acabam por cancelar a prática adotada pelo Poder Judiciário de, singelamente, imunizar estas medidas tributárias.

Nos últimos três anos, no Brasil, por exemplo, foram (re)publicadas apenas duas obras específicas destinadas ao exame da extrafiscalidade, elaboradas por Berti⁶¹ e Gouvêa⁶². A primeira delas aponta a relevância da extrafiscalidade⁶³ e a sua forma de concretização em face de cinco impostos em espécie⁶⁴ (IPI, IOF, IPTU e II e IE). A segunda, por sua vez, aborda o tema de forma mais analítica e, se de um lado, reitera a

⁶⁰ BERTI, Flávio de Azambuja. Op. cit., p. 57.

⁶¹ Ibid.

⁶² GOUVÊA, Marcus de Freitas. Op. cit.

⁶³ BERTI, Flávio de Azambuja. Op. cit., p. 50 e segs.

⁶⁴ Ibid., p. 59 e segs.

importância da extrafiscalidade⁶⁵ e suas diferentes facetas⁶⁶, de outro lado, revela um início de preocupação com seus limites⁶⁷.

De qualquer sorte, esta escassez acaba por dificultar a explicação adequada da extrafiscalidade e a identificação dos seus respectivos mecanismos de controle.

Agravam, ainda, este quadro as manifestações de exaltação da extrafiscalidade, enquanto importante instrumento para a concretização das finalidades constitucionais. Estas manifestações acabam por incentivar o crescente emprego de medidas tributárias para a conformação de condutas, como se o uso de tributos para propósitos não arrecadatários representasse um excelente ou, quiçá, o melhor dos instrumentos para a consecução das finalidades constitucionais⁶⁸.

A exaltação das medidas extrafiscais, especialmente no discurso sobre os tributos ambientais⁶⁹, acaba por dificultar a elaboração de críticas a seus efeitos colaterais, assim como a identificação de mecanismos mínimos para o seu controle. Com efeito, a possibilidade de emprego de instrumentos tributários para conformar condutas é constantemente exaltada, sem que as suas repercussões mereçam aprofundada referência.

1.3.2 A regulamentação constitucional da extrafiscalidade

Em acréscimo à deficiência doutrinária antes relatada, o fraco (ou nulo) exame exercido pelo Supremo Tribunal Federal em relação às medidas tributárias extrafiscais também possui como suporte o fato de que o ainda tímido debate sobre a extrafiscalidade não leva em consideração alguns limites implícita ou explicitamente traçados pela Constituição Federal. A desconsideração destes limites, não raro, acaba por legitimar o emprego de medidas tributárias em campo proibido.

⁶⁵ GOUVÊA, Marcus de Freitas. Op. cit., p. 43 e segs.

⁶⁶ Ibid., p. 135 e segs.

⁶⁷ Ibid., p. 245 e segs.

⁶⁸ Veja-se: BERTI, Flávio de Azambuja. Op. cit., p. 56-57; GOUVÊA, Marcus de Freitas. Op. cit., p. 25-35.

⁶⁹ Ver: NABAIS, José Casalta. Tributos com fins ambientais. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 16, n. 80, p. 253-283, maio-jun. 2008; GUSMÃO, Omara Oliveira de. Proteção ambiental e tributação: o tributo como coadjuvante na concretização do valor constitucional "meio ambiente". **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v.14, n.66, p. 113-148, jan./fev. 2006, etc.

É preciso recordar que as particularidades de nosso Sistema Tributário Nacional, decorrentes das opções assumidas pelo legislador constituinte, provocam considerável impacto sobre as opções disponíveis ao Poder Legislativo, especialmente no campo da extrafiscalidade. Entre estas particularidades, Ataliba⁷⁰ sustenta que “a nossa Constituição não foi genérica e sintética. Ao contrário, foi particularizada e abundante, não deixando margem – jurídica – para grandes desenvolvimentos e integração pela legislação ordinária e, menos ainda, pelos costumes, pela construção ou outras formas”.

Neste sentido, é possível afirmar que nosso Sistema Tributário é marcado pela exaustividade e pela rigidez⁷¹.

Diz-se rígido por duas razões: em primeiro lugar, porque a profusão de normas de índole constitucional e, mais, com estreito relacionamento com cláusulas pétreas (os direitos fundamentais)⁷², engessa a possibilidade de modificação da estrutura do Sistema Tributário Nacional⁷³; em segundo lugar, porque, em grande parte, as normas que conformam o Sistema Tributário Nacional assumem a feição preponderante de regras⁷⁴, isto é, de normas menos suscetíveis à ponderação, porque eminentemente descritivas de condutas, “com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação de correspondência”⁷⁵.

Por outro lado, diz-se que o Sistema Tributário Nacional é exaustivo, porque, como já referido, optou-se por sua conformação através de inúmeras e distintas normas, reduzindo a margem de ponderação por parte do legislador ordinário. As espécies tributárias, a repartição de poder e as garantias aos contribuintes já se encontram previamente esmiuçadas no próprio texto da Constituição Federal⁷⁶, diferentemente do que acontece, por exemplo, na Alemanha ou na Itália⁷⁷.

Dentro deste contexto de rigidez e exaustividade do Sistema Tributário Nacional, o legislador constituinte promoveu algumas opções relevantes em matéria de extrafiscalidade.

⁷⁰ ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. Op. cit., p. 15.

⁷¹ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. Op. cit., p. 109.

⁷² *Ibid.*, p. 110.

⁷³ ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. Op. cit., p. 31.

⁷⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. Op. cit., p. 68-72.

⁷⁵ *Ibid.*, p. 78.

⁷⁶ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. Op. cit., p. 109-111.

⁷⁷ ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. Op. cit., p. 27-30.

Segundo Ávila⁷⁸, determinadas regras constitucionais ora impedem o emprego de instrumentos tributários para atingir finalidades extrafiscais, ora definem que finalidades podem ser atingidas através dos instrumentos tributários:

A constatação de que a Constituição prevê várias finalidades a serem atingidas poderia levar ao entendimento de que qualquer uma dessas finalidades poderia ser utilizada como parâmetro para a escolha de medidas de comparação. Assim não se pode, porém, entender. Isso porque o poder de tributar, na Constituição de 1988, foi atribuído por meio de regras de competência, as quais delimitam, na maioria dos casos, quais são os fatos ou situações que podem ser objeto de tributação. Como regras, elas pré-excluem a tributação com base em finalidades extrafiscais ou predeterminam quais são as finalidades as quais deve servir a instituição do tributo.

Em outras palavras, as regras de outorga de poder trazem consigo permissões e obrigações expressas quanto ao uso de imposições tributárias com o propósito extrafiscal. Essas normas constitucionais acabam por limitar o emprego de instrumentos de oneração tributária para conformação da conduta dos contribuintes⁷⁹.

Segundo Ávila⁸⁰, as taxas, por exemplo, não poderiam servir de instrumento extrafiscal, porque o produto de sua arrecadação, de acordo com sua hipótese de incidência, presta-se exclusivamente ao custeio do regular poder de polícia exercido ou dos serviços públicos específicos e divisíveis prestados em favor de um determinado contribuinte. Ou seja, as taxas servem como instrumentos claramente fiscais, arrecadatórios de valores para o custeio de atividades estatais previamente definidas pela Constituição Federal⁸¹.

Da mesma forma, de acordo com o artigo 153, §4º, I, da Constituição Federal, o imposto territorial rural – ITR terá alíquotas progressivas com o propósito de estimular o cumprimento da função social da propriedade. Esta regra constitucional de limitação de

⁷⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. Op. cit., p. 64.

⁷⁹ Ibid., p. 64-67.

⁸⁰ Ibid., p. 64-65. Em sentido similar: CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Constituição Dirigente e Vinculação da Legislação**: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas. Coimbra: Coimbra, 2001, p. 264-265.

⁸¹ Ver: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 491.216**. Relator(a): Ricardo Lewandowski. Acórdão em 27.11.2007, DJ 19.12.2007 (p. 47). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 25 de outubro de 2008; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.655**. Relator(a): Ellen Gracie. Acórdão em 09.10.2003, DJ 26.03.2004 (p. 3). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20 de outubro de 2008; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Questão de Ordem em Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.551**. Relator(a): Celso de Mello. Acórdão em 02.04.2003, DJ 20.04.2006 (p. 5). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 28 de outubro de 2008; etc.

competência restringe a liberdade de conformação do legislador ordinário, mediante a prévia definição das finalidades extrafiscais que poderão ser perseguidas através da progressividade gravosa do ITR. Em função da regra constitucional ora examinada, a progressividade extrafiscal do ITR somente se justifica como instrumento para desestimular a improdutividade de propriedades rurais.

Outra hipótese que pode ser citada, até o advento da Emenda Constitucional 29/2000, é a das alíquotas do imposto predial territorial urbano – IPTU, que somente poderiam progredir no tempo, com o propósito de fomentar a adequada ocupação do solo urbano (art. 182, § 4º, II, da Constituição Federal). Não se permitia, por conseguinte, o emprego da progressividade de alíquotas com o propósito de perseguir outras finalidades (fiscais ou extrafiscais)⁸².

Nestes exemplos, fica patente que as regras de delimitação de competência tributária acabam por predefinir as finalidades que poderão ser perseguidas através de instrumentos de oneração.

As conseqüências desta eficácia das regras competência, no sentido de oferecer razões suficientes a excluir a possibilidade de sopesamento e/ou ponderação de valores constitucionais⁸³, receberam muito pouca atenção da doutrina e da jurisprudência, mormente no campo da extrafiscalidade.

Em um outro aspecto, pouco se debate sobre uma segunda possível conseqüência – mais radical – desta opção do legislador constituinte em restringir a extrafiscalidade através das regras de competência. O texto constitucional revela especial preocupação do legislador em indicar regras específicas sobre o emprego extrafiscal de imposições tributárias. Não houve, em compensação, similar preocupação com a regulação das exonerações tributárias extrafiscais.

Em outras palavras, o tratamento constitucional da extrafiscalidade, sem dúvida, foi bastante diferente em matéria de imposições e de exonerações tributárias. Em relação

⁸² Entre outros, BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 153.771**. Relator(a): Moreira Alves. Acórdão em 05.09.1997, DJ 05.09.1997 (p. 41892). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 04 de novembro de 2008.

⁸³ RAZ, Joseph. **Razón Práctica y Normas**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991, p. 226-243. Em igual sentido, ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. Op. cit., p. 108-114.

àquelas, a Constituição Federal estabeleceu uma série de regras que ora obrigam, ora permitem a busca de finalidades específicas extrafiscais. Contudo, em relação a estas, há uma completa omissão por parte do legislador constituinte, ampliando, salvo melhor juízo, o espaço para a liberdade conformadora do legislador infraconstitucional.

Em matéria de imposições tributárias, o legislador constituinte, mediante exercício de antevisão, estabeleceu regras que solucionam potencial “conflito, evitando que a controvérsia entre os valores morais que elas afastam ressurja no momento de aplicação. O próprio Poder Constituinte faz uma ponderação anterior que afasta a ponderação horizontal posterior”⁸⁴. Ou, parafraseando Alexander e Sherwin⁸⁵, o conteúdo destas regras serve ao propósito de sua função moral: coordenação, conhecimento e eficiência, evitando, a seu turno, custos de deliberação, controvérsias, incertezas e conclusões equivocadas por parte do legislador infraconstitucional⁸⁶.

Por este raciocínio, no campo das imposições tributárias extrafiscais, a Constituição Federal dirigiria a atuação do legislador ordinário, de modo a ensejar três distintas situações: (i) obrigando-o a empregar determinados instrumentos tributários para atingir finalidades extrafiscais previamente identificadas, como, por exemplo, instituir alíquotas progressivas de ITR como meio de fomentar o cumprimento da função social da propriedade; (ii) autorizando-o, mediante um juízo de conveniência e oportunidade, a empregar outros instrumentos tributários para atingir finalidades extrafiscais previamente identificadas, como, por exemplo, instituir alíquotas de IPTU progressivas no tempo como meio de viabilizar a adequada ocupação do solo urbano⁸⁷; (iii) proibindo-o, na hipótese de

⁸⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. Ibid., p. 109.

⁸⁵ ALEXANDER, Larry; SHERWIN, Emily. **The Rule of Rules: morality, rules & the dilemmas of law**. Durham e Londres: Duke University Press, 2001, p. 30-31.

⁸⁶ SCHAUER, Frederick. **Profiles, Probabilities, and Stereotypes**. Cambridge and London: Harvard University Press, 2003, p. 176-179.

⁸⁷ Neste ponto, aparece antiga distinção doutrinária entre progressividade facultativa e obrigatória (PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos: federais, estaduais e municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 271-274). O artigo 153, §4º, I, da Constituição Federal prescreve que o ITR “será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas”. Neste contexto, estabeleceu-se uma obrigação por parte do legislador de atingir finalidade constitucional através de medida previamente identificada. Já a redação original do artigo 156, §1º, da Constituição Federal contemplava regra de permissão, estabelecendo que o IPTU “poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma assegurar o cumprimento da função social da propriedade”.

inexistir autorização, de empregar imposições tributárias para o cumprimento de finalidades extrafiscais⁸⁸.

Já no campo das exonerações tributárias, haveria uma inversão da regra do jogo: o silêncio do legislador constituinte representaria maior grau de flexibilidade de exame por parte do legislador, a quem tocava a tarefa de sopesar os interesses em conflito e intermediar a realização das distintas finalidades constitucionais.

Um argumento quantitativo⁸⁹, fundado – ainda – no postulado da concordância prática⁹⁰, parece respaldar as conclusões antevistas e a conseqüente constatação de existência de regime jurídico distinto para imposições e exonerações tributárias extrafiscais.

As imposições tributárias extrafiscais implicam restrição a uma maior gama de direitos fundamentais, ao passo que as exonerações tributárias, de regra, agridem inferior número de direitos fundamentais.

A este respeito, no campo das imposições tributárias, de regra, sucede um entrelaço entre a finalidade extrafiscal perseguida (redução de desigualdades sociais, incentivo ao trabalho, função social da propriedade, etc.) e valores previamente identificáveis, em especial a igualdade de tratamento, livre iniciativa, liberdade de exercício de profissão e direito à propriedade. Já no campo das exonerações tributárias, a restrição ao direito de propriedade, por exemplo, revela-se quase inexistente.

Por conseguinte, o postulado da concordância prática – segundo o qual se deve buscar uma “síntese dialética entre normas imbricadas”⁹¹ ou, ainda, “harmonizar os valores de modo que eles sejam protegidos ao máximo”⁹² – desempenha papel fundamental,

⁸⁸ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O Princípio do Não-confisco no Direito Tributário**. São Paulo, RT, 2003, p. 189.

⁸⁹ Ordinariamente, a doutrina se preocupa com argumentos qualitativos em matéria de proteção de direitos fundamentais. Apenas para fins de ilustração, na hipótese de colisão de distintos interesses em jogo, diz-se que deve prevalecer aquele que possui a maior relevância perante o ordenamento jurídico (ponderação) ou, ainda, que se deve sopesar os valores em jogo, de modo a preservar, pelo menos, o núcleo essencial do princípio cujo alcance será restringido (vedação ao excesso). Nestes dois exemplos, a doutrina vale-se de argumentos qualitativos.

⁹⁰ HESSE, Konrad. **Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1999, p. 65 e segs.

⁹¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. Op. cit., p. 145.

⁹² *Ibid.*, p. 145.

orientando a atuação do intérprete em face das normas constitucionais⁹³ e, na situação em apreço, restringindo o emprego de meio menos harmônico em face dos demais valores reconhecidos pelo ordenamento jurídico.

1.3.3 O obscuro papel da igualdade no campo da extrafiscalidade

Um terceiro aspecto parece contribuir para o fraco exame promovido pelo Supremo Tribunal Federal no campo da extrafiscalidade: o obscuro papel desempenhado pela igualdade não somente no Direito Tributário, mas em todo o Direito.

Conforme reconhece Ávila⁹⁴, o discurso sobre a igualdade, normalmente, é desenvolvido de uma forma “elíptica”, isto é, sem o devido esclarecimento de seus elementos, nem, tampouco, da relação estabelecida entre estes mesmos elementos. Por outro lado, este mesmo discurso, não raro, é demarcado por um tom “laudatório e emotivo”. Neste contexto, simplesmente criticar a igualdade representaria uma heresia, uma blasfêmia⁹⁵. A negação da igualdade representaria um vilipêndio a todos os outros direitos⁹⁶.

Este tipo de discurso, ao invés de reforçar o papel desempenhado pela igualdade no ordenamento jurídico, acaba por nublá-lo. Afirmar que a igualdade implica “tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na proporção de sua desigualdade”⁹⁷, expressão irretocável em seus mais diversos aspectos, pouco contribui para a indicação de mecanismos eficazes à sua proteção⁹⁸. A importância da igualdade e suas respectivas consequências jurídicas acabam por ser solapadas pela dificuldade de sua compreensão⁹⁹.

⁹³ Ibid., p. 122.

⁹⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. Op. cit., p. 29.

⁹⁵ Ibid., p. 29.

⁹⁶ WESTEN, Peter. The empty idea of equality. **Harvard Law Review**, n. 95, p. 538, 198-1982, e LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios Constitucionais Tributários**. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 18.

⁹⁷ ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. São Paulo: Martin Claret, 2001, p. 139.

⁹⁸ Entre outros, MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Op. cit., p. 10-14; ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. Op. cit., p. 28-30; etc.

⁹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, [v. III – Os Direitos Humanos e a Tributação: imunidades e isonomia], p. 324.

O adequado controle das medidas tributárias extrafiscais pressupõe uma melhor exploração dos elementos e das conseqüências advindas da igualdade tributária.

Da mesma forma, a predileção pelo estudo da capacidade contributiva ou, ainda, pela identificação da igualdade tributária meramente como um dever de graduar os gravames de acordo com a riqueza ostentada pelo contribuinte acaba por reforçar este controle defeituoso das medidas marcadas pela extrafiscalidade.

A partir do momento em que, com respaldo em Greco¹⁰⁰, Amaro¹⁰¹ afirma que a capacidade contributiva representaria o critério para definição das situações que demandariam¹⁰² tratamento dessemelhante no campo do Direito Tributário, abre-se espaço para um grande dilema em matéria de extrafiscalidade. É evidente que, no campo dos tributos com propósito eminentemente arrecadatório, a existência da riqueza representa condição mínima para a tributação¹⁰³. Mais do que isso, é inegável que, de regra, os diversos graus de riqueza consistem em critério adequado para comparação de pessoas ou coisas¹⁰⁴. Todavia, quando o objetivo da medida tributária deixa de ser a arrecadação, a riqueza ostentada pelo contribuinte não mais reproduz critério adequado para esta comparação.

Sob este viés, para incentivar o acesso ao mercado, é irrelevante a condição econômica do contribuinte, mas é relevante a idade do trabalhador¹⁰⁵. Da mesma forma, para incentivar o acesso à educação, é imprescindível a existência de serviço de transporte escolar, mas não a riqueza do transportador¹⁰⁶! Dito de outra forma, em nenhum destes

¹⁰⁰ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições**: uma figura *sui generis*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 190 e segs.

¹⁰¹ AMARO, Luciano. Op. cit., p. 135-136.

¹⁰² Ibid., p. 135. Amaro se refere à existência de diferenças que não somente facultam como obrigam um tratamento diferenciado.

¹⁰³ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 69.

¹⁰⁴ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2008, p. 179, e ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. Op. cit., p. 372.

¹⁰⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.276**. Relator(a): Ellen Gracie. Acórdão em 29.08.2002, DJ 29.11.2002 (p. 17). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20 de outubro de 2008.

¹⁰⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.655**. Op. cit.

casos, a riqueza ostentada pelo empregador contratante ou pelo transportador é relevante para o estabelecimento do trato diferenciado. Outras características do contribuinte, em contrapartida, passam a protagonizar papel imprescindível à validade do tratamento diferenciado, em especial para demonstrar pertinência lógica entre o tratamento diferenciado e as razões perseguidas pelo legislador¹⁰⁷.

A exaltação pura e simples da capacidade contributiva, tal como se a igualdade tributária gravitasse exclusivamente ao redor dos dizeres do artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, não se mostra adequada no campo das medidas tributárias extrafiscais. Equiparar igualdade e capacidade contributiva significaria cancelar a forma de exame atualmente promovida pelo Supremo Tribunal Federal. Aliás, há quem sustente que a extrafiscalidade representaria uma exceção à aplicação da capacidade contributiva¹⁰⁸, afastando o controle de igualdade destas medidas extrafiscais.

É interessante recordar que, no campo da extrafiscalidade, o Supremo Tribunal Federal promove apenas uma avaliação de igualdade formal, repelindo apenas as medidas extrafiscais demarcadas pela singularização. Dito de outra forma, o Supremo Tribunal Federal reduz a relevância jurídica da igualdade, abstendo-se de empregá-la como um instrumento de controle do mérito destas medidas tributárias extrafiscais.

Como conseqüência, a igualdade acaba por se desdobrar em apenas dois mandamentos. De um lado, ao legislador, corresponderia a uma ordem para a criação de leis efetivamente genéricas. Ou, nas palavras de Mello, não seria dado ao legislador “erigir em critério diferencial um traço tão específico que singularize no presente e definitivamente, de modo absoluto, um sujeito a ser escolhido pelo regime peculiar”¹⁰⁹. Este tipo de exame de igualdade é encontrado de forma bastante corriqueira nos precedentes do Supremo Tribunal Federal, não representando modelo específico desenvolvido para o exame de validade das medidas tributárias marcadas pela nota da

¹⁰⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Op. cit., p. 37-39.

¹⁰⁸ Ver COSTA, Regina Helena. Op. cit., p. 73-74.

¹⁰⁹ Entre outros, MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Op. cit., p. 23.

extrafiscalidade¹¹⁰. De outro lado, ao intérprete, resultaria em um comando para aplicar as normas sempre que preenchido o seu pressuposto de fato, independentemente de seu destinatário. Neste contexto, a igualdade perante a lei significaria a “simples conformidade, em todas as situações que lhe forem subsumidas, da conduta humana à norma de conduta”¹¹¹.

Apesar desta opção de exame revelar um apego, ainda que mínimo, à igualdade, algumas de suas principais decorrências acabam por desempenhar papel nulo, mormente em relação ao necessário controle do mérito das opções eleitas pelo Poder Legislativo.

O que se pretende sustentar através do presente estudo é que, na realidade, a igualdade, no campo extrafiscal, passa a representar algo diferente, que não legitima a completa liberdade do legislador, mas altera a forma de enfrentamento das medidas tributárias. Esclarece-se: não há dispensa de controle da igualdade, mas necessidade de readequação deste controle aos elementos que desempenham papel fundamental neste campo do Direito Tributário, isto é, os meios empregados e os fins extrafiscais perseguidos pelo legislador infraconstitucional.

Com efeito, é imperioso desvelar o conteúdo e forma de interação dos elementos acima apontados para que a igualdade desempenhe seu papel no campo do controle das medidas tributárias extrafiscais. Da mesma forma, é preciso ultrapassar a emotiva exaltação da igualdade tributária, bem como definir o específico papel da capacidade contributiva quando o Direito Tributário não se volta à finalidade arrecadatória, sob pena de se cancelar a eficácia quase nula da igualdade neste campo.

¹¹⁰ Ver: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.474**. Relator(a): Ellen Gracie. Acórdão em 19.03.2003, DJ 25.04.2004 (p. 32). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20 de outubro de 2008; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.975**. Relator(a): Sepúlveda Pertence. Acórdão em 20.05.2001, DJ 14.12.2001 (p. 22). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 28 de outubro de 2008; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso em Mandado de Segurança nº 21.046**. Relator(a): Sepúlveda Pertence. Acórdão em 14.12.1990, DJ 14.11.1991 (p. 16356). Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 04 de novembro de 2008; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 225.721**. Relator(a): Ilmar Galvão. Acórdão em 22.02.2000, DJ 28.04.2000 (p. 96). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 04 de novembro de 2008; etc.

¹¹¹ BORGES, José Souto Maior. Princípio da isonomia e sua significação na Constituição de 1988. **Revista de Direito Público**, São Paulo, ano 23, n. 93, p. 34-40, 35-36 jan.-mar. 1990. No mesmo sentido: WESTEN, Peter. Op. cit., p. 547.

1.3.4 A deficiente proteção a direitos fundamentais e o Estado de Direito

Por derradeiro, o somatório das circunstâncias já enumeradas permite afirmar que a fraca forma de exame das medidas tributárias extrafiscais por parte do Supremo Tribunal Federal deflagra conseqüências verdadeiramente paradoxais: apesar de se empregar um instrumento tributário com o propósito de realizar finalidades prestigiadas pela Constituição Federal, o resultado final da medida, não raro, é legitimar justamente a deficiente proteção de outras tantas finalidades constitucionais ou, pior, da própria finalidade que se pretendia fomentar. Explica-se: os efeitos colaterais das medidas tributárias extrafiscais, especialmente no que diz respeito à ampliação do âmbito de intervenção dos direitos fundamentais de liberdade¹¹², recebem restrita atenção do Supremo Tribunal Federal.

Em um primeiro grupo de casos avaliados pelo Supremo Tribunal Federal e já apresentados ao leitor, as conseqüências ora denunciadas ficam bastante claras, mediante o registro de impedimento do exame do mérito das medidas tributárias extrafiscais, com o intuito de preservar as opções político-econômicas do Poder Legislativo. Nestes casos, conforme já salientado, o sobreprincípio da separação de poderes e a liberdade conformadora do legislador servem de argumento para identificação de obstáculos absolutos e intransponíveis ao exercício de controle de constitucionalidade.

A eficácia emprestada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal ao sobreprincípio da separação de poderes e o reconhecimento de um espaço de livre e irrestrita conformação ao legislador demandam apontamentos.

É imperioso refletir sobre as possibilidades de se extrair um dever absoluto ou, ainda, de se afirmar a supremacia absoluta e estática de um sobreprincípio. Conforme classificação que será retomada e aprofundada na seqüência deste estudo, os princípios não são normas descritoras de obrigações, permissões ou proibições, mas descritoras de finalidades que devem ser perseguidas através de comportamentos não previamente identificados. Por sua vez, os sobreprincípios são normas protetoras de finalidades ainda

¹¹² ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, p. 251 e segs., e GAVIÃO FILHO, Anizio Pires. A atualidade da teoria do status de Georg Jellinek como estrutura para o sistema de posições fundamentais jurídicas. **Revista da Faculdade de Direito da FMP**, n.1, p. 34-72, 2007.

mais amplas¹¹³ e, conseqüentemente, são normas muito menos suscetíveis de designar uma obrigação taxativa.

Estas ilações não impedem reconhecer o relevante papel desempenhado pelo sobreprincípio da separação de poderes em matéria de controle das medidas tributárias extrafiscais. O Supremo Tribunal Federal, adequadamente, reconhece um espaço de liberdade de conformação ao legislador, através de seu juízo técnico. O equivocado é pressupor que este juízo técnico seria simplesmente infenso a qualquer tipo de controle. Na realidade, e este é o ponto central que será aprofundado durante considerável parte do segundo capítulo, o sobreprincípio da separação de poderes não interdita o controle judicial sobre as medidas tributárias extrafiscais, mas impede a consecução de um controle rígido, ou seja, altera a forma e extensão do controle a ser exercido pelo Poder Judiciário.

Em um outro sentido, nos demais grupos casos também apresentados ao leitor anteriormente, o exame das medidas tributárias extrafiscais promovido pelo Supremo Tribunal Federal demonstra que apenas a inibição do núcleo essencial de um direito fundamental constituiria obstáculo ao emprego da medida tributária extrafiscal.

