

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS - UFMG

MAURÍCIO SARAIVA DE ABREU CHAGAS

NORMAS TRIBUTÁRIAS
NA EXECUÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS:
uma opção pelo Estado Democrático de Direito

Belo Horizonte

2014

MAURÍCIO SARAIVA DE ABREU CHAGAS

NORMAS TRIBUTÁRIAS
NA EXECUÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS:

uma opção pelo Estado Democrático de Direito

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito.

Orientador: Professor Doutor André Mendes Moreira

Belo Horizonte

2014

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS – UFMG
FACULDADE DE DIREITO

A dissertação intitulada "Normas Tributárias na Execução de Políticas Públicas: uma opção pelo Estado Democrático de Direito", defendida em sessão pública por Maurício Saraiva de Abreu Chagas em ____/____/____, foi avaliada como requisito parcial para a conclusão de curso e obtenção do título de Mestre em Direito, tendo sido_____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Doutor André Mendes Moreira (orientador)
Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG

Prof. Doutor Werther Botelho Spagnol
Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG

Prof. Doutor Onofre Alves Batista Júnior
Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG

Prof. Doutor Marcus Lívio Gomes
Universidade Estadual do Rio de Janeiro - UERJ

Prof. Doutor Paulo Roberto Coimbra Silva (Suplente)
Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG

À minha querida família, em especial à minha amada esposa
e aos filhos que aguardamos com tanto afeto.

AGRADECIMENTOS

Ao Dr. André Moreira pelo apoio e paciência,

Ao Dr. Paulo Coimbra pelo exemplo e confiança,

Aos professores da Pós-Graduação em Direito da UFMG pelo conhecimento e dedicação,

Aos colegas da Pós-Graduação em Direito da UFMG pelo generosidade e boa disposição,

Aos companheiros do escritório pela compreensão e interesse,

À minha família e aos amigos pelo afeto de sempre.

RESUMO

A pesquisa desenvolvida se propôs a realizar uma análise da ordem jurídica brasileira com o objetivo de reconhecimento de uma solução para o conflito entre as normas jurídicas com função extrafiscal e os princípios constitucionais tributários. Para o atendimento desta demanda, o trabalho se iniciou com a identificação do tributo como instrumento social capaz de exercer uma função fiscal, como mecanismo de arrecadação de recursos para os cofres públicos, e uma função extrafiscal, como recurso para promoção de políticas públicas mediante a indução de condutas. Na sequência se desenvolveu o fundamento e o conteúdo constitucional das normas tributárias com função extrafiscal, reconhecendo as normas de competência, as imunidades e os princípios tributários. O trabalho prosseguiu com uma investigação acerca da possibilidade e das restrições para que a legislação infraconstitucional adote normas tributárias de caráter indutor, alcançando então o ponto central de conflito entre os princípios constitucionais tributários e as normas infraconstitucionais com função extrafiscal. O desenvolvimento das possibilidades de solução do conflito se deu sob a perspectiva de dois marcos teóricos, o postulado da proporcionalidade na teoria de Robert Alexy e o reconhecimento do Direito como integridade na obra de Ronald Dworkin. Com a aplicação de uma metodologia de estudo jurídico-interpretativo dos marcos teóricos, dos fundamentos que legitimam os limites constitucionais ao poder de tributar e o estabelecimento das normas extrafiscais, constatou-se que a resposta apresentada pelo Direito como integridade revela-se mais adequada ao contexto do Estado Democrático de Direito ao contemplar a necessidade de superação da interpretação como um processo meramente sintático e semântico, em uma sociedade plural em que a linguagem é elementos constitutivo dos seres. Ao final, se realizou uma análise de decisões judiciais sob a perspectiva dos dois marcos teóricos estudados, com o objetivo de demonstrar a diferença entre os caminhos propostos.

Palavras-chave: Tributo. Extrafiscalidade. Princípios Constitucionais. Linguagem. Hermenêutica. Proporcionalidade. Integridade.

ABSTRACT

The research developed was proposed to perform an analysis of the Brazilian legal system in order to recognize a solution to the conflict between the tax laws with regulatory function and the constitutional tax principles. To achieve this purpose, the work began with the identification of the tax as a social instrument to meet a tax function as a mechanism for mobilizing resources for the public coffers, and a regulatory function as a resource for promoting public policies by induction behavior. Following was developed the foundation and content of constitutional tax rules with regulatory function, recognizing the standards of competence, immunities and tax principles. The work continued with an investigation of the possibility and restrictions that ordinary laws adopt tax rules with inducer character, then reaching the central point of conflict between constitutional principles and ordinary tax laws with regulatory function. The development of the possibilities of settlement of the conflict took place from the perspective of two theoretical framework, the postulate of proportionality in the theory of Robert Alexy and the recognition of law as integrity in the work of Ronald Dworkin. With the application of a methodology for legal and interpretative study of the theoretical frameworks, the grounds that legitimate the limits of the constitutional power to create tax and the establishment of regulatory tax, it was found that the response submitted by the law as integrity it is more appropriate to the context of the democratic state of law, because considers the need to overcome the interpretation as a purely syntactic and semantic processing, in a plural society in which the language is constitutive elements of beings. Finally, it was conducted an analysis of judicial decisions from the perspective of both frameworks studied, aiming to demonstrate the difference between the proposed paths.

Keywords: Tax. Extrafiscality. Constitutional principles. Language. Hermeneutics. Proportionality. Integrity.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	11
2	A EXECUÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS MEDIANTE NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS.....	14
2.1	O TRIBUTO COMO INSTRUMENTO SOCIAL	14
2.2	O CONCEITO LEGAL DE TRIBUTO	16
2.3	A FUNÇÃO FISCAL DOS TRIBUTOS	18
2.4	A FUNÇÃO EXTRAFISCAL DOS TRIBUTOS	20
2.5	COEXISTÊNCIA ENTRE AS FUNÇÕES DA NORMA TRIBUTÁRIA.....	23
2.5.1	<i>A identificação do caráter extrafiscal ou fiscal das normas tributárias.....</i>	<i>23</i>
2.5.2	<i>As espécies tributárias e as funções da norma tributária.....</i>	<i>25</i>
2.5.3	<i>A extrafiscalidade no Estado contemporâneo.....</i>	<i>27</i>
3	AS NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS NA CONSTITUIÇÃO.....	30
3.1	A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E AS NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS.....	30
3.2	AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS COM CARÁTER EXTRAFISCAL	33
3.3	OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS COMO LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR	44
3.3.1	<i>Sobre princípio e regras.....</i>	<i>44</i>
3.3.2	<i>Introdução aos princípios tributários.....</i>	<i>50</i>
3.3.3	<i>Princípio da Segurança Jurídica</i>	<i>51</i>
3.3.3.1	<i>Características fundamentais.....</i>	<i>51</i>
3.3.3.2	<i>Legalidade.....</i>	<i>53</i>
3.3.3.3	<i>Irretroatividade.....</i>	<i>55</i>
3.3.3.4	<i>Anterioridade ou não surpresa</i>	<i>56</i>
3.3.4	<i>Princípio da Isonomia ou Igualdade Tributária.....</i>	<i>58</i>
3.3.5	<i>Princípio da Capacidade Contributiva.....</i>	<i>59</i>
3.3.6	<i>Princípio da Vedação de Tributo Confiscatório ou Não Confisco.....</i>	<i>60</i>

4 AS NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS NA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL.....	61
4.1 A LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA COMO FONTE DE NORMAS TRIBUTÁRIAS EXTRAFISCAIS	61
4.2 FUNDAMENTO DA INDUÇÃO DE CONDUTAS POR MEIO DE NORMA TRIBUTÁRIA EXTRAFISCAL.....	64
4.3 A APLICAÇÃO DAS NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS INDUTORAS EM CONFLITO COM OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS	65
4.4 LIMITES À UTILIZAÇÃO DE NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS DE CARÁTER INDUTOR	68
5 O CONFLITO CONSTITUCIONAL NA PERSPECTIVA DA PROPORCIONALIDADE .	74
5.1 A PROPORCIONALIDADE COMO POSTULADO	74
5.2 CRITÉRIOS PARA DELIMITAÇÃO DA PROPORCIONALIDADE.....	75
5.2.1 <i>Adequação</i>	76
5.2.2 <i>Necessidade</i>	77
5.2.3 <i>Proporcionalidade em sentido estrito</i>	77
5.3 O JUÍZO DE PROPORCIONALIDADE A SER REALIZADO PELO LEGISLADOR	78
5.4 O JUÍZO DE PROPORCIONALIDADE A SER REALIZADO PELO ADMINISTRADOR PÚBLICO	79
5.5 O JUÍZO DE PROPORCIONALIDADE A SER REALIZADO PELO JULGADOR	80
6 O CONFLITO CONSTITUCIONAL NA PERSPECTIVA DO DIREITO COMO INTEGRIDADE	82
6.1 A NOVA HERMENÊUTICA EM UMA SOCIEDADE PLURAL	82
6.2 A SOCIEDADE DE INTÉRPRETES	92
6.3 O DIREITO COMO INTEGRIDADE.....	96
7 ANÁLISE DE SITUAÇÕES PRÁTICAS.....	102
7.1 INTRODUÇÃO À ANÁLISE DE DECISÕES JUDICIAIS.....	102
7.2 CONFLITO ENTRE NORMA TRIBUTÁRIA INDUTORA E A REGRA DA LEGALIDADE.....	103
7.2.1 <i>A individualização de alíquota por norma infra legal</i>	103
7.2.2 <i>Análise de decisão judicial do Tribunal Regional Federal da 1ª Região</i>	106

7.2.3	<i>Reflexões à luz da proporcionalidade e do Direito como integridade.....</i>	<i>108</i>
7.3	CONFLITO ENTRE NORMA TRIBUTÁRIA INDUTORA E A IRRETROATIVIDADE.....	113
7.3.1	<i>Alcance da tributação aduaneira em relação a operações comerciais em curso</i>	<i>113</i>
7.3.2	<i>Análise de decisão judicial do Supremo Tribunal Federal.....</i>	<i>115</i>
7.3.3	<i>Reflexões à luz da proporcionalidade e do Direito como integridade.....</i>	<i>119</i>
7.4	CONFLITO ENTRE NORMA TRIBUTÁRIA INDUTORA E A ANTERIORIDADE.....	124
7.4.1	<i>Lapso temporal para entrada em vigor de norma tributária indutora.....</i>	<i>124</i>
7.4.2	<i>Análise de decisão judicial do Supremo Tribunal Federal.....</i>	<i>125</i>
7.4.3	<i>Análise à luz da proporcionalidade e do Direito como integridade.....</i>	<i>130</i>
7.5	CONFLITO ENTRE NORMA TRIBUTÁRIA INDUTORA E O PRINCÍPIO DA ISONOMIA.....	134
7.5.1	<i>Possibilidade de criação de regimes especiais de tributação.....</i>	<i>134</i>
7.5.2	<i>Análise de decisão judicial do Supremo Tribunal Federal.....</i>	<i>135</i>
7.5.3	<i>Análise à luz da proporcionalidade e do Direito como integridade.....</i>	<i>138</i>
7.6	CONFLITO ENTRE NORMA TRIBUTÁRIA INDUTORA E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	142
7.6.1	<i>A imposição de alíquota mais gravosa em transações com paraísos fiscais....</i>	<i>142</i>
7.6.2	<i>Análise de decisão judicial do Tribunal Regional Federal da 2ª Região.....</i>	<i>143</i>
7.6.3	<i>Análise à luz da proporcionalidade e do Direito como integridade.....</i>	<i>145</i>
7.7	CONFLITO ENTRE NORMA TRIBUTÁRIA INDUTORA E O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO.....	149
7.7.1	<i>Exacerbação de imposição tributária sobre terras improdutivas.....</i>	<i>149</i>
7.7.2	<i>Análise de decisão judicial do Tribunal Regional Federal da 1ª Região.....</i>	<i>150</i>
7.7.3	<i>Análise à luz da proporcionalidade e do Direito como integridade.....</i>	<i>152</i>
8	CONCLUSÕES.....	156
9	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	162

NORMAS TRIBUTÁRIAS NA EXECUÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS

Uma opção pelo Estado Democrático de Direito

1 Introdução

O presente trabalho, desenvolvido na Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, linha de pesquisa “Poder e Cidadania no Estado Democrático de Direito”, projeto estruturante “Evolução e tendência das limitações ao poder de tributar”, projeto individual ou coletivo de pesquisa “Teoria Geral do Direito Tributário: Segurança e Proteção da Confiança”, nasce de uma inquietação experimentada ainda nas primeiras lições do Direito Tributário: quais os fundamentos, critérios e limites para a flexibilização dos princípios constitucionais tributários, admitida por doutrina e jurisprudência, quando faz uso de normas tributárias com fins extrafiscais?

A inquietação inicial provocou o resgate do tema, já antigo, da atribuição e controle de poderes do Estado, suscitando ainda uma série de outras questões: o que caracteriza e como são identificadas as normas tributárias extrafiscais? O que legitima a adoção de normas tributárias com o objetivo de indução de condutas? Existem regimes jurídicos diferenciados para as normas tributárias fiscais e extrafiscais?

Para um primeiro olhar sobre o tema, cabe observar que no âmbito do Direito Constitucional Tributário a relação entre Estado, poder e povo é questão explícita e ponto fundamental. Se por um lado a Constituição confere poder ao Estado para impor o sacrifício de parte do patrimônio das pessoas (físicas ou jurídicas) em favor dos cofres públicos mediante normas tributárias, de outro, ela estabelece normas (competências, imunidades e princípios) que delimitam, restringem e regulam o exercício desta potestade.

Também com respaldo na ordem jurídica em vigor, o Estado busca implementar direitos, tutelar valores juridicamente apreciados ou mesmo desenvolver políticas públicas utilizando as normas tributárias como forma de indução de condutas, seja para promover aquelas que são socialmente valorizadas ou para desestimular as que não são desejáveis.

Tem-se observado, por exemplo, a utilização de normas tributárias visando a proteção do meio ambiente, o estímulo às manifestações culturais, a regulação do mercado econômico, a redução das desigualdades sociais, o incentivo às práticas desportivas, dentre tantos outros objetivos respaldados pela ordem constitucional.

Contudo, para que possam efetivamente alcançar a indução de conduta almejada, não raras vezes as normas tributárias com função extrafiscal estabelecem conflito com princípios tributários constitucionalmente consagrados, especialmente a segurança jurídica, a vedação ao confisco, a igualdade e ainda a capacidade contributiva.

Nestes casos, é preciso compreender qual a resposta jurídica mais adequada pois, embora os direitos não sejam absolutos, a possibilidade de flexibilização de princípios constitucionais tributários em virtude da adoção de normas tributárias extrafiscais é medida que não pode ser adotada indiscriminadamente, sob pena de se estabelecer o arbítrio tão combatido ao longo de um extenso e conflituoso processo histórico.

Visando o atendimento da inquietação descrita, o trabalho se inicia no Capítulo 2 com uma análise acerca da possibilidade de utilização das normas tributárias como um mecanismo de execução de políticas públicas mediante a indução de condutas. Para isto, se busca promover uma identificação do tributo como instrumento social com duas funções distintas, a arrecadação de recursos para os cofres públicos e a promoção de políticas públicas por normas indutoras.

No Capítulo 3 se desenvolve o fundamento e o conteúdo constitucional das normas tributárias com função extrafiscal. Identifica-se que as normas de competência tributária não apenas restringem o exercício do poder de tributar, como também apresentam determinações expressas no sentido de utilização das normas tributárias como meio de indução de condutas na satisfação de objetivos constitucionalmente tutelados. Observa-se ainda que as imunidades, em muitos casos, são expressões inequívocas da função extrafiscal das normas tributárias. Ademais, também criam restrições para a utilização das normas tributárias indutoras ao limitar o poder de tributar.

Ainda neste capítulo, dedica-se espaço para a análise dos princípios constitucionais tributários como limitações ao exercício do poder de tributar. Trabalhando com a doutrina que estabelece a diferenciação das normas jurídicas entre princípios e regras, faz-se incursão pelos princípios constitucionais tributários com especial destaque à segurança jurídica, explicitada nas regras de legalidade, irretroatividade e anterioridade, à isonomia, à capacidade contributiva e à vedação ao confisco. A análise realizada identifica a existência de uma potencial e real zona de conflitos entre estes princípios constitucionais tributários e as normas tributárias indutoras.

No Capítulo 4 é promovida investigação acerca da possibilidade da legislação ordinária constituir-se também em fonte de normas tributárias indutoras. Neste ponto se busca

compreender quais os fundamentos que legitimam e autorizam a utilização de normas tributárias com função indutora. Procura-se estabelecer ainda uma primeira identificação dos limites à utilização de normas infraconstitucionais de caráter indutor, oportunidade em que se traz o foco para o ponto central da pesquisa: a utilização dos princípios constitucionais tributários como limites ao estabelecimento e graduação da indução de condutas pelas normas tributárias.

A partir do Capítulo 5 se busca analisar as possíveis soluções para as situações de conflito entre normas tributárias indutoras e os princípios constitucionais tributários. Neste capítulo especificamente, identifica-se e analisa-se a possibilidade de aplicação da proporcionalidade como postulado normativo a orientar uma adequada aplicação dos princípios, mediante a adoção de cada um dos três critérios que permitem a realização do seu juízo.

No Capítulo 6 a investigação prossegue buscando um outro caminho para a solução de conflitos entre princípios, qual seja, a compreensão e aplicação do Direito como integridade. Para o trabalho com esta perspectiva, inicialmente se realiza uma breve retrospectiva histórica para se compreender o processo de formação da sociedade plural que caracteriza o mundo contemporâneo, observando a necessidade de desenvolvimento de uma nova hermenêutica que se distancie da rigidez da interpretação tradicional.

Desenvolve-se na sequência uma investigação para a compreensão da importância do reconhecimento e do estabelecimento de mecanismos de manifestação para uma sociedade de intérpretes como elemento de legitimação do Direito. Concluindo este olhar, compreende-se a necessidade de construção do Direito sobre o fundamento da integridade, a partir da perspectiva de uma comunidade de princípios em que cada decisão judicial é parte da construção do Direito, de modo que deve guardar laços de coerência com a história passada, apresentando ainda perspectivas para o desenvolvimento futuro.

Em seguida, no Capítulo 7, busca-se a análise de exemplos nos tribunais pátrios de conflitos entre normas tributárias indutoras e alguns dos principais princípios constitucionais tributários, oferecendo reflexões sobre a aplicação das duas hipóteses de soluções analisadas, qual seja a proporcionalidade e o Direito como integridade. Cabe ressaltar que o objetivo do trabalho ao promover a análise de casos concretos não é desenvolver uma apreciação minuciosa a respeito das soluções jurídica proporcionadas pela aplicação de cada uma das correntes diante do caso concreto, nem mesmo alcançar uma resposta conclusiva acerca das situações jurídicas

apresentadas, o trabalho se propõe a promover uma reflexão acerca da importância da formulação de uma resposta que possa ser construída pela sociedade.

O objetivo da apresentação e análise dos casos concretos é caracterizar a importância do tema nas situações recorrentes do contexto tributário brasileiro e favorecer uma compreensão mais adequada acerca do caminho a ser percorrido para que a melhor resposta seja alcançada, não por um juiz brilhante ou um acadêmico dedicado, mas pelas partes em contraditório sob a tutela de um magistrado.

Ao final, no Capítulo 9, buscou-se apresentar em breves linhas as conclusões alcançadas ao longo da pesquisa desenvolvida, indicando ainda no item seguinte as referências bibliográficas que orientaram o desenvolvimento do presente trabalho.

2 A execução de políticas públicas mediante normas tributárias indutoras

2.1 O tributo como instrumento social

Precisar o momento histórico em que se deu a origem das noções mais rudimentares de tributo não é tarefa fácil, sua história certamente acompanha o nascimento da própria vida em sociedade. Seguramente, os primeiros tributos acompanharam o desenvolvimento da noção de propriedade e nasceram da imposição de um poder dentro de uma comunidade. Há referências de que tributos eram cobrados desde o Antigo Egito¹, muito antes do desenvolvimento das teorias modernas de Estado.

Em sua origem a exigência de tributos representou um exercício de poder pelo dominador em relação aos seus subordinados, destinando-se basicamente a sustentar sua riqueza e assegurar os recursos necessários à perpetuação deste poder por meio da força.

A cobrança do tributo como uma figura de exploração suscitou grandes conflitos em todo o mundo, o que fez com que a questão tributária estivesse presente em alguns dos mais

¹ TYLDESLEY, Joyce. *Pirâmides: a verdadeira história por trás dos mais antigos monumentos do Egito*. Tradução Cid Knipel. São Paulo: Globo, 2005. p. 68

significativos movimentos sociais da modernidade como a Revolução Francesa² e a Independência Norte-Americana³.

No Brasil Colônia foi a questão tributária, mais especificamente a aplicação da derrama, medida que promovia a cobrança do quinto do ouro, que representou o estopim para o mais famoso movimento de insurgência contra a Coroa Portuguesa conhecido como Inconfidência Mineira⁴. Mesmo após a independência a questão tributária influenciou a Revolução Farroupilha que opôs a Província do Rio Grande contra o poder central do Império⁵.

A matéria tributária despertou sempre tanta controvérsia que já na Magna Carta Inglesa de 1215, marco do constitucionalismo, os barões ingleses estabeleceram a regra conhecida como *no taxation without representation* (não há tributação sem representação), determinando a necessidade de aprovação dos súditos para que a cobrança de tributos por parte do Rei João sem Terra⁶ viesse a ser realizada.

Em essência, o tributo sempre se caracterizou pela imposição da obrigação de transferência de patrimônio de um particular para um poder dominante.

Contudo, com a mudança de paradigma estabelecida pelas Democracias Constitucionais, o tributo deixa de ser uma imposição arbitrária estabelecida por aquele que detém o poder pela força e em seu próprio benefício, para se tornar uma obrigação legitimada por uma convenção social que reconhece a necessidade de colaboração recíproca entre os integrantes da sociedade para assegurar o estabelecimento e perpetuação do Estado.

O povo se torna o núcleo do poder e a imposição tributária na democracia decorre do exercício deste poder do povo, pelo povo e para o povo. Em um verdadeiro pacto social, o povo impõe a si mesmo o dever de transferir parte dos patrimônios individuais para o Estado para que este execute seus objetivos estabelecidos pelo próprio povo na Carta Constitucional. No Estado Democrático o tributo torna-se um instrumento para que a sociedade possa realizar seus próprios objetivos⁷.

² SIEYES, Emmanuel Joseph. *A Constituinte Burguesa*. Tradução de Norma Azeredo. Rio de Janeiro: Liber Juris, 1986. p. 102.

³ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Direito Tributário nos Estados Unidos*. São Paulo: Lex Editora, 2004. p. 14

⁴ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. 5. ed. ver. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013. p. 17

⁵ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. Op. Cit. p. 18

⁶ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 111

⁷ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. Op. Cit. p. 18

Na democracia representativa o poder do povo é delegado a seus representantes e até mesmo aqueles que exercem os maiores escalões do poder devem obediência às normas tributárias, seja para exercerem os poderes apenas nos limites impostos por elas, exigirem o cumprimento das normas tributárias de forma vinculada ou, como parte do povo, se sujeitarem ao ônus econômico advindo das mencionadas normas.

Neste contexto, o pagamento de tributo deixar de ser uma simples submissão às ordens de um poder superior, para tornar-se um dever fundamental, consequência de uma vida em sociedade organizada em torno de um Estado⁸.

Ao contrário do que já significou em sua origem, uma forma de enriquecimento dos dominadores e de perpetuação do poder, o tributo assume a condição de instrumento para que o Estado Democrático possa cumprir com os objetivos que o legitimam. É justamente neste contexto republicano atual, em que o tributo assume a qualidade de coisa pública que se realiza a presente análise das normas tributárias como instrumento para implementação de políticas públicas.

2.2 O conceito legal de tributo

Ao tratar sobre o tributo a legislação pátria optou por estabelecer uma definição legal (Código Tributário Nacional, Lei 5.172/1996, art. 3º), conceituando-o como uma prestação que possui cinco características fundamentais: (i) é compulsória, (ii) pecuniária, (iii) instituída em lei, (iv) não constitui sanção de ato ilícito e (v) sua cobrança se dá mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

São justamente estas características que permitem com que as normas tributárias assumam funções distintas na ordem jurídica, ultrapassando a condição de instrumentos para mera transferência de recursos econômicos.

Na condição de prestação compulsória o tributo é um dever que ninguém pode se eximir de realizar caso se enquadre nas condições que dão causa ao seu surgimento. Aquele que não pretende estar sujeito à exigência do tributo deve se abster de realizar o fato que enseja o seu

⁸ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Liv. Almedina, 1998. p. 679.

surgimento ou atender as condições especiais que impedem a sua incidência, como, por exemplo, os requisitos para se fazer jus a uma imunidade.

Como prestação pecuniária o tributo implica na transferência de parte do patrimônio particular em favor do Estado ou a quem for atribuída a capacidade tributária ativa. Assim, o tributo reduz as posses do particular para aumentar a riqueza da coletividade

A exigência de lei para a instituição do tributo é a condição que o legitima em um regime democrático, pois a legalidade pressupõe a anuência do povo, seja diretamente ou por meio de seus representantes devidamente eleitos. Assim, a imposição tributária representa uma exigência da coletividade para com aqueles que participam dela.

Por não constituir sanção, o tributo obrigatoriamente deve estar relacionado à realização de um ato lícito. Por definição, o tributo não pode ser utilizado como medida de penalidade.

Por fim, cabe observar que a exigência dos tributos é feita pela administração pública de forma vinculada, sem margem para discricionariedade. Uma vez existente a previsão legal e realizado o fato, a administração pública tem o dever de promover a exigência do tributo, utilizando todos os recursos previstos pela legislação e respeitando os limites estabelecidos por estas mesmas normas.

Embora os elevados índices de corrupção⁹ revelem a confusão que ainda se faz entre o público e o privado na realidade política brasileira, é preciso compreender que o tributo é um recurso genuinamente público, não se presta a atender interesses de um administrador público, de partidos ou governos. Se destina ao Estado na condição de mandatário do povo ou, em algumas situações específicas, a instituições que contribuem para a realização de seus objetivos¹⁰.

O Estado, por sua própria natureza, não visa a obtenção de lucro ou o acúmulo de riquezas, de modo que a obtenção de recursos financeiros por meio dos tributos não representa

⁹ Relatório da Federação das Indústrias de São Paulo – FIESP de março 2010, intitulado “Relatório Corrupção: custos econômicos e propostas de combate” disponível em <http://www.fiesp.com.br/indices-pesquisas-e-publicacoes/relatorio-corruptao-custos-economicos-e-propostas-de-combate/> (acessado em 27/11/2013, às 23h01), estimou um custo médio da corrupção no Brasil de R\$ 41,5 bilhões a R\$ 69,1 bilhões em 2008.

¹⁰ A título de exemplo cabe citar as sociedades privadas que atuam no interesse das categorias profissionais e compõem o Sistema S, dentre elas, o SENAR - Serviço Nacional de Aprendizagem Rural, o SENAC - Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio, o SESC - Serviço Social do Comércio, o SESCOOP - Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo, o SENAI - Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial, o SESI - Serviço Social da Indústria, o SEST - Serviço Social de Transporte, o SENAT - Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte, o SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, o Fundo Aeroviário - Fundo Vinculado ao Ministério da Aeronáutica, a DPC - Diretoria de Portos e Costas do Ministério da Marinha e o INCRA - Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária

um fim em si mesmo, mas um meio para que seus objetivos sejam concretizados, em especial o compromisso de servir e prestar contas à sociedade que lhe outorga poder.

2.3 A função fiscal dos tributos

A Teoria do Estado é matéria instigante, comporta os mais amplos estudos seja do ponto de vista jurídico, histórico, econômico ou ainda sociológico, filosófico, dentre outros. Embora o estudo que ora se propõe não contemple uma incursão mais aprofundada nesta matéria, se adota como boa referência a ideia de que o Estado surge para atender uma necessidade de organização da vida em sociedade¹¹.

No contexto brasileiro atual, observa-se que a Constituição da República de 1988, ainda em seu preâmbulo, reconhece que o Estado Democrático por ela instituído, deverá assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça.

Formada pela união entre os Estados, Municípios e o Distrito Federal, a República Federativa do Brasil constituída pela Carta Constitucional de 1988 nasce com objetivos expressos (CR., art. 3º) como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e a marginalização, bem como a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos.

Sem a intenção de promover uma detalhada análise de todas as responsabilidades do Estado brasileiro, a título meramente exemplificativo, destaca-se ainda que o texto constitucional brasileiro reconhece expressamente como dever do Estado: a segurança pública (CR., art. 144), a saúde (CR., art. 196), a educação (CR., art. 205) e o fomento às práticas desportivas (CR., art. 217).

Assim, estruturado na tríplice repartição de poderes entre o Executivo, o Legislativo e o Judiciário e orientado pelo dever de consecução de objetivos estipulados na ordem constitucional, o Estado naturalmente necessita empregar significativos recursos financeiros.

Ainda que a realidade contemporânea possa induzir uma conclusão apressada de que a cobrança de tributos é condição essencial para a manutenção e sustento econômico do Estado, ao

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. p. 55

longo da história é possível encontrar diversas outras formas de obtenção de recursos para o Estado com destaque para a exploração de outros povos, o recebimento de doações, as rendas produzidas por bens ou empresas do Estado, a exigência de penalidades, a obtenção de empréstimos e a própria fabricação de dinheiro¹².

A utilização das normas tributárias como forma preponderante de sustentabilidade econômica do Estado é característica própria do Estado Democrático de Direito. Nesta linha, Werther Spagnol¹³ ressalta o papel do tributo como elemento viabilizador do Estado Democrático de Direito.

No contexto atual das democracias, o Estado cada vez mais não é dono dos meios de produção e se financia pelo tributo. Sua atuação no domínio econômico não se dá, como regra, em regime de concorrência, mas em cenários em que o capital privado não realiza os investimentos necessário em razão da ausência de lucratividade. É um Estado de caráter regulador e distribuidor, que se volta para a tributação da riqueza daqueles que dela dispõem e para a prestação de serviços a quem dele necessita.

A este fenômeno da utilização das normas tributárias como mecanismo para a arrecadação de recursos financeiros para o Estado ou ainda para aqueles a quem o Estado atribui capacidade tributária ativa, denomina-se função fiscal dos tributos.

Conforme já observado, os tributos não contém um valor em si mesmo, assumem importância na condição de instrumento que viabiliza o cumprimento de certos objetivos eleitos pela sociedade. Quando as normas tributárias tem como objetivo preponderante a obtenção de recursos financeiros para o Estado tem-se então o fenômeno fiscal que visa fornecer aos cofres públicos os recursos necessários para a execução dos deveres do Estado.

No Brasil a utilização de normas tributárias com fins fiscais é característica marcante. Conforme dados do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT¹⁴ a arrecadação de tributos no Brasil em 2012 correspondeu a cerca de R\$ 1.590.000.000.000,00 (um trilhão, quinhentos e noventa bilhões de reais), o que representou 36,27% (trinta e seis inteiros e vinte e sete centésimos por cento) do produto interno bruto - PIB. Em outras palavras, de toda a riqueza

¹² BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14ª ed. rev. e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1990. p. 115.

¹³ SPAGNOL, Werther Botelho. *Da tributação e sua destinação*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994. p. 34.

¹⁴ <https://www.ibpt.org.br/img/uploads/ novelty/ estudo/559/CargaTributaria2012IBPT.pdf>. Consultado em 12/10/2013 às 16h33.

produzida no Brasil em 2012, mais de um terço foi destinada ao Estado por determinação das normas tributárias com fins fiscais.

Em um comparativo realizado em 2009¹⁵ com os países que possuem algumas das principais economias do mundo e integram a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, entre 33 países, o Brasil alcançou o 14º lugar como economia com maior índice de carga tributária com um percentual de 34,5% do PIB àquela época.

Embora a arrecadação tributária em si não deva ser tratada como um problema, haja vista que, em última instância trata-se de imposição estabelecida pelo povo para o próprio povo, tratando-se, portanto, de recursos destinados à coletividade, no contexto brasileiro a gestão da arrecadação tributária por parte dos administradores públicos tem sido a causa de grandes controvérsias.

Em estudo realizado pelo IBPT¹⁶ em 2013 realizou-se apuração da eficiência na utilização dos recursos tributários ao se estabelecer uma relação entre a carga tributária e o retorno dos recursos à população em termos de qualidade de vida. A análise foi desenvolvida mediante cálculo de Índice de Retorno de Bem Estar à Sociedade – IRBES, com o comparativo do percentual da carga tributária suportada em comparação ao PIB e o Índice de Desenvolvimento Humano – IDH alcançado.

Adotando-se a carga tributária (arrecadação em relação ao PIB) divulgada pela OCDE referente ao ano de 2011 e ainda o IDH disponibilizado pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento - PNUD, em relação a 2012, o trabalho analisou os índices dos 30 (trinta) países de mais elevada carga tributária e o Brasil figurou em último lugar, demonstrando que comparativamente, o país é o que possui a maior desigualdade entre a carga tributária suportada e os índices de bem estar social.

2.4 A função extrafiscal dos tributos

Conforme observado, os tributos tem como função primeira o fornecimento de recursos para o sustento do Estado mediante a transferência do patrimônio dos particulares para os cofres

¹⁵<https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/58/BrasilEscalaRankingMundialDasMajoresCargasTributarias.pdf>. Consultado em 12/10/2013 às 18h04.

¹⁶<https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/787/ESTUDOFINALSOBRECARGATRIBUTARIAPIBXIDHIRBESMARCO2013.pdf>. Consultado em 12/10/2013 às 18h28.

públicos, contudo, as normas tributárias podem ter uma função que vai além dos limites da fiscalidade.

Tendo em vista a dinâmica econômica em que as pessoas físicas ou jurídicas buscam encontrar as melhores formas de maximizar o próprio patrimônio, há uma tendência natural de se evitar, até certa medida, as atividades ou condições que acarretem maior ônus tributário. Em outro sentido, há uma preferência por se desenvolver operações ou alcançar as características que impliquem em uma menor carga tributária.

Ainda que se reconheça o valor do Estado e a importância do tributo na realização de seus fins, o cumprimento das obrigações tributárias seguramente não se dá como um gesto de desprendimento ou simplesmente por consciência do dever de solidariedade imposto pela vida em sociedade. O pagamento do tributo é realizado por imposição de uma determinação legal coercitiva, razão pela qual o tributo é qualificado como uma prestação compulsória.

Em razão da lógica econômica que conduz o tributo a ser muitas vezes identificado como “mal necessário”, algo que se busca evitar, sempre que possível, a instituição de uma obrigação tributária sobre alguma condição ou atividade desestimula a sua realização por acarretar um ônus maior para exercê-la. Por outro lado, a diminuição das obrigações tributação sobre outras condições ou atividades favorece a sua realização, por implicar em um ônus menor a ser suportado.

Neste contexto, as normas tributárias podem então ser utilizadas com o fim precípua de implementar políticas públicas mediante a indução de condutas por parte do Estado, seja para incentivá-las ou desestimulá-las. À utilização das normas tributárias como mecanismo cujo objetivo principal é estimular ou inibir a adoção de determinadas condutas, ainda que em segundo plano se promova alguma arrecadação financeira, dá-se no nome de função extrafiscal dos tributos.

Basicamente a indução provocada pela função extrafiscal pode ser exercida com o agravamento da obrigação tributária ou com o seu arrefecimento¹⁷. Algumas das técnicas para a adoção da extrafiscalidade são a concessão de imunidades, isenções, reduções de alíquota ou base de cálculo, apuração de créditos, estabelecimento de hipótese de depreciação, deduções. A indução pode ser dar ainda mediante a simplificação, extensão de prazo para pagamento, dentre

¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 203 a 209

outras hipóteses.

Ainda na década de 60, Augusto Becker¹⁸ observou que muito tributos devem ser utilizados como instrumento de intervenção estatal na sociedade e na própria economia como forma de busca pela dignidade da pessoa humana e não como fonte de arrecadação para o custeio das despesas públicas.

Reconhecendo a importância da extrafiscalidade, Werther Spagnol¹⁹ descreve que no contexto atual, a tributação não está mais limitada à obtenção de recursos para o Estado, assume também a condição de instrumento relevante para a promoção da repartição de riqueza e do desenvolvimento econômico.

Embora exista uma certa zona comum, não há na doutrina ainda um conceito uniforme acerca do que são as normas de caráter extrafiscal. Hugo de Brito²⁰ denomina como extrafiscal a função intervencionista do tributo, caracterizada quando ele é utilizado com o objetivo de interferência no domínio econômico. José Marcos de Oliveira²¹ conceitua como tributação extrafiscal aquela que é orientada para fins diferentes da arrecadação de dinheiro para o Erário. Seguindo esta linha, Sacha Calmon²² acrescenta que na extrafiscalidade o tributo é um instrumento de políticas públicas.

Geraldo Ataliba²³ define extrafiscalidade como a utilização dos instrumentos tributários para objetivos não fiscais, mas ordinatórios. Marcus Gouvêa²⁴ reconhece a extrafiscalidade como princípio decorrente da supremacia do direito público, legitimando a tributação com objetivos distintos do puramente arrecadatório. Sustenta ainda uma visão peculiar de que há extrafiscalidade quando se está diante de tributos cuja arrecadação é previamente direcionada à satisfação de um fim específico²⁵.