Se, de um lado, segundo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, é proibido incentivar o acesso à educação, caso o instrumento empregado, por via oblíqua, aniquile o direito à liberdade de associação¹¹⁴, de outro lado, seria possível melhorar – ainda que minimamente – o acesso à educação através de um instrumento extrafiscal, mesmo que isto implique ofensa grave ao livre exercício de atividade econômica, ao direito de patrimônio e à igualdade. Bastaria, para tanto, a preservação do núcleo essencial de todos estes outros direitos fundamentais afetados pela medida extrafiscal.

Esta solução (de proteger eminentemente o núcleo essencial dos direitos fundamentais) é exponencialmente delicada.

O núcleo essencial de um direito fundamental consiste apenas em um mínimo a ser protegido ou, nas palavras de Martínez-Pujalte¹¹⁵, invocando o texto da Constituição alemã, “um limite dos limites”. A partir do momento em que o Supremo Tribunal Federal

¹¹³ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. Op. cit., p. 39-40.

¹¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.655**. Op. cit.

¹¹⁵ MARTINEZ-PUJALTE, Antonio Luis. **La Garantía del Contenido Esencial de los Derechos Fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997, p. 24 e segs.

limita sua função a uma proteção mínima, permite o colapso da eficácia pretendida pela moderna teoria dos direitos fundamentais¹¹⁶. Esta proteção mínima acaba por permitir o livre manejo do conteúdo dos direitos fundamentais.

Ademais, dependendo da teoria adotada para balizar o núcleo essencial dos direitos fundamentais, oportuniza-se manipulação ainda mais grave do controle exercido pelo Supremo Tribunal Federal.

Neste ponto, deve-se recordar que o núcleo essencial dos direitos fundamentais pode ser definido através de duas distintas perspectivas, denominadas teoria relativa e teoria absoluta¹¹⁷.

De acordo com a teoria relativa, o núcleo essencial dos direitos fundamentais não pode ser definido previamente em abstrato. Somente nas hipóteses de imbricamento de diferentes direitos fundamentais seria possível definir este núcleo essencial, que seria representado pelo resultado final do sopesamento dos valores em choque. Neste sentido, com apoio em Alexy¹¹⁸, Martinez-Pujalte¹¹⁹ afirma que:

La teoría relativa, en primer lugar, partiría de la constatación de que toda restricción de los derechos fundamentales exige una justificación, la cual puede encontrar apoyo explícito en la norma constitucional, o bien puede derivarse implícitamente de ésta, en cuanto responde, como ha señalado el Tribunal Constitucional, a la ‘necesidad de proteger o preservar no sólo otros derechos constitucionales, sino también otros bienes constitucionalmente protegidos’. [...] Para esta teoría no existe, pues, algún elemento permanente identificable como contenido esencial del derecho.

A seu turno, a teoria absoluta reconhece a existência de um núcleo essencial “dos direitos fundamentais que, em nenhum caso, pode ser afetado”¹²⁰. Ou, segundo Martinez-Pujalte¹²¹, o que caracteriza a teoria absoluta é o reconhecimento da existência de uma

¹¹⁶ Neste sentido, oportuno recordar que, segundo Alexy, os direitos fundamentais representam deveres que devem ser otimizados e, não, minimamente protegidos (ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. Op. cit., p. 272-276).

¹¹⁷ Ver MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. Coimbra: Coimbra, 2000, t. 4, p. 309 e segs., e NOVAIS, Jorge Reis. **As Restrições aos Direitos Fundamentais Não Expressamente Autorizadas pela Constituição**. Coimbra: Coimbra, 2003, p. 780 e segs.

¹¹⁸ ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. Op. cit., p. 288.

¹¹⁹ MARTINEZ-PUJALTE, Antonio Luis. Op. cit., p. 20-21.

¹²⁰ Tradução livre de ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. Op. cit., p. 288. Para aprofundamento, sugere-se NOVAIS, Jorge Reis. Op. cit., p. 185 e segs., e HESSE, Konrad. Op. cit., p. 250 e segs.

¹²¹ MARTINEZ-PUJALTE, Antonio Luis. Op. cit., p. 20-21.

determinada esfera permanente do direito fundamental, que constitui seu conteúdo essencial. A teoria absoluta parte do pressuposto de que existiriam duas esferas em um direito fundamental: a primeira, representando seu núcleo essencial, e a segunda, o restante de seu conteúdo.

A adoção da teoria relativa, conforme se pode perceber, rechaça a existência de consenso acerca do mínimo a ser protegido pelo Poder Legislativo e/ou Judiciário em matéria de direitos fundamentais, permitindo, via de regra, a definição deste núcleo essencial em cada caso concreto. Neste contexto, sob o pretexto de aumentar as possibilidades de uma melhor tomada de decisão para o caso concreto, acaba-se por permitir uma maior manipulação do conteúdo essencial dos direitos fundamentais. Dito de outra maneira, sacrificam-se os valores segurança, coordenação, previsibilidade, para aumentar as possibilidades de que o legislador e/ou o intérprete encontrem a solução mais justa ao caso concreto, mediante o sopesamento dos valores em jogo.

A partir de então, o núcleo essencial de um direito fundamental passa a ser ditado pelo próprio legislador ou intérprete, diante do caso concreto. Esta teoria, é claro, acaba por subjugar o conteúdo dos direitos fundamentais à vontade do legislador e/ou intérprete, com gravíssimas conseqüências no mundo jurídico¹²².

A proteção apenas do núcleo essencial dos direitos fundamentais, aliada à possibilidade de definição deste conteúdo tão somente diante do caso concreto, acaba por escancarar a completa anemia do exame promovido pelo Supremo Tribunal Federal em matéria de medidas tributárias extrafiscais. Isto porque, como já frisado, este frágil exame permite que a realização de uma determinada finalidade constitucional, por meio de instrumentos tributários, sacrifique, em diversos graus, outros direitos fundamentais.

¹²² Interessante estudo de Schauer auxilia o repúdio à teoria relativa do conteúdo essencial dos direitos fundamentais e aos riscos previamente adiantados. Schauer sustenta que a exagerada liberdade para sopesamento de valores diante do caso concreto – que representa uma sobrevalorização da justiça particular em detrimento da justiça geral – deve ser repensado. Para tanto, demonstra inacreditáveis conseqüências da concessão de poder para esta espécie de sopesamento. Entre os exemplos enumerados na obra de Schauer figura situação ocorrida no aeroporto de O'Hare, em Chicago, EUA, onde, diante da inexistência de regras claras sobre abordagem de suspeitos, imperava a adoção de critérios absolutamente espúrios por parte das autoridades locais, radicados nos mais evidentes preconceitos sociais, raciais, étnicos e religiosos (SCHAUER, Frederick. Op. cit., p. 176).

Na realidade, o paradoxo do emprego de medidas tributárias para finalidades extrafiscais exige mais do que um controle mínimo do conteúdo dos direitos fundamentais. As exigências de um Estado de Direito impõem a submissão dos atos do Poder Público a um efetivo controle¹²³. Um controle anêmico, por sua vez, não se mostra compatível com tais exigências.

Por outro lado, ainda no campo das exigências ditadas pelo sobreprincípio Estado de Direito, não é dado ao legislador manipular o conteúdo dos direitos fundamentais¹²⁴.

No caso das medidas tributárias extrafiscais, o Supremo Tribunal Federal falha ao controlar de uma forma absolutamente superficial a eficiência dos instrumentos tributários para a realização das finalidades perseguidas pelo legislador e, mais do que isso, peca ao deixar de sindicarem adequadamente as repercussões do emprego destes instrumentos tributários sobre outras finalidades constitucionais.

Não se pode admitir que uma pequena contribuição para a realização de uma finalidade constitucional legitime o sacrifício quase integral de uma gama de outros direitos fundamentais. Neste contexto, torna-se pertinente identificar instrumentos para um adequado controle de emprego de medidas tributárias voltadas à consecução de finalidades extrafiscais. Com esteio neste norte, parte-se para o segundo capítulo da dissertação.

¹²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Segurança nº 24.831**. Relator(a): Celso de Mello. Acórdão em 22.06.2005, DJ 04.08.2006 (p. 26). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 25 de outubro de 2008.

¹²⁴ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. Op. cit., p. 360.

2 CRITÉRIOS DE CONTROLE DAS MEDIDAS TRIBUTÁRIAS EXTRAFISCAIS

Os instrumentos de Direito Tributário, como frisado anteriormente, podem servir para a perseguição de diferentes finalidades ou, ainda, propiciar diferentes efeitos práticos. Daí resultar a contraposição entre a fiscalidade e a extrafiscalidade. Conforme também já salientado, a fiscalidade abrange o emprego de instrumentos de Direito Tributário com o propósito de propiciar arrecadação ou, no plano prático, que causam efeitos preponderantemente arrecadatários. A seu turno, a extrafiscalidade envolve a aplicação de instrumentos de Direito Tributário no campo da conformação condutas que, de alguma forma, auxiliam a concretização de diferentes objetivos resguardados pelo ordenamento jurídico ou, ainda, quando causam efeitos preponderantemente não-arrecadatários.

Segundo Yamashita¹²⁵, a distinção entre fiscalidade e extrafiscalidade na doutrina alemã resultou no reconhecimento de distintas funções desempenhadas pelos instrumentos próprios ao Direito Tributário, a saber: função arrecadatória, função distributiva de encargos e função dirigente do comportamento humano. A percepção destas diferentes funções, por sua vez, redundou na identificação da possibilidade de tributação segundo fins internos e segundo fins externos.

Por questões analíticas, vale registrar que a dicotomia entre finalidades internas e externas pode ser enfrentada sob diferentes perspectivas e, conseqüentemente, assumir diferentes conceitos.

Neste contexto, poder-se-ia considerar como internas aquelas finalidades que levam em consideração características próprias das pessoas ou situações imediatamente

¹²⁵ YAMASHITA, Douglas. Op. cit., p. 63.

reguladas pelo Direito¹²⁶. Conforme Ávila¹²⁷, “os fins internos estabelecem um resultado a ser alcançado que reside na própria pessoa ou situação objeto de comparação ou diferenciação”, ao passo que externas seriam aquelas que não dizem respeito ao sujeito ou objeto da regulamentação, mas constituem “finalidades atribuídas ao Estado, e que possuem uma dimensão extrajurídica”¹²⁸, isto é, manifestam-se concretamente no mundo dos fatos¹²⁹.

Em outro sentido, também é possível falar em finalidades internas ou externas segundo seu *topos* no ordenamento jurídico. Apesar da natural e necessária abertura do Sistema Tributário Nacional¹³⁰, no sentido de manter diálogo com normas que não estão inscritas no capítulo constitucional destinado à regulação de sua específica matéria, seria possível identificar a existência de valores inerentes ao Direito Tributário e outros valores nem tão inerentes, mas que possuem a aptidão de desempenhar algum papel, primário ou secundário, neste campo. Neste sentido, por exemplo, há um consenso de que a adequada distribuição dos ônus tributários é um valor próprio ou inerente ao Direito Tributário, ao passo que induzir condutas para o adequado acesso à educação não o é¹³¹. Com efeito, os propósitos inerentes ou naturais ao Direito Tributário poderiam ser denominados de internos e os não inerentes denominar-se-iam externos.

Qualquer que seja o conceito adotado para a distinção ora trabalhada, é imperioso referir que a existência de diferentes funções desempenhadas pelos instrumentos de Direito Tributário ou a perseguição de diferentes finalidades não permite concluir pela sua imunidade ao controle judicial. Diferentes funções / finalidades, na realidade, demandam diferentes formas de controle.

Os instrumentos tributários que perseguem fins internos (ou fiscais) são controlados através da capacidade contributiva e da vedação ao excesso, traduzida, em especial, pela proibição de instituição de tributo com efeito de confisco. Nestes casos, deve haver uma relação de equivalência entre um peso (riqueza manifestada) e uma medida

¹²⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. Op. cit., p. 64.

¹²⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. Op. cit., p. 163.

¹²⁸ *Ibid.*, p. 164.

¹²⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. Op. cit., p. 29.

¹³⁰ CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, p. 103 e segs., e ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. Op. cit., p. 107-109.

¹³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.655**. Op. cit.

(carga tributária a ser suportada pelo contribuinte). O poder econômico manifestado pela renda dinâmica ou estática é fator determinante para a graduação dos valores que deverão ser arrecadados pelo Estado. Quando maior for a renda, mais vultoso será o tributo devido. Segundo Ávila¹³², a capacidade contributiva “é o próprio critério de aplicação da igualdade no caso dos impostos com finalidade fiscal”.

Mas não basta esta relação de crescimento paralelo entre duas grandezas. O valor a ser exigido do contribuinte não pode ser exagerado a ponto de suprimir o direito fundamental à propriedade¹³³. E, neste campo, desempenha papel fundamental a proibição de instituição de tributo com efeito de confisco¹³⁴. É de se referir que a proibição aos efeitos de confisco, segundo a doutrina dominante, impede a instituição ou majoração de tributo que imponha a dilapidação do patrimônio do contribuinte¹³⁵. A arrecadação tributária exagerada não se legitima diante desta proibição constitucional.

Por sua vez, as limitações ao poder de tributar anteriormente referidas (capacidade contributiva e proibição de confisco) não desempenham papel tão fundamental no campo do controle dos instrumentos tributários que perseguem fins externos (finalidades extrafiscais)¹³⁶.

Três exemplos reforçam o ponto que ora se pretende demonstrar: por primeiro, para incentivar a produção da indústria sucro-alcooleira, através de instrumentos tributários, é pouco relevante o faturamento das empresas que atuam nesta seara¹³⁷; por

¹³² ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. Op. cit., p. 372.

¹³³ TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes**. Op. cit., p. 60-61. No mesmo sentido, GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. Op. cit., p. 48 e segs.

¹³⁴ Ver: COSTA, Regina Helena. Op. cit., p. 76-79.

¹³⁵ O Supremo Tribunal Federal não baliza critérios apriorísticos de aplicação da vedação de confisco. Os precedentes da Corte revelam, pelo contrário, um exame casuístico, constando, não raro, a exigência de apreciação das particularidades do caso concreto (ver voto de Celso de Mello em BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.010**. Relator(a): Celso de Mello. Acórdão em 30.09.1999, DJ 12.04.2002 (p. 51). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 28 de outubro de 2008). Por outro lado, deixa-se o registro de que o Supremo Tribunal Federal estende a aplicação da vedação de confisco às multas tributárias (exemplificativamente, ver BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551**. Relator(a): Ilmar Galvão. Acórdão em 24.10.2002, DJ 14.02.2003 (p.5 8). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20 de outubro de 2008, e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.075**. Relator(a): Celso de Mello. Acórdão em 17.06.1998, DJ 24.11.2006 (p. 59). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 28 de outubro de 2008.

¹³⁶ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. Op. cit., p. 86-87.

¹³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 344.331**. Relator(a): Ellen Gracie. Acórdão em 11.02.2003, DJ 14.03.2003 (p. 40). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 04 de novembro de 2008.

segundo, para inibir importações de pneus ou veículos usados, é irrelevante a riqueza dos contribuintes que desempenham estas atividades¹³⁸; por terceiro, para potencializar o acesso à educação, não se faz imprescindível o controle do volume de dinheiro auferido pelos transportadores escolares¹³⁹.

O emprego de instrumentos tributários para ordenamento de condutas sociais, culturais, políticas ou econômicas (efeitos / finalidades externos ou extrafiscais) deve ser submetido a um controle através de instrumentos distinto. Esta diferença, aliás, é intuitiva na doutrina alemã, conforme Tipke¹⁴⁰:

En todo el mundo se utilizan los impuestos como instrumento orientador de conductas. Existen impuestos con un fin primordial de ordenamiento como se sucede, v. gr., con los impuestos sobre alcoholes, el impuesto sobre el tabaco, los impuestos ambientales y el impuesto sobre los perros. Éstos se denominan impuestos de ordenamiento, impuestos con fines sociales o impuestos no fiscales. Sin embargo, si no tuviesen un fin fiscal accesorio no serían impuestos. Además, existen numerosas normas de ordenamiento en las leyes de los diversos impuestos. Tales preceptos especiales persiguen, ante todo, fines de política financeira, de política económica, de política social, de política de construcción de viviendas, de política cultural, de política de transporte, de política sanitaria o de política ambiental. Quien realiza al supuesto de hecho de los impuestos de ordenamiento paga más impuesto. De modo justificado, dichos impuestos no se orientan al principio de igualdad según la capacidad económica. Por el contrario, la mayoría de las normas singulares de ordenamiento son beneficios fiscales. El que actúa conforme ellas paga menos impuestos de los que debería pagar con arreglo al mero principio de capacidad económica.

A partir de agora, portanto, dedica-se espaço à indicação dos mecanismos de controle das imposições e exonerações tributárias extrafiscais.

¹³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 202.331**. Relator(a): Carlos Velloso. Acórdão em 20.11.1996, DJ 19.12.1996 (p. 51798). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 04 de novembro de 2008, e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 203.954**. Relator(a): Ilmar Galvão. Acórdão em 20.11.1996, DJ 07.02.1997 (p. 1365). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 04 de novembro de 2008.

¹³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.655**. Op. cit.

¹⁴⁰ TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes**. Op. cit., p. 74. No mesmo sentido, TIPKE, Klaus. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. Op. cit., p. 39.

2.1 CONTROLE DE INSTRUMENTOS EXTRAFISCAIS NA DOCTRINA TRADICIONAL

Em sua origem, o debate acerca da extrafiscalidade se apresentava extremamente polarizado: um primeiro grupo de doutrinadores negava a possibilidade de emprego de instrumentos tributários para a perseguição de fins externos¹⁴¹, ao passo que um segundo grupo identificava os instrumentos de Direito Tributário como meios aptos à consecução imediata de distintas finalidades constitucionais, com especial espaço no campo do exercício do poder de polícia administrativa¹⁴².

Atualmente, no Direito brasileiro, esta polarização perdeu espaço, mormente diante da constatação de que, em um bom número de passagens, a Constituição Federal impõe ou autoriza expressamente o emprego de instrumentos tributários para a perseguição de finalidades específicas externas. Daí resultar um deslocamento do eixo de debate: ao invés de se indagar sobre a viabilidade genérica do emprego de instrumentos tributários extrafiscais, devem-se identificar mecanismos para o controle destas medidas, com o propósito de que o poder outorgado aos entes públicos não transborde os limites traçados pela Constituição Federal. “É que os cidadãos têm o direito subjetivo constitucional de serem tributados segundo as regras constitucionais”¹⁴³.

Neste âmbito, existem, basicamente, três correntes doutrinárias a respeito dos limites da extrafiscalidade.

A primeira sustenta uma absoluta incompatibilidade entre, de um lado, a extrafiscalidade e, de outro, a legalidade tributária e a capacidade contributiva¹⁴⁴, critério, por natureza, de aplicação da igualdade no campo do Direito Tributário. Como conseqüência, os tributos ditos extrafiscais não se submetem às limitações próprias deste

¹⁴¹ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y Derecho**: introducción al derecho financiero de nuestro tiempo. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1962, 3 v., p. 420. Também em GODOI, Marciano Seabra de. Op. cit., p. 193.

¹⁴² PINTO, Olavo Bilac. Finanças e Direito – A crise da Ciência das Finanças – Os limites do poder fiscal de Estado – Uma nova doutrina sobre a inconstitucionalidade das leis fiscais. **Revista Forense**, v. 82, p. 547 e segs., 1940

¹⁴³ CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. **Direito Tributário**. Porto Alegre: Síntese, 2002, p. 61.

¹⁴⁴ Ver COSTA, Regina Helena. Op. cit., p. 71, nota de rodapé nº 56. No mesmo sentido, ver NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Op. cit., p. 659-660, e YAMASHITA, Douglas. Op. cit., p. 64.

ramo do Direito¹⁴⁵, mas àquelas próprias ao Direito Econômico. Para Nabais¹⁴⁶, por exemplo, as imposições e exonerações tributárias extrafiscais não se sujeitariam aos princípios da legalidade e da igualdade tributária, mas da igualdade e da proporcionalidade de intervenção no âmbito econômico.

Para a segunda corrente, a extrafiscalidade consistiria em um princípio de Direito Tributário¹⁴⁷ e, portanto, sua validade dependeria de “uma ponderação de interesses e valores em jogo em cada caso considerado”¹⁴⁸.

Neste sentido, assim se manifesta Gouvêa¹⁴⁹:

Não vemos outra alternativa fora do enquadramento da extrafiscalidade como um princípio que orienta do Direito Tributário.

Seguindo a classificação de Dworkin, podemos entender a extrafiscalidade como uma diretriz, porquanto, com seu conteúdo aberto, consiste na pauta politicamente definida de realização de direitos, mediante a utilização do instrumento tributário.

Na seqüência, prossegue o autor:

Em síntese, a extrafiscalidade é limitada pelo emaranhamento principiológico constitucional, formado pelas diretrizes tributárias, econômicas, políticas e sociais. Naturalmente que as imposições e os limites da extrafiscalidade nem sempre são facilmente apreendidos.

Quando o princípio extrafiscal encontra-se em sintonia com os demais princípios, indicando comportamentos no mesmo sentido, a questão é simplificada. No entanto, quando os princípios jurídicos apontam para direções variadas ou mesmo contrárias, o problema pode tomar dimensões de complexidade.

Não cabe, aqui, aprofundar as teorias que estudam os conflitos principiológicos. Contudo, é de se afirmar que a solução de conflitos de princípios que envolvam a extrafiscalidade passa pela ponderação de interesses e valores em jogo em cada caso considerado¹⁵⁰.

Por derradeiro, para a terceira corrente, a extrafiscalidade não é um princípio de Direito, mas apenas representa o reconhecimento de que os instrumentos próprios de Direito Tributário podem ser empregados para a conformação de condutas e, via de regra,

¹⁴⁵ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Op. cit., p. 658.

¹⁴⁶ Ibid., p. 648.

¹⁴⁷ GOUVÊA, Marcus de Freitas. Op. cit., p. 42-48.

¹⁴⁸ Ibid., p. 257.

¹⁴⁹ Ibid., p. 48.

¹⁵⁰ Ibid., p. 257.

para a concretização de finalidades não-arrecadatórias prescritas pela Constituição Federal. O controle destes meios para atingir finalidades constitucionais seria promovido através da proporcionalidade e de uma igualdade formal¹⁵¹ ou estrutural.

Os três grupos acima arrolados possuem áreas tangenciais, o que demonstra que o raciocínio jurídico em busca de limites de aplicação de instrumentos tributários para a consecução de finalidades externas ou extrafiscais converge em determinados pontos.

A este respeito, o entendimento do primeiro grupo mostra-se parcialmente compatível com o texto de nossa Constituição Federal. Se, de um lado, não é adequado pressupor o completo afastamento dos princípios de Direito Tributário aos instrumentos extrafiscais¹⁵², de outro, afigura-se correta a indicação de que o controle de extrafiscalidade ultrapassa as meras limitações constitucionais ao poder de tributar.

Na realidade, o emprego de instrumentos tributários, mesmo para a realização de fins externos, submete-se às limitações constitucionais ao poder de tributar ou aos princípios de Direito Tributário.

Neste sentido, segundo prescreve o artigo 153, §1º, da Constituição Federal, as alíquotas do imposto de importação – II, do imposto de exportação – IE, do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos e valores mobiliários – IOF e do imposto sobre produtos industrializados – IPI podem ser alteradas por decreto, mas a instituição de qualquer um destes impostos depende de lei. Diante desta constatação, é possível afirmar que a legalidade tributária é aplicável mesmo a impostos reconhecidamente destinados à realização de finalidades extrafiscais.

Ademais, o emprego de outros tributos, afora os quatro já arrolados, para a consecução de fins externos submete-se integralmente à regra de legalidade.

Como conseqüência, é equivocado pressupor a não-aplicação da regra da legalidade mesmo aos impostos eminentemente interventivos ou regulatórios, diga-se, extrafiscais. Fica patente que o modelo constitucional brasileiro revela uma opção clara: de

¹⁵¹ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. Op. cit., p. 86-87; ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. Op. cit., p. 150-151; ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. Op. cit., p. 42 e segs. No mesmo sentido, YAMASHITA, Douglas. Op. cit., p. 62.

¹⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 254.

regra, as limitações ao poder de tributar em face de finalidades extrafiscais são afastadas de forma expressa e este afastamento se dá nos moldes antevistos pelo próprio legislador constituinte.

Da mesma forma, não se afigura correto afirmar que as medidas tributárias extrafiscais afastam por completo a aplicação do princípio da capacidade contributiva¹⁵³. A capacidade contributiva segue, mesmo no campo da extrafiscalidade, desempenhando função referencial¹⁵⁴.

Por outro lado, como já registrado anteriormente, a primeira corrente está plenamente correta ao constatar que o controle das medidas tributárias destinadas à consecução de fins externos ultrapassa a singela submissão às regras balizadas pelo Sistema Tributário Nacional.

Qualquer teoria consistente que reconheça a possibilidade de emprego de instrumentos tributários para a realização de propósitos externos, isto é, não-arrecadatórios, também assumirá o ônus de ultrapassar barreiras exteriores, relacionadas a estes mesmos fins que se pretende atingir. Evidentemente, tais barreiras não são representadas apenas pelos princípios de Direito Econômico, mas pelo intrincado feixe de outros valores reconhecidos – implícita ou expressamente – pelo ordenamento jurídico¹⁵⁵.

A título de ilustração, ordinariamente, afirma-se o direito à liberdade de expressão, mas, ao mesmo tempo, reconhece-se nos direitos de personalidade um contrapeso ou limite. No campo das medidas tributárias extrafiscais, há similar panorama: a concessão de um benefício fiscal de IPVA aos agentes de transporte escolar é reconhecido, por exemplo, como um instrumento para incentivar o acesso à educação, mas a liberdade de associação revela-se como um contrapeso para a legitimação deste privilégio fiscal¹⁵⁶. Da mesma forma, o aumento das alíquotas do imposto de importação é um

¹⁵³ “Nestes casos teremos derrogações parciais do princípio, pois o postulado da capacidade contributiva não resta completamente afastado quando da tributação extrafiscal” (COSTA, Regina Helena. Op. cit., p. 73).

¹⁵⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. Op. cit., p. 86-87.

¹⁵⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 50.

¹⁵⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.655**. Op. cit.

mecanismo de proteção alfandegária, mas a segurança jurídica¹⁵⁷ e a proteção à confiança¹⁵⁸ do contribuinte representam empecilhos a determinadas posturas estatais.

Com estes esclarecimentos, ficam claras as razões pelas quais se registrou, anteriormente, que a primeira corrente está parcialmente correta.

A segunda corrente, por sua vez, possui méritos, mas, simultaneamente, também merece alguns reparos.

A um, porque é duvidosa a caracterização da extrafiscalidade como um princípio de Direito Tributário. Diz-se duvidosa, pois a realização de fins externos através de instrumentos tributários nem sempre é ideal ou, quiçá, desejável. Neste contexto, é bastante difícil se falar em extrafiscalidade como uma norma fundamental, um mandado a ser otimizado¹⁵⁹ ou um estado ideal a ser perseguido¹⁶⁰. Aliás, as normas constitucionais parecem criar mais barreiras do que incentivar a extrafiscalidade.

A dois, porque não é a extrafiscalidade que entra em *rota de colisão* com os demais valores consagrados pelo ordenamento jurídico¹⁶¹. A extrafiscalidade representa apenas a constatação de que instrumentos tributários servem para outros objetivos, além da geração de receitas.