¹⁸ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo, Saraiva: 1963. p. 623.

¹⁹ SPAGNOL, Werther Botelho. *As contribuições sociais no direito brasileiro*. Rio de Janeiro, Forense, 2002. p. 17

²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. Op. cit. p. 95 e 96

²¹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário e Meio Ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita*, 2ª edição revista e ampliada, Rio de Janeiro, Renovar, 1999. p. 37.

²² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 274.

²³ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1968. p. 150-151.

²⁴ GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006. p. 42-43

²⁵ GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributário*. Op. cit. p. 173

Luís Eduardo Schoueri²⁶, por sua vez, identifica que a extrafiscalidade pode ser empregada como gênero, extrafiscalidade *lato sensu*, ou ainda como espécie, extrafiscalidade *stricto sensu*. Como gênero, designa as normas tributárias com fins diversos da arrecadação, como espécie, descreve as normas tributárias com fim indutor.

No presente trabalho, adotar-se-á como regra a expressão extrafiscalidade em seu sentido estrito que encontrou boa definição em Hely Lopes Meirelles²⁷: a utilização do tributo como mecanismos para o fomento ou o desestímulo a atividades consideradas como convenientes ou inconvenientes à sociedade, ou seja, a utilização de normas tributárias com fim indutor, visando a implementação de políticas públicas. Excepcionalmente, quando a extrafiscalidade for adotada como gênero, o termo será expressamente designado como *lato sensu*.

2.5 Coexistência entre as funções da norma tributária

2.5.1 A identificação do caráter extrafiscal ou fiscal das normas tributárias

Uma vez caracterizada a existência de funções distintas para as normas tributárias, é preciso estabelecer critério para sua identificação. A doutrina ainda não apresenta definições claras e firmes em relação à matéria.

Marciano Godoi²⁸ ao conceituar a extrafiscalidade a define como a utilização deliberada das normas tributárias para objetivos primordialmente destinados a aspectos não arrecadatários. Nesta definição o jurista apresenta o propósito intencional e o objetivo preponderante de determinada norma como critérios a serem utilizados para distinguir as normas fiscais das extrafiscais. Se existe uma intenção de se realizar como objetivo principal a indução de condutas, deve ser reconhecido o caráter extrafiscal da norma, se o objetivo primordial pretendido é a arrecadação do tributo, deve ser reconhecido o caráter fiscal da norma.

A admissão do caráter primordial da norma como critério para identificação de sua função, revela a possibilidade de coexistência de características fiscais e extrafiscais em uma

²⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Op. cit. p. 32

²⁷ MEIRELLES, Hely Lopes. *Estudos e Pareceres de Direito Público VIII: assuntos administrativos em geral*. São Paulo, Revistas dos Tribunais, 1984. P. 380-381

²⁸ GODOI, Marciano Seabra de. *Extrafiscalidad y sus limites constitucionales*. In: *Revista Internacional de Direito Tributário - Abradt* –Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 222

mesma norma.

Naturalmente, nem sempre a identificação da função é tarefa tão simples e por vezes até o próprio legislador distorce a característica da norma. Hugo de Brito²⁹ cita como exemplo a justificativa de utilização da função extrafiscal proibitiva no imposto federal sobre produtos industrializados com a exacerbação da alíquota de cigarros como forma de solução de problemas de caixa do Tesouro Nacional e não como mecanismo capaz de promoção da desejada redução no consumo do tabaco.

Assim, embora não se tenha estabelecido uma fórmula específica para reconhecimento da função extrafiscal, é possível afirmar que a sua apreciação requer uma análise do contexto de instituição da norma tributária, de seu conteúdo, das circunstâncias fáticas de aplicação e de seus efeitos, para então determinar o fim primordial e a intenção a que ela atende, seja fiscal (arrecadatório) ou extrafiscal (axiológico).

Ademais, por existir uma função predominante, mas não exclusiva, é interessante observar que elas não se encontram totalmente dissociadas.

Uma norma que aponta para uma finalidade extrafiscal como o caso da majoração do imposto sobre propriedade territorial rural em relação às terras improdutivas, pode proporcionar uma repercussão fiscal que é a arrecadação do tributo pago por aquele que a despeito do agravamento tributário opta por manter o seu direito ao exercício da propriedade sem o devido aproveitamento social. Em outra direção, uma norma tributária com finalidade eminentemente fiscal como o imposto sobre circulação de mercadoria estabelecido por cada Estado da federação brasileira, também repercute de alguma maneira com efeitos extrafiscais, pois representa um ônus no exercício da atividade econômica, podendo ser, por exemplo, um estímulo ou desestímulo à implementação de uma fábrica em determinada região, ainda que este não seja seu fim primordial em uma situação específica.

Completando tal entendimento Marciano Godoi³⁰ ressalta que em todos os tributos existem efeitos extrafiscais, independente de uma prévia ponderação por parte do legislador.

Conforme se observará ao longo do trabalho, a identificação da função exercida pela norma é questão de grande relevância pois os fundamentos de sua instituição poderão repercutir na forma de aplicação dos limites constitucionais ao poder de tributar, em especial, na

²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. Op. cit. p. 349

³⁰ GODOI, Marciano Seabra de. *Extrafiscalidad y sus limites constitucionales*. Op. cit. p. 222

interpretação e emprego dos princípios constitucionais tributários.

2.5.2 As espécies tributárias e as funções da norma tributária

O Código Tributário Nacional instituído pela Lei nº 5.172 de 1966 e recepcionado como Lei Complementar disciplinadora das normas gerais de direito tributário pela Constituição promulgada em 1988, reconhece a existência de três espécies tributárias, quais sejam, os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria (CTN. art. 5º) adotando como critério de diferenciação das espécies o fato gerador da respectiva obrigação (CTN., art. 4º).

Não obstante tal disposição taxativa, em razão da disciplina prevista pela Constituição na condição de norma posterior e hierarquicamente superior, ao tratar também do empréstimo compulsório (CR., art. 148) e das contribuições especiais (CR., art. 149), a doutrina³¹ e a jurisprudência³² admitem, de forma majoritária, a existência de cinco espécies tributárias.

Embora certos tributos tenham uma vocação para a extrafiscalidade desde a sua origem, como é caso, por exemplo, do Imposto de Importação cuja função principal é regular a participação da economia nacional no comércio internacional, conforme já reconheceu o próprio Supremo Tribunal Federal³³, não existe nas espécies tributárias um caráter determinante de sua função, ainda que certas características tornem os tributos mais ou menos propensos à extrafiscalidade.

Para identificação dos tributos mais propensos à utilização da função extrafiscal, Paulo Coimbra³⁴ recorda a já consagrada categorização entre tributos vinculados e não vinculados. Observa que em relação aos primeiros (taxas e contribuições de melhoria) por estar o fato gerador da obrigação tributária vinculado a uma prestação estatal específica, encontrando-se ainda presentes os princípios da equivalência e da retributividade, há uma reduzida ou improvável margem para a indução de comportamentos.

³¹ Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 146.733/SP, Rel. Ministro Moreira Alves, DJ 06/11/92

³² PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. Op. Cit. p. 37

³³ “(...) 1. Imposto de importação. Função predominantemente extrafiscal, por ser muito mais um instrumento de proteção da indústria nacional do que de arrecadação de recursos financeiros, sendo valioso instrumento de política econômica. (...)” (STF, RE 199618, Segunda Turma, Relator Ministro Maurício Corrêa, DJ 26/11/1996)

³⁴ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. A Utilização do Tributo como Instrumento de Políticas Públicas. In: *Direito Tributário e a Constituição: Homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho*. São Paulo, Quartier Latin, 2012. p. 730

Embora a capacidade de indução de condutas destes tributos seja reduzida em razão de suas características, não há que se descartá-la. Ao tratar sobre a tributação vinculada ao meio ambiente Marcus Lívio³⁵ demonstra que até mesmo as taxas podem ser utilizadas com a finalidade de desestímulo a condutas quando se adota o princípio de quem contamina paga.

Ao tratar sobre os tributos não vinculados (impostos, contribuições especiais e empréstimo compulsório), Paulo Coimbra³⁶ recorda também com propriedade a categorização dos tributos em finalísticos e afinalísticos. Na condição de tributos finalísticos, as contribuições especiais e o empréstimo compulsório possuem uma prévia destinação do recurso arrecadado. Sua criação responde, como regra, à necessidade de prover de recursos financeiros o Estado para que possa prestar serviços públicos como, por exemplo, o atendimento da educação (salário-educação) ou o pagamento da previdência (contribuição previdenciária) no caso das contribuições, ou a realização de obras de infraestrutura em razão de relevante interesse nacional e a produção de material bélico em razão de guerra externa no caso do empréstimos compulsórios, por exemplo.

Assim, em razão desta intenção fundamental de arrecadação presente no cerne dos tributos finalísticos, estes também se revelam menos propensos à indução de condutas que marca a extrafiscalidade.

Apesar desta característica é possível observar, por exemplo, que a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico conhecida como CIDE-Royalties, instituída pela Lei nº 10.168/2000, na qualidade de contribuição especial, estabelece uma arrecadação tributária destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT, ao mesmo tempo em que promove a indução de conduta ao estipular a incidência da obrigação tributária tão somente em relação aos contratos de licença de uso ou aquisição de conhecimentos tecnológicos, transferência de tecnologia, serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes ou pagamento de royalties, celebrados com residentes ou domiciliados no exterior. Tem-se aqui portanto, a nítida intenção de criar ônus para aquisições no exterior de maneira a estimular o desenvolvimento de tecnologia e conhecimento no mercado nacional.

Por fim, cabe observar então que os impostos, na condição de tributos não vinculados e

³⁵ GOMES, Marcus Lívio. Posibilidades y Límites de las Tasas Ambientales Especial Referencia a las Tasas por la Prestación de Servicios en las Normativas Española y Brasileña. In: *Cadernos de Debates Tributários. Tema: Aspectos Controvertidos do CTN*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010. p. 40

³⁶ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. A Utilização do Tributo como Instrumento de Políticas Públicas. Op. cit., p. 730

afinalísticos, são aqueles que, em razão de suas características, se revelam mais adaptados à utilização com o fim indutor.

De toda maneira, mesmo no contexto dos impostos, há aqueles que possuem o caráter extrafiscal mais presente em sua essência. Hugo de Brito³⁷ destaca a existência de função predominantemente extrafiscal no Imposto de Importação - II, no Imposto de Exportação - IE, no Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários – IOF e no Imposto sobre a propriedade territorial rural – ITR.

2.5.3 A extrafiscalidade no Estado contemporâneo

A utilização das normas tributárias como o objetivo de indução de condutas não é exatamente uma prática nova. O Direito Europeu possui exemplo de extrafiscalidade ao menos desde o Império Romano: no ano de 184 a.C. institui-se um imposto sobre o luxo com o objetivo de dificultar a influência helênica em Roma. O Direito Norte-Americano desde a edição da primeira legislação de comércio aprovada pelo congresso em 1789 já estabeleceu tarifas alfandegárias, previstas também na legislação do Império Brasileiro³⁸.

A legislação pátria possui ainda exemplos históricos interessantes, como o Decreto-Lei nº 3.200/41 (art. 32 e 33) que, ao estabelecer normas sobre a organização e proteção da família, previu o que ficou conhecido à época como imposto dos solteiros: um adicional de 15% no Imposto de Renda dos solteiros ou viúvos maiores de vinte e cinco anos e sem filhos. A referida legislação determinou ainda a aplicação de um adicional de 10% para maiores de vinte e cinco anos casados mas sem filhos e um adicional de 5% para os maiores de quarenta e cinco anos com apenas um filho.

Embora seja possível encontrar normas tributárias indutoras ao longo de toda a história e nos mais diversificados contextos de orientação estatal, com uma tendência maior ou menor de sua adoção conforme o fundamento teórico que norteia a atuação do Estado em cada momento histórico, é possível observar que o contexto contemporâneo revela um cenário propício ao desenvolvimento da extrafiscalidade como mecanismo eficiente de promoção de políticas públicas.

³⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. Op. cit.. p. 325, 330, 349, 357, 361

³⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Op. cit. p. 109 a 126.

Nas primeiras etapas do Estado Moderno, marcadas pelo poder absoluto dos monarcas, tem-se um Estado dominador, gestor de riquezas obtidas com tributos, guerras, exploração de colônias e do comércio mercantilista. Neste modelo, o Estado é essencialmente interventor e não tem a indução de condutas como uma característica.

Com a ascensão da burguesia na Europa dos séculos XVIII e XIX e dos ideais de liberdade, passa a prevalecer a lógica liberal de não intervenção do Estado. Tem-se um Estado capitalista, burguês, em que o poder político não interfere no domínio econômico, reservando-se a assegurar a propriedade privada³⁹, evitar a perturbação da ordem e assegurar o livre exercício das liberdades⁴⁰.

Ausentes neste momento os direitos econômicos e sociais e admitida a crença de que a interferência do Estado impediria o estabelecimento de um equilíbrio natural a ser alcançado pelo mercado, a adoção de normas tributárias extrafiscais não encontra espaço propício para promover a implementação de políticas públicas.

Contudo, a manutenção apenas formal dos princípios universais que sustentaram as revoluções burguesas e os avanços tecnológicos que caracterizaram esta época não foram suficientes para conter as profundas crises econômicas e o crescimento da desigualdade social. O mercado se mostrou incapaz de conter os problemas sociais advindos da separação entre uma classe capitalista, concentradora de riquezas, e uma classe proletária, limitada à sua capacidade de trabalho, intensamente explorada.

Foram lançadas assim as bases para uma mudança na atuação estatal com a diversificação dos interesses públicos impulsionada pela universalização do direito de voto. Surge então a demanda para que o Estado atenda não apenas as liberdades e garantias individuais, mas satisfaça também direitos econômicos, sociais e culturais.

Na primeira metade do século XX, aparecem então o Estado Socialista, o Estado Fascista e o Estado Social todos marcados por uma forte expansão estatal. Nos dois primeiros, tem-se a supressão de direitos individuais, em especial o de participação no processo político e ainda a propriedade privada no primeiro, com a promessa de melhores condições sociais.

Com a ascensão e queda dos regimes fascistas no período das grandes guerras mundiais,

³⁹ CARVALHO, Kildare Gonçalves. *Direito Constitucional* 19.ed., rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2012. p. 75.

⁴⁰ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. 2.ed.rev. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2012.p. 38

instala-se uma dualidade entre o socialismo de um lado e o capitalismo com preocupações sociais, com graus diferentes de atuação do Estado na satisfação de direitos sociais e econômicos. Nas sociedades em que esta preocupação foi mais intensa o Estado Social se desenvolveu para a formação do Estado Providência, assumindo o poder político a satisfação de um significativo rol de necessidades coletivas relacionadas ao provimento de patamares mínimos de bem-estar econômico, social e cultural⁴¹.

Se por um lado o socialismo determinou a coletivização dos bens, causando a confusão entre público e privado e removendo qualquer relevância da normatização tributária, em razão de suas características, o Estado Social Provedor apresentou uma demanda crescente de arrecadação tributária para que os serviços públicos pudessem ser disponibilizados e democratizados para toda a população. A função fiscal dos tributos é então exacerbada aos limites.

Com o tempo a ilusão socialista se desfaz e o Estado Providência ao caminhar para um crescimento vertiginoso da máquina burocrática, exigindo um sacrifício cada vez maior dos contribuintes, sem a capacidade de prover o bem-estar individual com eficiência, chega ao esgotamento.

O Estado Democrático de Direito contemporâneo encontra-se então neste cenário de desafio, em que se requer uma redução do aparato público, sem o recrudescimento dos direitos sociais e econômicos. Neste contexto, ganha espaço a utilização de normas tributárias como forma de implementação de políticas públicas por meio da indução de condutas.

Se por um lado já não há a necessidade de uma arrecadação tributária tão significativa devido à redução dos serviços públicos prestados diretamente pelo Estado, por outro, não se admite mais o Estado Mínimo, uma vez que se reconhece no poder público um agente fundamental na satisfação dos direitos constitucionalmente consagrado.

A necessidade de o Estado criar as condições para que os direitos sociais, culturais, econômicos não sejam apenas declarações constitucionais inócuas, evitando ainda assumir os pesados custos impostos pelo Estado Provedor, revela a imperatividade de construção de um Estado eficiente, capaz de garantir o atendimento dos fins sociais com escassos recursos.⁴² É o cenário propício para a disseminação das normas tributárias indutoras na consecução de políticas públicas.

⁴¹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. Op. cit. p. 43.

⁴² BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. Op. cit. p. 49-50.

Neste contexto Werther Spagnol⁴³ constata que a própria história, ao demonstrar a necessidade de intervenção do Estado no domínio econômico por meio da experiência do liberalismo e a ineficiência da intervenção estatal direta na economia no Estado Social, revela a urgência de se utilizar as normas tributárias para além dos limites fiscais, convertendo o Direito Tributário em um instrumento de políticas públicas por parte do Estado.

Assim, a utilização das normas tributárias com função extrafiscal representa uma valiosa oportunidade para que o Estado possa viabilizar a realização de seus fins, induzindo a participação da sociedade na satisfação de direitos que já não se limitam apenas aos ideais de segurança, propriedade, liberdade, mas se estendem para os direitos sociais, econômicos, culturais, ambientais, dentre tantos outros.

3 As normas tributárias indutoras na Constituição

3.1 A competência tributária e as normas tributárias indutoras

A teoria democrática reconhece a participação popular como elemento legitimador do Estado e do Direito. Em outros termos, a atribuição de poder ao Estado encontra fundamento na prerrogativa que o povo tem de organizar sua vida em sociedade, seja de maneira direta ou por meio de seus representantes.

Ao contrário do que já se experimentou no passado, no paradigma democrático, o exercício do poder por parte do Estado não é ilimitado, para que possa atender aos anseios do povo e não oprimi-lo, para que possa respeitar os direitos da minoria, sua atuação é delimitada pela Carta Constitucional que o institui.

A capacidade de tributar com uma das faces deste poder que o povo atribui ao Estado, encontra então na Constituição o documento jurídico que delimita a extensão e os limites do poder estatal de determinar a maneira com os particulares deverão contribuir com a sociedade mediante a transferência de parte de seu patrimônio em prol da coletividade ou ainda como o Estado promoverá a indução de conduta por meio das normas tributárias.

⁴³ SPAGNOL, Werther Botelho. *As contribuições sociais no direito brasileiro*. Op. cit. p. 17.

Assim, como primeira limitação ao exercício do poder de tributar, encontra-se no texto constitucional a atribuição da competência tributária.

Conforme observa Sacha Calmon⁴⁴ a Constituição Brasileira vigente ao estabelecer a competência adotou três critérios: (i) o reconhecimento das pessoas políticas titulares do poder de tributar, (ii) a identificação das espécies que compõe a categoria genérica de tributos e, por fim (iii) a eleição dos fatos jurídicos que podem servir de suporte à instituição dos tributos.

Estruturado o Estado brasileiro como República Federativa formada pela união indissolúvel de Estados, Municípios e do Distrito Federal (CR, art. 1º), e uma vez estabelecida a organização político-administrativa da República compreendendo como entes autônomos a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (CR., art. 18), para assegurar a própria autonomia, o texto constitucional atribuiu a cada uma dessas pessoas políticas a competência para criar, fiscalizar e arrecadar os tributos.

Assim, tanto a União (CR., arts. 145, 147, 148, 149, 153, 154, 195), quanto os Estados (CR., arts. 145, 155), o Distrito Federal (CR., arts. 145, 147, 149-A, 155, 156), e os Municípios (CR., arts. 145, 149-A, 156) receberam competência para estabelecer tributos.

Ao tratar sobre a competência, cabe recordar que o texto constitucional ao atribuí-la aos entes políticos, como regra, não restringe o exercício do poder de tributar para uma ou outra função tributária (fiscal ou extrafiscal). Assim, inexistindo limitação para exercício do poder de tributar em razão de uma função específica, cabe reconhecer que no seu âmbito de competência, cada ente tem autorização para utilizar normas tributárias tanto com o objetivo de arrecadação como de indução de condutas.

Naturalmente a utilização das normas tributárias com fins extrafiscais deverá respeitar os limites da atribuição de competência, de maneira, que a União não pode, por exemplo, estabelecer medida extrafiscal em relação ao imposto municipal sobre propriedade territorial urbana.

Em alguns momentos o texto constitucional recomenda, autoriza ou determina expressamente a utilização das normas tributárias com fins extrafiscais. Estipula, por exemplo, que a lei complementar deverá dispor acerca de normas gerais sobre um adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas (CR., art. 146, III, c), adotar um tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno

⁴⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Op. cit. p. 71 e 72.

porte (CR., art. 146, III, d) e poderá ainda estabelecer critérios especiais de tributação com o propósito de prevenção de desequilíbrios de concorrência (CR., art. 146-A).

Estipula que o imposto sobre produtos industrializados, de competência da União, será seletivo em razão da essencialidade do produto (CR., art. 153, § 3º, I) e terá o seu impacto reduzido em relação à aquisição de bens de capital (CR., art. 153, § 3º, IV).

Ainda no âmbito de competência da União indica que o imposto sobre propriedade territorial rural terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedade improdutivas (CR., art. 153, § 4, I) e que as contribuições sociais devidas pelo empregador, empresa ou entidade equiparada incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, receita, faturamento ou lucro, poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho (CR., art. 195, § 9º).

Já em relação ao exercício da competência tributária por parte dos Estados e do Distrito Federal, a Constituição indica que o imposto sobre as operações de circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e serviços (CR, art. 155, § 2º, III) e que o imposto sobre a propriedade de veículos automotores poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização (CR., art. 155, § 6º, II).

Quanto ao poder de tributar exercido pelos Municípios, o texto constitucional reconhece que o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana poderá ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel (CR, art. 156, § 1º, II), estando autorizado ainda o estabelecimento de alíquota progressiva no tempo para estimular o adequado aproveitamento do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado (CR., art. 182, § 4º, II).

O texto constitucional ao reconhecer a proteção à criança, ao adolescente e ao jovem como dever da família da sociedade e do Estado (CR. art. 227), estabelece ao Poder Público a responsabilidade de promover incentivos fiscais que estimulem a guarda de criança ou adolescentes órfão ou abandonado (CR. art. 227, VI).

Observa-se ainda que em outros casos o texto constitucional é taxativo ao limitar a utilização de normas extrafiscais para alcançar certos objetivos.

Esta situação é observada quando veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal ou aos Municípios a instituição de tratamento desigual entre os contribuinte em razão de ocupação

profissional ou função exercida (CR., art. 150, II) ou o estabelecimento de limitação ao tráfego de pessoas e bens por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais (CR., art. 150, V).

Há ainda restrição para que a União institua tributo que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, salvo a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País (CR., art. 151, I).

É vedado ainda aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços em razão de sua procedência ou destino (CR., art. 152).

3.2 As imunidades tributárias com caráter extrafiscal

Ao mesmo tempo em que outorga o poder de tributar aos entes políticos, delimitando a sua extensão, o texto constitucional elege determinadas pessoas ou matérias em relação às quais o poder de tributar não pode ser exercido, são as chamadas imunidades, subjetivas ou objetivas.

Tais situações eleitas ficam então imunes à instituição de tributos, uma vez que por disposição expressa no texto constitucional o poder de tributar não poderá ser exercido no âmbito delimitado pela imunidades. Nas palavras de Leandro Paulsen⁴⁵ as imunidades são verdadeiras regras negativas de competência tributária ao afastarem a possibilidade de tributação.

A eleição das pessoas ou situações alcançadas pelas normas de imunidade, responde ao objetivo de proteger valores juridicamente apreciados pela própria carta constitucional, o que, em alguns casos representa a satisfação de uma extrafiscalidade *latu sensu* por buscar um objetivo distinto da arrecadação, sem o caráter indutor de condutas e, em outros momentos, manifesta a extrafiscalidade em seu sentido *stricto sensu* por efetivamente promover a adoção de um determinado comportamento.

Nestas situações em que a imunidade é estabelecida com o objetivo de fomentar uma determinada conduta, é esperado que sua interpretação busque alcançar a satisfação da função extrafiscal que a sustenta.

a) As imunidades sem caráter indutor (extrafiscalidade *latu sensu*)

⁴⁵ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 10 ed. ver. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008. p. 243.

a.1) A imunidade em defesa do federalismo

Dentre as imunidades de caráter subjetivo, identificadas assim por contemplarem pessoas, cabe destacar a imunidade intergovernamental recíproca (CR., art. 150, VI). Referida norma constitucional impede que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituem impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços uns dos outros. Esta norma em especial não é caracterizada pela indução de condutas, mas pela satisfação do princípio do federalismo. Evita que os entes políticos tributem uns aos outros, seja porque carecem de verdadeira capacidade contributiva, seja porque a impossibilidade de ingerência de um ente sobre o outro mediante normas tributárias visa assegurar a autonomia administrativa, salvaguardando o federalismo que fundamenta a ordem constitucional.

É interessante observar que a Constituição autoriza a extensão da referida imunidade ao patrimônio, à renda e aos serviços de autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público (CR., art. 150, § 2º), quando estas pessoas jurídicas de direito público atuam no atendimento de suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes, em colaboração com o Estado.

A imunidade não se aplica contudo, ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados com a exploração de atividades econômicas reguladas pelo direito privado ou em que exista uma contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário (CR., art. 150, § 3º), justamente porque esta imunidade não tem por objetivo favorecer a atuação do Estado na ordem econômica, mas assegurar a proteção do federalismo evitando a ingerência de um ente estatal em relação a outro. Assim, como regra, as empresas públicas ou sociedades de economia mista, justamente por atuarem em regime de concorrência no âmbito econômico, não estão contempladas pela imunidade.

a.2) As imunidades na proteção ao direito de liberdade

Ao tratar sobre os direitos fundamentais a Constituição da República (CR., art. 5º, VI) reconhece a liberdade de consciência e de crença como direito inviolável, assegurando ainda o

direito ao livre exercício de cultos religiosos e a proteção aos locais de culto e suas liturgias, na forma da lei.

Esta determinação repercute diretamente no Direito Tributário quando o texto constitucional (CR., art. 150, VI, b) retira do âmbito de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios a possibilidade de instituição de imposto sobre templos de qualquer culto.

A imunidade visa impedir que o Estado interfira no exercício da liberdade individual de crença e prática religiosa⁴⁶ mediante a adoção de tributo, seja para restringi-la, ou para favorecer apenas uma ou mais formas específicas de manifestação religiosa.

Conforme reconhece a doutrina⁴⁷ e a própria jurisprudência⁴⁸, como o bem tutelado na imunidade é a liberdade de culto, ao se referir ao templo, a imunidade assegura a impossibilidade do exercício do poder de tributar não apenas em relação ao imóvel em que o culto é realizado, mas à instituição, incluindo seu patrimônio, sua renda e seus serviços, desde que atendam o requisito constitucional (CR., art. 150, § 4º) que é a vinculação ao desenvolvimento de suas finalidades essenciais.

Há ainda quem sustente⁴⁹ a possibilidade de aplicação da imunidade em relação ao desenvolvimento de atividades que não estão diretamente vinculadas às finalidades essenciais da instituição desde que não exista violação ao direito de livre concorrência e que os recursos auferidos com estas atividades sejam integralmente empregados na manutenção das atividades essenciais.

Em relação a esta referida imunidade, também não se vislumbra uma indução de conduta. A imunidade não pretende estimular o desenvolvimento das instituições religiosas mas tão

⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14ª edição. Saraiva, 2002, p. 183.

⁴⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades condicionadas e incondicionadas – Inteligência do Artigo 150, Inciso VI e § 4º e Artigo 195, § 7º da Constituição Federal. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 28, janeiro/98, p. 68.

⁴⁸ “EMENTA: Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, "b" e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, "b", CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas". 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas "b" e "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido” (STF, RE 325822, Relator Ministro Ilmar Galvão, DJ 18/12/2002)

⁴⁹ CAMPOS, Flávio. Imunidade tributária na prestação de serviços por templos de qualquer culto. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*.nº 54, março de 2000, p. 44.

somente estabelecer uma impossibilidade do Estado restringir uma liberdade individual mediante obrigações tributárias.

A República Federativa do Brasil de 1988 nasce como um Estado que tem na Democracia um de seus princípios fundamentais (CR., art. 34, VII, a), e no pluralismo político (CR., art. 1º, V) um de seus fundamentos.

Para assegurar a participação plural na vida política do Estado, o legislador constituinte reconheceu como essencial a organização política em torno dos partidos, assegurando então a sua livre criação, fusão, incorporação e extinção (CR., art. 17) de maneira a permitir o pluripartidarismo.

A realidade tributária reflete a opção constitucional pelo exercício da democracia mediante a instituição de partidos políticos ao assegurar a não incidência de impostos por parte de todos os entes federados em relação ao patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, incluindo na imunidade suas respectivas fundações (CR., art. 150, VI, c).

Em relação a esta imunidade há também determinação expressa no sentido de que a exclusão do poder de tributar deve contemplar somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais dos partidos políticos e suas fundações (CR., art. 150, § 4º).

Neste contexto não se tem também uma efetiva indução de condutas, uma vez que o objetivo perseguido não é efetivamente estimular a formação de novos partidos, mas evitar que o Estado utilize o seu poder de tributar como forma de impedir a participação política ou restringi-la apenas àqueles partidos políticos que adotem ideologia semelhante à compartilhada por quem se encontram no exercício do poder.

Ainda como parte do ideal democrático que deve permitir uma ampla organização da sociedade civil, a Constituição (CR., art. 8º) prevê o direito à liberdade de associação sindical, vedada a instituição de lei que exija autorização do Estado para a fundação de sindicato. Conforme reconhece o próprio texto constitucional (CR., art. 8º, II) o sindicato tem por objetivo a defesa dos direitos e interesses coletivo ou individuais das categorias profissionais ou econômicas.

De maneira a evitar que o Estado dificulte o exercício da liberdade de associação dos sindicatos, a Constituição (CR., art. 150, VI, c) estabeleceu também imunidade impedindo que União, Estados, Distrito Federal e Municípios institua imposto sobre as entidades sindicais dos

trabalhadores, compreendendo em tal determinação o patrimônio, a renda e os serviços vinculados às suas atividades essenciais (CR., art. 160, § 4º).

Certamente em razão do momento político em que foi editada, qual seja, a retomada de um processo de redemocratização do país, deixando para trás uma etapa em que o Regime Militar restringiu as atividades dos sindicatos dos trabalhadores, a imunidade não contemplou os sindicatos patronais.

Não se identifica também em relação a esta imunidade um caráter indutor. O fim buscado pela imunidade não é fomentar a formação dos sindicatos, mas impedir que o Estado faça uso do poder de tributar para limitar o exercício do direito de livre associação sindical.

Fundamentada no primado do Direito, a ordem constitucional vigente assegura a todos o direito à ampla defesa e ao contraditório em qualquer processo judicial ou administrativo (CR., art. 5º, LV).

Com vistas à satisfação deste direito, o texto constitucional (CR., art. 5º, XXXIV, a, b) estabeleceu imunidade em relação à cobrança de taxas que comprometam o exercício da prerrogativa de petição aos poderes públicos em defesa de direitos, contra ilegalidade ou abuso de poder e na obtenção de certidões em repartições públicas para defesa de direitos e esclarecimentos de situações de interesse pessoal.

Tem-se aqui mais uma norma tributária com caráter de proteção a direitos, sem uma efetiva função extrafiscal indutora

a.3) As imunidades em prol da distribuição mais equânime da arrecadação tributária

A Constituição (CR., art. 155, §2º, X) determina a não incidência do ICMS sobre as operações que destinem petróleo e seus derivados como lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos, bem como energia elétrica a outros Estados.

Referida imunidade não representa uma efetiva desoneração dos produtos em destaque, a jurisprudência⁵⁰ já reconheceu que a tributação é afastada apenas no Estado de origem e não no

⁵⁰ “EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. LUBRIFICANTES E COMBUSTÍVEIS LÍQUIDOS E GASOSOS, DERIVADOS DO PETRÓLEO. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. IMUNIDADE DO ART. 155, § 2º, X, B, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Benefício fiscal que não foi instituído em prol do consumidor, mas do Estado de destino dos produtos em causa, ao qual caberá, em sua totalidade, o ICMS sobre eles incidente, desde a remessa até o consumo. Conseqüente descabimento das teses da imunidade e da inconstitucionalidade dos textos legais, com que a

destino. A impossibilidade de tributação neste caso responde a um interesse de melhor distribuição da arrecadação tributária, evitando o acúmulo de recursos nos Estados naturalmente mais bem dotados das fontes produtoras de petróleo e da energia elétrica.

Não há nesta imunidade portanto uma função de cunho indutor.

a.4) A imunidade na proteção do aposentado

O texto constitucional reconheceu a aposentadoria como direito dos trabalhadores (CR., art. 5º, XXIV), assegurando a sua efetivação no regime geral de previdência social aos sessenta e cinco anos de idade com trinta e cinco anos de contribuição, se homem, e aos sessenta anos de idade e trinta anos de contribuição, se mulher (CR., art. 201, § 7º).

Como forma de evitar a oneração das rendas daqueles que já não se encontram em um período de significativa produtividade econômica da vida, foi assegurada imunidade que veda a incidência de contribuição sobre aposentadoria e pensão (CR., art. 195, II).

Não há neste caso uma efetiva indução de condutas, mas o impedimento de exercício do poder de tributar como forma de resguardar o direito ao recebimento da contribuição prestada pela previdência social livre de encargos.

b) As imunidades com caráter indutor (extrafiscalidade *stricto sensu*)

b.1) A imunidade das entidades em colaboração com o Estado

A dignidade da pessoa humana é um dos pilares da ordem jurídica brasileira (CR., art. 1º, III). Ao Estado se atribui o dever de assegurar a sua efetivação. Propiciar a dignidade não é tarefa simples e está vinculada à satisfação de uma série de direitos fundamentais, sejam eles os direitos básicos à vida e liberdade, ou ainda os direitos econômicos sociais e culturais.

A Constituição brasileira expressamente reconhece como direitos sociais (CR., art. 6º), o acesso à educação, saúde, alimentação, trabalho, moradia, lazer, segurança, previdência social, proteção à maternidade e à infância e assistência aos desamparados.

empresa consumidora dos produtos em causa pretendeu obviar, no caso, a exigência tributária do Estado de São Paulo. Recurso conhecido, mas desprovido” (STF, RE 198088, Relator Ministro Ilmar Galvão, DJ 17/05/2000)

Especialmente em relação à segurança pública (CR., art. 144), saúde (CR., art. 196) e educação (CR., art. 205), há norma expressa reconhecendo que trata-se de dever do Estado assegurar a satisfação destes diretos. Quanto à assistência social, a Constituição (CR., art. 203) estabelece que terá como objetivos a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice, o amparo às crianças e adolescentes carentes, a promoção e integração ao mercado de trabalho, a habilitação e a reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária, a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de assegurar a própria manutenção ou tê-la assegurada pela família. Será prestada a quem dela necessitar.

Para que a efetivação dos direitos fundamentais seja promovida o constituinte não apenas os reconheceu expressamente, atribuindo ao Estado o dever de satisfazê-los, mas também previu imunidade tributária às instituições sem fins lucrativos que se dedicam à educação e à assistência social (CR., art. 150, VI, c). Assim, com um claro viés indutor, uma vez que a imunidade está lastreada no objetivo de estimular com que entidades privadas possam atuar em colaboração com o Estado na satisfação de direitos fundamentais, o constituinte vedou a instituição de impostos, compreendendo, o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades envolvidas (CR., art. 150, § 4º).

A jurisprudência tem assegurado inclusive a aplicação da referida imunidade em hipóteses em que o bem ou serviço não estão diretamente vinculados à atividade essencial da entidade, mas em situações em que a receita auferida é revertida para a satisfação dos objetivos da entidade como na hipótese de aluguel de imóvel⁵¹ ou na prestação de serviço de estacionamento⁵². Não obstante seja possível questionar a coerência jurídica de tais decisões em razão de possível conflito com o princípio da livre concorrência tão caro à ordem econômica⁵³, é

⁵¹ STF, Súmula 724: Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, “c”, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

⁵² EMENTA: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, C, DA CONSTITUIÇÃO. INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. EXIGÊNCIA DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇO CALCULADO SOBRE O PREÇO COBRADO EM ESTACIONAMENTO DE VEÍCULOS NO PÁTIO INTERNO DA ENTIDADE. Ilegitimidade. Eventual renda obtida pela instituição de assistência social mediante cobrança de estacionamento de veículos em área interna da entidade, destinada ao custeio das atividades desta, está abrangida pela imunidade prevista no dispositivo sob destaque. Precedente da Corte: RE 116.188-4. Recurso conhecido e provido. (STF, RE 144900, Primeira Turma, Relator Ministro Ilmar Galvão, DJ 22/04/1997)

⁵³ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Op. Cit. p. 274

preciso ressaltar que a aplicação da imunidade nestes casos tem por objetivo favorecer ao concurso das entidades privadas na satisfação dos direitos que devem ser assegurados pelo Estado.