No caso da ação direta de inconstitucionalidade 1.655¹⁶², por exemplo, consumou-se colisão entre o amplo acesso à educação e a liberdade de associação, em razão do emprego de um meio tributário. No caso da ação direta de inconstitucionalidade 1.276¹⁶³, houve colisão entre proibição de discriminação etária e acesso ao trabalho, novamente em razão do emprego de um instrumento tributário. E, no recurso extraordinário 225.602¹⁶⁴,

¹⁵⁷ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. Op. cit., p. 155-156.

¹⁵⁸ Ibid., p. 326 e segs.

¹⁵⁹ ALEXY, Robert. On the Structure of Legal Principles. **Ratio Juris**, v. 13, n. 3, p. 294-304, set. 2000.

¹⁶⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 78/79.

¹⁶¹ ALEXY, Robert. Colisão de direitos fundamentais e realização de direitos fundamentais no Estado de Direito Democrático. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro: Renovar, v. 217, p. 68, jul.-set. 1999.

¹⁶² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.655**. Op. cit.

¹⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.276**. Op. cit.

¹⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 225.602**. Relator(a): Carlos Velloso. Acórdão em 25.11.1998, DJ 06.04.2001 (p. 101). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 04 de novembro de 2008.

verificou-se colisão entre o dever de proteção da balança comercial e da indústria nacional e a proteção à confiança de determinados contribuintes, radicada na segurança jurídica.

Em todos estes casos, fica patente que a colisão não se dá entre a extrafiscalidade e uma outra norma constitucional, mas entre duas ou mais normas constitucionais em razão do instrumento tributário extrafiscal.

De qualquer forma, apesar dos equívocos de percurso, a segunda corrente atinge conclusão adequada ao antever o sopesamento de interesses em jogo como limite ao emprego de imposições e ablações tributárias extrafiscais, remanescendo, ao seu passo, a necessidade de definição dos critérios para tal sopesamento.

Por sua vez, a terceira corrente aponta, adequadamente, para os instrumentos de controle das medidas tributárias destinadas à consecução de fins externos: a proporcionalidade¹⁶⁵ e a igualdade.

2.2 O CONTROLE DE PROPORCIONALIDADE DAS MEDIDAS TRIBUTÁRIAS EXTRAFISCAIS

A proporcionalidade pode ser examinada sob diversos aspectos. Alguns autores – talvez incentivados pelas críticas à ampliação do âmbito de aplicação da proporcionalidade para além dos limites do Direito Administrativo – destinaram longo espaço ao debate sobre sua origem histórica¹⁶⁶. Outros preferiram identificar seu fundamento axiológico, apontando para a racionalidade humana, para o devido processo legal, para o Estado de Direito ou para a simples multiplicidade de princípios reconhecida pelo ordenamento jurídico. Apesar de não duvidar da relevância dos trabalhos que versaram sobre estes outros aspectos antecedentes, a presente proposta se restringe ao exame da relação entre a extrafiscalidade e a proporcionalidade. Com efeito, o exame ora iniciado obedecerá ao

¹⁶⁵ É interessante referir que, em famoso texto, Häberle propunha a ampliação da comunidade responsável pela interpretação da constituição e, conseqüentemente, pela preservação de sua unidade. Neste contexto, é inegável que o legislador também se vincula às exigências da proporcionalidade (HÄBERLE, Peter. Op. cit., p. 16-17).

¹⁶⁶ Ver BARROS, Suzana de Toledo. Op. cit., p. 206-208.

corde epistemológico previamente determinado: a proporcionalidade será examinada, eminentemente, em sua perspectiva normativo-funcional.

Esta análise pressupõe a avaliação de dois aspectos, aliás, que caminham *pari passu*: a identificação da dimensão normativa da proporcionalidade é imprescindível para sua compreensão funcional e vice-versa.

2.2.1 Proporcionalidade e dimensão normativa

Ordinariamente, a doutrina classifica as normas jurídicas em dois grupos: de um lado, os princípios e, de outro, as regras. Os critérios para esta classificação dicotômica variam de acordo com a própria evolução doutrinária. Há autores que distinguem regras e princípios em razão de seu modo de apresentação, de seu grau de generalidade, de sua relevância jurídica para o ordenamento jurídico, de seu relacionamento com outras normas, de seu modo de aplicação, da função que desempenham, etc., o que, aliás, enseja a diferença entre as teorias fracas e fortes sobre a diferença entre princípios e regras¹⁶⁷.

Não há dúvida, entretanto, de que a diferença entre as espécies normativas passou a ocupar maior espaço na pauta de debates doutrinários, especialmente no campo dos estudos sobre direitos fundamentais, a partir de famosa obra de Dworkin¹⁶⁸.

Para Dworkin¹⁶⁹, as normas jurídicas poderiam ser classificadas como regras, princípios ou políticas. É interessante, entretanto, referir que, ao desenvolver sua teoria, o autor, apesar de atribuir conceitos diferentes aos princípios¹⁷⁰ e às políticas¹⁷¹, acabou por reuni-los em um único grupo¹⁷², resultando na já assinalada dicotomia entre regras e princípios.

¹⁶⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. Op. cit., p. 39.

¹⁶⁸ DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

¹⁶⁹ *Ibid.*, p. 35 e segs.

¹⁷⁰ “Denomino princípio um padrão que deve ser observado, não porque vá promover ou assegurar uma situação econômica, política ou social considerada desejada, mas porque é uma exigência da justiça ou equidade ou alguma outra dimensão da moralidade” (*Ibid.*, p. 36).

¹⁷¹ “Denomino política aquele tipo de padrão que estabelece um objetivo a ser alcançado, em geral uma melhoria em algum aspecto econômico, político ou social da comunidade” (*Ibid.*, p. 36)

¹⁷² *Ibid.*, p. 36.

Dworkin¹⁷³ sustentou a existência de diferença lógica entre regras e princípios.

As regras serviriam para definir a solução para o caso concreto e seriam aplicadas na forma tudo-ou-nada (*all-or-nothing*): “a regra ou é válida, e neste caso a resposta que ela fornece deve ser aceita, ou não é válida, e neste caso em nada contribui para a decisão”¹⁷⁴. Daí resultar – para Dworkin¹⁷⁵ – que a colisão de regras se resolve no âmbito da validade.

Já os princípios serviriam como fundamento para a tomada de uma decisão, mas não teriam a pretensão de, desde logo, apontar a solução para o caso concreto¹⁷⁶. A colisão entre princípios, portanto, não se resolveria no âmbito da validade, mas em sua dimensão de peso (*dimension of weight*). O afastamento de um princípio em um determinado caso concreto não significaria a sua invalidade, mas, ao contrário, representaria apenas o resultado de um sopesamento de valores, prevalecendo aquela direção indicada pelo valor com maior peso relativo¹⁷⁷.

É imperioso deixar registrado que a pretensão de Dworkin não era levar a cabo uma teoria sobre as espécies normativas, mas combater alguns aspectos do positivismo jurídico de Hart¹⁷⁸, com especial interesse em demonstrar a existência de normas que não funcionariam como regras¹⁷⁹.

A partir da teoria de Dworkin, tocou a Alexy¹⁸⁰, analiticamente, estabelecer diferenças qualitativas entre regras e princípios e, por conseguinte, desenvolver uma teoria das espécies normativas.

Para Alexy¹⁸¹, as regras “exigen que se haga exactamente lo que en ellas se ordena, contienen una determinación en él ámbito de las posibilidades jurídicas e

¹⁷³ Ibid., p. 39.

¹⁷⁴ Ibid., p. 39.

¹⁷⁵ Ibid., p. 43.

¹⁷⁶ Ibid., p. 41.

¹⁷⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. Op. cit., p. 37.

¹⁷⁸ HART, Herbert L.A. **O Conceito de Direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005.

¹⁷⁹ DWORKIN, Ronald. Op. cit., p. 35.

¹⁸⁰ ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. Op. cit.

¹⁸¹ Ibid., p. 86.

fáticas”¹⁸². Já os princípios seriam mandados a serem otimizados¹⁸³. Neste contexto, “ordenan que algo debe ser realizado en la mayor medida posible, teniendo en cuenta las posibilidades jurídicas e fácticas”¹⁸⁴. Ainda segundo Alexy, um princípio prescreveria apenas uma razão *prima facie*, superável na hipótese de colisão com outras razões de igual espécie¹⁸⁵. O conflito entre dois ou mais princípios se resolveria somente no âmbito concreto, mediante critérios de sopesamento, entre os quais figura a proporcionalidade¹⁸⁶.

Perceba-se, portanto, que, para Alexy, diferentes princípios – enquanto mandados a serem realizados em grau máximo – poderiam entrar em rota de colisão, exigindo a criação de mecanismos de harmonização jurídica dos interesses contrapostos. As possibilidades jurídicas de realização máxima dos princípios dependeriam desta harmonização.

Nas palavras de Alexy¹⁸⁷:

Si una norma de derecho fundamental con carácter de principio entra en colisión con un principio opuesto, entonces la posibilidad jurídica de la realización de la norma de derecho fundamental depende del principio opuesto. Para llegar a una decisión, es necesaria una ponderación en el sentido de la ley de colisión. Como la aplicación de principios válidos, cuando son aplicables, está ordenada y como para la aplicación en el caso de colisión se requiere una ponderación, el carácter de principio de las normas de derecho iusfundamentales implica que, cuando entran en colisión principios opuestos, está ordenada una ponderación.

Para Alexy¹⁸⁸, a proporcionalidade seria um dos instrumentos para solucionar a colisão entre dois ou mais princípios, ou seja, uma norma sobre a aplicação de outras normas (princípios). E, sob este viés, já é possível afirmar que a proporcionalidade atua em um âmbito diferente daqueles, razão pela qual é possível reconhecer-lhe a condição de metanorma ou de uma norma secundária.

¹⁸² Ibid., p. 99.

¹⁸³ ALEXY, Robert. On the Structure of Legal Principles. Op. cit.

¹⁸⁴ ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. Op. cit., p. 99.

¹⁸⁵ Ibid., p. 98-101.

¹⁸⁶ Ibid., p. 111.

¹⁸⁷ Ibid., p. 112.

¹⁸⁸ Para Alexy, a conexão entre proporcionalidade e teoria dos princípios é extremamente estreita, no sentido de que um, literalmente, pressupõe o outro (Ibid., p. 111).

Em interessante nota à edição brasileira, Afonso da Silva¹⁸⁹ revela que Alexy não designa a proporcionalidade como um princípio, o que vem a reforçar a linha de raciocínio ora apresentada:

Mais uma breve explicação acerca da escolha da tradução de alguns termos importantes da obra parece-me necessária. Talvez a mais importante diga respeito aos termos “Prinzip”, “Grundsatz” e, em alguns contextos, “Satz”. Os dois primeiros, em português, podem ser traduzidos pelo termo “princípio”. Ocorre que, em alguns momentos, há uma deliberada escolha do autor pelo uso de um ou de outro, justamente para marcar uma diferença que a ele pareceu necessária. O caso mais importante está ligado à proporcionalidade. Alexy evita denominá-la de princípio (“Prinzip”), justamente para evitar confusões em relação ao seu conceito de princípio como espécie de norma contraposta à regra.

Partindo desta constatação, Ávila¹⁹⁰ propõe uma terceira espécie de norma: os postulados.

Ávila afirma que as regras são normas destinadas à regulação prévia da conduta humana, mediante a prescrição de permissões, obrigações ou proibições¹⁹¹. Os princípios, a seu turno, são normas finalísticas, que estabelecem um estado ideal de coisas. Assim, enquanto o comando contido em uma regra é taxativo, porque decorre de um juízo prévio por parte do legislador a respeito daquilo que normalmente acontece, a realização dos princípios exige um esforço prospectivo, para que se estipulem formas de atingir os objetivos que estes mesmos princípios resguardam. Com fundamento nesta distinção, Ávila¹⁹² elabora a seguinte proposta conceitual para distinguir regras e princípios:

As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente subjacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação de correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária para sua promoção.

¹⁸⁹ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Ed. bras., trad. ao português por Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 10.

¹⁹⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. Op. cit., p. 121 e segs.

¹⁹¹ Ibid., p. 71.

¹⁹² Ibid., p. 78-79.

Ávila¹⁹³ reconhece a existência de normas que não se enquadram em nenhuma destas categorias, porque atuam em um nível distinto e desempenham função também nitidamente diferente: os postulados. Os postulados se dividem em duas subespécies: os “postulados meramente hermenêuticos, destinados à compreensão geral do Direito e os postulados aplicativos, cuja função é estruturar sua aplicação concreta”¹⁹⁴.

Para o presente estudo, interessa exatamente a segunda subespécie, isto é, os postulados aplicativos. Estes postulados - reitera-se - definem critérios para a aplicação de outras normas. Dito de outra forma, orientam a aplicação de regras e princípios, com especial propósito de manter a consistência do sistema jurídico¹⁹⁵.

Nesta medida, os postulados aplicativos diferenciam-se das regras e dos princípios por três razões, assim sintetizadas por Ávila¹⁹⁶:

A uma, porque não se situam no mesmo nível de aplicação: os princípios e as regras são normas objeto da aplicação; os postulados são normas que orientam a aplicação de outras. A duas, porque não possuem os mesmos destinatários: os princípios e as regras são primariamente dirigidas ao Poder Público e aos contribuintes; os postulados são frontalmente dirigidos ao intérprete e aplicador do Direito. A três, porque não se relacionam da mesma forma com outras normas: os princípios e as regras, até porque se situam no mesmo nível do objeto, implicam-se reciprocamente, quer de modo preliminarmente complementar (princípios), quer de modo preliminarmente decisivo (regras); os postulados, justamente porque se situam num metanível, orientam a aplicação dos princípios e das regras sem conflituosidade necessária com outras normas.

Com tais esclarecimentos, já é possível afirmar que a proporcionalidade representa verdadeiro exemplo de postulado aplicativo¹⁹⁷. O seu propósito específico é justamente conferir ao legislador e ao intérprete aparato para a adequada aplicação dos princípios, apontando para a solução de eventual conflito envolvendo duas ou mais destas

¹⁹³ Ibid., p. 137.

¹⁹⁴ Ibid., p. 122.

¹⁹⁵ Aqui, a expressão consistência – reconhecidamente marcada pela polissemia – assume o sentido de coerência interna ou não-contradição.

¹⁹⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. Op. cit., p. 122.

¹⁹⁷ ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, v. I, n. 4, jul. 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 12 de outubro de 2008. Grau também refuta a qualificação da proporcionalidade como um princípio, afirmando que a mesma indica uma pauta ou critério para interpretação de outras normas (GRAU, Eros Roberto. *Eqüidade, razoabilidade, proporcionalidade e princípio da moralidade*. **Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica**, v. 1, n. 3, p. 19, 2005).

espécies de normas em razão do emprego de um meio ou instrumento para a realização de uma delas¹⁹⁸.

Ávila¹⁹⁹ qualifica a proporcionalidade “como postulado estruturador da aplicação de princípios que concretamente se imbricam em torno de uma relação de causalidade entre um meio e um fim”. Mais adiante, sustenta que a aplicação da proporcionalidade depende de três elementos: uma finalidade perseguida (F₁), um meio para a consecução desta finalidade (M₁) e outra(s) finalidade(s) afetada(s) por este meio (F₂, F₃, F₄, etc.)²⁰⁰.

Assim sendo, já é possível sentir a importância do postulado da proporcionalidade em relação ao controle das medidas tributárias extrafiscais. Os conceitos estabelecidos no primeiro capítulo do presente estudo mostram que a extrafiscalidade representa o reconhecimento de que os instrumentos de Direito Tributário, além de desempenhar papel arrecadatório, também podem ser empregados para a indução ou inibição de condutas, a fim de se concretizarem outras tantas finalidades resguardadas pelo ordenamento jurídico. Ou seja, no campo da extrafiscalidade, verifica-se patente relação causal entre meio e fim, com a afetação de outros princípios e/ou direitos fundamentais.

Os exemplos antes registrados, aliás, bem ilustram as anteriores afirmações. A utilização de um meio/instrumento tributário para a consecução de uma finalidade externa, provavelmente – e, quiçá, sempre – deflagre um conflito entre esta finalidade perseguida pelo legislador e aquelas outras resguardadas pelo ordenamento jurídico, tal como se observa na decisão proferida em face da ação direta de inconstitucionalidade 1.655²⁰¹.

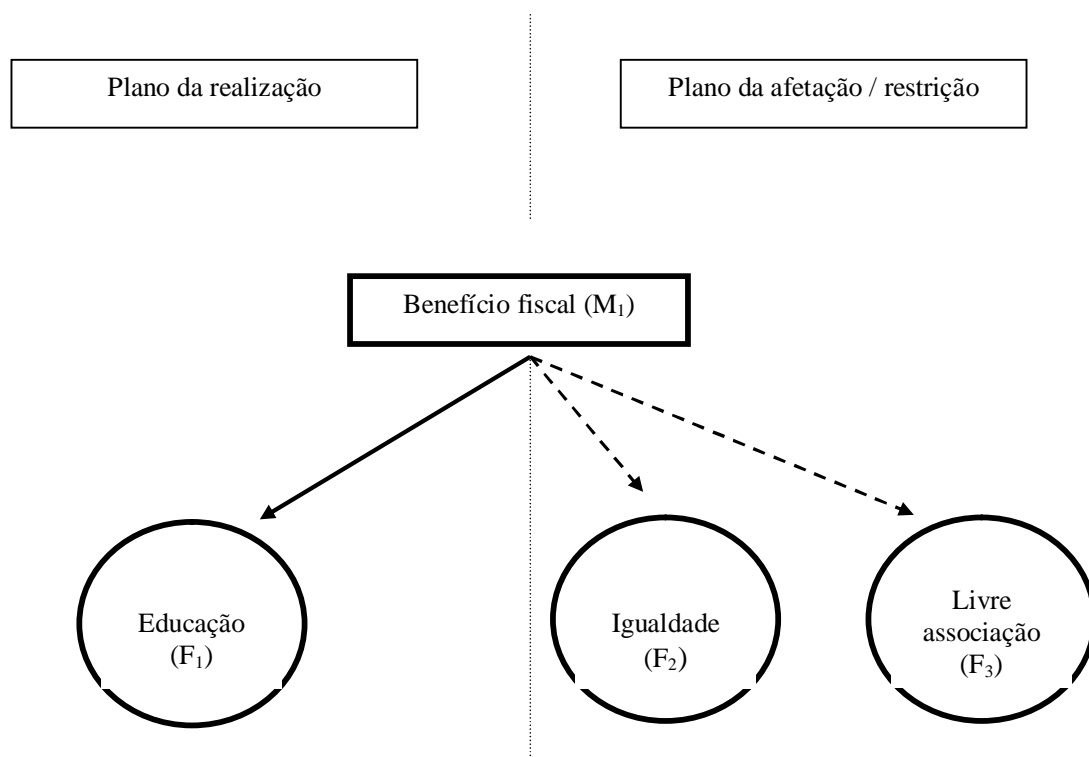
Recorda-se que, naquela ação, discutia-se a validade da concessão de um benefício fiscal por parte do Estado do Amapá em favor de membros de uma determinada cooperativa, com o propósito de facilitar o acesso à educação. Neste caso, o benefício fiscal representa um meio (M₁) e a educação, um fim (F₁). Mas, simultaneamente, este benefício, porque concedido apenas em favor de componentes de uma determinada agremiação, afeta os direitos fundamentais à igualdade (F₂) e à livre associação (F₃).
Graficamente:

¹⁹⁸ ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. Op. cit., p. 113-115.

¹⁹⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. Op. cit., p. 162.

²⁰⁰ Ibid., p. 161 e segs. No mesmo sentido, ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. Op. cit., p. 113-115.

²⁰¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.655**. Op. cit.



No caso em apreço, a colisão entre o direito de educação, de um lado, e a igualdade e a liberdade de associação, de outro, em razão do benefício fiscal concedido resolve-se mediante o postulado da proporcionalidade.

Exame similar poderia ser efetuado para esclarecer o entrechoque de valores em diversas outras hipóteses de emprego de instrumentos tributários para a consecução de finalidades externas, tais como: (i) o aumento de alíquotas do imposto de importação para proteger a indústria nacional (mediante a inibição de operações de importação de veículos usados e, conseqüentemente, da livre iniciativa)²⁰²; (ii) a concessão de benefício fiscal a empresas atuantes no campo sucro-alcooleiro (com a criação de disparidades regionais e, novamente, com restrições em matéria de livre iniciativa)²⁰³; (iii) a redução da carga tributária a empresas que contratem e mantenham em seu corpo de funcionários

²⁰² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 225.602**. Op. cit.

²⁰³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 344.331**. Op. cit.

determinado percentual de empregados de faixa etária elevada (para facilitar o acesso ao trabalho)²⁰⁴, etc.

O decisivo é destacar que a classificação da proporcionalidade como um postulado representa um indicativo relevante de sua função normativa. Apesar de incorrer em tautologia, é imperioso recordar que a proporcionalidade servirá como uma diretriz para harmonizar o conflito entre princípios constitucionais, em face de um instrumento tributário extrafiscal.

2.2.2 O controle de proporcionalidade

No decorrer do tópico antecedente, a qualificação da proporcionalidade como um postulado permitiu antecipar sua forma de atuação, assim como alguns de seus pressupostos metodológicos.

Cabe enfatizar que a proporcionalidade, na acepção assumida pelo presente estudo, jamais representará oposição a qualquer das finalidades resguardadas por princípios jurídicos. A título de esclarecimento, no exemplo da ação direta de inconstitucionalidade 1.655²⁰⁵, explorado desde o início do presente estudo, seria incorreto afirmar que o benefício fiscal concedido a transportadores escolares vinculados a uma determinada cooperativa municipal infringe a proporcionalidade. Na realidade, como já demonstrado, o objetivo sobrejacente ao benefício fiscal – qual seja, fomentar o acesso à educação – colide com outros valores resguardados pela Constituição Federal, a saber, a igualdade e a livre iniciativa. A proporcionalidade, a seu turno, serve para definir o grau de restrição a estas duas finalidades aceitável em face da realização da finalidade contraposta, isto é, o acesso à educação²⁰⁶.

Em segundo lugar, o tópico antecedente também se prestou à identificação de alguns pressupostos para a aplicação da proporcionalidade. A aplicação da

²⁰⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.276**. Op. cit.

²⁰⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.655**. Op. cit.

²⁰⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. Op. cit., p. 137-139.

proporcionalidade está diretamente vinculada ao postulado da unidade da Constituição²⁰⁷, que, nos termos da jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão, pressupõe a busca de instrumentos para harmonizar a aplicação das normas constitucionais²⁰⁸.

Neste campo, é função ínsita à proporcionalidade reduzir as possibilidades de restrição a direitos fundamentais ou, ainda, a princípios jurídicos, mediante a exigência de avaliação dos efeitos colaterais decorrentes do emprego de qualquer medida, mesmo que claramente destinada à realização de outra(s) finalidade(s) também resguardada(s) pelo texto constitucional²⁰⁹. Em outras palavras, sempre que o Poder Público (Legislativo ou Executivo) adotar uma medida tributária concreta, destinada a conferir eficácia às finalidades consagradas pelos princípios jurídicos, mas com aptidão de ocasionar efeitos restritivos reflexos em face de outras finalidades também resguardadas pelo ordenamento jurídico, poderá ser invocada a aplicação do postulado em exame²¹⁰.

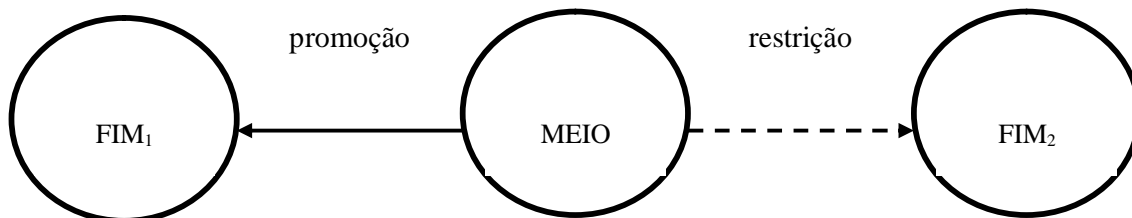
Como consequência, a aplicação do postulado da proporcionalidade pressupõe a presença de, ao menos, três elementos distintos, a saber: (i) um meio (imposição ou exoneração tributária extrafiscal) destinado à realização de (ii) um fim, mas que, em seu curso, possua a aptidão de restringir (iii) outros propósitos relevantes ao ordenamento jurídico. Ou, esquematicamente:

²⁰⁷ Alguns autores registram as mesmas consequências sob a rubrica de concordância prática. Ver ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. Ibid., p. 145, e CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Coimbra: Almedina, 2003, p. 1223 e 1225.

²⁰⁸ Ver, entre outros, CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. Coimbra: Almedina, 1991, p. 162.

²⁰⁹ BUCHELE, Paulo Arminio Tavares. **O Princípio da Proporcionalidade e a Interpretação da Constituição**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 120.

²¹⁰ É interessante registrar que a proporcionalidade não se presta ao estabelecimento de hierarquia sintática entre os diferentes princípios constitucionais. Como consequência, afirma-se que a proporcionalidade demanda um juízo diante de uma situação concreta, em que uma medida adotada pelo legislador efetivamente propicie efeitos secundários nefastos à unidade constitucional. A referência à necessidade de uma situação concreta diz respeito à necessidade de presença dos pressupostos de aplicação do postulado proporcionalidade: uma medida estatal e dois fins constitucionais em rota de colisão. O estabelecimento de uma hierarquia sintática entre os princípios constitucionais, ao seu turno, dispensa a existência de um dos pressupostos/elementos centrais do controle de proporcionalidade: a medida estatal. Estes esclarecimentos servem para demonstrar que o exame de proporcionalidade não se restringe ao controle difuso de constitucionalidade, o que contraria o entendimento do Ministro Eros Roberto Grau, manifestado em diversos de seus votos. Também no campo do controle concentrado de constitucionalidade, é possível a aplicação do postulado da proporcionalidade, desde que presentes os já enumerados pressupostos.



Diz-se, desta maneira, que o controle de proporcionalidade é multidirecional²¹¹ porque demanda o exame dos efeitos de uma medida tributária tanto no campo da promoção de determinados princípios jurídicos, quanto no campo da restrição de outros princípios contrapostos, ou seja, porque exige a avaliação das repercussões, em diferentes direções, das medidas tributárias extrafiscais levadas a cabo pelo Poder Público.

A ausência de qualquer dos três elementos (dois fins imbricados em razão da aplicação de um meio) impede a aplicação do postulado da proporcionalidade por falta de pressuposto metodológico.

A imprescindível presença dos três pressupostos antes referidos propicia o reconhecimento de dois outros requisitos à aplicação da proporcionalidade: a validade da medida tributária extrafiscal estabelecida pelo Poder Público e do próprio fim primordialmente perseguido através desta medida²¹².

Em suma, no campo próprio do estudo desenvolvido no decorrer do presente trabalho, a proporcionalidade presta-se à tutela dos mais diferentes princípios jurídicos, mediante o controle de sua afetação em face de medidas tributárias extrafiscais adotadas pelo Poder Público. Evidentemente, a aplicação da proporcionalidade pressupõe a adoção de uma medida tributária extrafiscal válida e a conseqüente colisão de diferentes princípios jurídicos também válidos.

²¹¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. Op. cit., p. 54.