Ainda em relação às instituições que atuam em colaboração com o Estado, a Constituição assegura às entidades beneficentes de assistência social (CR., art. 195, § 7º), o direito de não serem impelidas a recolher contribuição para a seguridade social.

b.2) As imunidades em prol do desenvolvimento econômico e social

Dentre os objetivos estabelecidos pelo constituinte para a República Federativa do Brasil, fundamentada nos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa (CR., art. 1º, IV), encontram-se a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais (CR., art. 3º).

A Constituição (CR., art. 170) reconhece ainda que a ordem econômica tem por objetivo assegurar a existência digna de todos, observada a livre concorrência, a redução das desigualdades sociais, a busca pelo pleno emprego.

Naturalmente para que possa estimular o cumprimento destes objetivos, o Estado deve atuar não somente como agente normativo e regulador da atividade econômica, mas ainda como incentivador do desenvolvimento econômico (CR., art. 174.).

Em decorrência da importância do estímulo ao desenvolvimento das atividades econômica o constituinte excluiu a competência para tributar em algumas das situações mencionadas a seguir.

O texto constitucional estabelece que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de competência da União não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação (CR., art. 149, § 2º, I), o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI também de competência da União não incidirá sobre produtos destinados ao exterior (CR., art. 153, § 3º, III), assim como o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS de competência dos Estados e do Distrito Federal não recairá sobre operações que destinem mercadorias para o exterior ou sobre serviços prestados a destinatários no exterior (CR., art. 155, § 2º, X, a), bem como o Imposto Sobre Serviços de

Qualquer Natureza - ISSQN não onerará as exportações de serviços para o exterior (CR., art. 156, § 3º, II).

Todas estas imunidades tem um fim muito claro, desonerar os produtos e serviços comercializados no exterior, com vistas a assegurar uma maior competitividade dos agentes econômicos brasileiros no mercado internacional.

Em um mercado onde impera a globalização, o desenvolvimento econômico dos países está intimamente vinculado à sua participação no mercado econômico internacional. Assim, para assegurar que o país tenha acesso a este mercado com boas condições de competitividade, os produtos e serviços nacionais exportados são imunes à incidência dos tributos descritos.

Neste caso a função extrafiscal da imunidade é explícita, pois o que se busca com tais medidas é estimular o desenvolvimento da economia brasileira, incentivando a participação dos agentes econômicos nacionais no mercado internacional.

Nos termos da Constituição da República (CR., art. 153, VI) a União detém a competência para estabelecer imposto sobre a propriedade territorial rural. Contudo, o próprio texto constitucional exclui do âmbito de competência, por norma de imunidade, a incidência do referido tributo sobre pequenas glebas rurais que sejam exploradas pelo proprietário que não possua outro imóvel (CR., art. 153, § 4º, II).

Seguindo a linha da própria proteção contra a penhora da pequena propriedade rural trabalhada pela família em razão de débito decorrentes de sua atividade produtiva (CR., art. 5º, XXVI) ou a impossibilidade de desapropriação de pequena e média propriedade rural (CR., art. 185, I) o objetivo da imunidade neste caso é proteger a agricultura de subsistência, incentivando e a economia familiar rural.

A ordem constitucional vigente garante a todos o direito de propriedade (CR., art. 5º XXII). Determina, contudo, o dever de exercício deste direito de modo a assegurar o atendimento da função social da propriedade (CR., art. 5º, XXIII), reconhecida como princípio da ordem econômica (CR., art. 170, III).

Quando a propriedade rural não cumpre sua função social, demarcada por seu aproveitamento racional, pela utilização adequada dos recursos naturais disponíveis, preservação do meio ambiente, observância da legislação do trabalho, exploração que favoreça o bem estar dos proprietários e dos trabalhadores (CR., art. 186), a Constituição autoriza a União a desapropriar o imóvel para fins de reforma agrária, mediante prévia e justa indenização.

Para evitar o incremento do ônus a ser suportado na transferência destes imóveis a Constituição reconheceu a imunidade de impostos federais, estaduais e municipais (CR., art. 184, § 5º) nas operações de transferência de imóveis desapropriados par fins de reforma agrária.

A imunidade aqui em destaque não tem por objetivo estimular a realização da reforma agrária ou induzir a transferência de imóvel, mas busca favorecer a realização do dever constitucional de atribuir uma destinação social relevante às propriedades.

No fortalecimento e consolidação de uma economia a formação e desenvolvimento das pessoas jurídicas é questão fundamental. São as sociedades que permitem a união de recursos sejam eles financeiros ou humanos para o desenvolvimento de projetos. Na medida que favorecem a constituição de uma personalidade jurídica com patrimônio, direitos e obrigações próprias, distintas do patrimônio de seus criadores, as pessoas jurídicas viabilizam também a aceitação dos riscos inerentes ao desenvolvimento de qualquer atividade econômica.

Assim, a formação de pessoas jurídicas sólidas, com bons índices de capital, liquidez é requisito indispensável para a saúde de uma economia.

Com o nítido viés extrafiscal de favorecer a formação e em especial a capitalização das pessoas jurídicas é que o texto constitucional estabeleceu a imunidade tributária que determina a não incidência do Imposto municipal sobre Transmissão de Bens Imóveis – ITBI (CR., art. 156, §2º, I) em relação à transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital.

A imunidade é aplicada ainda às operações de transmissão de bens que envolvem a estruturação de negócios e reorganizações societárias tais como fusões, incorporações, cisões ou mesmo nas extinção da pessoa jurídica.

A imunidade não se aplica apenas nos casos em que a compra e venda de imóveis ou direitos equivalente, a locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil for a atividade preponderante da sociedade.

Ainda em relação aos derivados de petróleo, combustíveis, energia elétrica e também os minerais do país a Constituição (CR., art. 155, § 3º) veda a incidência de qualquer outro imposto que não seja o ICMS, o Imposto de Importação e o Imposto de Exportação. Esta restrição decorre do caráter estratégico de cada uma das referidas mercadorias no cenário da economia nacional. Com tal medida se pretende restringir a carga tributária a ser suportada nas operações realizadas

com estes produtos. Neste caso é possível observar um fim indutor, mediante o favorecimento da circulação destes bens no país como forma de promoção da atividade econômica.

b.3) A imunidade na promoção de conhecimento, informação e cultura

Desde a criação da imprensa no Séc. XV, os livros, jornais e periódicos assumiram uma função de destaque na difusão do conhecimento, na transmissão de informações e na disseminação das manifestações culturais.

Assim, visando assegurar a livre manifestação de ideias e pensamentos a Constituição tornou os livros, jornais e periódicos, bem como o papel destinado a sua impressão, imunes à incidência de impostos (CR., art. 150, VI, d).

Há nesta hipótese não apenas uma proteção ao direito de liberdade de expressão constitucionalmente consagrado (CR., art. 5º IX), mas também um nítido estímulo ao desenvolvimento da imprensa escrita e das publicações de uma forma geral que acabam por contribuir com a disseminação do conhecimento, da educação e da cultura.

Alteração constitucional recente (Emenda Constitucional nº 75, de 15 de outubro de 2013) abarcou ainda na imunidade dos impostos os fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras interpretadas por artistas brasileiros, incluindo os suportes materiais ou arquivos digitais que contenham estas obras (CR., art. 150, VI, e).

Trata-se em realidade de imunidade que pretende estimular o desenvolvimento da música e dos artistas musicais, com o reconhecimento de seu valor para a construção e consolidação da cultura nacional.

No âmbito da promoção do conhecimento, informação e cultura, destaca-se ainda a imunidade que determina a não incidência do ICMS sobre o serviço de comunicação de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita (CR., art. 155, § 2º, X, d), bem como a imunidade que, em relação aos serviços de telecomunicações, restringe a incidência de impostos apenas ao ICMS (CR., art. 155, § 3º).

Identifica-se nesta situação o objetivo de incentivo ao desenvolvimento dos meios de comunicação indispensáveis para o progresso econômico e cultural do país.

3.3 Os princípios constitucionais tributários como limitação ao poder de tributar

3.3.1 Sobre princípio e regras

O reconhecimento dos princípios como espécie normativa distinta das regras, foi e ainda tem sido objeto de estudo por vários autores⁵⁴. Estes estudos proporcionaram o estabelecimento de diversos critérios de individualização das mencionadas normas tais como o grau de abstração, de determinabilidade, o caráter de fundamentalidade, a proximidade da ideia de direito, dentre outros, muito bem sintetizados por Gomes Canotilho⁵⁵.

André Moreira⁵⁶ sintetiza a questão reconhecendo os princípios como normas jurídicas extraídas do contexto normativo com as características de generalidade e abstração. Ressalta que os princípios, na condição de pilares fundamentais do ordenamento jurídico devem permear a sua elaboração, interpretação e aplicação, orientando tanto o intérprete quanto o legislador. Acrescenta ainda que os princípios podem invalidar normas com as quais estabeleçam conflito por estarem acima do ordenamento. Em relação às regras o referido autor destaca que se tratam de normas destinadas a regular situações específicas e determinadas, apresentando um grau menor de abstração.

Em outras palavras, é possível descrever os princípios como normas jurídicas com um grau de abstração mais elevado do que as regras, exigindo, portanto, em razão do seu maior grau de indeterminabilidade, a realização de medidas concretizadoras seja por parte do legislador, do aplicador ou do próprio julgador, enquanto as regras, por possuírem um conteúdo mais bem delineado, permitem uma aplicação mais direta.

Ademais, os princípios na qualidade de normas jurídicas intrinsecamente vinculadas à própria ideia de justiça e de Direito, ocupam uma função fundamental como fonte de direitos seja porque assumem uma condição de grande hierarquia no sistema, porque estruturam o próprio sistema jurídico ou porque fundamentam a criação das próprias regras que, por sua vez, podem assumir um conteúdo estritamente funcional.

⁵⁴ Cabe destacar a título de exemplo Ronald Dworkin, Robert Alexy, Norberto Bobbio, Giorgio Del Vecchio, Karl Larenz, Josef Esser, Humberto Ávila

⁵⁵ CANOTILHO, Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª edição. Coimbra: Almedina, 2003. p. 1159-1162.

⁵⁶ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 236.

Com o objetivo de promover uma reflexão mais cuidadosa acerca do tema, cabe fazer uma investigação um pouco mais extensa em relação aos trabalhos desenvolvidos por Ronald Dworkin e Robert Alexy em relação ao tema:

a) Teses fracas

A característica que inicialmente permeou as principais teorias sobre regras e princípios foi justamente o grau de abstração, presente, por exemplo, nas obras de Norberto Bobbio e Del Vecchio⁵⁷.

Segundo este entendimento, os princípios e regras são espécies de normas juridicamente válidas, possuindo os princípios um teor de generalidade e abstração mais elevado. As teorias fundamentadas nesta distinção de caráter meramente quantitativo são consideradas como teses fracas da separação entre regras e princípios.

b) Teses fortes

b.1) Princípios e regras em Ronald Dworkin

Ronald Dworkin apresenta uma tese forte ao classificar a distinção entre princípios e regras jurídicas a partir de uma perspectiva lógica⁵⁸ ou lógico-argumentativa⁵⁹.

Inicialmente, em artigo publicado em 1967⁶⁰ Ronald Dworkin ao realizar uma crítica ao positivismo jurídico o caracteriza como um modelo compatível com um sistema de regras. Destaca, entretanto, que quando se faz uma análise sobre direito e obrigações jurídicas,

⁵⁷ GALUPPO, Marcelo Campos. *Igualdade e diferença: estado democrático de direito a partir do pensamento de Habermas*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002. p. 170-171

⁵⁸ DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. Tradução Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fortes, 2002. p. 39

⁵⁹ FERNANDES, Bernardo Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 5ª edição. Salvador: Editora Juspodivm, 2013. p. 238

⁶⁰“Artigo intitulado “Model of Rules”, publicado originalmente na *University of Chicago Law Review*. Esse artigo foi posteriormente publicado na coletânea intitulada *Levando os direitos a sério*, cap. 2. (N. do R.T.). (DWORKIN, Ronald. *A justiça de toga*. Tradução Jefferson Luiz Camargo; revisão da tradução Fernando Santos; revisão técnica Alonso Reis Freire. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2010. p. 330)

especialmente diante de casos difíceis, se recorre a padrões (princípios, diretrizes políticas, dentre outros) que não funcionam exatamente como as regras.

Nesta linha, diferencia as regras dos demais padrões ao tratá-las como normas aplicáveis à maneira de tudo-ou-nada, ou seja a resposta que elas oferecem deve ser considerada como válida ou não válida.

Reconhece as diretrizes políticas como um tipo de padrão que determina objetivos a serem alcançados, especialmente nos campos econômico, político ou social. Na condição de normas com conteúdo relativo as diretrizes políticas estariam sujeitas a aplicações em diferentes graus, cabendo ao legislativo definir formas e programas de aplicação⁶¹.

Denomina como princípio um padrão que nasce como uma exigência de justiça, equidade ou ainda outra dimensão da moralidade, compreendendo que ambos representam razões que deverão ser levadas em conta pelo direito ao decidir, mas que podem não prevalecer diante de um determinado caso quando houver considerações em sentido contrário com maior força.

Assim, admite em relação aos princípios a necessidade de se fazer um juízo de adequação diante do caso concreto, mediante uma ponderação entendida não como o sopesamento em uma balança de Robert Alexy, mas como a necessidade de reflexão acerca do princípio adequado⁶² ao caso concreto. Nesta perspectiva, quando há conflito entre princípios, é preciso levar em conta a força de cada um diante do caso concreto, permitindo uma sobreposição no caso específico sem a invalidade do princípio com menor peso⁶³.

Assim, a distinção entre princípios e regras em Ronald Dworkin não se dá em razão de uma construção semântica, por características de forma ou ainda se vincula à estrutura de aplicação, mas se baseia em uma distinção lógico-argumentativa de cunho pragmático⁶⁴. Em outras palavras, a identificação de princípios ou regras será promovida mediante um procedimento argumentativo em que as razões apresentadas pelas partes envolvidas permitirão compreender se uma norma atua como regra ou como princípio⁶⁵.

⁶¹ FERNANDES, Bernardo Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. Op. cit. p. 239

⁶² FERNANDES, Bernardo Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. Op. cit. p. 239.

⁶³ DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. Op. cit. p. 42

⁶⁴ FERNANDES, Bernardo Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. Op. cit. p. 238

⁶⁵ FERNANDES, Bernardo Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. Op. cit. p. 238

Cabe ressaltar, contudo, que o próprio Ronald Dworkin em obra posterior⁶⁶ esvazia a importância de tal debate, observando que nunca pretendeu limitar o Direito a um conjunto de padrões fixos como princípios e regras, mas que em realidade se contrapõe a qualquer espécie de conjunto fixo de padrões.

c) Princípios e regras em Robert Alexy

Conforme bem observar Bernardo Fernandes⁶⁷, há uma tendência na doutrina brasileira de admitir uma compatibilidade entre os critérios de diferenciação entre princípios e regras expostos por Ronald Dworkin e Robert Alexy. Não obstante o princípio do desenvolvimento das duas linhas de pensamento tenha um ponto de conexão que é o já citado artigo *Model of Rules* de Ronald Dworkin, estas linhas assume caminhos distintos, conduzindo a formas diferenciadas de solução de conflito conforme será trabalhado adiante.

Robert Alexy partindo da distinção inicialmente estabelecida por Ronald Dworkin também sustenta uma tese forte ao afirmar que os princípios devem ser entendidos como mandados de otimização que podem ser cumpridos em graus diferentes, conforme as possibilidades fáticas e jurídicas do caso⁶⁸. Em outro sentido, as regras obedecem a uma dualidade que não admite gradações, ou são cumpridas ou não.

Nesta linha o autor desenvolve uma distinção forte entre princípios e regras, segundo um critério qualitativo. Enquanto as regras estabelecem direitos definitivos, os princípios visam a realização de algo da melhor maneira possível, à luz das normas e dos fatos, de maneira que muitas vezes não se concretizam em sua integralidade. Assim, enquanto as regras são mandados definitivos, os princípios representam mandados de otimização.

Conforme observa Humberto Ávila⁶⁹ a teoria de Alexy não se sustenta no modo de aplicação tudo ou nada apresentado por Dworkin, mas na distinção quanto à colisão e à natureza da obrigação estabelecida. Na colisão entre princípios há uma limitação recíproca da força

⁶⁶ DWORKIN, Ronald. *A justiça de toga*. Op. cit. 331.

⁶⁷ FERNANDES, Bernardo Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. Op. cit. p. 237-238

⁶⁸ ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Ed. bras., trad. ao português por Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 67.

⁶⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 30

normativa, enquanto nas regras, faz-se necessário o reconhecimento da invalidade de uma delas ou ainda a admissão de uma exceção que exclua o conflito. Já quanto à obrigação instituída, regras e princípios se diferenciam porque as regras estabelecem obrigações absolutas, enquanto os princípios estabelecem obrigações *prima facie*, que podem ser superadas em razão de princípios colidentes.

Thomas Bustamante⁷⁰ observa que a referida distinção entre regras e princípios tem seu valor pois acarreta em maneiras distintas de aplicação das mencionadas normas. A aplicação dos princípios estaria sujeita à operação de ponderação que permitiria a otimização segundo o critério da proporcionalidade conforme as possibilidades fáticas e jurídicas das circunstâncias do caso. Por outro lado, a aplicação das regras estaria sujeita à subsunção do fato à norma, uma vez que neste caso não há otimização, mas um mandado definitivo.

Nesta perspectiva, quando se caracteriza um conflito entre regras, uma delas deverá ser afastada para que a outra seja aplicada em sua integralidade, por outro lado, quando há conflito entre princípios deve se realizar um sopesamento de maneira que, mediante o critério da proporcionalidade, se possa assegurar que, no caso concreto, os princípios sejam realizados na maior medida possível. A medida de não satisfação de um princípio dependeria então da importância do grau de realização do princípio contraposto.

O Ministro Marco Aurélio em julgamento realizado pelo Supremo Tribunal Federal⁷¹ sustentou o entendimento de que enquanto o conflito entre regras é solucionado mediante o critério da validade da norma, o embate entre princípios ocorre na perspectiva do valor. Segundo o jurista, é o critério da ponderação que permitirá encontrar uma justa medida entre a vinculação e a flexibilidade dos direitos, implicando necessariamente na imposição de restrições ou sacrifícios a um ou a ambos os princípios.

Assim, observa-se que neste contexto em que os princípios são considerados como mandatos de otimização, sujeitos a uma aplicação em diferentes graus, podem ser equiparados a valores em que se ressalta o caráter axiológico em detrimento do caráter deontológico (dever ser).

⁷⁰ BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. Princípios, regras e conflitos normativos: uma nota sobre a superabilidade das regras jurídicas e as decisões contra legem. In. *Direito, Estado e Sociedade* n. 37. Rio de Janeiro: Editora PUC-Rio, jul/dez 2010. p. 154.

⁷¹ STF, HC 82.424, Tribunal Pleno, Relator Ministro Moreira Alves, DJ 17/09/2003

Trabalhando na perspectiva de Robert Alexy, Thomas Bustamante⁷² apresenta interessante estudo acerca da possibilidade de se sustentar inclusive a adoção de decisões *contra legem* ao se permitir que os resultados decorrentes de uma análise semântica da norma seja superada mediante a reformulação da regra original com a identificação de exceção na hipótese de incidência descrita pelo caso concreto.

O autor admite que os princípios jurídicos são constituídos por valores que passaram por um processo de juridicização, mas observa que este processo de institucionalização é mais forte nas regras, permitindo a formação de uma determinação comportamental mais concreta⁷³.

Identifica toda regra como o resultado de uma ponderação de princípios, de maneira que os princípios constituem o fundamento axiológico e jurídico das regras, pautando sua interpretação, enquanto as regras estabelecem uma ordem de prioridade entre os princípios em conflito⁷⁴.

Embora as regras já sejam resultado de um processo de ponderação, o autor ressalta, que em um sistema jurídico dinâmico não se pode admitir as regras infraconstitucionais como determinações absolutas, sem cabimento de exceções. É justamente quando se tem a necessidade de criar exceções não escritas às regras jurídicas, que se tem a tomada de decisões *contra legem*⁷⁵.

Tais decisões decorrem da colisão entre uma regra jurídica e um princípio, quando, diante de um caso concreto, seja possível concluir que o princípio que fundamenta a referida regra não tem prioridade em relação ao outro princípio, em um conflito não previsto anteriormente pelo legislador⁷⁶.

⁷² BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. Princípios, regras e conflitos normativos: uma nota sobre a superabilidade das regras jurídicas e as decisões contra legem. Op. Cit. p. 154

⁷³ BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. Princípios, regras e conflitos normativos: uma nota sobre a superabilidade das regras jurídicas e as decisões contra legem. Op. Cit. p. 165-166

⁷⁴ BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. Princípios, regras e conflitos normativos: uma nota sobre a superabilidade das regras jurídicas e as decisões contra legem. Op. Cit. p. 167

⁷⁵ BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. Princípios, regras e conflitos normativos: uma nota sobre a superabilidade das regras jurídicas e as decisões contra legem. Op. Cit. p. 162-163

⁷⁶ BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. Princípios, regras e conflitos normativos: uma nota sobre a superabilidade das regras jurídicas e as decisões contra legem. Op. Cit. p. 174

3.3.2 Introdução aos princípios tributários

Conforme já destacado, o exercício do poder de tributar por parte do Estado encontra limitação tanto pelas normas jurídicas constitucionais que atribuem competência delimitando o âmbito de atuação de cada um dos entes federados, quanto pelas imunidades que, fundamentadas em valores juridicamente tutelados, excluem do âmbito de competência certas pessoas e situações. Há que se observar ainda no contexto constitucional nacional uma terceira classe de normas jurídicas que limitam o exercício do poder de tributar, quais sejam, os princípios tributários.

Referidos princípios decorrem um longo processo histórico e assumem no ordenamento jurídico pátrio a condição de direitos fundamentais a impedir que o poder do Estado para tributar seja realizado de forma abusiva. Cabe observar inclusive que há tanto na doutrina⁷⁷ quanto na jurisprudência⁷⁸ manifestações no sentido de que os princípios jurídicos tem por destinatário o poder estatal, constituindo-se em instrumento do cidadão contra o Estado, não se permitindo que o próprio Estado os invoque em face do cidadão.

Não existe na doutrina ou na jurisprudência uma uniformidade na identificação dos princípios constitucionais tributários. A título de exemplo observa-se que Leandro Paulsen⁷⁹ reconhece como princípios gerais do Direito Tributário a capacidade contributiva, a isonomia, a segurança jurídica e a uniformidade geográfica, Sacha Calmon⁸⁰ identifica como princípios expressos na Constituição a legalidade formal e material da tributação, a irretroatividade, a anterioridade, o livre trânsito de pessoas e bens em território nacional, a isonomia tributária, a capacidade econômica e da pessoalidade dos impostos, o não-confisco, a generalidade, universalidade e progressividade do Imposto de Renda, a progressividade nos impostos sobre a propriedade urbana e rural, a não cumulatividade do ICMS e do IPI, Hugo de Brito Machado⁸¹ destaca como princípios em matéria tributária comuns aos principais sistema jurídicos a legalidade, a anterioridade, a igualdade, a competência, a capacidade contributiva, a vedação do

⁷⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. p. 62.

⁷⁸ STF, ADI 4661 MC, Tribunal Pleno, Relator Ministro Marco Aurélio. DJ 20/10/2011.

⁷⁹ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Op. cit. p. 860.

⁸⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Op. cit. p. 198.

⁸¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. Op. cit. p. 62.

confisco e a liberdade de tráfico. Luciano Amaro⁸², por sua vez, destaca, dentre outros, os princípios da legalidade tributária e tipicidade, irretroatividade, anterioridade, isonomia ou igualdade, capacidade contributiva, vedação de tributo confiscatório, liberdade de tráfico, transparência dos impostos.

Para fins de delimitar o estudo que se propôs realizar com este trabalho, foram eleitos alguns princípios que compõe uma estrutura básica da ordem jurídica tributária, quais sejam, (i) o princípio da segurança jurídica, explicitado na legalidade, irretroatividade e anterioridade ou não surpresa, (ii) o princípio da isonomia ou igualdade, (iii) o princípio da capacidade contributiva e (iv) o princípio da vedação ao confisco ou não confisco.

3.3.3 Princípio da Segurança Jurídica

3.3.3.1 Características fundamentais

A vida em sociedade seja ela em pequenos grupos como uma família ou em comunidades maiores como uma nação pressupõe a construção de relações de confiança entre seus membros. A formação desta confiança se dá mediante o estabelecimento e respeito a normas de conduta, permitindo criar expectativas de comportamento a serem correspondidas com boa dose de satisfação.

O Direito ao estabelecer normas a serem compartilhadas e atendidas nas relações sociais, sob pena de aplicação das sanções cabíveis, representa um meio de redução da complexidade da vida em sociedade, criando expectativas de atuação que favorecem as alianças de confiança.

Neste sentido, Geraldo Ataliba⁸³ observa que o Direito é fundamentalmente um instrumento de segurança, um meio para tornar a vida social mais segura e civilizada ao permitir o reconhecimento dos direitos e deveres em uma sociedade.

Humberto Ávila⁸⁴ reconhece na segurança jurídica um instrumento para a realização da liberdade, da igualdade e da dignidade.

⁸² AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. Op. cit.. p. 109 a 147.

⁸³ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. Op. cit.. p. 180-181

⁸⁴ ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 666

Leandro Paulsen⁸⁵ identifica na segurança jurídica cinco conteúdos: (i) a certeza do direito, concretizada no âmbito tributário pela garantia da legalidade, irretroatividade e da anterioridade, (ii) a intangibilidade das posições jurídicas, refletida na proteção ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito, (iii) a estabilidade das situações jurídicas, explicitada no limite temporal para se pleitear direitos eventualmente não satisfeitos conforme os prazos de decadência e prescrição, (iv) a confiança no tráfego jurídico, permeado pela cláusula geral de boa-fé, a teoria da aparência, o princípio da confiança e (v) a tutela jurisdicional oportunizada pelo acesso ao judiciário com a garantia de ampla defesa e contraditório.

A Constituição brasileira se refere à segurança em múltiplas situações, a começar pelo próprio preâmbulo ao estabelecer que o Estado Democrático instituído naquela oportunidade deve assegurá-la. O texto constitucional ainda descreve a segurança como direito fundamental inviolável (CR., art. 5º), estabelecendo uma série de garantias para efetivá-la no campo jurídico, como por exemplo, a impossibilidade da lei prejudicar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada (CR., art. 5º, XXXVI) ou ainda a própria legalidade quando determina que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de previsão legal (CR., art. 5º, II).

No âmbito do Direito Tributário, seara historicamente propensa a arbitrariedades e absolutismos, por tratar de situação especialmente delicada em que o Estado necessariamente exerce um poder em face dos particulares, interferindo diretamente nos patrimônios individuais, a proteção a ser estabelecida deve ser firme, motivo pelo qual Misabel Derzi⁸⁶ reconhece que a segurança no âmbito tributário é fortalecida em ponto máximo.

Marcus Lívio⁸⁷ observa que no Brasil o princípio da segurança advém de dois fundamentos constitucionais, o primeiro deles é uma interpretação dedutiva do próprio Estado de Direito, o segundo uma interpretação indutiva dos direitos fundamentais do contribuinte, em especial dos já destacados institutos do direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada, bem como da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade.

⁸⁵ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Op. cit. p. 861 e 862

⁸⁶ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 159

⁸⁷ GOMES, Marcus Lívio. *A Interpretação da Legislação Tributária – Instrumentos para a unificação de critério administrativo em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 38 a 40.

Cabe observar que ao reconhecer a importância da segurança jurídica para o ordenamento jurídico pátrio, especialmente em relação à questão tributária, tema tão sensível à atuação arbitrária e autoritária por parte do Estado, o constituinte optou por dar expressão ao princípio estabelecendo as regras da legalidade, irretroatividade e anterioridade⁸⁸. Em outras palavras, no campo tributário, a legalidade, a irretroatividade e a anterioridade assumem a condição de elementos parciais da segurança jurídica⁸⁹.

Questionamento importante a ser desenvolvido neste trabalho é a possibilidade de norma tributária com função extrafiscal superar as regras que densificam a segurança jurídica. Em outras palavras, a legalidade, a irretroatividade e a anterioridade são comandos absolutos, inafastáveis ou é possível a sua superação em um caso concreto em que se busca implementar política pública lastreada em princípio constitucional por meio de norma extrafiscal?

Segundo Thomas Bustamante é possível reconhecer exceções que afastam uma regra jurídica permitindo a adoção de uma decisão *contra legem*⁹⁰. Para justificação da superabilidade das regras é preciso buscar embasamento nos princípios compreendidos como fundamento das regras jurídicas.

Neste sentido, a regra pode ser derrotada quando o princípio que a fundamenta é menos forte do que o princípio que lhe é contraposto. Assim, caso se admita tal entendimento as regras da anterioridade, irretroatividade e legalidade poderiam ser derrotadas em casos limites, mediante uma profunda fundamentação argumentativa.

3.3.3.2 Legalidade

A legalidade é fundamento essencial do Estado de Direito. Decorre da compreensão de que as normas fundamentais que regem a sociedade impondo obrigações e resguardando direitos devem ser previamente estabelecidas por meio de leis.

Ressalta-se que neste contexto, a lei deve ser compreendida tanto em seu sentido material como formal. No que se refere ao seu caráter material a lei é norma abstrata, geral e impessoal. Já

⁸⁸ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Op. cit. p. 860

⁸⁹ ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. Op.cit. p. 34

⁹⁰ BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. Princípios, regras e conflitos normativos: uma nota sobre a superabilidade das regras jurídicas e as decisões contra legem. Op. cit. p. 163

no campo formal o surgimento de uma lei demanda a realização dos atos ou formalidades previamente estabelecidas, geralmente mediante a aprovação por órgão legislativo competente, seguindo o trâmite que lhe é próprio, para que possa ganhar vida e validade.

Embora o Estado de Direito não seja necessariamente fundamentado por um processo democrático, em um Estado Democrático de Direito, como o que se estruturou por meio da Constituição da República promulgada em 1988 a construção do Direito é legitimada pelo processo democrático que lhe é inerente.

Segundo tal norma, aplicada a toda a ordem jurídica, a imposição de obrigações somente pode ocorrer por meio de leis (CR., art. 5, II). No campo do Direito Tributário a norma constitucional expõe a necessidade de estabelecimento de lei para se exigir ou aumentar tributo (CR., art. 150, I).

O Código Tributário Nacional (CTN., art. 97) ao disciplinar as normas gerais sobre o Direito Tributário é ainda mais específico ao reconhecer que somente a lei pode instituir ou majorar tributos e ainda definir fato gerador da obrigação tributária, eleger o sujeito passivo, fixar alíquota e base de cálculo, estabelecer penalidades e disciplinar as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários.

Observa-se portanto que a lei tributária não pode delegar sua missão de instituição dos tributos, incluindo a determinação dos fatos e do momento que determinam o surgimento da obrigação tributária, como apurar o montante devido e ainda quais as partes que compõem a relação tributária.

Conforme expressamente prevê o texto constitucional (CR., art. 153, § 1º) a norma pode ser atenuada, admitindo-se a alteração de alíquota por ato do Poder Executivo em relação ao Imposto de Importação - II, Imposto de Exportação – IE, Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e Imposto sobre Operações de Câmbio e Seguros ou relativas a títulos ou valores mobiliários – IOF, desde que respeitadas as condições e limites estabelecidos em lei. Outra exceção prevista no texto constitucional se refere à possibilidade do Poder Executivo reduzir e restabelecer as alíquotas referentes à contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação o comercialização de álcool combustível, petróleo, gás natural e seus derivados (CR, art. 177, § 4º, I, b).

Cabe destacar que todas estas exceções constitucionalmente previstas se referem a tributos com caráter predominantemente extrafiscal. Neste sentido, para que se realize uma

alteração das alíquotas dos tributos com maior celeridade, permitindo sua utilização como elementos de regulação do mercado, atenua-se, mas não se afasta totalmente a norma pois o tributo ainda precisa ser instituído em lei.

O questionamento que ora se apresenta é a possibilidade de atenuar ou até superar referida regra, por meio de norma infraconstitucional, em situações não expressamente previstas no texto constitucional, quando o fim que se busca alcançar é a indução de conduta lastreada por outros princípios constitucionais.

3.3.3.3 Irretroatividade

A norma da irretroatividade é também permeia todo o ordenamento jurídico em vigor. Basicamente expressa um fundamento de justiça ao estabelecer que as normas, uma vez criadas, estão destinadas a regular as situações que lhe são supervenientes.

Ao tratar sobre os direitos fundamentais a Constituição expressamente prevê que a lei não pode atingir direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada (CR., art. 5º, XXXVI), não se admitindo também a caracterização de crime sem lei anterior que o defina, nem a aplicação de pena sem prévia cominação legal (CR., art. 5º, XXXIX).

No campo tributário tal norma fundamental do Direito é explicitado como a vedação à cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (CR., art. 150, III, a).

A norma se dirige tanto ao legislador, vedando-lhe o estabelecimento de lei em relação a fatos geradores ocorridos no passado quanto ao aplicador da norma não lhe autorizando a fazer uso de lei nova em relação a fatos realizados antes de sua vigência.

Embora o constituinte não tenha estabelecido expressamente exceções em relação a esta norma no campo tributário, nem mesmo na hipótese de extrafiscalidade, o Código Tributário Nacional (CTN., art. 106) prevê algumas situações em que a lei pode ser aplicada em relação a ato ou fato ocorrido no passado. Uma destas situações é a aplicação da lei expressamente interpretativa, de existência questionável, desde que não implique na aplicação de penalidade. A outra hipótese de retroatividade se refere às leis que beneficiam o infrator quando se trate de ato não definitivamente julgado.

Novamente o tema que cabe problematizar é a possibilidade de atenuar ou superar referida regra mediante norma infraconstitucional visando atender uma função extrafiscal.

Neste ponto é interessante observar exemplo do direito comparado oferecido por Ênio da Silva⁹¹ quando descreve que a Constituição norte-americana não assegura a irretroatividade da lei tributária, havendo inclusive precedentes em que a legislação foi aplicada retroativamente, sob o fundamento de um propósito legislativo legítimo. Admitiu-se, por exemplo, lei federal impondo tributos de forma retroativa para proprietários de minas com o objetivo de arrecadar recursos para vítimas de doença pulmonar, revelando tanto um caráter fiscal, em razão da intenção de arrecadar recursos com uma destinação específica, quanto extrafiscal em razão da intenção de estabelecer ônus que possa representar um desestímulo à continuidade da prática de poluição.

Inicialmente cabe observar que o conflito entre normas tributárias de caráter indutor com a regra de irretroatividade tende a ser raro. A tentativa de alteração de uma situação com a criação de novo tributo ou seu aumento no passado para induzir conduta no presente ou no futuro, dificilmente poderia ser reconhecida como uma norma efetivamente extrafiscal.

3.3.3.4 Anterioridade ou não surpresa

Embora a norma de anterioridade ou não surpresa também possa ser encontrado em outros ramos do direito (a Lei de Introdução ao Código Civil, Decreto-Lei 4.657/42, art. 1º, prevê como regra geral a entrada em vigor das leis após quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada), no campo do Direito Tributário referida norma encontra especial disciplina em sede constitucional.

A mencionada norma reconhece a necessidade de se prever um lapso temporal entre o ato que cria e dá publicidade a uma norma e o início de seus efeitos. Entende-se que este tempo deve ser protegido como forma de se permitir que todos aqueles sujeitos ao cumprimento da nova norma possam se adaptar e se preparar para cumpri-la adequadamente.

Tratando-se do Direito Tributário que implica em uma interferência direta do Estado no patrimônio das pessoas, em uma intervenção no exercício do consagrado direito de propriedade, a norma da anterioridade mereceu disciplina específica.

⁹¹ SILVA, Ênio Moraes da. *Limites Constitucionais Tributários no Direito Norte-Americano*. Curitiba: Juruá, 2001. p. 96-97

Conforme observa Lise de Almeida⁹² a garantia de que a majoração ou a cobrança de novos tributos deve ser estabelecida com antecedência tem como fim primordial a proteção da segurança jurídica permitindo uma previsibilidade da situação fiscal do contribuinte, de modo a assegurar a possibilidade de prévia organização e planejamento.

Neste sentido, em sua redação original o texto constitucional (CR., art. 150, III, b) estabeleceu a impossibilidade de se cobrar tributo no mesmo exercício financeiro em que foi criado ou aumentado. Por expressa previsão constitucional (CR., art. 150, § 1º e art. 195, § 6º), tal norma, reconhecida como anterioridade anual, não se aplica em relação a alguns tributos tais como empréstimo compulsório por calamidade ou guerra, o imposto extraordinário de guerra, o Imposto de Importação, o imposto de exportação, o imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro e título ou valores mobiliários, o imposto sobre produtos industrializados e as contribuições sociais.

Posteriormente, com o advento da Emenda Constitucional nº 42/03, acrescentou-se nova disciplina em relação à norma, determinando (CR., art. 150, III, c) a vedação em relação à cobrança de tributo antes de decorridos noventa dias da data da publicação da lei que o instituiu ou aumentou. Referida norma, reconhecida como anterioridade nonagesimal ou noventena constitucional⁹³, também comporta exceções constitucionais (CR., art. 150, § 1º) em relação a alguns tributos tais como empréstimo compulsório por calamidade ou guerra, o imposto extraordinário de guerra, o Imposto de Importação, o imposto de exportação, o imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro e título ou valores mobiliários, o imposto de renda, assim como a base de cálculo do IPVA e do IPTU.