²¹² Neste sentido, Velloso, ao invocar a lição de Scaccia, afirma a existência de “pré-condições para a realização do controle de proporcionalidade, entre os quais se destaca a legitimidade constitucional dos fins e dos meios eleitos” (VELLOSO, Andrei Pitten. Op. cit., p.60.). Da mesma forma, Afonso da Silva, ainda no ano de 2002, apontava para uma tendência de se reconhecer a legitimidade dos fins perseguidos pelo legislador como pressuposto à aplicação do controle de proporcionalidade (AFONSO DA SILVA, Virgílio. O proporcional e o razoável. **Revista dos Tribunais**, ano 91, v. 798, p. 35, abr. 2002). A este respeito, conforme sustenta PONTES, “o legislador não é livre para editar leis buscando o alcance de todo e qualquer fim. Somente os fins implícitos ou expressos no Texto Constitucional, especialmente nas normas-objetivo nele albergadas, podem ser perseguidos pelo legislador” (PONTES, Helenilson Cunha. **O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 94).

A definição das premissas destacadas no parágrafo antecedente é tarefa da mais absoluta relevância, especialmente para avaliação da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. E, neste passo, fica clara a anemia do raciocínio desenvolvido pela Suprema Corte brasileira: de regra, o exame de validade das medidas extrafiscais restringe-se à avaliação dos pressupostos ou pré-requisitos acima enumerados, sem, contudo, representar efetivo controle de proporcionalidade.

A retomada dos exemplos já examinados no início do presente estudo facilita a compreensão do déficit ora apontado.

Ao examinar o recurso extraordinário 159.026²¹³, o Supremo Tribunal Federal constatou (i) a existência de poder para a concessão de isenção de imposto de importação por parte da União e (ii) a possibilidade de o legislador promover medidas de proteção da indústria nacional. Em face da validade abstrata da medida e da finalidade perseguida, considerou-se válida a manipulação do prazo de entrada em vigor de benefício fiscal.

Já no caso do recurso extraordinário 94.001²¹⁴, o Supremo Tribunal Federal impediu a exigência de tributo punitivo, instituído com o propósito de incentivar a regularização imobiliária, exclusivamente em razão da inidoneidade do meio eleito pelo legislador.

Por fim, no caso da ação direta de inconstitucionalidade 1.655²¹⁵, o Supremo Tribunal Federal declarou a nulidade de isenção de IPVA aos prestadores de serviço de transporte escolar vinculados a uma determinada cooperativa, em razão da inconstitucionalidade da finalidade, isto é, por força de ofensa perpetrada ao núcleo do princípio da liberdade de associação.

Em todos estes casos, a Suprema Corte limitou-se a aferir a validade de meios tributários extrafiscais e de fins perseguidos por estes meios, o que, como visto, representa um controle prévio à aplicação do postulado da proporcionalidade²¹⁶.

²¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 159.026**. Op. cit.

²¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 94.001**. Op. cit.

²¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.655**. Op. cit.

²¹⁶ STEINMETZ, Wilson Antonio. **Colisão de Direitos Fundamentais e Princípio da Proporcionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 153-155.

Estes esclarecimentos servem como amparo à afirmação de que o Supremo Tribunal Federal, de regra, não realiza o controle de proporcionalidade em sua dimensão idealizada pela doutrina²¹⁷, mormente no campo das medidas tributárias extrafiscais.

O controle de proporcionalidade, conforme unívoca manifestação doutrinária, demanda atenção a três regras: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Cada etapa deste controle envolve diferente tipo de exame, mas todas elas, no conjunto, são imprescindíveis à definição da validade da adoção de medida tributária extrafiscal.

É interessante, ainda, registrar que a execução do controle de proporcionalidade deve observar requisitos específicos, de modo a permitir o convívio entre a liberdade conformadora do legislador e os direitos fundamentais dos cidadãos. Neste sentido, é imperioso preservar as decisões técnicas do Poder Legislativo, sem, contudo, permitir um descuido quanto às garantias fundamentais dos contribuintes.

Isto importa reconhecer que a linha de raciocínio desenvolvido pelo Supremo Tribunal Federal está correta ao identificar a separação de poderes como um empecilho ao exame do mérito das decisões tributárias extrafiscais. O equívoco que se pretende reparar diz respeito às conseqüências do reconhecimento da separação de poderes como tal.

Para o Supremo Tribunal Federal, a separação de poderes interdita completamente o exercício do controle de proporcionalidade das medidas tributárias extrafiscais. O presente estudo, por sua vez, tenderá a demonstrar que o respeito à separação de poderes

²¹⁷ Nem mesmo em face da ação direta de inconstitucionalidade nº 855, invocada pela quase totalidade de nossos autores como exemplo de controle de proporcionalidade, é possível afirmar a consumação de um adequado controle de proporcionalidade por parte do Supremo Tribunal Federal. Da mesma forma, apenas com o propósito de ilustrar e respaldar a afirmação contida no texto, os exemplos indicados por Mendes em um dos primeiros artigos sobre o postulado da proporcionalidade representam, na realidade, a exteriorização de outros tipos de controle empregados pelo Supremo Tribunal Federal, em especial o controle de razoabilidade da equivalência entre um peso e uma medida (ver MENDES, Gilmar Ferreira. A proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: novas leituras. **Repertório IOB de Jurisprudência: Tributário, Constitucional e Administrativo**, n. 23, p. 469-475, 1994, e MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Hermenêutica Constitucional e Direitos Fundamentais**. Brasília: Brasília Jurídica, 2003). Aliás, até hoje, ainda pende uma certa confusão entre o postulado da razoabilidade e da proporcionalidade (ver BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 213 e segs.), o que, entretanto, refoge aos limites dos propósitos do presente trabalho. A distinção entre os dois postulados foi articulada, com desenvoltura, em obra de ÁVILA, cujos termos pautam o presente estudo (ver ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. Op. cit., p. 176 e segs.).

não implica a concessão de irrestrita imunidade às medidas tributárias desta natureza, mas a alteração do modo de realização deste controle. Ao invés de se realizar um controle de proporcionalidade com corte cognitivo profundo, ou seja, permitir a avaliação em pormenores das decisões técnicas do legislador no campo extrafiscal, será proposto um controle de inequívocidade, que repercutirá sobre a forma de verificação da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito.

Através da forma de controle ora proposta, antes de se infringir a separação de poderes, estar-se-á reconhecendo sua importância, mediante impedimentos relacionados ao aprofundamento do exame das decisões técnicas do legislativo. Por outro lado, antes de se permitir a livre manipulação do conteúdo dos direitos fundamentais, estar-se-á evitando aquelas medidas de nítido caráter ofensivo às garantias constitucionais asseguradas aos contribuintes.

2.2.2.1 O controle de adequação

O controle de proporcionalidade, como já visto, é multidirecional, por envolver o exame dos efeitos de uma medida tributária extrafiscal adotada pelo Poder Público em suas diversas direções (concretização e restrição dos mais diversos princípios jurídicos).

Todavia, enquanto primeira etapa da aplicação do postulado da proporcionalidade, o controle de adequação não é multidirecional, mas unidirecional²¹⁸.

Segundo a jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão, que desenvolveu o postulado da proporcionalidade²¹⁹, seria possível afirmar que uma medida é adequada quando possui potencial relação de causalidade em face de uma ou mais finalidades

²¹⁸ “O juízo de adequação nada diz sobre qual dos meios deve prevalecer, pois não diz qual é mais ou menos eficaz. Apenas diz se um determinado meio é útil, apto, apropriado” (STEINMETZ, Wilson Antonio. Op. cit., p. 150)

²¹⁹ BARROS, Suzana de Toledo. Op. cit., p. 48-50.

resguardadas pelo ordenamento jurídicos²²⁰. Ou seja, verifica-se a aptidão da medida para promover um possível objetivo idealizado pelo ordenamento jurídico.

Transpondo esta lição ao campo da extrafiscalidade, seria imprescindível avaliar a relação entre a medida tributária prescrita pelo legislador e a finalidade que se pretende atingir. Somente se reputariam válidas as medidas tributárias extrafiscais capazes de conduzir ao resultado almejado.

A título de exemplo, seria correto reconhecer a potencial relação causal entre a concessão de um benefício fiscal aos prestadores de serviço de transporte escolar e a redução dos custos de acesso à educação²²¹, porque a redução dos custos de transporte escolar possibilitaria o acesso de pessoas mais carentes a este serviço instrumental ao deslocamento em direção aos mais distantes pontos de ensino. Da mesma forma, seria possível identificar o liame causal entre a majoração do imposto sobre propriedade incidente sobre imóveis irregularmente registrados na Prefeitura e o fomento à regularização imobiliária, porque, diante do risco de arcar com custos tributários astronômicos, os mais diversos proprietários de imóveis tenderiam a se dirigir à Prefeitura Municipal para equacionar diferentes dificuldades relacionadas aos seus imóveis²²². Por fim, também se verifica a adequação da redução das alíquotas de tributo aduaneiro como instrumento para saciar a necessidade de produtos escassos no mercado interno, uma vez que representa um auxílio à importação²²³.

O debate acerca do controle de adequação, todavia, não se esgota com o conceito exposto nos parágrafos antecedentes. É preciso definir como o controle de adequação deve ser realizado²²⁴.

Em primeiro lugar, deve-se estabelecer quando um meio conduz à realização de um fim. Isto porque, conforme respalda Ávila²²⁵, a relação de pertinência entre um meio e

²²⁰ Ver, entre outros, BUCHELE, Paulo Arminio Tavares. Op. cit., p. 125-126; PONTES, Helenilson Cunha. Op. cit., p. 66/67; ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. Op. cit., p. 165-170; BARROS, Suzana de Toledo. Op. cit., p. 78-79; AFONSO DA SILVA, Virgílio. Op. cit., p. 36-37; VELLOSO, Andrei Pitten. Op. cit., p.60-61.

²²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.655**. Op. cit.

²²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 94.001**. Op. cit.

²²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 159.026**. Op. cit.

²²⁴ STEINMETZ, Wilson Antonio. Op. cit. p. 150 e segs.

²²⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. Op. cit., p. 165.

um fim pode ser examinada em diferentes aspectos: um meio pode ser adequado à realização de um fim em termos quantitativos (intensidade), qualitativos (qualidade) ou probabilísticos (certeza). Com efeito, é necessário definir se o legislador deve escolher o meio tributário “mais intenso, o melhor e o mais seguro para atingir o fim, ou tem o dever de escolher um meio que ‘simplesmente’ promova o fim”²²⁶ almejado.

A resposta não é fácil. Mas, neste ponto, as exigências do sobreprincípio da separação de poderes²²⁷ apontam para a adoção da segunda alternativa, isto é, aquela que impõe a realização de um controle fraco de adequação, tal como propõe o Tribunal Constitucional alemão²²⁸. Permitir o irrestrito e aprofundado controle das decisões legislativas extrafiscais importaria em estabelecer um império do Poder Judiciário, o que, certamente, não se compatibilizaria com as exigências da liberdade conformadora conferida ao legislador.

Idêntica conclusão, ainda que por motivos diferentes, pode ser inferida mediante avaliação dos conceitos já expostos no decorrer do presente estudo. A um, porque o controle de adequação, como já frisado, é unidirecional. Não há espaço, ainda, para comparação entre diferentes medidas extrafiscais que poderiam ser adotadas pelo Poder Público para a consecução de suas finalidades, o que faz com que o controle de adequação não possa ser promovido de modo forte.

A dois, porque, anteriormente²²⁹, registrou-se que os princípios são normas que estabelecem finalidades, isto é, um estado ideal que deve ser perseguido pelo Poder Público. Os princípios, entretanto, não estabelecem, de antemão, o caminho para sua consecução. Cabe ao legislador, por meio de um juízo de prognose, estabelecer medidas viáveis para atingir as finalidades resguardadas pelo ordenamento jurídico. Daí resultar inviável, desde logo, um controle forte em relação aos caminhos eleitos pelo legislador, que representam nada mais do que opção decorrente de juízo de probabilidade.

²²⁶ Ibid., p. 165.

²²⁷ Ibid., p. 166.

²²⁸ AFONSO DA SILVA, Virgílio. Op. cit., p. 36-37.

²²⁹ Ver item 2.2.1.

Pelo controle de adequação, portanto, exige-se que o Poder Público escolha uma medida que se mostre capaz de fomentar condutas capazes de conduzir à concretização de finalidades caras ao ordenamento jurídico.

Sob outro aspecto, é preciso reconhecer que uma determinada medida tributária extrafiscal pode ser considerada (i) adequada no plano abstrato, mas não no concreto; (ii) na maior parte dos casos ou somente para um deles ou (iii) na data de sua adoção, através de um juízo de prognose, mas não no futuro²³⁰.

Com arrimo em *Ávila*, é possível afirmar que se mostra adequada e, assim, ultrapassa a primeira barreira imposta pelo postulado da proporcionalidade, a imposição ou exoneração tributária extrafiscal que abstratamente, na maior parte dos casos e na data de sua adoção contribua para a melhor consecução de um estado ideal resguardado pelo texto constitucional²³¹.

O controle ora idealizado pode ser aplicado na situação enfrentada no corpo da ação direta de inconstitucionalidade 1.276²³². O Estado de São Paulo concedeu desconto de ICMS e IPVA às empresas que contratassem e mantivessem em seu quadro funcional um determinado percentual de empregados com mais de quarenta anos. A medida idealizada pela Assembléia Legislativa paulista tinha o propósito de manter e facilitar o acesso das pessoas com mais idade a postos de trabalho em decorrência das dificuldades constatadas no mercado local. O Supremo Tribunal Federal entendeu ser adequado o benefício fiscal, porque abstratamente, na maior parte dos casos e na data de sua adoção possuiria a aptidão de fomentar a finalidade almejada. Frise-se, entretanto, que ulterior demonstração de inadequação da medida tributária extrafiscal, porque inapta, concretamente, a atingir o fim originalmente perseguido pelo legislador²³³, parece, sim, legitimar a declaração de inconstitucionalidade, com efeitos meramente prospectivos²³⁴.

²³⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. Op. cit., p. 167-168.

²³¹ *Ibid.*, p. 167-168.

²³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.276**. Op. cit.

²³³ Interessante estudo estatístico promovido por Surrey, publicado na década de 70 na *Harvard Law Review*, acaba por reforçar a idéia de Tipke acerca da contumaz ineficácia das medidas tributárias extrafiscais (ver SURREY, Stanley S. Tax Incentives as a device for implementing government policy: a comparison with direct government expenditures. **Harvard Law Review**, n. 83, p. 705 e segs., fev. 1970, e TIPKE, Klaus. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. Op. cit., p. 39 e segs.

²³⁴ PONTES, Helenilson Cunha. Op. cit., p. 94, e BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 153.

Com a definição destas diretrizes, já é possível definir um terceiro aspecto controverso relacionado ao controle de adequação, que também merece atenção: ao menos no Direito brasileiro, o Poder Público não é obrigado a expor, desde logo, o propósito das medidas tributárias que adota. A título de ilustração, o legislador não necessita registrar em lei as razões pelas quais concede um determinado benefício fiscal aos prestadores de serviço de transporte escolar²³⁵, nem tampouco justificar o aumento das alíquotas do imposto de importação²³⁶.

Como conseqüência, na maior parte das vezes, há dificuldade de se apontar a finalidade perseguida pela medida estatal interventiva²³⁷ e, conseqüentemente, de se avaliar o nexo de adequação entre meio e fim.

Nestas hipóteses, a doutrina²³⁸, adequadamente, sugere a atribuição de ônus argumentativo ao Poder Público, a quem incumbe apresentar, assim que instado²³⁹, as justificativas para os atos que pratica. A este respeito, vale invocar a lição de Ávila²⁴⁰, a qual, apesar de versar sobre a aplicação do postulado da igualdade, também se aplica ao exame de adequação:

Visível está, por conseguinte, que a indicação da finalidade não pode ser ambígua nem contraditória, nem tampouco implícita. Deve, em vez disso, ser clara, coerente e expressa. Afinal, se é dever do ente estatal tratar todos igualmente, a não ser que haja um motivo para tratá-los diferentemente, deve demonstrar, com “suficiente determinação” (*mit hinreichender Bestimmtheit*) a finalidade que justifica a distinção.

[...]

Assim, tanto o Poder Legislativo, quando edita determinada lei, quanto o Poder Judiciário, quando interpreta e aplica aquela lei, devem ser claros e isentos de contradição com relação à finalidade. De um lado, o Poder Legislativo deve fornecer critérios objetivos e coerentes que permitam, mediante análise objetiva da lei, compreender os objetivos pretendidos. Quando se fala em

²³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.655**. Op. cit.

²³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 225.602**. Op. cit.

²³⁷ PONTES, Helenilson Cunha. Op. cit., p. 98. No mesmo sentido, ver SCHAUER, Frederick. **Playing by the Rules**: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life. Oxford: Clarendon Press, 2002, p. 31 e segs., e TIPKE, Klaus. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. Op. cit., p. 40.

²³⁸ Ver ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. Op. cit., p. 68-71, e SZANIAWSKI, Elimar. Apontamentos sobre o princípio da proporcionalidade-igualdade. **RTDC: Revista Trimestral de Direito Civil**, v. 2, n. 5, p. 64, jan.-mar. 2001.

²³⁹ ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica**. Op. cit., p. 194.

²⁴⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. Op. cit., p. 69 e 71. No mesmo sentido, Larenz indica, como requisito de validade da discriminação, a necessidade de exposição objetiva da finalidade perseguida pelo legislador (LARENZ, Karl. **Derecho Justo**: fundamentos de ética jurídica. Madrid: Civitas, 1999, p. 142).

finalidade não se está propondo o exame da vontade subjetiva do legislador (elemento genético-subjetivo). Está-se, em vez disso, sustentado o exame objetivo da lei (elementos sistemático-teleológico). De outro lado, o Poder Judiciário deve examinar, de modo objetivo e coerente, os objetivos da lei, de modo a permitir o controle intersubjetivo da igualdade.

A finalidade perseguida por meio das medidas tributárias extrafiscais deve ser indicada pelo próprio ente público e o controle de adequação deve ser exercido pelo Poder Judiciário nos estritos limites da finalidade em questão, dispensando-se a necessidade de exercício de imaginação em sede de controle jurisdicional. Até porque – diante da diversidade de finalidades indicadas pela nossa Constituição Federal – não seria difícil o conserto de eventuais equívocos cometidos pelo Poder Público, mediante o reconhecimento aleatório de justificativas para a adoção de medidas extrafiscais²⁴¹.

2.2.2.2 O controle de necessidade

O controle de necessidade impõe ao intérprete o dever de verificar a existência de meios alternativos à consecução da finalidade extrafiscal, mas que, em contrapartida, não inibiam a realização de outros princípios jurídicos ou direitos fundamentais dos contribuintes. Vale dizer: diversos meios são examinados nos seus distintos planos de consecução e restrição das finalidades constitucionais.

Este controle comparativo, por sua vez, demanda o reconhecimento de dois pressupostos.

Por primeiro, é importante reconhecer que a realização dos princípios jurídicos – assim como sua restrição – pode se dar em diversos graus, pois, afinal de contas, os princípios jurídicos são conceituados justamente como mandados de otimização, realizáveis em diversos graus, conforme as possibilidades jurídicas e fáticas²⁴².

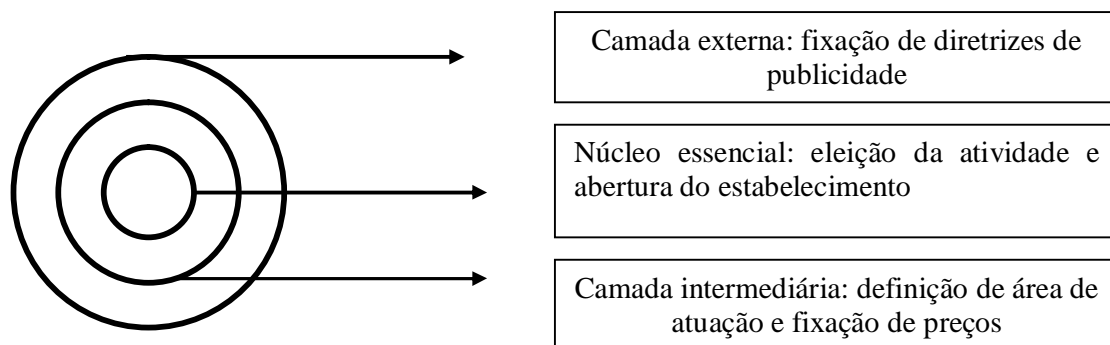
Os princípios jurídicos se estruturam em diferentes camadas, cada qual composta de determinados elementos importantes à realização da finalidade que resguardam. Com efeito, para a concretização do direito à livre iniciativa, é possível, sinteticamente, afirmar

²⁴¹ TIPKE, Klaus. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. Op. cit., p. 40.

²⁴² ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. Op. cit., p. 99.

que: (i) são essenciais o direito à escolha da atividade a desempenhar (entre aquelas reconhecidas como lícitas) e a possibilidade de manter aberto o estabelecimento econômico, (ii) é muito importante poder definir área de atuação e fixar, autonomamente, o preço da contraprestação pela atividade econômica desenvolvida e (iii) é importante definir estratégia de publicidade²⁴³. Neste contexto, o estado ideal definido pelo item “i” representaria o núcleo essencial do direito à livre iniciativa. Já os demais itens poderiam ser alocados como suas camadas posteriores, na ordem de importância em que aparecem. Graficamente, seria possível descrever o direito à livre iniciativa da seguinte forma:

LIVRE INICIATIVA



Uma determinada medida estatal pode propiciar a realização das exigências de todas estas camadas e, conseqüentemente, concretizar o princípio jurídico da livre iniciativa em sua plenitude. Ou, ainda, uma medida estatal pode restringir estas exigências até o ponto de seu limite, isto é, o núcleo essencial²⁴⁴.

Com efeito, a comparação entre os diversos meios colocados à disposição do Poder Público para a realização das finalidades prestigiadas pelos princípios jurídicos demanda a comparação entre o grau de eficácia de cada uma delas e o grau de restrição que

²⁴³ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. Op. cit., p. 109.

²⁴⁴ Registre-se que, para o desenvolvimento do presente estudo, adotou-se a teoria absoluta do núcleo essencial, conforme tópico 1.3.4.

propiciam aos demais valores reconhecidos por outros princípios jurídicos²⁴⁵. Raríssimas serão as hipóteses em que duas distintas medidas possuirão idêntico grau de realização dos princípios jurídicos ou, ainda, propiciarão idêntica restrição aos princípios contrapostos.

Por segundo, existem alguns princípios jurídicos que se reputam mais relevantes ao ordenamento jurídico do que outros²⁴⁶. Diz-se, assim, que alguns princípios são fundamentais, outros, meramente setoriais²⁴⁷. Da mesma forma, alguns princípios sequer podem ser objeto de emenda constitucional, enquanto que a modificação de outros é mais tolerável.

A prevalência abstrata de um princípio jurídico sobre outros – denominada, ordinariamente, de precedência axiológica e estabelecida pelo postulado da ponderação²⁴⁸ – causa relevante impacto sobre o controle de necessidade. Como consequência desta precedência axiológica, algumas medidas tributárias extrafiscais, mesmo quando fomentam – em bom grau – finalidades resguardadas por princípios constitucionais, não ultrapassam o crivo do controle de necessidade, porque infringem, ainda que em pequeno grau, outros princípios mais valiosos ao ordenamento jurídico²⁴⁹. Não se justificaria, por exemplo, a realização da proteção ao sistema financeiro em grau médio ao custo de médio sacrifício da igualdade, porque, cediçamente, a igualdade é mais relevante ao ordenamento jurídico do que a proteção ao sistema financeiro²⁵⁰.

Em suma, a comparação entre os diversos meios colocados à disposição do Poder Público também deve levar em consideração as diferentes posições ocupadas pelas finalidades resguardadas pelo ordenamento jurídico. A restrição, em pequeno grau, a um

²⁴⁵ Segundo Steinmetz, o Tribunal Constitucional Alemão a substituição de um meio por outro demanda, ao menos, equivalência de eficácias (STEINMETZ, Wilson Antonio. Op. cit., p. 151).

²⁴⁶ LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. Op. cit., p. 575; NOVAIS, Jorge Reis. **Direitos Fundamentais**: trunfos contra a maioria. Coimbra: Coimbra, 2006, p. 95; BORGES, José Souto Maior. Pro-dogmática: por uma hierarquização dos princípios constitucionais. **Revista Trimestral de Direito Público**, São Paulo: Malheiros, n. 1, p. 141-146, 1993.

²⁴⁷ BORGES, José Souto Maior. Pro-dogmática. Ibid., p. 146.

²⁴⁸ BARCELLOS, Ana Paula de. **Ponderação, Racionalidade e Atividade Jurisdicional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 23 e segs.

²⁴⁹ Sob certa medida, o controle de proporcionalidade dependerá da aplicação de critério de coerência, que exige a manutenção da medida suportada pelo maior número de princípios ou pelos princípios axiologicamente mais relevantes ao ordenamento jurídico. Para aprofundamento, sugere-se a leitura de PECZENIK, Aleksander. **Derecho e Razón**. México: Fontamara, 2003, p. 60 e segs.

²⁵⁰ BORGES, José Souto Maior. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, n. 13, abr.-maio, 2002. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 12 de outubro de 2008.

princípio setorial não pode ser enfrentada da mesma forma que a dirigida a um princípio fundamental ou à uma cláusula pétrea. Igualmente, o custo ou os efeitos colaterais do fomento a um princípio fundamental ou a uma cláusula pétrea são mais aceitáveis do que o custo ou os efeitos colaterais do fomento a um princípio meramente setorial.

O processo de avaliação a ser realizado em face do controle de necessidade envolve duas etapas: a atribuição de peso relativo aos diferentes princípios (finalidades) em confronto, a partir de sua relevância ou *status* perante o ordenamento jurídico e a definição do grau de fomento e restrição que cada medida em comparação poderia gerar aos princípios em confronto.

Vencidas estas etapas, será possível definir se a imposição ou exoneração extrafiscal atendem às exigências da necessidade e, conseqüentemente, ultrapassam o segundo elemento do controle de proporcionalidade.

Retomando o exemplo da ação direta de inconstitucionalidade 1.655²⁵¹, constata-se que o Estado do Amapá pretendia fomentar o acesso à educação. A Assembléia Legislativa local elegeu, como instrumento para atingir esta finalidade, a concessão de isenção de IPVA aos prestadores de serviço de transporte escolar vinculados à cooperativa municipal de Macapá. Por essa medida, pretendia-se tornar mais acessível o custo do transporte escolar à população em geral.

Diversas outras medidas, no entanto, poderiam ser adotadas para facilitar o acesso à educação, entre as quais a prestação de serviço de transporte escolar gratuito pelo Governo Estadual e a concessão de isenção de IPVA indistintamente a todos os prestadores de serviço de transporte escolar.

No campo do controle da necessidade, deve-se comparar a eficácia destas medidas e o grau de restrição que cada uma delas ocasiona a outras finalidades constitucionais, o que propiciaria o resultado a seguir exposto.

A medida paradigma originalmente escolhida pelo Estado do Amapá, isto é, a concessão de isenção de IPVA aos membros de determinada cooperativa de prestadores de serviço de transporte escolar, concretiza em grau médio o acesso à educação, mas,

²⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação **Direta de Inconstitucionalidade nº 1.655**. Op. cit.

simultaneamente, infringe o núcleo essencial da liberdade de associação, porque, a um só tempo, incentiva, indevidamente, a adesão a determinada cooperativa e, ainda, inibe a o direito de recesso por parte dos já associados.