Cabe observar aqui que, ao contrário do que se identificou em relação à norma da legalidade, as exceções em relação à anterioridade podem implicar não apenas em uma flexibilização, mas em um afastamento da norma, como ocorre, por exemplo, em relação ao Imposto de Importação que não obedece nem à anterioridade anual e nem mesmo à anterioridade nonagesimal. Ressalta-se ainda que a flexibilização ou afastamento da norma se dá não apenas em relação a tributos com caráter destacadamente extrafiscal, mas também na hipótese de tributos

⁹² ALMEIDA, Lise de. Princípio da Anterioridade - Evolução no Direito Brasileiro e sua situação na Constituição. In: *Revista de Direito Tributário* 55/321, 1991. p. 321.

⁹³ Parte da doutrina estabelece uma diferenciação entre a anterioridade nonagesimal, aplicável nas hipóteses em que não se tem a adoção da anterioridade anual clássica (art. 195, §6º), e a noventena constitucional que age em complementação à anterioridade anual clássica (art. 150, III, c). Sobre este assunto ver: RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2010, p. 126 e segs.

com característica reconhecidamente fiscal, mas que demandam uma circunstância especial para instituição como o são, por exemplo, o empréstimo compulsório por calamidade ou guerra e ainda o imposto extraordinário de guerra.

Renova-se aqui o questionamento acerca da possibilidade de medida infraconstitucional atenuar ou ainda superar as regras de anterioridade em face do objetivo de indução de conduta na satisfação de objetivos tributários extrafiscais. Para contribuição com o debate cabe observar que o Ministro Celso de Mello, em decisão proferida no Supremo Tribunal Federal⁹⁴, se manifestou pelo entendimento de que a anterioridade representa direito fundamental que não poderia ser suprimido sequer por Emenda Constitucional, enquanto, no mesmo processo, o Ministro Francisco Rezek manifestou entendimento de que se trata de mera regra de comodidade orçamentaria, passível portanto de alteração mediante mudança da carta constitucional.

3.3.4 Princípio da Isonomia ou Igualdade Tributária

O princípio da isonomia, também denominado princípio da igualdade, permeia toda a ordem jurídica em vigor, determinando a impossibilidade de tratamento privilegiado ou discriminatório perante a norma jurídica. Neste sentido, tanto o legislador quanto o aplicador da norma devem realizar juízos imparciais.

Ao explicitar o referido princípio, a Constituição afirma que todos são iguais perante a lei sem distinção de qualquer natureza (CR., art. 5º, caput) e determina a impossibilidade de se criar distinções entre brasileiros ou preferências entre si (CR., art. 19, III).

Ao tratar sobre a aplicação de tal princípio no Direito Tributário o texto constitucional (CR., art. 150, II) veda a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Em explícita referência a privilégios anteriormente existente, neste mesmo dispositivo, o texto constitucional proíbe qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Assim, observa-se que, com base no princípio o legislador deve estabelecer normas que tratem todos de forma equivalente, estando sujeitos ao mandamento legal todos aqueles que se

⁹⁴ STF, ADI 939 MC, Tribunal Pleno, Relator Ministro Sydney Sanches, DJ 15/09/1993

enquadrem na hipótese, geral, abstrata e impessoal prevista. A experiência prática demonstra que a identificação da afronta ao princípio da igualdade muitas vezes não é tarefa fácil o que revela o caráter mais abstrato do princípio em relação às regras que decorrem da segurança jurídica anteriormente mencionadas.

Uma norma constitucional por vezes tratada como exceção a referido princípio é aquela que, ao vedar à União a instituição de tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique em distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admite a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País (CR., art. 151, I).

Observa-se, nesta hipótese a possibilidade de se atenuar o princípio constitucional quando se está diante da utilização do tributo com o fim extrafiscal de estimular o desenvolvimento econômico e social de determinada região.

3.3.5 Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva é norma jurídica especialmente vinculada ao Direito Tributário. Se a função primeira do tributo consiste na arrecadação de recursos para fins de financiamento do Estado, a capacidade contributiva delimita, por sua vez, que o dever de solidariedade imposto pela norma tributária deve ser limitado pela existência de riqueza e graduado segundo a capacidade econômica de cada pessoa, seja ela física ou jurídica.

A Constituição (CR., art. 145, § 1º) expressa tal princípio ao estabelecer que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Para tanto, a administração tributária deverá identificar o patrimônio, os rendimentos e a atividade econômica do contribuinte.

Em função dos termos da disposição constitucional, uma série de questionamentos tem sido objeto de debate por parte da doutrina e da jurisprudência. Questiona-se, por exemplo, se o respeito à capacidade contributiva é determinação compulsória ou meramente indicativa e se o princípio deve ser aplicado a todos os tributos ou apenas aos impostos.

Embora neste ponto não se vá tecer uma análise mais profunda em relação à matéria, cabe recordar que os princípios são normas jurídicas efetivas e não meras recomendações. Por outro

lado, o respeito à capacidade contributiva é fundamento de justiça fiscal aplicável não apenas aos impostos mas também às demais espécies tributárias, determina inclusive a adoção da progressividade de alíquotas de modo a permitir que riquezas maiores impliquem na arrecadação de um volume de tributos proporcionalmente mais elevado.

Em relação ao tema é interessante observar que ao tratar sobre o imposto sobre a propriedade territorial rural (CR., art. 153, § 4º, I) a Carta Magna determina a progressividade de alíquotas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas. Tal disposição permite que, diante de propriedades de valor semelhante, revelando uma capacidade contributiva similar, a norma tributária possa estabelecer uma tributação mais onerosa para a propriedade que seja improdutiva.

Nesta situação mais uma vez se observa o caráter extrafiscal determinando a flexibilização do princípio constitucional tributário para permitir a indução de condutas de maneira a satisfazer a função social da propriedade mediante a produção de riquezas para a coletividade.

De maneira semelhante, o texto constitucional (CR., art. 182, § 4º, II) autoriza o Poder Público municipal a criar lei que institua imposto progressivo no tempo sobre a propriedade predial e territorial em relação a terreno não edificado, subutilizado ou não utilizado. Novamente há uma intenção do legislador constitucional em fazer uso de norma tributária para tutelar a função social da propriedade, neste caso, urbana.

Os exemplos indicados demonstram que não apenas a Constituição autoriza a utilização dos tributos com fins extrafiscais como também permite a flexibilização de princípios constitucionais tributários por meio dos tributos estabelecidos com esta função.

3.3.6 Princípio da Vedação de Tributo Confiscatório ou Não Confisco

A ordem jurídica brasileira, conforme explicitado no texto constitucional (CR., art. 5, XXII e art. 170, II) assegura o pleno exercício do direito de propriedade. Nesta linha, a Constituição ainda determina (CR. art. 5, XXIV, art. 182, e art. 184) que a desapropriação está condicionada à necessidade ou utilidade pública e deverá ser precedida por justa e prévia indenização.

Admite-se a expropriação ou o confisco de propriedade apenas como penalidade em relação às terras em que forem localizadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas, e ainda em relação a todo e qualquer bem de valor econômico apreendido em decorrência do tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins (CR., art. 243).

Embora a aplicação das normas que determinam a obrigatoriedade do pagamento de tributos impliquem em uma interferência no exercício do direito de propriedade, o poder de tributar é limitado pela impossibilidade de se utilizar o tributo com efeito de confisco, conforme reconhece o texto constitucional (CR., art. 150, IV).

A identificação das situações em que a adoção de normas tributárias implica em confisco não é tarefa fácil. Neste sentido, doutrina e jurisprudência ainda não formularam um consenso acerca da matéria. De toda maneira, como consequência de tal limitação, a pretexto de cobrar tributo o Estado não pode se apossar dos bens das pessoas impedindo o exercício do direito de propriedade. O Estado não está autorizado a anular a riqueza privada e deve assegurar ao menos a impossibilidade de tributação da parcela mínima necessária à sobrevivência da propriedade privada.

4 As normas tributárias indutoras na legislação infraconstitucional

4.1 A legislação ordinária como fonte de normas tributárias extrafiscais

Conforme já observado anteriormente, em diversas disposições, especialmente ao tratar das imunidades, a própria Constituição⁹⁵ estabelece normas tributárias com função extrafiscal, induzindo a adoção de condutas que visam implementar a realização de objetivos constitucionalmente tutelados.

Em outros dispositivos, a Constituição⁹⁶ também autoriza e até recomenda o legislador a instituir tributos com fins extrafiscais. Por outro lado, em algumas situações o contribuinte veda expressamente a utilização de determinado tributo com fins extrafiscais específicos⁹⁷.

⁹⁵ CR. art. 149, § 2º, I, art. 150, VI, c, d, art. 153, § 3º, III, § 4º, II, art. 155, § 2º, X, a, § 3º, art. 156, § 2º, I, art. 156, § 3º, II, art. 195, § 7º.

⁹⁶ CR., art. 146, III, c, d, CR., art. 146-A, CR., art. 153, § 3º, I, IV, § 4º, I, art. 155, § 2º, III, § 6º, II, art. 156, § 1º, II, art. 182, § 4º, II, art. 195, § 9º

⁹⁷ CR., art. 150, II, V, art. 151, I, art. 152

Nestas hipóteses em que há disciplina constitucional expressa acerca da matéria, como regra, não há maior divergência quanto à possibilidade ou não de tratar sobre questões extrafiscais em legislação infraconstitucional, haja vista a própria hierarquia das normas.

O questionamento que se coloca é a possibilidade de instituição de tributos de natureza extrafiscal diante da ausência de expressa previsão constitucional no sentido de autorizar ou vedar a utilização das normas tributárias com a função indutora.

Sobre o tema, inicialmente é preciso observar que não há qualquer determinação constitucional geral que vede a adoção de normas extrafiscais ou que limite a utilização de normas tributárias aos fins fiscais. Neste sentido, é preciso reconhecer a existência de uma atribuição de competência de forma ampla.

É importante destacar ainda que a extrafiscalidade, tanto quanto a fiscalidade, é característica intrínseca ao poder de tributar. Como visto anteriormente, a extrafiscalidade é uma capacidade presente nos tributos como consequência da própria dinâmica econômica.

Naturalmente, conforme já observado anteriormente, em razão de suas características, alguns tributos são mais propensos à satisfação de uma função extrafiscal (impostos, depois contribuições especiais) do que outros (taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório), contudo, não há qualquer norma que estabeleça categoricamente a função de determinado tributo.

Uma interpretação sistemática da Constituição e a contextualização histórica do Estado contemporâneo, conforme se fez anteriormente, será suficiente para compreender também que a função extrafiscal assume nos dias atuais um papel fundamental para que o Estado possa cumprir com seus fins.

O Estado brasileiro tem não apenas o dever de assegurar direitos individuais (direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, CR. art. 5º) e sociais (educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, CR. art. 6º), mas atua ainda em diversos outros campos, destacando-se a título meramente ilustrativo, a promoção de programas de melhoria das condições habitacionais e de saneamento básico (CR., art. 23, IX), o fomento à produção agropecuária e organização do abastecimento alimentar (CR., art. 23, VIII), a promoção, proteção e incentivo ao desenvolvimento do patrimônio histórico-cultural (CR., art. 30, IX, art. 215, art. 216), o incentivo ao turismo como fator de desenvolvimento social e

econômico (CR., at. 180), o fomento a práticas desportivas (CR., art. 217), a promoção e o incentivo ao desenvolvimento tecnológico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas (CR., art. 218, art. 219), a defesa e preservação do meio ambiente (CR., art. 225), a proteção da família (CR., art. 226).

Para que possa satisfazer todas estas e ainda outras demandas, não é razoável pensar que o Estado deva desenvolver diretamente a prestação de todos os serviços públicos, resumindo sua atuação no desenvolvimento de toda uma extensa e por vezes ineficiente, cadeia de normas e estruturas para arrecadar recursos mediante tributos e emprega-los no desenvolvimento destas atividades.

Neste sentido, a utilização das normas com função indutora pode satisfazer o cumprimento das determinações constitucionais ao viabilizar a participação da sociedade na consecução destes objetivos por entidades privadas. Desta maneira, respeitada a zona de competência e salvo determinação expressa em sentido contrário, cada ente tributante pode fazer uso dos tributos seja para fins fiscais ou extrafiscais.

Cabe recordar ainda, conforme se compreende ainda nas primeiras lições de Direito Tributário, que a Constituição não cria tributos, mas determina a competência pra instituí-los, estipulando os limites para o exercício do poder de tributar. Naturalmente a Constituição não cria tributo de característica extrafiscal, função esta exercida pelo legislador ordinário.

Nesta linha, constata-se que a legislação pátria é rica em exemplos de normas extrafiscais não expressamente previstas ou autorizadas pelo texto constitucional⁹⁸.

Uma vez admitida a utilização de normas tributárias com características predominantemente extrafiscais independente de uma previsão expressa no texto constitucional, o questionamento que há de ser feito é quanto aos objetivos que podem ser perseguidos pelas normas extrafiscais.

⁹⁸ Para citar apenas alguns exemplos de normas tributárias indutoras na legislação infraconstitucional federal, sem prévia e expressa autorização constitucional: Lei 8.313/91 de incentivo à cultura, Lei 8.685/93 de incentivo ao cinema, Lei 11.438/06 de incentivo ao esporte, Leis 8.069/90 e 8.242/91 de amparo à criança e ao adolescente, Lei 12.213/10 de amparo ao idoso.

4.2 Fundamento da indução de condutas por meio de norma tributária extrafiscal

Sobre este tema inicialmente é preciso reconhecer a necessidade de respeito à hierarquia das normas jurídicas de modo que uma lei ordinária não poderá estabelecer uma norma extrafiscal se a conduta que induz ou o objetivo que busca implementar é maculado por vício de inconstitucionalidade.

Neste contexto não se admitiria, por exemplo, a adoção de uma alíquota mais elevada na tributação sobre a renda para as pessoas físicas que constituíram uma família mediante a celebração do casamento, afinal a Constituição elege a família como base da sociedade, merecendo especial proteção do Estado (CR., art. 226). Assim uma norma tributária extrafiscal que desestimule a formação da família não pode ser admitida pelo ordenamento em vigor.

Deve-se enfatizar, portanto, que a indução de condutas não pode contrariar as normas constitucionais explícitas ou implícitas, nem mesmo desvirtuar os fins do Estado. Neste sentido, princípios como o da impessoalidade, moralidade e eficiência não podem ser desconsiderados.

Inicialmente é preciso constatar a ausência de qualquer delimitação específica no texto constitucional acerca dos fundamentos que permitem a adoção de normas tributárias extrafiscais. Assim, é preciso reconhecer que não existe um rol determinado de fins que o legislador pode eleger como base para a adoção da extrafiscalidade.

Contudo, faz-se necessário reconhecer ainda que a Constituição em vigor institui um Estado Democrático (CR., preâmbulo) que tem na liberdade um dos principais valores a ser assegurado pela ordem jurídica como direito fundamental (CR., art. 5º). Assim, para que o Estado possa interferir nesta liberdade, atuando como agente estimulador ou desestimulador de determinada conduta, deverá ter respaldo no texto constitucional que, em última instância, contém a moral institucionalizada da sociedade.

Assim, as normas tributárias com fim indutor, para que sejam legítimas e válidas, deverão ser fundamentadas em normas constitucionais, expressas ou implícitas, ainda que seja possível identificar medidas que favorecem a consecução dos objetivos de forma mais ou menos direta.

Com respaldo no dever constitucional de proteção de bens de valor histórico (CR., art. 23, III) a legislação do Município de Vitória/ES disciplinou, por exemplo, a isenção de IPTU de imóveis históricos objetos de tombamento (Lei Municipal nº 4.476/97, art. 4º, II) enquanto que, respaldado pelo dever de proteção do meio ambiente e combate à poluição (CR., art. 23, VI), o Município de Guarulhos/SP estipulou na legislação do IPTU (Lei Municipal nº 6.793/10, art. 61)

descontos para imóveis que implementem medidas ambientais como sistema de captação de água da chuva, sistema de aquecimento solar, utilização de energia eólica, instalação de telhado verde, dentre outros.

Em ambas as situações constata-se que a realização do fim constitucional é clara e que a medida escolhida tem a capacidade de satisfazê-lo de forma imediata.

Em outras situações o objetivo a ser alcançado não é tão claro e é necessária a análise do próprio contexto social para se vislumbrar a capacidade da medida alcançar o objetivo perseguido. A título de exemplo observa-se a notícia veiculada em relação ao Município de Carambei/PR que pretendia conceder desconto de até 100% para imóveis com arquitetura em estilo europeu⁹⁹. Neste caso, o objetivo perseguido era a promoção e o incentivo ao turismo como fator de desenvolvimento econômico e social (CR. art. 180).

Reconhecida a possibilidade de indução de condutas por norma infraconstitucional com amparo em objetivos tutelados pela constituição, cabe analisar a possibilidade de conflito e a forma de sua solução quando a norma indutora se encontra com os princípios constitucionais tributários que integram os limites para exercício do poder de tributar.

4.3 A aplicação das normas infraconstitucionais indutoras em conflito com os princípios constitucionais tributários

Para um estudo acerca da constitucionalidade de normas extrafiscais infraconstitucionais que possam estabelecer conflito com os princípios constitucionais tributários é necessário buscar fundamentos em uma análise a partir da própria Constituição da República que estrutura o ordenamento jurídico em vigor no Brasil.

Inicialmente caber recordar que, conforme demonstrado anteriormente, o texto constitucional em diversos momentos admite expressamente a possibilidade de adoção de normas tributárias com características extrafiscais, permitindo a atenuação dos princípios constitucionais tributários para que o fim extrafiscal possa ser alcançado. Naturalmente esta flexibilização expressa dos princípios constitucionais não responde a um simples descuido ou incoerência sistêmica por parte do constituinte, ela decorre de um juízo previamente estabelecido entre a

⁹⁹ <http://www.camposgeraismais.com.br/2009/08/21/carambei-vai-incentivar-arquitetura-europeia-com-desconto-de-ate-100-no-iptu/>. Acessado em 26/11/2013 às 14h23

necessidade de prevalência da norma constitucional que limita o poder de tributar ou da norma constitucional que fundamenta a adoção da extrafiscalidade.

Assim, quando o constituinte autoriza, por exemplo, o Poder Executivo a determinar a majoração do Imposto de Importação sem previsão expressa em lei (CR., art. 153, § 1º), com a entrada em vigor da nova alíquota de maneira imediata (CR., art. 150, § 1º), ele reconhece que, nesta situação específica, as normas constitucionais que tutelam o desenvolvimento da economia nacional devem prevalecer quando em conflito com as regras da legalidade e da anterioridade que explicitam a segurança jurídica em âmbito tributário.