A primeira medida alternativa de que dispunha o Poder Público, isto é, a prestação de serviço de transporte escolar estatal gratuito, concretiza, em maior grau o acesso à educação, mas – apesar de não inibir o direito à livre associação – restringe, consideravelmente, a realização do direito ao livre exercício de atividade econômica, porque praticamente impossibilita que o particular atue no âmbito destacado para atuação direta e gratuita por parte do Estado. Ademais, a criação de serviço de transporte público escolar demanda aquisição de equipamento e contratação de pessoal, o que nem sempre se mostra viável ao ente público, diante das restrições orçamentárias e daquelas derivadas da lei de responsabilidade fiscal.

A seu turno, a concessão de irrestrita isenção de IPVA a todos os prestadores de serviço de transporte escolar, ao ampliar o rol de prestadores desse serviço que poderão usufruir o benefício fiscal, é claramente mais eficaz do que o meio originalmente eleito pelo Estado do Amapá para o fomento do acesso à educação. E, ainda assim, ocasiona menos reflexos nefastos às demais finalidades destacadas por outros princípios jurídicos. Não há ofensa ao livre exercício de atividade econômica, mas incentivo. Da mesma forma, não há ofensa à liberdade de associação. Por fim, a renúncia adicional a receitas tributárias de IPVA por parte do ente político competente é certamente menor do que os custos para a criação de um serviço de transporte público gratuito.

No caso examinado, é evidente que o meio adotado pelo Estado do Amapá é menos eficaz à finalidade pretendida e mais restritivo a direitos fundamentais e outros princípios jurídicos contrapostos, razão pela qual a solução do caso não se mostra tão difícil.

Ávila²⁵², invocando os princípios da legalidade e da separação de poderes, sustenta que somente nestes tipos de casos – ditos evidentes – seria possível a declaração

²⁵² ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. Op. cit., p. 169-170.

da nulidade do meio eleito pelo Poder Público através do exercício do controle de necessidade²⁵³.

O controle de necessidade, apesar de também se caracterizar como um controle de inequívocidade ou evidência²⁵⁴, permite uma maior extensão e intensidade da avaliação que será promovida pelo Poder Judiciário do que aquela permitida no campo da adequação.

Em primeiro lugar, porque o controle de adequação envolve uma relação direta entre um meio e um fim, sem, ainda, demandar qualquer espécie de comparação em face das demais alternativas de que dispunha o legislador. Neste caso, basta que a medida possa conduzir à realização do fim para que se afirme sua adequação. Em segundo, lugar, porque a moderna teoria dos direitos fundamentais não se compatibiliza com o exercício amplo e irrestrito da liberdade conformadora do legislador²⁵⁵.

Neste contexto, alguns critérios podem ser propostos para o exercício do controle de necessidade. A amplitude deste controle será maior: a) quanto maior a restrição aos princípios contrapostas; b) quanto mais relevante(s) for(em) a(s) finalidade(s) afetada(s) pela medida tributária extrafiscal; c) quanto mais particularizada for a medida tributária extrafiscal²⁵⁶.

Por outro lado, o controle de necessidade será menos amplo e aprofundado quanto mais técnica for a decisão de adoção da medida tributária extrafiscal e quanto mais duvidoso o resultado futuro²⁵⁷.

2.2.2.3 O controle de proporcionalidade em sentido estrito

No campo da aplicação da proporcionalidade em sentido estrito, cabe ao intérprete cotejar as vantagens e desvantagens derivadas da imposição ou exoneração tributária extrafiscal.

²⁵³ No mesmo sentido, BARROS, Suzana de Toledo. Op. cit., p. 80-81.

²⁵⁴ Recordar-se que, por controle de evidência, quer-se afirmar que somente deve haver a anulação do meio equiparando manifestamente pior do que seu paradigma.

²⁵⁵ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Constituição Dirigente e Vinculação da Legislação**. Op. cit., p. 487.

²⁵⁶ BARCELLOS, Ana Paula de. Op. cit., p. 85 e segs., e ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. Op. cit., p. 174-175.

²⁵⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. Ibid., p. 174/175.

Por demandar avaliação de oportunidade e conveniência, este exame é o que se mostra mais complexo entre os ora elencados, a tal ponto que alguns teóricos do Direito não o incluem como exigência do postulado da proporcionalidade²⁵⁸. Em alguns casos, entretanto, fica claro que a medida adotada pelo Poder Público mais restringe a realização de finalidades constitucionais do que as fomenta. É o que se verifica no campo da ação direta de inconstitucionalidade 855²⁵⁹, por meio da qual o Supremo Tribunal Federal constatou que a instalação de balanças em caminhões para fornecimento de botijões de gás propiciava mais desvantagens ao livre exercício de atividade econômica do que vantagens em matéria de proteção ao consumidor²⁶⁰.

2.2.2.4 Critérios para aplicação das regras subjacentes ao postulado da proporcionalidade

Finalmente, a racionalização do discurso sobre a aplicação da proporcionalidade demanda, ainda, o estabelecimento de dois critérios relacionados à aplicação dos controle de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

A organização destas três etapas envolve uma ordem de precedência. O controle de adequação possui vínculo de prejudicialidade em face do controle de necessidade e este, por sua vez, possui vínculo de prejudicialidade em face do controle de proporcionalidade em sentido estrito.

Em outras palavras, conforme sustenta Afonso da Silva²⁶¹, a racional evolução do controle de proporcionalidade indica que a inadequação da medida dispensa o controle de necessidade, assim como a constatação da existência de outras medidas alternativas evidentemente melhores do que aquela eleita pelo legislador também dispensa o controle de proporcionalidade em sentido estrito:

²⁵⁸ AFONSO DA SILVA, Virgílio. Op. cit., p. 35.

²⁵⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 855**. Relator(a): Sepúlveda Pertence. Acórdão em 01.07.1993, DJ 01.10.1993 (p. 20212). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 28 de outubro de 2008.

²⁶⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. Op. cit., p. 175. Ver, no mesmo sentido: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 855**. Op. cit.

²⁶¹ AFONSO DA SILVA, Virgílio. Op. cit., p. 34. No mesmo sentido, PONTES, Helenilson Cunha. Op. cit., p. 88.

A subdivisão da regra da proporcionalidade em três sub-regras, adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, conquanto praticamente ignorada pelo STF, é bem salientada pela doutrina pátria. Algumas vezes, contudo, a análise dessas sub-regras não tem sido feita de maneira a torná-las compreensíveis e aplicáveis na prática jurisprudencial. Muitas vezes é fornecido apenas um conceito sintético de cada uma delas, sem que se analise, no entanto, a relação entre elas, nem a forma de aplicá-las. Com isso, são ignoradas algumas regras importantes da aplicação da regra da proporcionalidade, impossibilitando sua correta aplicação pelos tribunais brasileiros. Uma dessas regras, trivial à primeira vista, mas com importantes conseqüências, é a da ordem pré-definida em que as sub-regras se relacionam.

Se simplesmente as enumerarmos, independentemente de qualquer ordem, pode-se ter a impressão de que tanto faz, por exemplo, se a necessidade do ato estatal é, no caso concreto, questionada antes ou depois da análise da adequação ou da proporcionalidade em sentido estrito. Não é o caso. A análise da adequação precede a da necessidade, que, por sua vez, precede a da proporcionalidade em sentido estrito.

A real importância dessa ordem fica patente quando se tem em mente que a aplicação da regra da proporcionalidade nem sempre implica a análise de todas as suas três sub-regras. Pode-se dizer que tais sub-regras relacionam-se de forma subsidiária entre si.

Por outro lado, é imprescindível ao Poder Judiciário fundamentar suas decisões com base em cada uma das três regras, as quais, no corpo da decisão, deverão figurar como representação das etapas do juízo de convicção do magistrado²⁶².

A validade das decisões judiciais demanda a apresentação expressa de seus fundamentos, na forma do artigo 93, IX, da Constituição Federal. A seu turno, no campo da aplicação do postulado da proporcionalidade, o Poder Judiciário deve “motivar sua decisão segundo os três deveres ou aspectos nele consubstanciados – adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito”²⁶³, sob pena de infringir, a um só tempo, o dever de fundamentação de suas decisões e o princípio da separação de poderes²⁶⁴.

²⁶² O Poder Judiciário somente poderá deixar de apresentar expressamente a aplicação das demais regras decorrentes do postulado da proporcionalidade em face da relação de precedência ou subsidiariedade antes referida. Neste contexto, por exemplo, se o exame de adequação for suficiente à invalidação da medida adotada pelo Poder Público, torna-se supérfluo ao magistrado o exame de mérito de necessidade. Entretanto, a fundamentação da decisão representa um dos instrumentos imprescindíveis ao próprio controle intersubjetivo da decisão judicial (PERELMAN, Chaïm. Op. cit., p. 209-214).

²⁶³ PONTES, Helenilson Cunha. Op. cit., p. 98.

²⁶⁴ Ibid., p. 99.

2.3 O CONTROLE DE IGUALDADE DAS MEDIDAS TRIBUTÁRIAS EXTRAFISCAIS

O segundo instrumento que se presta ao controle das medidas tributárias extrafiscais é justamente a igualdade. É através dela que poderão ser estabelecidos os limites do tratamento diferenciado para perseguição de fins externos ao Direito Tributário.

Em face das exigências da igualdade, o tratamento diferenciado entre dois contribuintes, decorrente do emprego de instrumentos tributários para a perseguição de finalidades extrafiscais, somente se reputará válido quando, concomitantemente, (i) não representar irrazoável benefício singular ou individual; (ii) for respaldado por finalidade constitucional e (iii) decorrer da eleição de medida de comparação (critério) e elemento indicativo (fator de discriminação) adequados.

As premissas que serão estabelecidas e desenvolvidas no decorrer dos próximos tópicos do presente capítulo estão diretamente vinculadas ao conteúdo jurídico-prescritivo da igualdade²⁶⁵, cuja compreensão, por sua vez, pressupõe alguns esclarecimentos.

²⁶⁵ No início da década de 80, ao menos três autores norte-americanos iniciaram o debate sobre o papel da igualdade no Direito. No primeiro artigo publicado de uma série sobre o tema, Westen atinge duas conclusões, que, ao fim, representam uma tentativa de demonstrar que, em alguns casos, a igualdade é supérflua e, em outros tantos, inadequada para o Direito. Em primeiro lugar, para Westen, a igualdade não possui conteúdo próprio, retirando seu substrato estritamente dos direitos subjetivos. Por conseguinte, a adequada aplicação dos direitos subjetivos já bastaria para se atingir as mesmas conclusões extraídas através dos argumentos de igualdade. Daí origina-se a afirmação de que a aplicação da igualdade conduz, na maior parte das vezes, a um resultado repetitivo ou tautológico. Em segundo lugar, Westen afirma que, em tantas outras oportunidades, a igualdade é capaz de distorcer a aplicação de direitos subjetivos, por duas razões. A um, porque se apresenta equivocadamente como um argumento separado e independente dos demais, que faz com que o balanceamento das razões apresentadas pelas partes penda para a aplicação de um direito subjetivo em detrimento de outro. A dois, porque a célebre proposição “tratar igualmente os iguais” possui uma inegável aura de verdade, que acaba por colocar os demais direitos em uma postura defensiva (WESTEN, Peter. Op. cit., p. 537 e segs.). Na seqüência do artigo publicado por Westen, Peters reconheceu a força retórico-apelativa da igualdade, mas também advogou que o seu conteúdo prescritivo, de regra, é produto da aplicação de outras normas. Entretanto, ao contrário de Westen, Peters acredita que o principal defeito da igualdade não é ser tautológica, mas, na maior parte das vezes, conduzir a aplicação de outros direitos a um resultado distorcido, gerando um “efeito dominó” de tratamentos inadequados. Neste sentido, em sua dimensão não-tautológica, a igualdade ora conduz a um resultado equivocado da aplicação dos direitos subjetivos, ora reproduz um conceito implícito de justiça, por ele denominado de justiça heurística não-igualitária (PETERS, Christopher. Equality revisited. **Harvard Law Review**, n. 110, p. 1211 e segs., 1997). Finalmente, Greenawalt, em um terceiro artigo sobre o tema, sustentou que a igualdade possuiria, sim, conteúdo prescritivo. Em primeiro lugar, nas hipóteses que demandam sopesamento, a igualdade poderia servir como reforço de um dos valores em jogo. Em segundo lugar, o tratamento prévio dispensado a uma pessoa em igual situação impõe a criação de um ônus de argumentação para sua modificação. Em terceiro lugar, Greenawalt critica os autores antes referidos, porque nenhum deles exprime preocupação com a definição dos critérios que legitimam tratamento diferenciado, papel que, também, toca à igualdade (GREENAWALT, Kent. Prescriptive equality: two steps forward. **Harvard Law Review**, n. 110, p. 1265 e segs., 1997).

Segundo Westen, o estudo sobre o conteúdo prescritivo da igualdade se tornou algo imprescindível para a evolução da ciência jurídica, especialmente porque a invocação da igualdade, que, no passado, representava um recurso de última ordem, passou a ocupar papel de destaque na doutrina e nos precedentes judiciais:

Fifty years ago equality was dismissed as a legal argument of “last resort”, one to be eschewed until all available “rights” had been tried and rejected; today equality is becoming the argument of first choice, one that threatens to swallow “rights” that once ranked far above it²⁶⁶.

Neste sentido, na atualidade, a relevância da igualdade se faz sentir pelo imenso contingente de normas constitucionais que com ela se relacionam, bem como pela vasta produção acadêmica vinculada ao tema, sob seus mais diferentes aspectos²⁶⁷. No campo dogmático e normativo²⁶⁸, todavia, parece haver uma lacuna a ser preenchida para que se torne possível a sua adequada aplicação, em especial como instrumento de controle das medidas tributárias extrafiscais. Isto porque a força retórica da igualdade²⁶⁹, no mais das vezes, acaba por redundar em um consenso quanto a afirmações vazias, emotivas ou de

²⁶⁶ Em tradução livre: “Cinquenta anos atrás a igualdade era reputada como um argumento de última instância, um argumento para ser esquecido até que todos os direitos disponíveis fossem invocados e rejeitados; hoje, a igualdade se torna um argumento de primeira opção, daqueles que ameaçam engolir direitos que antes possuíam status muito superior” (WESTEN, Peter. Op. cit., p. 538).

²⁶⁷ Autores como: TABORDA, Maren Guimarães. O princípio da igualdade em perspectiva histórica: conteúdo, alcance e direções. **Revista da Procuradoria-Geral do Município de Porto Alegre**, Porto Alegre: Procuradoria Geral do Município de Porto Alegre, v. 11, n. 12, p. 79-111, Papel, set. 1998, e MINHOTO, Antonio Celso Baeta. Princípio da igualdade. **Revista de Direito Constitucional e Internacional: Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política**, São Paulo: RT, v. 11, n. 42, p. 310-328, jan.-mar. 2003, por exemplo, destinaram seus estudos à perspectiva histórica da igualdade. Já MELO, Mônica. O princípio da igualdade à luz das ações afirmativas: o enfoque da discriminação positiva. **Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política**, São Paulo: RT, v. 6, n. 25, p. 79-101, out.-dez. 1998, RIOS, Roger Raupp. Juiz Federal. Relações raciais no Brasil: desafios ideológicos à efetividade do princípio jurídico da igualdade e ao reconhecimento da realidade social discriminatória entre negros e brancos. **Revista da Ajuris: Doutrina e Jurisprudência**, v. 30, n. 92, p. 65-80, dez. 2003, e CLÉVE, Clèmerson Merlin; RECK, Melina Breckenfeld. As ações afirmativas e a efetivação do princípio constitucional da igualdade. **A & C: Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Paris: Sirey, n. 11, p. 29-36, jan.-mar. 2003) entre outros, optaram por examinar as conseqüências da igualdade em relação às ações afirmativas. Há, ainda, obras que enfocam o problema sob viés nitidamente político ou filosófico, como a de ZANITELLI, Leandro Martins. Acesso à Universidade, cotas para negros e o projeto de lei nº 3.627/2004. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília: Subsecretaria de Edições Técnicas do Senado Federal, n. 168, p. 121-136, out./dez. 2005, que se baseia em estudos de DWORKIN, Ronald. **A Virtude Soberana: a teoria e a prática da igualdade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005, e RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

²⁶⁸ Este aspecto também mereceu acentuado tratamento doutrinário no Brasil e no exterior, em obras de autores como Mello, Ávila, Alexy, Etchegoyen, etc. (MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Op. cit.; ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. Op. cit.; ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. Op. cit.; ETCHEGOYEN, Marcos F. García. **El Principio de Capacidad Contributiva**. Buenos Aires: Abaco de Rodolfo Depalma, 2004).

²⁶⁹ WESTEN, Peter. Op. cit., p. 593.

conteúdo duvidoso²⁷⁰, impedindo o esclarecimento de sua essência para o Direito Tributário²⁷¹.

Entre outras conseqüências, estas afirmações nublam a aplicação da igualdade e legitimam a irrestrita – e indevida – ampliação das hipóteses de emprego de instrumentos tributários para a perseguição de finalidades extrafiscais, imunizando-as de um controle mais efetivo de constitucionalidade²⁷².

No decorrer do presente capítulo, pretende-se estabelecer o conteúdo prescritivo da igualdade, com especial atenção para a delimitação das hipóteses que justificam e/ou impõe discriminação lastreada em objetivos ou fins externos ao Direito Tributário. Através dos passos que serão promovidos na seqüência, será possível, novamente, demonstrar que o emprego de instrumentos tributários para a perseguição de finalidades extrafiscais não é imune ao controle jurisdicional.

O êxito da tarefa proposta – de definir como deve se suceder o controle de igualdade das medidas tributárias extrafiscais – demanda a identificação das diferentes funções desempenhadas pela igualdade e, novamente, a clarificação do atual estágio de evolução de nossa jurisprudência.

Partir-se-á, portanto, de alguns apontamentos extraídos da teoria geral do direito e, principalmente, do estágio atual da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, com as pertinentes anotações tendentes a melhorar o controle de igualdade já promovido pela Corte Superior.

²⁷⁰ FERRAZ, Roberto. A igualdade na lei e o Supremo Tribunal Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 116, p. 126, maio 2005.

²⁷¹ Aliás, diversos autores, entre os quais Torres, reconhecem a igualdade como um dos princípios mais relevantes do ordenamento jurídico, mas, em contrapartida, “que oferece maior dificuldade compreensão ao jurista e ao filósofo”. Corretamente, Torres alerta que grande parte desta dificuldade de compreensão da igualdade decorre da polaridade, uma vez que o seu oposto (desigualdade) não o nega, senão que muitas vezes o afirma (TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 324-326).

²⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 159.026**. Op. cit.

2.3.1 Igualdade e dimensão normativa

Atualmente, a teoria geral do direito aponta para um consenso ao redor da afirmação de que texto e norma não se confundem. Segundo Guastini²⁷³, todo texto (dispositivo) é vago e ambíguo, o que torna imprescindível a atividade do intérprete para definição de seu conteúdo.

Por sua vez, a atividade de interpretação, que consiste em um exercício de reconstrução de significados²⁷⁴, permite ao operador do Direito atingir distintos resultados: (a) por primeiro, poderia extrair de um texto norma alguma²⁷⁵; (b) por segundo, poderia retirar de um texto uma única norma ou diversas normas; (c) por terceiro, da combinação de diferentes textos, poderia visualizar uma ou mais normas²⁷⁶.

Com apoio nestes pressupostos, Ávila²⁷⁷ sustenta que, de um texto (dispositivo), também podem ser reconstruídas normas de diferentes espécies. Afinal de contas, se a tarefa de interpretação de um único texto pode ensejar a (re)construção de diversas normas, nada obriga que todas as normas construídas pela atividade do intérprete sejam da mesma espécie:

A proposta aqui defendida diferencia-se das demais porque admite a coexistência das espécies normativas em razão de um mesmo dispositivo. Um ou mais dispositivos podem funcionar como ponto de referência para a construção de regras, princípios ou postulados. Ao invés de alternativas exclusivas entre as espécies normativas, de modo que a existência de uma espécie excluiria a existência das demais, propõe-se uma classificação que alberga alternativas inclusive as, no sentido de que os dispositivos podem gerar, simultaneamente, mais de uma espécie normativa.

Assim, o primeiro passo para a aplicação da igualdade como cânone de controle das medidas tributárias extrafiscais demanda o reconhecimento de que nem sempre o discurso jurídico sobre o tema se pauta sobre os mesmos alicerces. Sob a denominação genérica de “igualdade”, há normas de diferentes espécies (regra, princípio ou postulado), que desempenham distintas funções.

²⁷³ GUASTINI, Ricardo. **Das Fontes às Normas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 34 e segs.

²⁷⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. Op. cit., p. 31-35.

²⁷⁵ GUASTINI, Ricardo. Op. cit., p. 36-37.

²⁷⁶ *Ibid.*, p. 38-39.

²⁷⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. Op. cit., p. 68-71.

Em matéria de controle de medidas tributárias extrafiscais, interessa desenvolver o conteúdo da igualdade em sua dimensão de princípio e, em especial, de postulado.

2.3.1.1 O princípio da igualdade

Já foi destacado, através de um estudo comparativo entre as lições de Dworkin²⁷⁸, Alexy²⁷⁹ e Ávila²⁸⁰, que os princípios são normas finalísticas, isto é, prescritoras de um estado ideal de coisas. Tais normas não possuem o objetivo de indicar, de antemão, uma conduta a ser seguida pelo seu destinatário. Ao contrário, cabe a ele – mediante exercício prognóstico – identificar as medidas concretas capazes de culminar com a realização da finalidade resguardada pelos princípios²⁸¹.

Em sua dimensão de princípio, a igualdade, portanto, estabelece uma finalidade a ser perseguida tanto pelos Poderes Legislativo e Executivo e controlada pelo Judiciário: a impessoalidade, a abstração, a generalidade²⁸². Ou, como prefere Ávila, a igualdade estabelece um estado ideal de “igualdade, equidade, generalidade, impessoalidade, objetividade, legitimidade, pluralidade e representatividade, no exercício das competências atribuídas aos entes federados”²⁸³.

Deste modo, na hipótese de conflito, cabe aos três Poderes sopesar – mediante juízo de prognose – o estado ideal de impessoalidade / generalidade com os demais valores resguardados pelo ordenamento jurídico pátrio. Somente será legítima a ruptura da impessoalidade / generalidade diante de medidas adequadas, necessárias e proporcionais em sentido estrito, conforme prescreve o controle de proporcionalidade antes esmiuçado.

²⁷⁸ DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. Op. cit., p. 35 e segs.

²⁷⁹ ALEXY, Robert. **Teoría de los derechos fundamentales**. Op. cit., p. 81 e segs.

²⁸⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. Op. cit., p. 78-79.

²⁸¹ É interessante deixar o registro de que, diferentemente, de diversos outros autores, adota-se no presente trabalho aquilo que se convencionou denominar de teoria forte de distinção entre regras e princípios. Com efeito, os princípios não serão designados apenas como normas de “alto grau de abstração” ou como normas de “profundo conteúdo axiológico”.

²⁸² MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Op. cit., p. 27, e DERZI, Misabel Abreu Machado. O princípio da igualdade e o direito tributário. **Revista da Faculdade de Direito da Milton Campos**, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, p. 197-200, 1994.

²⁸³ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. Op. cit., p. 348.

Estas conclusões são extremamente relevantes para o controle das medidas tributárias marcadas pela nota da extrafiscalidade. Em um primeiro sentido, impede-se que, sob a pecha da extrafiscalidade, seja concedido injustificável favorecimento a um grupo previamente identificado de contribuintes em detrimento dos demais. O princípio da igualdade acaba por interditar leis de irrazoável efeito concreto e singular, isto é, injustificáveis leis publicadas com o propósito de beneficiar um único indivíduo ou um grupo de indivíduos previamente conhecido²⁸⁴. Prega-se a necessária impessoalidade, abstração e generalidade da norma jurídica, através de um controle típico de “igualdade perante a lei”. Este critério de controle encontra especial amparo nas obras de Dantas²⁸⁵, Kelsen²⁸⁶, Mello²⁸⁷ e Derzi²⁸⁸, os quais – não raro – são citados nas próprias decisões da Corte Superior.

O Supremo Tribunal Federal, nesta seara, exerce um controle efetivo da igualdade enquanto princípio, repugnando lei, ato normativo ou conduta administrativa com efeitos previamente conhecidos, concretos ou individuais. Dois precedentes ilustram o quanto foi dito.

No primeiro deles, através de voto de lavra do Ministro Maurício Correa, aponta-se para a constitucionalidade de norma que, de forma “genérica, geral e ampla”, restringia a importação de bens de consumo usados, ao passo que os bens novos continuavam sendo importados normalmente:

Conclui-se, pois, que a restrição de importação de bens de consumo usados imposta pela Portaria nº 08/91 – DECEX, art. 27, não padece de qualquer vício [...]. Esse preceito da Portaria é genérico, geral, amplo, no que diz respeito

²⁸⁴ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Op. cit., p. 28 e segs.

²⁸⁵ DANTAS, San Tiago. Igualdade perante a lei e "due process of law". **Revista Forense**, v. 116, p. 365-366, 1948.

²⁸⁶ Kelsen sustenta que “a igualdade perante a lei não significa qualquer coisa que não seja a aplicação legal, isto é, correta, da lei, qualquer que seja o conteúdo que esta possa ter, mesmo que ela não prescreva um tratamento igualitário, mas um tratamento desigual” (KELSEN, Hans. **A Justiça e o Direito Natural**. Coimbra: Arménio Amado, 1979, p. 17).

²⁸⁷ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Op. cit., p. 27-28.

²⁸⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. Tratado de direito tributário contemporâneo dos princípios gerais do direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 83, p. 62-63, 2002.

à importação de bens de consumo usados, nele incluindo-se os veículos automotores, não havendo nenhuma distinção entre quaisquer tipos de bens.²⁸⁹

No segundo deles, com voto da Ministra Ellen Gracie, afastou-se alegação de inconstitucionalidade de norma do Estado de Santa Catarina que, de modo impessoal e abstrato, permitia o parcelamento de débitos de IPVA e multas estaduais lançadas até o final do ano de 1999²⁹⁰.

A alegação de ofensa aos arts. 5º, caput e 150, II, da Lei Fundamental – segundo os quais o tratamento dispensado aos contribuintes deve atender os princípios da igualdade e da isonomia tributária – igualmente não prospera. Muito embora o autor tenha sustentado que houve “manifesta renúncia de receita fiscal”, bem como violação ao princípio da moralidade pública, o que se observa é a viabilidade criada pela referida lei para a quitação dos débitos tributários (IPVA) e multas de trânsito estaduais, mediante seu parcelamento, além de restar patente o atendimento ao caráter impessoal e abstrato da norma.²⁹¹

Em um outro sentido, o tratamento diferenciado por motivos extrafiscais demanda a superação deste estado ideal de abstração, generalidade e impessoalidade prescrito pelo princípio da igualdade, o que somente ocorre quando as medidas analisadas servem como efetivo instrumento para a concretização de outros valores resguardados pelo ordenamento jurídico²⁹².

Esta segunda eficácia do princípio da igualdade pode ser visualizada por meio da ação direta de inconstitucionalidade 1.276²⁹³, em que se examinava a concessão de benefício fiscal a empresas que contratassem e mantivessem determinado percentual de empregados com idade superior a quarenta anos. Neste caso, após sopesar o dever de igualdade em face do direito ao trabalho, o Supremo Tribunal Federal manteve a validade da norma concessiva do benefício fiscal.

²⁸⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 199.619**. Relator(a): Maurício Correa. Acórdão em 26.11.1996, DJ 07.02.1997 (p. 1376). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 04 de novembro de 2008.

²⁹⁰ Alegação de ofensa a isonomia repousava sobre a diferença do tratamento dispensado entre aqueles que pagaram suas dívidas tempestivamente e à vista e aqueles que deixaram de cumprir a mesma obrigação.

²⁹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.474**. Op. cit.

²⁹² Entre outros, ver TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 340; ÁVILA. Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. Op. cit., p. 146 e segs.; ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. Op. cit., p. 395-396.

²⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.276**. Op. cit.

É possível o registro de que os precedentes examinados revelam que, ordinariamente, o Supremo Tribunal Federal desempenha um adequado controle quanto à aplicação do princípio da igualdade.

2.3.1.2 O postulado da igualdade

O controle das medidas tributárias extrafiscais não demanda apenas atenção à igualdade enquanto princípio. No campo da extrafiscalidade, também se faz sentir a profunda relevância da igualdade-postulado²⁹⁴. Frise-se que é exatamente em relação a esta dimensão da igualdade que se verifica a maior necessidade de aprimoramento da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Em sua dimensão de postulado, a igualdade exige uma combinação entre diferentes elementos²⁹⁵, a fim de que se definam quais as situações que merecem tratamento igualitário e quais as que demandam tratamento diferenciado²⁹⁶. Conforme destaca Ávila, a igualdade só se completa quando estão presentes estes elementos estruturais, porque a “igualdade é a relação entre estes elementos”²⁹⁷.

Neste momento, já se faz possível antecipar que a igualdade-postulado, enquanto norma destinada à articulação da aplicação de outras normas, possui uma estrutura eminentemente formal. Em razão deste papel articulador, diversos autores identificaram sua fórmula como vazia ou de caráter formal²⁹⁸. É importante, contudo, destacar que tal afirmação não significa reduzir sua relevância, nem, tampouco, conferir-lhe um estigma pejorativo²⁹⁹. O papel articulador da igualdade é absolutamente relevante ao Direito. Sem a sua adequada compreensão, não há como definir quando dois sujeitos devem ou não ser

²⁹⁴ Recorde-se que os postulados são normas que estruturam a aplicação de outras normas, buscando a harmonia do ordenamento jurídico.

²⁹⁵ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. Op. cit., p. 349.

²⁹⁶ A igualdade-postulado servirá como instrumento para responder à iterativa indagação doutrinária sobre quem são aqueles que devem ser tratados de forma igual e quem são aqueles que merecem a dispensa de tratamento diferenciado (entre outros, MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Op. cit. p. 10-11; ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. Op. cit., p. 28; TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 326-327).

²⁹⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. Ibid., p. 42.

²⁹⁸ HART, Herbert L. A. Op. cit., p.173-174; WESTEN, Peter. Op. cit., p. 556-557; ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. Op. cit., p. 139 e segs.

²⁹⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. Ibid., p. 139-145.

tratados de forma diferenciada³⁰⁰ e, portanto, quando o tratamento diferenciado por razões extrafiscais legitima-se perante o ordenamento jurídico.

Doravante, portanto, partir-se-á da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal³⁰¹ para definir quais são os elementos que compõem a estrutura da igualdade-postulado, bem como qual a relação que deve ser estabelecida entre eles.

2.3.1.2.1 A igualdade-postulado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

A primeira constatação que se faz viável a partir das recentes decisões do Supremo Tribunal Federal diz respeito à estruturação da igualdade-postulado. A ação direta de inconstitucionalidade 3.305³⁰² - apesar de não se vincular ao exame de validade de tratamento diferenciado no campo do Direito Tributário - ilustra com propriedade a forma como a Suprema Corte visualiza os elementos imprescindíveis ao exercício do controle de igualdade.

O Partido Liberal sustentou que o artigo 77 da Lei 9.504/97³⁰³, que proíbe a participação dos candidatos a cargo do Poder Executivo em inauguração de obras durante período prévio à eleição, ofenderia a igualdade³⁰⁴. A insurgência do Partido Liberal repousava sobre a destinação da nova regra apenas aos candidatos a cargo eletivo do Poder

³⁰⁰ GREENAWALT, Kent. Op. cit., p. 1274.

³⁰¹ No período compreendido entre os anos de 2006 e 2008, o Supremo Tribunal Federal apreciou mais de duzentos recursos, cuja argumentação central radicava sobre o “princípio” da igualdade ou isonomia. Apesar de algumas variações, decorrentes das particularidades dos casos enfrentados e, mais, das diferentes concepções de cada um dos ministros sobre o tema, as decisões do Supremo Tribunal Federal (e que serão adiante avaliadas) apresentam traços comuns, permitindo a identificação dos fundamentos primordiais aplicados pela Corte no controle da aplicação da igualdade.

³⁰² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.305**. Relator(a): Eros Roberto Grau. Acórdão em 13.09.2006, DJ 24.11.2006 (p. 60). Disponível em: <<http://www.stf.jud.br>>. Acesso em: 20 de outubro de 2008.

³⁰³ **Art. 77.** É proibido aos candidatos a cargos do Poder Executivo participar, nos três meses que precedem o pleito, de inaugurações de obras públicas.

³⁰⁴ Em verdade, a petição inicial contempla dois argumentos: o primeiro deles, de ordem formal, diz respeito à necessidade de lei complementar para a regulação de inelegibilidade eletiva; o segundo deles, sim, diz respeito à ofensa a igualdade, conforme registrado no próprio relatório que compõe o acórdão: “... a cassação de registro equivale à inelegibilidade, o que só poderia ocorrer mediante lei complementar, não havendo justificativa para que a proibição veiculada pelo caput do artigo 77 da Lei 9.504/97 dirija-se exclusivamente aos candidatos aos cargos do Poder Executivo”.

Executivo, ao passo que os candidatos aos cargos eletivos dos demais Poderes manteriam incólumes seus direitos originais.

Esta ação direta de inconstitucionalidade, entretanto, foi julgada improcedente. De acordo com o voto-condutor de lavra do Ministro Eros Grau, a norma impugnada resguardaria o fim constitucional da impessoalidade e concorrência, impedindo a exploração midiática da inauguração de obras públicas por parte dos membros do Poder Executivo, que são aqueles que detêm poder para ditar o momento de sua concretização³⁰⁵.

A paradigmática decisão acima esmiuçada revela que o controle de igualdade exercido pelo Supremo Tribunal Federal está estruturado sobre um esqueleto rígido, composto por três elementos: (I) finalidade constitucional (impessoalidade e preservação da concorrência eletiva), (II) critério diferenciador ou medida de comparação (quem possui poder para ditar a realização de obras públicas) e (III) dois sujeitos com algum traço diferencial (candidatos a cargos do Poder Executivo e candidatos a cargos dos demais Poderes).

Partindo da combinação dos elementos acima arrolados, as mais diversas decisões que compõem o arcabouço do presente estudo revelam que o controle da aplicação da igualdade promovido pelo Supremo Tribunal Federal se concretiza pela aplicação de três critérios de julgamento: (a) a existência de diferença entre os sujeitos em comparação, (b) a correlação lógica entre a diferença existente entre os sujeitos e os objetivos que se pretende atingir com a discriminação e, por fim, (c) a inexistência de discriminação baseada em fins vedados pela Constituição Federal³⁰⁶.

³⁰⁵ O voto-condutor faz referência ao parecer elaborado pelo Procurador Geral da República, segundo o qual “o motivo pelo qual o artigo 77 pune de forma mais rigorosa aquele que concorre a cargo do Poder Executivo relaciona-se com o fato de que compete a este Poder as funções de administrar, de gerir a Administração Pública, o que implica decidir sobre a realização de obras”.

³⁰⁶ Entretanto, ainda antes de se partir para o exame aprofundado da matéria, calha registrar que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal igualmente registra uma zona negativa de atuação da Corte em matéria de controle da aplicação da igualdade. Segundo, aliás, entendimento sumulado (Súmula 339 do Supremo Tribunal Federal, aprovada em sessão planária datada de 13.12.1963) em momento prévio à promulgação da Constituição Federal de 1988, não seria dado ao Poder Judiciário, “que não tem função legislativa, aumentar vencimentos de servidores públicos sob fundamento de isonomia”. Apesar das graves repercussões deste entendimento, conhecido na doutrina sob a alcunha de “tese do legislador negativo” (BORGES, José Souto Maior. Significação do princípio da isonomia na Constituição de 1988. **Revista Trimestral de Direito Público**, n. 15, p. 29-34, 1996; FERRAZ, Roberto. A igualdade na lei e o Supremo Tribunal Federal. Op. cit., p.119-128; ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. Op. cit., p. 354 e segs.). O presente estudo, em razão do corte epistemológico proposto, focar-se-á apenas nos primeiros três critérios elencados.

Com base no primeiro critério, a simples existência de traço distintivo entre o sujeito equiparando e o paradigma acaba por servir como justificativa para o tratamento diferenciado³⁰⁷. Nestes casos, expressões como “ordem natural das coisas” ou “a natureza dos sujeitos ou funções” fazem-se presentes, como que justificando a discriminação legal, conforme ilustrativo voto do Ministro Ilmar Galvão, proferido na oportunidade do julgamento do recurso extraordinário 225.721³⁰⁸:

A existência de dois quadros demonstra a diferença de natureza das funções desenvolvidas pelos membros de cada um deles dentro da Polícia Militar, sendo que os oficiais devem estar aptos a cumprir as funções que lhes são particulares.

Portanto, há funções que, por sua natureza, são desenvolvidas exclusivamente por oficiais do sexo masculino, enquanto há outras que podem ser cumpridas, igualmente, por oficiais do sexo feminino, e aí está a razão da existência de dois quadros com atribuições próprias.

A jurisprudência do STF tem admitido, desde que se legitimem como imposição da natureza e das atribuições da função, discriminações no provimento de cargos, conforme afirmado pelo Plenário no julgamento do RMS 21.046, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, D.J. de 14/11/91; e do RMS 21.033, Rel. Min. Carlos Velloso, D.J. de 04/10/91, relativos a distinções em razão da idade.³⁰⁹

A singela diferença entre os sujeitos, funções ou coisas passa a legitimar o tratamento diferenciado, sem que isso represente violação à igualdade.

Por sua vez, o segundo critério colhido junto aos precedentes do Supremo Tribunal Federal diz respeito à necessidade de correspondência abstrata entre a discriminação e os objetivos que se pretende – através dela – atingir. Em outras palavras, o tratamento diferenciado somente é tolerado a partir do momento em que se compatibiliza com o atendimento do fim a que se destina, conforme destacado no julgamento das ações diretas de inconstitucionalidade 1.072³¹⁰ e 489³¹¹.

³⁰⁷ Ver BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 119.258**. Relator(a): Ilmar Galvão. Acórdão em 30.06.1992, DJ 21.08.1992 (12786). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 04 de novembro de 2008; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 489**. Relator(a): Octavio Gallotti. Acórdão em 02.05.1996, DJ 28.08.1998 (p. 2). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20 de outubro de 2008; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 225.721**. Op. cit.; etc.

³⁰⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 225.721**. Ibid.

³⁰⁹ Ibid.

³¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.072**. Relator(a): Sydney Sanches. Acórdão em 06.02.2003, DJ 16.05.2003 (p. 89). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20 de outubro de 2008.

³¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 489**. Op. cit.

O primeiro dos precedentes citados invalidou, por ofensa à igualdade, regra do Estado do Rio de Janeiro que, em concurso público para a ocupação de cargo da Polícia Civil, dispensava os membros responsáveis por outras atribuições dentro da corporação de se submeter novamente a testes de capacidade física e investigação social. De acordo com o voto-condutor do Ministro Sydney Sanches, cada cargo ou função a ser desempenhada demandaria diferentes requisitos físicos e comportamentais, de modo que a dispensa atacada por via de ação direta não se mostraria compatível com a avaliação adequada dos candidatos:

De qualquer maneira, é de se admitir como notório que as leis, de um modo geral, quando tratam de provas de capacidade física e investigação social, levam em conta as peculiaridades das atribuições de cada um dos cargos, para cujo provimento se concorre.

Em se tratando de segmentos diferenciados do Quadro Permanente da Polícia Civil, é de se admitir que tais provas tomam em consideração, sobretudo, as atribuições do cargo em concurso.

Assim, a capacitação física para os policiais que atuam em serviços burocráticos ou de investigação científica não há de ser a mesma exigida àqueles que concorrem a cargos que os levam ao policiamento repressivo de rua, em contato permanente com a marginalidade criminal, à condução de veículos a grande velocidade.³¹²

Verifica-se que, no caso em apreço, não haveria correlação lógica entre o critério de discriminação (já ser funcionário ou ser um novo pretendente a cargo da corporação) e os objetivos perseguidos em face do concurso público (contratação das pessoas adequadas ao preenchimento das funções vacantes)³¹³. Como justificativa, o relator afirma que poderia acontecer “que um integrante do Quadro Permanente da Polícia Civil esteja fisicamente capacitado para o cargo que exerce, mas não para outro de natureza bem diversa, embora do mesmo quadro”³¹⁴.

³¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.072**. Op. cit.

³¹³ No mesmo sentido, o Supremo Tribunal Federal entendeu que não ofenderia a igualdade a dispensa de apresentação de diploma de curso superior por parte de candidatos que já integravam a Administração Pública, atuando em cargo auxiliar ao vacante. Neste segundo caso, o Ministro Gallotti, sustenta a legitimidade da discriminação, uma vez que “o tirocínio adquirido no percurso da carreira de auxiliar, empregada no mister principal (fiscalização), é motivo perfeitamente razoável e compreensível para a dispensa do título de formação profissional, correspondente aos conhecimentos exigidos para o exercício das atribuições em causa” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 118.958**. Relator(a): Octavio Gallotti. Acórdão em 24.04.1990, DJ 21.08.1992 (p. 12786). disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>). Acesso em: 04 de novembro de 2008.

³¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.072**. Op. cit.

O segundo precedente citado anteriormente corresponde à apreciação de norma que concedia a Secretários do Estado do Rio de Janeiro o cômputo do tempo de serviço em dobro para fins de incorporação dos benefícios do cargo. Neste caso, o Ministro Marco Aurélio deixou registrado que a discriminação entre Secretários de Estado e demais ocupantes de cargos públicos compensaria o desgaste natural decorrente da ocupação pública especial:

Indaga-se: o tratamento diferenciado é socialmente aceitável, é constitucionalmente aceitável? A meu ver, sim, Senhor Presidente, tendo em conta as particularidades da função exercida, das atividades inerentes ao cargo de Secretário de Estado.

Penso que não só a absorção de tempo, como também o desgaste da própria função autorizam o tratamento diferenciado: o cômputo em dobro do período de desempenho no cargo.³¹⁵

Ou seja, o critério de discriminação (tipo de cargo ocupado pelo servidor) guardaria correspondência lógica com o objetivo a ser atingido (compensar os ônus decorrentes de cada uma das funções desempenhadas)³¹⁶.

Sob este aspecto, as decisões do Supremo Tribunal Federal denotam clara influência da obra de Mello³¹⁷, cujo cerne respalda sobretudo a aplicação do critério destacado³¹⁸.

³¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 489**. Op. cit.

³¹⁶ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Op. cit., p. 38.

³¹⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Compostura jurídica do princípio da igualdade. **Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, v. 3, n. 11, p. 21-27, jan./mar. 2003; MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Princípio da isonomia: desequiparações proibidas e desequiparações permitidas. **Revista Trimestral de Direito Público**, n. 1, p. 79-83, 1993; etc.

³¹⁸ Segundo o autor: “Aquilo que há de se procurar para saber se o cânone da igualdade sofrerá ou não ofensa em dada hipótese, não é o fator de desigualação assumido pela regra ou conduta examinada, porquanto, como se disse (citando Gordillo), sempre haverá nas coisas, pessoas, situações ou circunstâncias, múltiplos aspectos específicos que poderiam ser colacionados em dado grupo para apartá-los dos demais. E estes mesmos aspectos de desigualação, colhidos pela regra, ora aparecerão como transgressores da isonomia, ora como conformados a ela.

Em verdade, o que se tem de indagar para concluir se uma norma desatende a igualdade ou se convive bem com ela é o seguinte: se o tratamento diverso outorgado a uns for ‘justificável’, por existir uma ‘correlação lógica’ entre o ‘fator de discrimen’ tomado em conta e o regramento que se lhe deu, a norma ou conduta são compatíveis com o princípio da igualdade; se, pelo contrário, inexistir esta relação de congruência lógica ou - o que ainda seria mais flagrante - se nem ao menos houvesse um fator de discrimen identificável, a norma ou a conduta serão incompatíveis com o princípio da igualdade” (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Princípio da isonomia. *Ibid.*, p. 82).

Por derradeiro, o Supremo Tribunal Federal exerce um controle finalístico da aplicação da igualdade. Com fundamento na função de bloqueio³¹⁹ desempenhada pelos princípios constitucionais, a Corte, ainda que em alguns raros casos, tem impedido discriminações fundadas em objetivos vedados pela Constituição Federal.

Dentro deste contexto, a Corte Suprema afastou regra que conferia benefício fiscal em favor de transportadores escolares filiados a uma determinada cooperativa em detrimento dos demais transportadores escolares, porque a discriminação, em seu fundamento último, seria incompatível com o princípio da liberdade de associação³²⁰.

Da mesma forma, o Supremo Tribunal Federal julgou procedente ação direta de inconstitucionalidade que atacava norma restritiva e antipluralista, que pretendia assegurar aos maiores partidos a possibilidade de oferecer um número mais expressivo de candidatos ao pleito eleitoral subsequente³²¹.

Por fim, em decisão anterior à Constituição de 1988, fulminou-se norma do Estado do Rio de Janeiro que privilegiava as empresas locais nas hipóteses de licitações. Nesta última decisão, o Ministro Rafael Mayer, na condição de relator, deixou registrada a absoluta incompatibilidade entre as conseqüências pretendidas pela discriminação e a forma federativa de Estado:

Como se vê em todos os dispositivos, há uma discriminação com relação ao acesso e habilitação de empresas às licitações para aquisição de obras e serviços pelo Estado, segundo as empresas estejam ou não sediadas no Estado.

Ora, esse critério de distinguir pela origem, naturalidade ou sede não tem legitimidade para justificar a desigualação das empresas que concorram com outras em igualdade de categoria, condições e preço.

[...]

Estou, portanto, que a discriminação constante dessas normas estaduais não resiste ao confronto com o art. 9º, I, da Constituição, que há de ser interpretado com a amplitude que advém do seu sentido teleológico e de sua correlação com o princípio da isonomia e com o tratamento de igualdade e

³¹⁹ Conforme sustenta Ávila, “os princípios exercem uma função bloqueadora, porquanto afastam elementos expressamente previstos que sejam incompatíveis com o estado ideal de coisas a ser promovido” (ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. Op. cit., p. 98).

³²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.655**. Op. cit.

³²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.355**. Relator(a): Sepúlveda Pertence. Acórdão em 23.11.1995, DJ 23.02.1996 (3623). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 28 de outubro de 2008.

harmonia que deve presidir os vínculos federais, onde as autonomias se compõem sobre a unidade da nação³²².

A partir destas decisões, fica claro que o Supremo Tribunal Federal exerce um controle – ainda que fraco – da consonância da discriminação com os fins protegidos pela Constituição Federal.³²³

2.3.1.2.2 Crítica

De um modo geral, verifica-se a influência de Mello³²⁴ em relação ao controle de aplicação da igualdade promovida pelo Supremo Tribunal Federal. Entretanto, a evolução da ciência jurídica³²⁵ e, ainda, alguns aspectos controvertidos residentes na própria jurisprudência da Corte Suprema acabam por resultar na insuficiência do controle promovido até a presente data.

Os precedentes examinados revelam a existência ora de um controle nulo ora de um controle fraco de igualdade em matéria de extrafiscalidade.

Por primeiro, ainda que em raríssimas oportunidades, o Supremo Tribunal Federal anula as medidas tributárias extrafiscais radicadas sobre critérios de discriminação incompatíveis com as exigências do ordenamento jurídico, sem, contudo, avaliar critérios

³²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Representação nº 1.103**. Relator(a): Rafael Mayer. Acórdão em 26.08.1982, DJ 08.10.1982 (p. 10187). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 04 de novembro de 2008.

³²³ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. Op. cit., p. 41-43.

³²⁴ É interessante registrar que, ao longo de sua exposição, Mello identifica a possibilidade de se estabelecer tratamento diferenciado somente nas hipóteses em que (1) se constate uma diferença residente nos sujeitos, coisas, funções, etc.; (2) não se promova uma individualização dos efeitos da norma jurídica; (3) haja correlação lógica entre o fator de discriminação e os fins perseguidos pela lei ou conduta e (4) que o discrimen não produza ofensa aos fins prestigiados pela Constituição. (Ibid., p. 47-48).

³²⁵ Canaris já indicava a necessidade de abertura do sistema, no sentido de permitir a absorção da evolução das relações interpessoais, bem como dos avanços científicos da própria ciência (CANARIS, Claus-Wilhelm. Op. cit., p. 106-109)

alternativos³²⁶. Ao assim agir, o Supremo Tribunal Federal promove um controle fraco de igualdade das medidas tributárias marcadas pela nota da extrafiscalidade.

Novamente, a separação de poderes figura como argumento para evitar a substituição das decisões do legislativo no campo da extrafiscalidade. No entanto, é possível antecipar ao leitor que o critério de discriminação indicado pelo legislador deve, sim, ser cotejado em face das demais alternativas existentes. E sua substituição deve ser determinada pelo Poder Judiciário sempre que se verificar a existência paradigma que, manifestamente, promova melhor a finalidade extrafiscal perseguida.

Com a necessária tautologia, o sobreprincípio da separação de poderes modificará a extensão e a forma de execução do controle, determinando a substituição apenas dos critérios de discriminação manifestamente inconstitucionais, mas jamais representará obstáculo definitivo ao exame do mérito das medidas tributárias extrafiscais.

Por segundo, os precedentes do Supremo Tribunal Federal ignoram a existência de um dos elementos estruturantes da igualdade, qual seja, o *elemento indicativo do critério de discriminação*. Neste contexto, como não poderia deixar de ser, não se avalia a validade de *elemento indicativo do critério de discriminação*.

A sintomática ausência de avaliação deste elemento enfraquece o controle promovido pela Corte Superior, porque a igualdade-postulado depende justamente da combinação de seus componentes – mediada, em especial, pela finalidade ou propósito do tratamento diferenciado.

Por terceiro, os precedentes examinados também revelam uma deficiência metodológica do exame promovido pelo Supremo Tribunal Federal: atualmente, raras são

³²⁶ Vide, entre outros, BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 360.461**. Relator(a): Celso de Mello. Acórdão em 06.12.2005, DJ 28.03.2008 (p. 1077). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 25 de outubro de 2008; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 278.466**. Relator(a): Mauricio Correa. Acórdão em 01.10.2002, DJ 06.12.2003 (p. 407). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 25 de outubro de 2008; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 188.951**. Relator(a): Mauricio Correa. Acórdão em 16.05.1995, DJ 15.09.1995 (p. 3844). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 04 de novembro de 2008. No mesmo sentido, na doutrina, ver: ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. Op. cit., p. 354-357, e FERRAZ, Roberto. A igualdade na lei e o Supremo Tribunal Federal. Op. cit., p. 116.

as decisões que esgotam as relações entre os elementos que compõem a estrutura da igualdade-postulado.

Por quarto, os precedentes do Supremo Tribunal Federal revelam uma ostensiva preocupação em evitar a ofensa a valores ou finalidades resguardadas pelos princípios constitucionais (eficácia bloqueadora dos princípios). Como consequência, considera-se compatível com a igualdade todo o tratamento diferenciado desde que neutro em relação aos demais valores resguardados pelo ordenamento jurídico. Em face disso, toda e qualquer diferença entre dois sujeitos passa a respaldar o juízo discriminatório. Estas conclusões, entretanto, são equivocadas e, como será destacado amiúde, implicam desconsiderar a função positiva dos princípios constitucionais, que conduzem a um primado de um estado de igualdade³²⁷.

Cada um destes aspectos também será examinado em apartado na seqüência.

2.3.1.2.2.1 A estrutura completa da igualdade: o elemento da medida de comparação (fator de discriminação)

A primeira crítica tecida aos precedentes do Supremo Tribunal Federal diz respeito à deficiente identificação dos elementos que compõem a estrutura da igualdade-postulado³²⁸. Na realidade, esta estrutura não é composta de apenas três elementos, mas de quatro. O Supremo Tribunal Federal trabalha apenas com a relação entre sujeitos, em face de um critério, mediada por uma finalidade constitucional. Neste contexto, simplesmente ignora um último componente da estrutura: *o elemento indicativo da medida de comparação*³²⁹.

Não há dúvidas de que a igualdade possui um conteúdo relacional: não há como estabelecer um juízo de comparação sem a identificação de pelo menos dois sujeitos. Da mesma forma, estes sujeitos nunca serão integralmente iguais. Algumas características lhes

³²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 327.

³²⁸ Neste ponto, é importante reiterar que a igualdade-postulado representa estrutura que orienta a combinação de diferentes elementos. A ausência de um destes elementos faz ruir todo o esqueleto que deveria ser sustentado pela igualdade.

³²⁹ Deve ser destacado que este déficit é grave, porque, como já referido anteriormente, a preservação da igualdade depende justamente da adequada relação entre seus elementos.

serão comuns, ao passo que outras, não. A comparação entre eles se dará em razão de um critério específico. Por fim, o tratamento diferenciado somente se validará se a discriminação tiver o propósito de concretizar ou potencializar uma finalidade autorizada pelo texto constitucional ou decorrente da natureza das coisas.

Um exemplo trivial, todavia, demonstra que a igualdade não se esgota apenas nos três elementos acima enumerados (sujeito, critério e finalidade) e, normalmente, identificados pelo Supremo Tribunal Federal.

Ao promover processo seletivo para preenchimento de cargo vago, as empresas buscam comparar diferentes candidatos para eleger aquele que será mais apto a ocupar o posto de trabalho em disputa. Neste exemplo, afigura-se viável aquilatar os três elementos estruturantes da igualdade (sujeito, critério e finalidade), sendo bastante claro o critério para definição do concorrente que vencerá a disputa pelo cargo: maior aptidão para o exercício da função vaga. Mesmo assim, ninguém saberia informar qual a característica dos candidatos que será determinante para a escolha. Isto porque a aptidão para o desempenho de uma função pode ser mensurada através de diferentes fatores, tais como: velocidade no desempenho das tarefas exigidas, qualidade final do resultado do trabalho apresentado, capacidade de aglutinação de pessoas ou qualificação para o relacionamento interpessoal, atenção ao cliente, domínio de idiomas estrangeiros, etc.

Situação similar se verifica em relação ao controle de igualdade. Quando a Constituição Federal, por exemplo, prescreve a implantação de tratamento favorecido para micro e pequenas empresas, o critério de discriminação é ostensivo: porte da empresa. O porte de uma empresa, por sua vez, poderá ser avaliado através de diferentes fatores, tais como faturamento, receita bruta, número de empregados, número de estabelecimentos, quantidade de operações realizadas ao longo do ano-calendário, liquidez, rentabilidade sobre o patrimônio líquido, etc.

Neste segundo exemplo, o critério de discriminação ou a medida de comparação é o porte da empresa, mas o elemento indicativo da medida de comparação (o fator de

discriminação) representa uma sintonia mais fina: é exatamente aquilo que será empregado para definir quais empresários serão considerados de pequeno, médio ou grande porte³³⁰.

Com efeito, a estrutura da igualdade se completa mediante a identificação de quatro elementos, a saber: (a) sujeitos comparados; (b) medida de comparação (critério de discriminação); (c) elemento indicativo da medida de comparação (fator de discriminação) e (d) finalidade da diferenciação³³¹.

A identificação deste novo elemento não representa mero preciosismo. Como a igualdade-postulado possui a função de estruturar o relacionamento de seus componentes, o controle a ser exercido pelos tribunais demandará o exame de mais um requisito: conforme Ávila, entre outras conseqüências que serão aprofundadas na seqüência, a preservação da igualdade impõe a existência de relação fundada e conjugada entre a medida de comparação e seu elemento indicativo³³².

A relação será fundada quando houver uma correspondência probabilística ou estatisticamente comprovável entre a medida de comparação e seu elemento indicativo³³³, tal como ocorre entre faturamento e porte da empresa, idade e capacidade física, peso e mobilidade, etc.³³⁴. O elemento indicativo da medida de comparação não pode transparecer uma escolha aleatória ou espúria por parte do legislador³³⁵.

Por outro lado, e sem dúvida um dos aspectos mais polêmicos da obra de Ávila, considerar-se-á a relação conjugada quando o elemento indicativo eleito pelo legislador for o mais representativo da medida de comparação³³⁶. Se diversos elementos (fatores) mantiverem relação de pertinência com a medida de comparação, o legislador deve escolher aquele que mais se aproximar da finalidade que se pretende concretizar através do tratamento diferenciado: “o Poder legislativo não pode escolher um critério, ainda que ele

³³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.643**. Relator(a): Mauricio Correa. Acórdão em 05.12.2002, DJ 14.03.2003 (p. 27). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20 de outubro de 2008.

³³¹ ÁVILA. Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. Op. cit., p. 42-73.

³³² Ibid., p. 48.

³³³ Ibid., p. 48.

³³⁴ De regra, quanto maior o faturamento de uma empresa, maior será seu porte; quanto mais idoso for o sujeito, menor será sua capacidade física; quanto maior o peso do sujeito, menor será sua mobilidade; etc.

³³⁵ SCHAUER, Frederick. **Profiles, Probabilities, and Stereotypes**. Op. cit., p. 108-118.

³³⁶ ÁVILA. Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. Op. cit., p. 51.

mantenha uma relação fundada com a finalidade, se houver outras medidas de comparação que contrariam uma relação ainda mais próxima com a finalidade a ser buscada”³³⁷.

Afirma-se que este é um dos aspectos mais polêmicos da obra de Ávila porque a conjugação não se compatibiliza com a tradicional amplitude da liberdade conformadora conferida ao legislador³³⁸. Em face das exigências da igualdade-postulado, a escolha do legislador estaria adstrita ou, se preferir, direcionada ao melhor elemento indicativo (fator), mesmo existindo outros que mantenham nexos de probabilidade em face da medida de comparação³³⁹.

2.3.1.2.2.2 A finalidade como elemento-chave da igualdade-postulado

Além da combinação entre a medida de comparação e seu elemento indicativo, a igualdade-postulado impõe ao seu destinatário a verificação de outras relações entre seus elementos estruturantes.

Na realidade, o elemento-chave para o adequado exercício do controle de igualdade é justamente a finalidade³⁴⁰, conceituada como um “estado de fato que precisa

³³⁷ Ibid., p. 55.

³³⁸ ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. Op. cit., p. 392-394; MIRANDA, Jorge. Op. cit., p. 241; GODOI, Marciano Seabra de. Op. cit., p. 132.

³³⁹ Em grande parte, esta redução do âmbito de liberdade do legislador se justificaria em face da precedência axiológica da igualdade em face dos demais valores resguardados pelo ordenamento jurídico. Tratando-se a igualdade de um dos valores mais relevantes do ordenamento jurídico, sua preservação, enquanto norma estruturante de determinados elementos, acaba por demandar conseqüências diferentes do mero sopesamento de princípios. Consultar: BORGES, José Souto Maior. Pro-dogmática. Op. cit., p. 141-146; ROCHA, Carmem Lúcia Antunes. **O Princípio Constitucional da Igualdade**. Belo Horizonte: Lê, 1990, p. 21; LACOMBE, Américo Lourenço Masset. Op. cit., p. 19, e ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. Op. cit., Frise-se que esta também parece ser a posição assumida por Alexy, conforme palestra proferida em março de 2002 perante a Universidade Federal do Ceará, registrada por CAMARGO, Margarida Maria Lacombe. O princípio da proporcionalidade sob uma perspectiva hermenêutica e argumentativa. *Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica*, v. 1, n. 3, p. 233 e segs., 2005). Em sentido contrário: CARRAZZA, Roque Antonio. O princípio da igualdade. *Justitia*, São Paulo, v. 90, p. 340, 1975.

³⁴⁰ Frise-se que as finalidades relevantes ao ordenamento jurídico são incorporadas pelos princípios. Conseqüentemente, os princípios jurídicos indicam as finalidades que legitimam a desequiparação. Segundo Miranda: “a igualdade não é uma ilha, encontra-se conexas com outros princípios, tem de ser entendida – também ela – no plano global dos valores, critérios e opções da constituição material” (MIRANDA, Jorge. Op. cit., p. 238).

ser atingido, como aspecto graduável de um estado de coisas ou critério de sua graduação, dependendo do caso”³⁴¹.

É, em grande parte, a finalidade que media a relação entre os elementos que compõem a estrutura da igualdade. Neste sentido, o papel desempenhado pela finalidade no campo do controle de igualdade se desdobra em três aspectos: (i) a diferença entre os sujeitos em comparação somente será juridicamente relevante se pertinente para a realização de alguma finalidade resguardada pelo ordenamento jurídico; (ii) a medida de comparação não será espúria se mantiver correspondência lógica com a finalidade buscada através do trata diferenciado; (iii) o tratamento diferenciado será compatível com a igualdade se – por trás dele - houver uma finalidade justificante.

Cada um destes desdobramentos merece aprofundamento.

Como destacado anteriormente, em diversas oportunidades, o Supremo Tribunal Federal chancelou o tratamento discriminatório em razão da simples diferença existente entre os sujeitos envolvidos na comparação. De acordo com as decisões analisadas, há uma tendência de se sustentar a relatividade dos conceitos de igualdade e desigualdade³⁴², eis que exigiriam, previamente, a identificação de quem são os iguais e quem são os desiguais.

Em interessante voto, o Ministro Paulo Brossard reforça o entendimento acerca do conteúdo relativo da igualdade ao invocar Barbosa³⁴³ e afirmar que “a regra da igualdade, por sinal uma regra solar, está longe de ser absoluta; ela é relativa, a despeito de sua linguagem; mais traduz um anseio do homem do que uma realidade do mundo”³⁴⁴.

Este entendimento, entretanto, enfraquece a aplicação da igualdade. Se, de um lado, não há como evitar a afirmação de que o conceito de igualdade seria relativo³⁴⁵ e relacional³⁴⁶, de outro lado, parece claro que a afirmação é absolutamente antiprodutiva em matéria de controle de aplicação do postulado da igualdade. Levada a afirmação ao

³⁴¹ ÁVILA. Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. Op. cit., p. 63.

³⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 199.619**. Op. cit.

³⁴³ “Não há, no universo, duas coisas iguais” (BARBOSA, Ruy. **Oração aos Moços**. São Paulo, Martin Claret, 2003, p. 39).

³⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso em Mandado de Segurança nº 21.046**. Op. cit.

³⁴⁵ Porque envolve a consideração prévia de quem (ou o quê) é igual e quem (ou o quê) é diferente.

³⁴⁶ Porque sempre demanda a comparação entre dois ou mais sujeitos ou coisas.

absurdo, haveria uma lei para cada homem de acordo com seus traços específicos. Este entendimento, todavia, não se compatibiliza com a prescrição constitucional de igualdade.

É certo que a o tratamento diferenciado entre dois contribuintes – motivado por razões extrafiscais – demanda a existência de uma diferença factual entre eles. Esta diferença, conforme reforça Ávila, não pode ser artificial ou irrazoável³⁴⁷.

Mais do que isso, somente quando a diferença entre os sujeitos for relevante³⁴⁸ é que será tolerado o tratamento diferenciado. A relevância da diferença, ao seu turno, demanda a investigação dos fins (princípios) prescritos pelo próprio texto constitucional³⁴⁹.

Neste sentido, a diferença factual existente entre dois sujeitos será relevante desde que pertinente para realizar ou auxiliar a realização de finalidade protegida pelo ordenamento jurídico. A este respeito, vale reproduzir o alerta de Gavara de Cara³⁵⁰:

Si las personas no son idénticas unas a otras, si no pueden diferenciar entre ellas en sus cualidades o características esenciales, el principio de igualdad sólo puede ser expresión de un grado de similitud y diferencia entre dos situaciones jurídicas que sean objeto de comparación a partir de unas notas comunes. En cualquier caso, la valoración que encierra el principio de igualdad dependerá de la finalidad de dicha comparación...

Gavara de Cara sustenta que “el principio de igualdad conlleva la comparación y valoración jurídica de las similitudes y diferencias según una situación correspondiente”³⁵¹.

De acordo com Ávila³⁵², os princípios desempenham função seletiva e valorativa. Vale dizer: as normas não atuam apenas sobre outras normas, mas também sobre fatos brutos. Segundo a eficácia seletiva e valorativa, os princípios apontam quais fatos brutos são relevantes e devem ser privilegiados pelo legislador ou pelo intérprete do Direito:

³⁴⁷ MIRANDA, Jorge. Op. cit., p. 239. No mesmo sentido, ver: ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. Op. cit., p. 44, e DERZI, Misabel Abreu Machado. O princípio da igualdade e o direito tributário. Op. cit., p. 190-192.

³⁴⁸ ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. Op. cit., p. 393; ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. Op. cit., p. 358.

³⁴⁹ SILVA, Fernanda Duarte Lopes Lucas da. **Princípio Constitucional da Igualdade**. Rio de Janeiro: Lumem Júris, 2003, p. 80.

³⁵⁰ GAVARA DE CARA, Juan Carlos. **Contenido y Función del Término de Comparación en la Aplicación del Principio de Igualdad**. Navarra: Aranzadi, 2005, p. 89.

³⁵¹ Ibid., p. 99.

³⁵² ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. Op. cit., p. 99-102.

As normas jurídicas, no entanto, não atuam somente sobre a compreensão de outras normas. Elas atuam sobre a compreensão dos próprios fatos e provas. Com efeito, sempre que se aplica uma norma jurídica é preciso decidir, dentre todos os fatos ocorridos, quais deles são pertinentes (exame de pertinência) e, dentre todos os pontos de vista, quais deles são adequados para interpretar os fatos (exame de valoração).

Neste ponto, entra em cena a noção de eficácia externa: as normas jurídicas são decisivas para a interpretação dos próprios fatos. Não se interpreta a norma e depois o fato, mas o fato de acordo com a norma e a norma de acordo com o fato, simultaneamente. O mais importante aqui é salientar a eficácia externa que os princípios têm: como eles estabelecem indiretamente um valor pelo estabelecimento de um estado ideal de coisas a ser buscado, eles fornecem um parâmetro para o exame de pertinência e valoração.

Dentro deste contexto, algumas diferenças são menos relevantes do que outras ou, ainda, demandam um maior esforço argumentativo para servir de suporte à discriminação³⁵³.

Por exemplo, a diferença radicada na espécie de vínculo associativo mantido entre os sujeitos em comparação é, em princípio, irrelevante para fins de discriminação, conforme corretamente decidido pelo Supremo Tribunal Federal em face da ação direta de inconstitucionalidade 1.655³⁵⁴. Da mesma forma, à luz do princípio do livre exercício de atividade econômica, a diferença entre comércio tradicional e comércio em *shopping centers* não parece ser constitucionalmente relevante para fins de discriminação, ao contrário do que decidiu o Supremo Tribunal Federal em face do recurso extraordinário 119.258³⁵⁵.

Antes de justificar a desequiparação com base na singela diferença entre os sujeitos envolvidos na comparação, é necessário verificar quais traços distintivos são relevantes, no sentido de que possuem a aptidão para melhor realizar os fins prescritos pela Constituição.

Em resumo, dois sujeitos sempre serão iguais em alguns aspectos, mas não em tantos outros. Não será a simples existência de traços diferentes que legitimará o tratamento diferenciado, conforme explicita o Ministro Sepúlveda Pertence em voto-

³⁵³ SCHAUER, Frederick. **Profiles, Probabilities, and Stereotypes**. Op. cit., p. 194.

³⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.655**. Op. cit.

³⁵⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 119.258**. Op. cit.

vencido³⁵⁶ proferido na oportunidade do julgamento da ação direta de inconstitucionalidade 1.076³⁵⁷, através da qual o Partido dos Trabalhadores questionava a constitucionalidade do artigo 45, VI, da Lei 8.713/93³⁵⁸.

Em um segundo aspecto, a finalidade do tratamento diferenciado ou equiparador também serve como parâmetro de controle da medida de comparação³⁵⁹. Somente será válido o critério de discriminação que mantiver relação de pertinência lógica em face do objetivo perseguido pelo legislador³⁶⁰. Ávila³⁶¹ traz alguns exemplos interessantes que ilustram hipóteses em que há pertinência lógica entre o critério de discriminação e os objetivos perseguidos:

Assim, o Direito, segundo o critério da idade, diferencia o jovem do adulto relativamente à capacidade e ao direito de votar, porque falta ao jovem a capacidade de decisão, mas os iguala segundo o critério da capacidade econômica para pagar impostos, porque, independente da idade, podem dispor de renda, ter patrimônio ou consumir mercadorias. As mulheres e homens são tratados igualmente para votar, segundo o critério do sexo, mas diferenciados para receber licença-maternidade. Pobres e ricos são diferentes segundo o critério da capacidade econômica e, portanto, tratados de forma diferenciada no que tange ao pagamento de impostos, mas tratados igualmente para votar.

Transpondo estas conseqüências para o campo da extrafiscalidade, verifica-se que o tratamento diferenciado entre dois contribuintes, com o propósito de incentivar ou inibir

³⁵⁶ Apesar de, no mérito, sair-se vencido, o voto demonstra o raciocínio exercido pelos Ministros no controle de aplicação da igualdade. O ministro Pertence, por sua vez, deixou o seguinte registro em seu voto: “A questão proposta nesta ação direta, porém, reduz-se a saber se, havendo consentido, e com largueza, na participação financeira, não só das empresas, mas, em princípio, de qualquer pessoa jurídica de direito privado nas campanhas eleitorais, a proibição, não obstante mantida, da contribuição de entidades de classe constitui ou não discriminação arbitrária, que afronta o princípio da igualdade. [...] Despida de suas vestes sindicais – que projetam a força do sindicato para além do círculo dos seus filiados –, a entidade de classe é apenas uma pessoa jurídica de direito privado, constituída por ato coletivo da vontade dos seus membros, no gozo da liberdade constitucional de associação para qualquer fim lícito [...]. A conclusão é inelutável: a vedação imposta a tais entidades não sindicais de classe não encontra, no contexto da lei considerada, outro fundamento que o de serem elas o que são, isto é, entidades de classe”.

³⁵⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.076**. Relator(a): Sepúlveda Pertence. Acórdão em 15.06.1994, DJ 07.12.2000 (p. 3). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 28 de outubro de 2008.

³⁵⁸ A tese central da ação proposta dizia respeito à discrepância do tratamento dispensado, de um lado, às associações sem fins lucrativos, as quais poderiam promover doação de campanha, e, de outro lado, aos sindicatos e entidades de classe, aliçados de qualquer participação financeira em face do processo eleitoral.

³⁵⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 62.

³⁶⁰ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. Op. cit., p. 37-40; ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. Op. cit., p. 44-45; TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 327.

³⁶¹ ÁVILA, Humberto. COFINS E PIS: inconstitucionalidade da modificação da base de cálculo e violação ao princípio da igualdade. **Repertório IOB de Jurisprudência**, São Paulo, v. 14, n. 1, p. 436, 1999.

determinada conduta, também deve ser motivado por finalidade relevante ao ordenamento jurídico (fins externos). Mas, mais do que isso, a medida de comparação entre estes contribuintes deve constituir instrumento hábil à concretização do propósito perseguido pelo legislador, conforme demonstração jurisprudencial explicitada ao longo deste estudo.

Em resumo, a finalidade do tratamento diferenciado determinará quando a diferença factual existente entre dois sujeitos efetivamente é pertinente e, em especial, quando o critério de discriminação eleito pelo legislador é válido. Neste sentido, conforme alerta Mello³⁶², a raça pode ser um elemento relevante para a elaboração de estudo médico ou fisiológico, mas ser completamente irrelevante para o preenchimento de cargo público da guarda presidencial³⁶³.

Um último aspecto relacionado à finalidade perseguida em face do tratamento diferenciado também merece atenção. Há uma certa univocidade no sentido de que a adequada aplicação do postulado da igualdade exige a consideração dos fins prestigiados pela Constituição Federal³⁶⁴.

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal promove uma interpretação reducionista deste requisito. As poucas decisões que fazem referência aos fins almejados através do tratamento diferenciado deixam transparecer a aplicação de uma eficácia meramente

³⁶² MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. Op. cit., p. 16-17.

³⁶³ Conforme Rocha, “não há critério que possa ser, abstrata e definitivamente, tido como impossível de se erigir como diferenciador, nem há qualquer que possa ser considerado, também aprioristicamente e em caráter terminativo, como sempre justo para ser aproveitado como diferenciador. Ainda que as normas constitucionais revelem alguns critérios, em geral fontes de preconceito como a cor, o sexo, a raça ou a religião, não se pode afirmar sejam eles impossíveis de serem, eventual e justificadamente, utilizados como fatores de desigualação, nem significa, jamais, que ao se asseverar normativamente contra o seu uso se esteja a impedir o seu arrolamento em qualquer circunstância. O que é, definitivamente, vedado em sistema que adote o princípio jurídico da igualdade é que qualquer um daqueles fatores, que são com alguma perversa imaturidade humana fonte de atitudes discriminatórias por preconceito, sejam elevados a critério normativo de desigualação em virtude desta condição (ROCHA, Carmem Lúcia Antunes. Op. cit., p. 45-46). É interessante, ainda, registrar que, em matéria de critérios suspeitos – isto é, critérios que histórica ou ordinariamente inspiram irracionais preconceitos – se sucede um aumento do ônus argumentativo. Estes critérios somente podem ser empregados para fins de discriminação mediante justificativa reforçada por parte do Poder Público (SCHAUER, Frederick. **Profiles, Probabilities, and Stereotypes**. Op. cit., p. 138-148, 194-196).

³⁶⁴ “Não basta, pois, estabelecer racionalmente um nexó entre a diferença e um conseqüente tratamento diferenciado. Requer-se, demais disso, que o vínculo demonstrável seja constitucionalmente pertinente. É dizer: as vantagens calçadas em alguma peculiaridade distintiva hão de ser conferidas prestigiando situações conotadas positivamente ou, quando muito, compatíveis com os interesses acolhidos no sistema constitucional” (MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. Op. cit., p. 42).

bloqueadora dos princípios constitucionais, “porquanto, afastam elementos expressamente previstos que sejam incompatíveis com o estado ideal de coisas a ser promovido”³⁶⁵.

Dentro deste contexto, o Supremo Tribunal Federal entendeu ser ilegal norma capaz de prejudicar o pluralismo político objetivado pelo sistema constitucional³⁶⁶. Da mesma forma, declarou a inconstitucionalidade de regra que tendia a afetar a liberdade de associação³⁶⁷. Por fim, fulminou regra que reduzia a participação política de entidade de classe³⁶⁸.

Não se pretende, aqui, sustentar a inadequação das decisões que aplicaram a função bloqueadora dos princípios. Tais decisões, ao revés, revelam-se absolutamente compatíveis com o nosso sistema. Entretanto, esta não é a única função desempenhada pelos princípios constitucionais³⁶⁹.

Os princípios, há longo tempo, são considerados como normas de grande relevância dentro do ordenamento jurídico. Definem os propósitos que devem ser perseguidos pelo Estado e pela sociedade, desempenhando diversas funções, entre as quais a integrativa, a interpretativa, a definitória, a argumentativa, etc.

Ocorre que os princípios compõem a própria estrutura do postulado da igualdade, o que torna sua função ainda mais relevante neste campo. Além de exercer função bloqueadora, quando infringidos em face do tratamento diferenciado, os princípios, em matéria de preservação da igualdade, desempenham um papel de chancela.

Neste sentido, o direito fundamental à igualdade impede o tratamento diferenciado, salvo nas hipóteses em que a distinção permitir a realização (ou catalisar a realização) de um fim constitucional. Ou seja, os princípios constitucionais, em verdade, funcionam como chaves que autorizam a abertura para a diferenciação.

³⁶⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. Op. cit., p. 98.

³⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.355**. Op. cit.

³⁶⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.655**. Op. cit.

³⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.076**. Op. cit.

³⁶⁹ FERRAZ, Tércio Sampaio. Princípio da igualdade no sistema tributário. **Revista de Direito Tributário**, ano 15, n. 58, p. 205-208, out.-dez. 1991.

Com bastante propriedade, a doutrina³⁷⁰ afirma o primado de um estado de igualdade. Para Gavara de Cara, “el tratamiento diverso de personas, cosas o situaciones debe ser razonablemente justificado, mientras que el tratamiento uniforme no requiere ningún tipo de argumentación específica para ser sostenido en términos de constitucionalidad”³⁷¹. No mesmo sentido, Borowski afirma que “está ordenado otorgar un trato igual, cuando no existe una razón suficiente para permitir un trato desigual. El mandato de trato igual estatuye de este modo una carga de argumentación a favor del trato jurídico igual”³⁷².

Esta particularidade, entretanto, não é observada a partir do momento em que o Supremo Tribunal Federal admite a discriminação desde que neutra em face dos demais valores constitucionais, tal como ocorreu na hipótese em que restou chancelado o tratamento diferenciado entre Secretários de Estado e demais ocupantes de cargo comissionado, em razão da mera inexistência de óbice constitucional³⁷³.

2.3.1.2.2.3 A deficiência metodológica

Por fim, merece atenção a deficiência metodológica do Supremo Tribunal Federal em matéria de controle de aplicação da igualdade. Em raríssimas oportunidades, a Corte esgota a combinação entre os elementos que compõem a estrutura da igualdade-postulado.

Enquanto, em algumas decisões, o controle se limita à constatação de existência de sujeitos em posições distintas³⁷⁴, em outras, examina-se apenas a compatibilidade entre o fator de discriminação e o fim perseguido pelo legislador³⁷⁵, sem sequer ser averiguada a

³⁷⁰ Entre outros, ver TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 340; ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. Op. cit., p. 146 e segs.; ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. Op. cit., p. 395-396. Em sentido contrário, WESTEN, Peter. Op. cit., p. 537 e segs.

³⁷¹ GAVARA DE CARA, Juan Carlos. Op. cit., p. 35.

³⁷² BOROWSKY, Martin. Op. cit., p. 191.

³⁷³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 489**. Op. cit.

³⁷⁴ Ibid.; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.076**. Op. cit.; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 119.258**. Op. cit.

³⁷⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.072**. Op. cit.; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 118.958**. Op. cit.; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.643**. Op. cit.; etc.

compatibilidade entre os fins eleitos e o direito fundamental ao tratamento igualitário³⁷⁶. Isto tudo demonstra uma deficiência de método.

O controle em sua plenitude envolve a averiguação de cada um dos fatores que compõem o postulado da igualdade e, especialmente, as conseqüências da combinação do todo. Fica patente que não há como se atingir um controle adequado de igualdade se a decisão se resume meramente a um dos aspectos da igualdade³⁷⁷.

Dentro deste contexto, o Supremo Tribunal Federal deveria, passo a passo, examinar a relevância constitucional da diferença entre os sujeitos desequiparados, a legitimidade do fator de desequiparação eleito e a probabilidade de a discriminação permitir a realização de um fim resguardado pela Constituição Federal.

Vejamos um exemplo. Em 1996, ao examinar o recurso extraordinário 199.619³⁷⁸, o Supremo Tribunal Federal chancelou norma que vedava a importação de bens de consumo usados.

De acordo com o Supremo Tribunal Federal, a norma seria constitucional por ser genérica e abstrata, aplicando-se a todos os bens usados, e por permitir a adequada regulação do mercado interno, evitando a invasão de produtos subsidiados.

O controle exercido pela Suprema Corte em face do recurso antes referido deu-se, basicamente, em relação a um único fator material: a finalidade da desequiparação. Entretanto, como visto anteriormente, este controle – além de criticável em seu mérito – não se revela suficiente.

O Supremo Tribunal Federal deveria, em primeiro lugar, verificar a existência de um traço diferencial relevante residente nos sujeitos, funções ou coisas envolvidos na discriminação. No caso em apreço, não há dúvidas de que existem diferenças entre bens novos e usados. Entretanto, dentro contexto constitucional, esta diferença parece ser bastante mitigada, especialmente em razão da facilitação do acesso a bens de consumo.

³⁷⁶ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. Op. cit., p. 351-352.

³⁷⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.655**. Op. cit.

³⁷⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 199.619**. Op. cit.

Em segundo lugar, o Supremo Tribunal Federal deveria identificar o fim que se pretende promover através da norma impugnada e sua legitimidade em face do contexto constitucional. Como já assinalado, o Tribunal entendeu que a norma tinha como objetivo a regulação do mercado ou proteção do mercado interno, o que, não há dúvidas, efetivamente corresponde a um bem constitucionalmente relevante.

O grande problema é que a decisão encerrou-se nestes dois aspectos, sem tomar em consideração o fator de discriminação e sua pertinência lógica em face dos fins perseguidos. Eis a indagação faltante: seria possível uma adequada regulação de mercado através da proibição da importação de bens usados, ao mesmo tempo em que se permitia o ingresso de bens novos? Em outras palavras, será que a distinção entre bens novos e usados corresponde a um critério válido para fins de regulação de mercado? A consideração destas indagações certamente demandaria uma maior reflexão sobre o tema, com sérias repercussões sobre o resultado final do julgado.

Por deficiência de método, como sucedido quando não se abordam todos os aspectos relevantes à resposta da equação, o controle exercido pelo Supremo Tribunal Federal pode acabar comprometendo a própria decisão proferida.

2.3.1.2.2.4 Sinopse da aplicação da igualdade-postulado em face das medidas tributárias extrafiscais

O exame de recentes precedentes do Supremo Tribunal Federal, aliado às sugestões consignadas no decorrer do presente capítulo, permite o esboço de um arquétipo de controle de igualdade das medidas tributárias extrafiscais. Este controle deve ser desenvolvido em quatro distintas etapas.

Na primeira delas, cabe ao julgador identificar e isolar os elementos que compõem a estrutura da igualdade-postulado. Neste sentido, sempre que dois contribuintes recebem tratamento diferenciado por supostas razões extrafiscais, é preciso identificar: (a) quem são os destinatários do tratamento diferenciado, (b) qual a medida de comparação eleita pelo legislador (critério de discriminação), (c) qual o elemento indicativo da medida

de comparação empregado concretamente para a distinção (fator de discriminação) e (d) qual a finalidade perseguida pelo legislador.

Esta primeira etapa é importante justamente porque, além de propiciar a identificação do elemento-chave do controle proposto (a finalidade perseguida através do trato distintivo), servirá como pressuposto metodológico para a seqüência das medidas que devem ser promovidas pelo julgador³⁷⁹.

No caso da ação direta de inconstitucionalidade 1.655³⁸⁰, utilizada como parâmetro desde o início do presente estudo, teríamos, esquematicamente, o seguinte:

- a) finalidade do trato diferenciado (ou motivação extrafiscal): incentivar o acesso à educação;
- b) sujeitos comparados: prestadores de serviço de transporte escolar vinculados a uma determinada cooperativa *versus* trabalhadores de outros setores, inclusive prestadores de serviço de transporte escolar autônomos;
- c) medida de comparação: capacidade de contribuição para o desenvolvimento da educação;
- d) elemento indicativo da medida de comparação: atividade profissional instrumental à educação e associação a uma determinada cooperativa.

Neste caso, a finalidade ostensiva da desequiparação é plenamente válida, uma vez que o acesso à educação constitui valor resguardado pelo ordenamento jurídico.

Na segunda etapa, toca ao julgador verificar se a diferença entre os sujeitos comparados é justificável sob o ponto de vista da finalidade perseguida através da desequiparação ou se representa escolha artificial (diga-se, irrazoável) por parte do legislador. No caso da ação direta de inconstitucionalidade 1.655³⁸¹, há diferença real ou factual entre os sujeitos comparados: de um lado, há contribuintes que prestam serviço de transporte escolar, instrumental à educação, e, de outro lado, há empresas que atuam nas mais diversas áreas da economia, sem, contudo, contribuir para o acesso à educação.

³⁷⁹ Entretanto, em razão do primado do trato igual, esta tarefa é imprescindível ao controle de igualdade, uma vez que a desequiparação somente se legitima quando justificada através de uma finalidade ostensiva, o que acaba por criar um ônus de argumentação para o Poder Público sempre que optar por estabelecer tratamento diferenciado entre dois contribuintes. A este respeito, ver MACHADO, Hugo de Brito. Inconstitucionalidade do aumento do IOF com desvio de finalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 154, p. 52-55, jul. 2008.

³⁸⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.655**. Op. cit.

³⁸¹ Ibid.

Na terceira etapa, o julgador deve examinar a existência denexo causal entre a medida de comparação e a finalidade perseguida através do instrumento tributário extrafiscal. Neste sentido, a medida de comparação deve representar traço diferenciado capaz de viabilizar a consecução do propósito perseguido.

No caso da ação direta de inconstitucionalidade 1.655³⁸², a medida de comparação (capacidade de contribuir para a melhoria da educação) realmente possui lastro para legitimar a desequiparação. É inegável que o acesso à educação depende da disponibilização de meios de tal sorte que o estudante possa se deslocar até o local de ensino designado pelo Poder Público.

Finalmente, em uma última etapa, caberia ao intérprete do Direito verificar se entre a medida de comparação e seu elemento indicativo há relação fundada e conjugada³⁸³. E é nesta etapa que a distinção examinada no bojo da ação direta de inconstitucionalidade 1.655³⁸⁴ sucumbe ao controle de igualdade.

Restringir o benefício fiscal apenas aos membros de uma determinada cooperativa previamente identificada em lei não representa o melhor elemento indicativo da medida de comparação, especialmente em vista da finalidade perseguida pelo legislador. Se o propósito do legislador efetivamente é viabilizar o acesso à educação, mediante incentivo aos transportadores escolares, não há sentido em se reduzir o âmbito de beneficiados em face da adesão a uma determinada agremiação. Aquilo que mais se aproximaria da finalidade perseguida através da diferenciação seria a concessão do benefício fiscal a todos os prestadores de serviço de transporte escolar.

De outra banda, se o propósito de legislador era conjugar a concretização de duas finalidades constitucionais (acesso à educação e outorga de tratamento diferenciado às cooperativas), o melhor fator de desequiparação a ser empregado seria a extensão do benefício fiscal aos prestadores de serviço de transporte escolar membros de qualquer cooperativa, sem indicação de uma em detrimento das demais. Neste caso, ainda é possível afirmar que o grau de singularização ou individualização da norma impugnada também se incompatibiliza com as exigências do princípio da igualdade.

³⁸² Ibid.

³⁸³ Ver tópico 2.3.1.2.2.1.

³⁸⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.655. Op. cit.

É interessante frisar que, em grande parte, esta proposta de controle das medidas tributárias extrafiscais se aproxima da nova fórmula aplicada pelo Tribunal Constitucional Alemão, segundo o qual a igualdade é violada quando um grupo de destinatários de uma determinada norma é tratado de forma diferente de outro grupo, embora não exista entre ambos diferenças de tal índole ou tal peso capazes de justificar o tratamento diferenciado³⁸⁵.

³⁸⁵ VELLOSO, Andrei Pitten. Op. cit., p. 58.

CONCLUSÃO

A preocupação da sociedade com as requisições pecuniárias por parte do Estado não é novidade. É certo que, ao longo dos tempos, sempre houve pressão social para conter a voracidade arrecadatória estatal, o que, no Brasil, acabou por redundar no reconhecimento de um amplo contingente de limites constitucionais à instituição e majoração de tributos. Não seria incorreto afirmar que, hoje, há aceitação de um aparato suficiente para o controle das medidas tributárias fiscais, isto é, arrecadatórias.

O presente estudo, no entanto, demonstra que a jurisprudência ainda claudica no campo do exame das medidas tributárias marcadas pela perseguição de finalidades ou pela consecução de efeitos externos ao Direito Tributário. Nesta seara, convencionalmente denominada de extrafiscalidade, a jurisprudência reconhece um espaço quase que irrestrito para a manipulação dos instrumentos próprios a este ramo do Direito.

Neste sentido, percebe-se posição absolutamente passiva do Poder Judiciário em relação ao emprego de medidas tributárias extrafiscais, cujo mérito, segundo o entendimento dominante, seria imune a um controle de legalidade e de constitucionalidade.

Tal posicionamento, que se faz sentir especialmente na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, parte da equivocada premissa de que o sobreprincípio da separação de poderes impediria o exame do mérito das medidas tributárias extrafiscais, em razão da liberdade conformadora do legislador em relação à definição de política econômica. Mais ainda, representa conseqüência natural do reconhecimento de que, até a agora, não houve clareza suficiente na definição de instrumentos e critérios para a sindicância das imposições e exonerações tributárias extrafiscais.

A falta de um controle judicial efetivo se agrava diante da constatação de que, não raro, os instrumentos tributários extrafiscais resultam em intervenções vedadas no âmbito de proteção de diversos direitos fundamentais. Da mesma forma, ao deixar de examinar o mérito de tais medidas tributárias, o Poder Judiciário reduz a relevância do Estado de Direito, que, entre outras conseqüências, impõe a sindicabilidade de todos os atos praticados pelo Poder Público, quanto mais aqueles que se opõem aos interesses dos particulares.

Ao longo do presente estudo, todavia, demonstrou-se que as medidas tributárias extrafiscais não são infensas ao controle judicial.

Em um primeiro momento, registrou-se que a eficácia emprestada à separação de poderes – a principal causa para a ausência de um controle efetivo das medidas tributárias extrafiscais – demandaria correção de rumo. Neste sentido, enquanto sobreprincípio jurídico, a separação de poderes não poderia traduzir um intransponível bloqueio ao exame judicial. Afirmar o primado absoluto de um sobreprincípio representa inequívoca contradição conceitual, afinal de contas, a pretensão de decidibilidade não é própria a esta espécie tributária.

É imperioso, ainda, registrar que a separação de poderes não é o único, nem, tampouco, mais relevante valor resguardado pelo ordenamento jurídico. Sua aplicação demanda um sopesamento com eventuais (sobre)princípios contrapostos, em um campo em que se faz proibida a restrição absoluta dos valores em jogo, quanto mais do sobreprincípio do Estado de Direito.

Isto não significa que a separação de poderes é um elemento irrelevante no intrincado feixe de valores imbricados no campo do controle das medidas extrafiscais. Quer-se dizer apenas que o reconhecimento do relevante papel desempenhado pela separação de poderes não conduz à imunidade das decisões do legislativo, mas, como anteriormente destacado, à alteração da profundidade e intensidade do respectivo controle judicial.

O decisivo é que a diferença entre a finalidade perseguida ou os efeitos causados pelas espécies de instrumentos tributários não implica imunidade às decisões do Poder

Legislativo no campo extrafiscal, mas apenas altera os critérios de controle que devem servir de aparato ao Poder Judiciário, bem como a forma de execução deste controle.

Neste sentido, ao invés de se cogitar a realização de um controle pormenorizado de mérito, que esgote todas as variáveis relacionadas à decisão legislativa, sustenta-se a necessidade de um controle de evidência ou inequívocidade. Da mesma forma, ao invés de se submeter à avaliação ínsita às conseqüências da capacidade contributiva e da proibição aos efeitos de confisco, as medidas tributárias extrafiscais são controladas, eminentemente, mediante a aplicação dos postulados da proporcionalidade e da igualdade.

O controle de proporcionalidade demandará a análise da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito da medida tributária extrafiscal. Em três hipóteses, portanto, a medida tributária extrafiscal deverá ser anulada pelo Poder Judiciário: a um, quando - em um controle de evidência, isto é, inequívocidade - não se mostrar apta a surtir os efeitos desejados; a dois, quando a comparação entre os diversos meios disponíveis ao legislador revelar a escolha daquele evidentemente menos efetivo (ou mais restritivo aos valores contrapostos); a três, quando sua adoção claramente propiciar mais desvantagens do que vantagens.

Finalmente, as medidas tributárias extrafiscais também devem ser submetidas a um controle de igualdade, que demanda a verificação de uma harmonia entre os diferentes elementos que compõem a estrutura da comparação.

Ao controle de igualdade sucumbirá a medida tributária extrafiscal que (i) objetivar a consecução de finalidade absolutamente vedada, repudiada pelo ordenamento jurídico; (ii) repousar sobre diferenças manifestamente artificiais entre os sujeitos comparados; (iii) apontar critério de comparação totalmente espúrio, sem vínculo de pertinência lógica em face da finalidade que se pretende fomentar; (iv) eleger elemento indicativo que não mantenha relação fundada e conjugada em face do critério de discriminação.

O controle proposto, ao invés de permitir a supremacia absoluta do sobreprincípio da separação de poderes, compatibiliza sua eficácia com os demais valores resguardados pelo ordenamento jurídico. Simultaneamente, ao invés de possibilitar indevidas

interferências nos bens garantidos pelos direitos fundamentais, cria limites que possibilitam sua concreção.

BIBLIOGRAFIA

AFONSO DA SILVA, Virgílio. O proporcional e o razoável. **Revista dos Tribunais**, ano 91, v. 798, abr. 2002.

ALEXANDER, Larry; SHERWIN, Emily. **The rule of rules: morality, rules & the dilemmas of law**. Durham e Londres: Duke University Press, 2001.

ALEXY, Robert. Colisão de direitos fundamentais e realização de direitos fundamentais no Estado de Direito Democrático. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro: Renovar, v. 217, p. 67-79, jul./set. 1999.

____. On the Structure of Legal Principles. **Ratio Juris**, v. 13, n. 3, p. 294-304, set. 2000.

____. **Teoria da Argumentação Jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica**. São Paulo: Landy, 2005.

____. **Teoría de Los Derechos Fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.

____. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Ed. bras., trad. ao português por Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. São Paulo: Martin Claret, 2001.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2002

____. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966

ATIENZA, Manuel. **As Razões do Direito**: teoria da argumentação jurídica. São Paulo: Landy, 2006.

ÁVILA, Ana Paula. **A Modulação dos Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade**: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador: CAJ – Centro de Atualização Jurídica, v. I, n. 4, jul. 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 12 de outubro de 2008.

_____. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador: CAJ – Centro de Atualização Jurídica, v. I, n. 5, ago. 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 16 de setembro de 2007.

_____. COFINS E PIS: inconstitucionalidade da modificação da base de cálculo e violação ao princípio da igualdade. **Repertório IOB de Jurisprudência**, São Paulo, v. 14, n. 1, p. 442-435, 1999.

_____. **Sistema Constitucional Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BARBOSA, Ruy. **Oração aos Moços**. São Paulo, Martin Claret, 2003.

BARCELLOS, Ana Paula de. **Ponderação, Racionalidade e Atividade Jurisdicional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições**: regime jurídico, destinação e controle. São Paulo: Noeses, 2008.

BARROS, Suzana de Toledo. **O Princípio da Proporcionalidade e o Controle de Constitucionalidade das Leis Restritivas de Direitos Fundamentais**. Brasília: Brasília Jurídica, 2003.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. São Paulo: Saraiva, 2001.

BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos: extrafiscalidade e não-confisco**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2006.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 1993.

BORGES, José Souto Maior. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, n. 13, abr.-maio, 2002. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 12 de outubro de 2008.

_____. Pro-dogmática: por uma hierarquização dos princípios constitucionais. **Revista Trimestral de Direito Público**, São Paulo: Malheiros, n. 1, 1993.

_____. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. Princípio da isonomia e sua significação na Constituição de 1988. **Revista de Direito Público**. São Paulo, ano 23, n. 93, jan.-mar. 1990.

_____. Significação do princípio da isonomia na Constituição de 1988. **Revista Trimestral de Direito Público**, n. 15, p. 29-34, 1996.

BOROWSKY, Martin. **La Estructura de los Derechos Fundamentales**. Bogotá: Universidad Externado de Colômbia, 2003.

BUCHELE, Paulo Arminio Tavares. **O Princípio da Proporcionalidade e a Interpretação da Constituição**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

CAMARGO, Margarida Maria Lacombe. O princípio da proporcionalidade sob uma perspectiva hermenêutica e argumentativa. **Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica**, v. 1, n. 3, p. 215-240, 2005.

CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. Coimbra: Almedina, 1991.

_____. **Constituição Dirigente e Vinculação da Legislação**: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas. Coimbra: Coimbra, 2001.

_____. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Coimbra: Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. O Princípio da Igualdade. **Justitia**, São Paulo, v. 90, p. 337-341, 1975.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. **Direito Tributário**. Porto Alegre: Síntese, 2002.

CLÉVE, Clèmerson Merlin; RECK, Melina Breckenfeld. As ações afirmativas e a efetivação do princípio constitucional da igualdade. **A & C: Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Paris: Sirey, n. 11, p. 29-36, jan.-mar. 2003.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2003.

DANTAS, San Tiago. Igualdade perante a lei e "due process of law". **Revista Forense**, v. 116, p. 357-367, 1948.

DERZI, Misabel Abreu Machado. O princípio da igualdade e o direito tributário. **Revista da Faculdade de Direito da Milton Campos**, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, p. 185-222, 1994.

____. Tratado de direito tributário contemporâneo dos princípios gerais do direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 83, p. 6-72, 2002.

DWORKIN, Ronald. **A Virtude Soberana: a teoria e a prática da igualdade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005

____. **Levando os Direitos a Sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

ENGLISH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2004.

ETCHEGOYEN, Marcos F. Garcia. **El Principio de Capacidad Contributiva**. Buenos Aires: Abaco de Rodolfo Depalma, 2004.

FERRAZ, Roberto. A igualdade na lei e o Supremo Tribunal Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 116, p. 119-128, maio 2005.

____. Intervenção do Estado na economia por meio da tributação – A proteção da empresa e a livre concorrência. **Revista de Direito Tributário**, n. 99, p. 74-82, 2008.

FERRAZ, Tércio Sampaio. Princípio da igualdade no sistema tributário. **Revista de Direito Tributário**, ano 15, n. 58, p. 204/208, out.-dez.1991.

GAVARA DE CARA, Juan Carlos. **Contenido y Función del Término de Comparación en la Aplicación del Principio de Igualdad**. Navarra: Aranzadi, 2005.

GAVIÃO FILHO, Anizio Pires. A atualidade da teoria do status de Georg Jellinek como estrutura para o sistema de posições fundamentais jurídicas. **Revista da Faculdade de Direito da FMP**, n. 1, p. 34-72, 2007.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O Princípio do Não-confisco no Direito Tributário**. São Paulo: RT, 2003.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A Extrafiscalidade no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 1998.

____. Equidade, razoabilidade, proporcionalidade e princípio da moralidade. **Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica**, v.1, n. 3, p. 17-26, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições: uma figura sui generis**. São Paulo: Dialética, 2000.

GREENAWALT, Kent. Prescriptive equality: two steps forward. **Harvard Law Review**, n. 110, p. 1265 e segs., 1997.

GUASTINI, Ricardo. **Das Fontes às Normas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GUSMÃO, Omara Oliveira de. Proteção ambiental e tributação: o tributo como coadjuvante na concretização do valor constitucional "meio ambiente". **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 14, n. 66, p. 113-148, jan.-fev. 2006.

HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica Constitucional: a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: contribuição para a interpretação pluralista e "procedimental" da Constituição**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2003.

HART, Herbert L.A. **O Conceito de Direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005.

HESSE, Konrad. **Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 1999.

KELSEN, Hans. **A Justiça e o Direito Natural**. Coimbra: Arménio Amado, 1979.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios Constitucionais Tributários**. São Paulo: Malheiros, 2000.

LARENZ, Karl. **Derecho Justo: fundamentos de etica juridica**. Madrid: Civitas, 1999.

____. **Metodologia da Ciência do Direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

____. Inconstitucionalidade do aumento do IOF com desvio de finalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 154, p. 51-60, jul. 2008.

____. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

MARTINEZ-PUJALTE, Antonio Luis. **La Garantía del Contenido Esencial de los Derechos Fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Compostura jurídica do princípio da igualdade. **Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, v. 3, n. 11, p.21-27, jan./mar. 2003.

____. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. São Paulo: Malheiros, 2004.

____. Princípio da isonomia: desequiparações proibidas e desequiparações permitidas. **Revista Trimestral de Direito Público**, n. 1, p. 79-83, 1993.

MELO, Mônica. O princípio da igualdade à luz das ações afirmativas: o enfoque da discriminação positiva. **Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política**, São Paulo: RT, v. 6, n. 25, p. 79-101, out.-dez. 1998

MENDES, Gilmar Ferreira. A proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: novas leituras. **Repertório IOB de Jurisprudência: Tributário, Constitucional e Administrativo**, n. 23, p. 469-475, 1994.

____; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Hermenêutica Constitucional e Direitos Fundamentais**. Brasília: Brasília Jurídica, 2003.

MINHOTO, Antonio Celso Baeta. Princípio da igualdade. **Revista de Direito Constitucional e Internacional: Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política**, São Paulo: RT, v. 11, n. 42, p. 310-328, jan.-mar. 2003.

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. Coimbra: Coimbra, 2000. t. IV.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

____. Tributos com fins ambientais. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 16, n. 80, p. 253-283, maio-jun. 2008.

NOVAIS, Jorge Reis. **As Restrições aos Direitos Fundamentais Não Expressamente Autorizadas pela Constituição**. Coimbra: Coimbra, 2003.

____. **Direitos Fundamentais**: trunfos contra a maioria. Coimbra: Coimbra, 2006.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos**: federais, estaduais e municipais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

PECZENIK, Aleksander. **Derecho e Razón**. México: Fontamara, 2003.

PERELMAN, Chaïm. **Lógica Jurídica**: nova retórica. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

PETERS, Christopher. Equality Revisited. **Harvard Law Review**, n. 110, p. 1211 e segs., 1997.

PINTO, Olavo Bilac. Finanças e Direito – A crise da Ciência das Finanças – Os limites do poder fiscal de Estado – Uma nova doutrina sobre a inconstitucionalidade das leis fiscais. **Revista Forense**, v. 82, p. 547 e segs., 1940.

PONTES, Helenilson Cunha. **O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 1997

RAZ, Joseph. **Razón Práctica y Normas**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991.

RIOS, Roger Raupp. Juiz Federal. Relações raciais no Brasil: desafios ideológicos à efetividade do princípio jurídico da igualdade e ao reconhecimento da realidade social discriminatória entre negros e brancos. **Revista da Ajuris: Doutrina e Jurisprudência**, v. 30, n. 92, p. 65-80, dez. 2003

ROCHA, Carmem Lúcia Antunes. **O Princípio Constitucional da Igualdade**. Belo Horizonte: LÊ, 1990.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y Derecho**: introducción al derecho financiero de nuestro tiempo. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1962. 3 v.

SCHAUER, Frederick. **Playing by the Rules**: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life. Oxford: Clarendon Press, 2002.

_____. **Profiles, Probabilities, and Stereotypes**. Cambridge and London: Harvard University Press, 2003.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção no Domínio Econômico**. Rio de Janeiro: Forense, 2005

SILVA, Fernanda Duarte Lopes Lucas da. **Princípio Constitucional da Igualdade**. Rio de Janeiro: Lumem Júris, 2003.

STEINMETZ, Wilson Antonio. **Colisão de Direitos Fundamentais e Princípio da Proporcionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SURREY, Stanley S. Tax Incentives as a device for implementing government policy: a comparison with direct government expenditures. 83. **Harvard Law Review**, fev. 1970.

SZANIAWSKI, Elimar. Apontamentos sobre o princípio da proporcionalidade-igualdade. **RTDC: Revista Trimestral de Direito Civil**, v. 2, n. 5, p. 51-72, jan.-mar. 2001.

TABORDA, Maren Guimarães. O princípio da igualdade em perspectiva histórica: conteúdo, alcance e direções. **Revista da Procuradoria-Geral do Município de Porto Alegre**, Porto Alegre: Procuradoria Geral do Município de Porto Alegre, v. 11, n. 12, p. 79-111, Papel, set. 1998.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes**. Barcelona y Madrid: Marcial Pons, 2002.

_____. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. [v. III – Os Direitos Humanos e a Tributação: imunidades e isonomia].

VELLOSO, Andrei Pitten. A teoria da igualdade tributária e o controle de proporcionalidade da desigualdade de tratamento. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, ano 15, n. 76, p. 36-72, set.-out. 2007.

WESTEN, Peter. The empty Idea of equality. **Harvard Law Review**, n. 95, 1981-1982.

YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

ZANITELLI, Leandro Martins. Acesso à Universidade, cotas para negros e o projeto de lei nº 3.627/2004. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília: Subsecretaria de Edições Técnicas do Senado Federal, n. 168, p. 121-136, out.-dez. 2005.

JURISPRUDÊNCIA REFERIDA

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.655**. Relator(a): Maurício Correa. Acórdão em 03.03.2004, DJ 02.04.2004 (p. 8). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20 de outubro de 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.655**. Relator(a): Ellen Gracie. Acórdão em 09.10.2003, DJ 26.03.2004 (p. 3). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20 de outubro de 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551**. Relator(a): Ilmar Galvão. Acórdão em 24.10.2002, DJ 14.02.2003 (p. 58). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20 de outubro de 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.276**. Relator(a): Ellen Gracie. Acórdão em 29.08.2002, DJ 29.11.2002 (p. 17). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20 de outubro de 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.072**. Relator(a): Sydney Sanches. Acórdão em 06.02.2003, DJ 16.05.2003 (p. 89). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20 de outubro de 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.260**. Relator(a): Eros Grau. Acórdão em 29.03.2007, DJ 29.06.2007 (p. 21). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20 de outubro de 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.305**. Relator(a): Eros Roberto Grau. Acórdão em 13.09.2006, DJ 24.11.2006 (p. 60). Disponível em: <<http://www.stf.jud.br>>. Acesso em: 20 de outubro de 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.474**. Relator(a): Ellen Gracie. Acórdão em 19.03.2003. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20 de outubro de 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 489**. Relator(a): Octavio Gallotti. Acórdão em 02.05.1996, DJ 28.08.1998 (p. 2). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20 de outubro de 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.643**. Relator(a): Mauricio Correa. Acórdão em 05.12.2002, DJ 14.03.2003 (p. 27). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20 de outubro de 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 360.461**. Relator(a): Celso de Mello. Acórdão em 06.12.2005, DJ 28.03.2008 (p. 1077). Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 25 de outubro de 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 491.216**. Relator(a): Ricardo Lewandowski. Acórdão em 27.11.2007, DJ 19.12.2007 (p. 47). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 25 de outubro de 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 278.466**. Relator(a): Mauricio Correa. Acórdão em 01.10.2002, DJ 06.12.2003 (p. 407). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 25 de outubro de 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Segurança nº 24.831**. Relator(a): Celso de Mello. Acórdão em 22.06.2005, DJ 04.08.2006 (p. 26). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 25 de outubro de 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.010**. Relator(a): Celso de Mello. Acórdão em 30.09.1999, DJ 12.04.2002 (p. 51). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 28 de outubro de 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.975**. Relator(a): Sepúlveda Pertence. Acórdão em 20.05.2001, DJ 14.12.2001 (p. 22). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 28 de outubro de 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.355**. Relator(a): Sepúlveda Pertence. Acórdão em 23.11.1995, DJ 23.02.1996 (3623). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 28 de outubro de 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.076**. Relator(a): Sepúlveda Pertence. Acórdão em 15.06.1994, DJ 07.12.2000 (p. 3). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 28 de outubro de 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.075**. Relator(a): Celso de Mello. Acórdão em 17.06.1998, DJ 24.11.2006 (p. 59). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 28 de outubro de 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 855**. Relator(a): Sepúlveda Pertence. Acórdão em 01.07.1993, DJ 01.10.1993 (p. 20212). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 28 de outubro de 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Questão de Ordem em Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.551**. Relator(a): Celso de Mello. Acórdão em 02.04.2003, DJ 20.04.2006 (p. 5). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>> Acesso em: 28 de outubro de 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso em Mandado de Segurança nº 21.046**. Relator(a): Sepúlveda Pertence. Acórdão em 14.12.1990, DJ 14.11.1991 (p. 16356). Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 04 de novembro de 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 118.958**. Relator(a): Octavio Gallotti. Acórdão em 24.04.1990, DJ 21.08.1992 (p. 12786). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 04 de novembro de 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 119.258**. Relator(a): Ilmar Galvão. Acórdão em 30.06.1992, DJ 21.08.1992 (12786). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 04 de novembro de 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 149.659**. Relator(a): Paulo Brossard. Acórdão em 04.10.1994, DJ 31.03.1995 (p. 7776). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 04 de novembro de 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 153.771**. Relator(a): Moreira Alves. Acórdão em 05.09.1997, DJ 05.09.1997 (p. 41892). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 04 de novembro de 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 159.026**. Relator(a): Ilmar Galvão. Acórdão em 30.08.1994, DJ 12.05.1995 (p. 12997). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 04 de novembro de 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 188.951**. Relator(a): Mauricio Correa. Acórdão em 16.05.1995, DJ 15.09.1995 (p. 3844). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 04 de novembro de 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 199.619**. Relator(a): Mauricio Correa. Acórdão em 26.11.1996, DJ 07.02.1997 (p. 1376). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 04 de novembro de 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 202.331**. Relator(a): Carlos Velloso. Acórdão em 20.11.1996, DJ 19.12.1996 (p. 51798). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 04 de novembro de 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 203.954**. Relator(a): Ilmar Galvão. Acórdão em 20.11.1996, DJ 07.02.1997 (p. 1365). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 04 de novembro de 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 225.602**. Relator(a): Carlos Velloso. Acórdão em 25.11.1998, DJ 06.04.2001 (p. 101). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 04 de novembro de 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 225.721**. Relator(a): Ilmar Galvão. Acórdão em 22.02.2000, DJ 28.04.2000 (p. 96). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 04 de novembro de 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 344.331**. Relator(a): Ellen Gracie. Acórdão em 11.02.2003, DJ 14.03.2003 (p. 40). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 04 de novembro de 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 94.001**. Relator(a): Moreira Alves. Acórdão em 11.03.1982, DJ 11.06.1982 (p. 1129). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 04 de novembro de 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Representação nº 1.103**. Relator(a): Rafael Mayer. Acórdão em 26.08.1982, DJ 08.10.1982 (p. 10187). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 04 de novembro de 2008.