A realização deste juízo por parte do constituinte é um fato inegável porquanto explícito nas exceções expressas no texto constitucional. Para o presente estudo o que se propõe investigar é a possibilidade do legislador infraconstitucional também realizar este mesmo juízo estabelecendo outras hipóteses de atenuações aos princípios constitucionais tributários por meio de normas tributárias infraconstitucionais cuja característica extrafiscal se encontra amparada por normas constitucionais.

A Constituição da República não faz uma distinção entre os limites ao poder de tributar aplicáveis às normas tributárias com função fiscal ou extrafiscal. Neste sentido cabe observar que as normas relativas à competência, às imunidades e aos princípios constitucionais tributários devem ser aplicadas em relação a ambas.

De toda forma, admite-se a possibilidade de um tratamento diferenciado dos princípios constitucionais tributários em relação às normas extrafiscais, quando há um conflito entre a realização do objetivo perseguido pela extrafiscalidade, desde que este objetivo tenha sede na própria Constituição, e um princípio constitucional que limita o poder de tributar.

Assim, a possibilidade de atenuação e em alguns casos até mesmo o afastamento de uma norma constitucional que restringe o poder de tributar na hipótese da extrafiscalidade se dá em razão da necessidade de realização de outra norma constitucional que diante de um contexto específico assume uma maior força jurídica.

Cabe considerar que, não obstante a extrema relevância dos princípios constitucionais tributários para a ordem jurídica pátria, a limitação deste juízo de prevalência das normas constitucionais apenas ao constituinte, seja ele originário ou ainda derivado, enrijeceria a estrutura comprometendo a satisfação das normas constitucionais diante da complexidade e dinâmica dos fatos sociais.

Assim, embora se reconheça que a atenuação dos princípios constitucionais tributários por norma extrafiscal não requer expressa autorização constitucional, o legislador ordinário ao estabelecer norma que provoque este conflito na ordem jurídica, deverá realizar esta decisão com fundamentos jurídicos relevantes pois ela estará sujeita a ser revista pela sociedade mediante a provocação do Poder Judiciário competente para analisar a sua constitucionalidade.

Neste sentido, se por um lado os princípios constitucionais tributários podem sofrer uma flexibilização ou alteração na intensidade de sua aplicação em face de uma norma tributária extrafiscal fundamentada em um princípio constitucional, é preciso reconhecer que a intensidade de aplicação de uma norma tributária extrafiscal, fundamentada em um princípio constitucional, também deve ser delimitada pelos princípios constitucionais tributários.

Cabe destacar que o que se propõe não é adotar a flexibilização como regra, mas como condição excepcional, cuja exigência de uma adequada fundamentação jurídica dever ser rigorosa.

Recorde-se, por exemplo, que a legalidade, a irretroatividade e a anterioridade, estabelecidas a modo de regra, representam a densificação do princípio da segurança jurídica que se encontra na base de boa parte das ordens jurídicas democráticas. Na qualidade de regras decorrem de um juízo prévio realizado pelo constituinte que identificou a necessidade de tornar o conteúdo deste princípio mais concreto em relação às normas tributárias.

Assim, a superação destas regras constitucionais por força de um princípio contraposto, exige um esforço argumentativo que supere o juízo prévio realizado pelo constituinte. Assim, admitir que uma norma extrafiscal possa afastar ou mesmo flexibilizar algum destes princípios que compõe a espinha dorsal do princípio da segurança jurídica, sem a expressa previsão constitucional deve ser tarefa muito difícil.

O vigor de tais princípios é reforçado, por exemplo, ao se observar que mesmo na iminência ou no caso de guerra externa, os tributos previstos constitucionalmente para atender a necessidade de financiamento do Estado em situação tão extrema (o que poderia se interpretar como função fiscal qualificada), quais sejam o imposto extraordinário de guerra (CR., art. 154, II) e o empréstimo compulsório (CR., art. 148, I) recebem tratamento especial apenas em relação ao afastamento da anterioridade (CR., art. 150, § 1º).

Contudo, partindo da premissa de que nenhum direito é absoluto, é possível admitir a flexibilização destas regras, mas apenas em situações extremas em que a realidade impõe ao

ordenamento jurídico uma adaptação. Nesta hipótese o fundamento constitucional da norma tributária extrafiscal terá que ser de inquestionável relevância.

Em relação aos demais princípios objetos deste estudo (igualdade, capacidade contributiva e não confisco) a possibilidade de flexibilização por normas infraconstitucionais sustentadas por objetivos constitucionais ainda deve ser considerada em caráter excepcional, mas pode ser admitida com maior naturalidade em razão do seu conteúdo menos concreto e, portanto, mais propenso a diferentes graus de realização.

Os critérios para se realizar o juízo que permitirá a solução do conflito entre as normas constitucionais contrapostas será objeto dos capítulos seguintes deste trabalho.

Ressalta-se, entretanto que, embora os princípios possam ser flexibilizados, eles não devem ser derrotados como pode ocorrer em relação às regras. Neste sentido, ressalta-se que o limite para a flexibilização do princípio é justamente a proteção do seu mínimo existencial.

Nestes termos, pode-se dizer, portanto, acerca da impossibilidade, de se criar uma deslealdade concorrencial ou privilégio odioso em respeito ao princípio da igualdade, embora se admita a concessão de privilégios fiscais. Em sentido semelhante, não se permite a tributação em relação a situação onde não se identifique um mínimo de riqueza, em respeito à capacidade contributiva, embora se admita graduações distintas de tributação em relação a riquezas semelhantes caso se busque tutelar valor constitucional por meio de norma tributária extrafiscal. Nesta mesma linha, não se deve admitir tributação que não permita o exercício do direito de propriedade, embora se possa sustentar a existência de tributação bastante elevada quando se pretende induzir conduta para satisfação de um princípio constitucional.

4.4 Limites à utilização de normas infraconstitucionais de caráter indutor

a) Quem pode estabelecer a norma extrafiscal?

Questão elementar, que está na base de qualquer federação é a atribuição de competência legislativa aos diferentes entes federados que a compõe. No caso brasileiro, a federação encontra-se dividida entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

A cada um destes entes é facultado, pela Constituição Federal, o poder de criar determinados tributos, estando, portanto, evitada de inconstitucionalidade qualquer norma que

atente contra as regras constitucionais neste sentido.

Naturalmente que os tributos de natureza extrafiscal precisam obedecer esta atribuição de competência que está no cerne da estrutura estatal brasileira. Por mais legítimos que sejam os fins tutelados, a União não pode, por exemplo, alterar a alíquota do ICMS sob o pretexto da extrafiscalidade.

Como normas denegatórias de competência as imunidades também se constituem em importantes limites à instituição dos tributos extrafiscais. Desta forma, por exemplo, por força de imunidade (CR., art. 19, II) é vedado que qualquer ente da Federação estabeleça tributos em relação ao tráfego de pessoas, mesmo que tenha como objetivo a satisfação de direitos fundamentais.

b) Qual o objetivo que fundamenta a extrafiscalidade?

Um limite inicial à adoção de normas tributárias com caráter indutor por parte da legislação infraconstitucional é justamente o objetivo a ser perseguido pela norma. Embora o legislador tenha a liberdade para realizar um juízo de interesse e avaliar o critério de oportunidade para adotar uma ou outra medida, seu espectro de possibilidades de atuação encontra-se dentro dos limites jurídicos toleráveis de ingerência na liberdade individual, estabelecida pela ordem constitucional em vigor.

Assim, necessariamente o objetivo a ser perseguido pela norma indutora deverá encontrar fundamentação na ordem constitucional.

Ainda no campo do objetivo a ser alcançado, é preciso recordar uma característica essencial expressa claramente na legislação (Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/1996, art. 3º): o tributo não é sanção. Neste sentido, nenhum tributo está apto a atuar como medida de penalização, como sanção em decorrência da realização de atividade ilícita, todos eles somente incidem sobre atividade lícita não vedada pelo ordenamento jurídico em vigor.

Caso o Estado identifique a necessidade de estabelecer punição pecuniária para o cometimento de infrações, não poderá fazer uso dos tributos, mas deverá criar multa.

Assim, naturalmente a norma tributária de caráter indutor, deverá também respeitar o conceito de tributo, de modo que a conduta eventualmente reprimida mediante a norma tributária

extrafiscal não poderá ser ilícita, sob pena de reconhecimento de ilegalidade da norma por utilização de via imprópria no estabelecimento de punição.

Este inclusive tem sido o entendimento do Supremo Tribunal Federal ao não admitir a aplicação de adicional ao IPTU em razão da ausência de inscrição imobiliária¹⁰⁰ ou ainda como penalidade pela ausência de muros e passeio¹⁰¹.

Se por um lado a corte constitucional não tem admitido a utilização da tributação como sanção mesmo quando se trata de efetivar medidas de cunho extrafiscal, em outro sentido, o Supremo Tribunal Federal já admitiu a utilização da norma tributária como forma de premiar aquele que não incorre em irregularidade de trânsito¹⁰², provocando então como reflexo lógico uma maior carga tributária para os que cometeram infrações.

c) Com que intensidade a norma extrafiscal está autorizada a se chocar com os princípios constitucionais tributários?

O exercício do poder de tributar, além de ser delimitado pela competência, o que inclui as normas de imunidade, também encontra-se limitado pelos princípios constitucionais tributários, normas jurídicas concebidas e conquistadas ao longo de um extenso processo histórico.

Embora não exista um rol exaustivo no texto constitucional ou ainda uma unanimidade na identificação dos princípios constitucionais tributários, para o estudo ora proposto, destacou-se como princípios de grande relevância a segurança jurídica, que inclui as regras de legalidade, irretroatividade, e anterioridade ou não surpresa, o princípio da isonomia ou igualdade, o

¹⁰⁰ “Recurso extraordinário. IPTU. Acréscimo no valor do IPTU, a título de sanção por falta de inscrição imobiliária. Sanção por ilícito administrativo. Multa administrativa e multa tributária. Não pode ser exigida multa administrativa, por falta de inscrição imobiliária, a título de tributo. CTN, art. 3.. Inaplicável, na espécie, o art. 113, par-3., do CTN. Recurso conhecido e provido.” (STF, RE 112910, Primeira Turma, Relator Néri da Silveira, DJ 11/10/1988)

¹⁰¹ “IPTU. LEI N. 3.681/83, Do Município de Belo horizonte. Aumento do valor do imposto. Elevação de alíquota, como penalidade pela não construção de muros e passeios: impossibilidade. Tem entendido o S.T.F. que é possível a majoração do IPTU dos imóveis do Município de Belo Horizonte, com base na sua Lei n. 3.681/83, em face de fixa ela rígidos critérios, que não deixem margem a que a autoridade municipal arbitrariamente os eleve. De outra parte, não há base para que, como penalidade pela falta de muros e passeios no imóvel, sejam aumentadas as alíquotas do IPTU. Não pode tal majoração servir como substitutivo de multa administrativa”. (STF, RE 109538, Segunda Turma, Relator Ministro Aldir Passarinho, DJ 30/08/1988)

¹⁰² “IPVA - DESCONTO - AUSÊNCIA DE INFRAÇÃO DE TRÂNSITO. Ao primeiro exame, não surge relevante a articulação sobre a impossibilidade de o Estado federado, relativamente a tributo situado na respectiva competência - IPVA -, vir a dispor sobre desconto, considerada a ausência de infração de trânsito”. (STF, ADI 2301 MC, Tribunal Pleno, Relator Ministro Marco Aurélio, DJ 27/09/2003)

princípio da capacidade contributiva e ainda o princípio da vedação de tributo confiscatório ou não confisco.

O próprio texto constitucional ao estabelecer hipóteses de utilização das normas tributárias extrafiscais, permite a atenuação ou afastamento de alguns destes princípios. É o que se vê, por exemplo, em relação ao princípio da legalidade quando o texto constitucional (CR., art. 153, § 1º, art. 177, § 4º, I, b) admite a alteração de alíquotas de certos tributos por norma infra legal expedida pelo Poder Executivo.

Observa-se ainda esta mesma característica em relação à anterioridade quando admite a cobrança de certos tributo no mesmo exercício em que foram criados ou majorados (CR., art. 150, § 1º e art. 195, § 6º) ou ainda em prazo inferior a noventa dias (CR., art. 150, § 1º), em relação a capacidade contributiva quando admite a graduação do imposto territorial rural (CR., art. 153, § 4º, I) e do imposto predial territorial urbano (CR., art. 182, § 4º, II) não apenas em razão do valor do imóvel, mas em virtude da utilização a que se destinam as propriedades, ou ainda em relação à própria isonomia quando permite a concessão de incentivos fiscais a região específica visando promover equilíbrio econômico e social (CR., art. 151, I), ou quando determina que lei complementar estabelece tratamento favorecido para microempresas e empresas de pequeno porte (CR., art. 146, III, d).

O próprio Ministro do Supremo Tribunal Federal Gilmar Mendes já reconheceu em decisão proferida naquela corte¹⁰³, que em razão do caráter extrafiscal da importação a própria Constituição admitiu a flexibilização das limitações ao poder de tributar de maneira a afastar a anterioridade.

Neste sentido é preciso observar que o próprio constituinte identificou que, em muitos casos para promover de forma efetiva uma função indutora é necessário superar ou relaxar as amarras impostas pelos princípios constitucionais ao Estado como forma de evitar um atuação desequilibrada em relação ao contribuinte.

Assim, diante de tal constatação, o primeiro questionamento que ora se apresenta é qual a extensão da flexibilização do princípios constitucionais por normas extrafiscais em que o próprio

¹⁰³ “(...) é de se ressaltar que o imposto de importação tem natureza eminentemente extrafiscal, atuando como instrumento conferido ao Estado no âmbito da política de comércio exterior, e seu fato gerador aperfeiçoa-se com a mera internação dos produtos estrangeiros no País. Em razão dessa especialidade, a Constituição flexibiliza as limitações ao poder de tributar, permitindo a alteração de alíquota pelo Poder Executivo e excluindo o tributo da observância da anterioridade.” (STF, RE 446458, Relator Ministro Gilmar Mendes, DJ 19/05/2006)

texto constitucional autoriza a atenuação do princípio? A medida tributária extrafiscal prevista no texto constitucional pode ignorar o princípios constitucionais cuja flexibilização foi autorizada?

Quando, por exemplo, a Constituição (CR., art. 153, §4º, I) determina que o imposto territorial rural será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, não há qualquer dúvida que a União é competente para criar tributo com tais características extrafiscais, atenuado com isso a capacidade contributiva e até o não-confisco para que o fim extrafiscal seja alcançado. Contudo, a alíquota nestes casos poderia por exemplo atingir limites exorbitantes de 100%, por exemplo, ocasionando o pagamento do valor da própria propriedade a cada ano?

Por outro lado, uma vez identificada a existência de normas constitucionais expressas que autorizam a adoção de normas tributárias com caráter extrafiscal e ainda com poderes de flexibilizar princípios constitucionais tributários, alguns questionamentos são inevitáveis: É possível que normas extrafiscais não previstas constitucionalmente flexibilizem princípios constitucionais tributários? Todos os princípios constitucionais tributários podem ser flexibilizados por normas extrafiscais? Qual a extensão da atenuação dos princípios constitucionais tributários a ser promovido por normas tributárias extrafiscais?

A doutrina comporta diferentes visões sobre o tema. A professora Misabel Derzi¹⁰⁴ em atualização da obra do professor Aliomar Baleeiro observa que em muitos casos é possível afastar a capacidade contributiva, de forma total ou parcial, em razão de medida extrafiscal.

Sacha Calmon quando trata do princípio da igualdade¹⁰⁵ sustenta que na hipótese de extrafiscalidade o legislador está autorizado a tratar desigualmente os iguais, sem ofensa ao princípio, já quanto trata do não confisco¹⁰⁶, afirma que o princípio deve ceder em face das políticas tributárias extrafiscais, aceitando assim a exacerbação da obrigação tributária de maneira a permitir a indução de conduta, estando vedada tão somente a condição limite correspondente à absorção de determinado bem ou renda.

¹⁰⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 381.

¹⁰⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Op. cit. p. 274

¹⁰⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Op. cit. p. 278

Por sua vez, Marciano Godoi¹⁰⁷ sustenta que, se por um lado a capacidade econômica não pode ser positivamente realizada pelos tributos extrafiscais, é certo que o critério adotado pelas normas indutoras não pode ser oposto à capacidade econômica.

Para se admitir a flexibilização ou a aplicação dos princípios constitucionais tributários em graus distintos de realização, é preciso aprofundar na teoria que perpassa os conceitos de princípios e regras e as formas de solução de conflito entre princípios e entre regras e princípios.

Quando o objetivo que se persegue com a norma tributária indutora é tutelado pela Constituição e a sua satisfação é limitada por um princípio constitucional tributário, há então um conflito entre dois princípios constitucionais, aquele que fundamenta a indução de condutas e aquele que limita o exercício do poder de tributar.

Diante do conflito, faz-se necessária a busca por um critério para sua solução, delimitando até que ponto as normas tributárias indutoras, estabelecidas em uma lei infraconstitucional, estão autorizadas a atenuar o grau de realização dos princípios constitucionais tributários.

Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal, em decisão de relatoria do Ministro Celso de Mello¹⁰⁸, apresentou interessante análise sobre a matéria.

Ao analisar dispositivo da Lei 8.393/91 (art. 2º) que estabeleceu uma alíquota máxima do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI incidente sobre o açúcar de cana na ordem de 18% e assegurou saídas isentas quando provenientes das áreas de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste – SUDENE e da Superintendência do Desenvolvimento da

¹⁰⁷ GODOI, Marciano Seabra de. *Extrafiscalidad y sus limites constitucionales*. Op. cit.. p. 262

¹⁰⁸ “(...) A concessão de isenção em matéria tributária traduz ato discricionário, que, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público (RE 157.228/SP), destina-se - a partir de critérios racionais, lógicos e impessoais estabelecidos de modo legítimo em norma legal - a implementar objetivos estatais nitidamente qualificados pela nota da extrafiscalidade. A isenção tributária que a União Federal concedeu, em matéria de IPI, sobre o açúcar de cana (Lei nº 8.393/91, art. 2º) objetiva conferir efetividade ao art. 3º, incisos II e III, da Constituição da República. Essa pessoa política, ao assim proceder, pôs em relevo a função extrafiscal desse tributo, utilizando-o como instrumento de promoção do desenvolvimento nacional e de superação das desigualdades sociais e regionais. O POSTULADO CONSTITUCIONAL DA ISONOMIA - A QUESTÃO DA IGUALDADE NA LEI E DA IGUALDADE PERANTE A LEI (RTJ 136/444-445, REL. P/ O ACÓRDÃO MIN. CELSO DE MELLO). - O princípio da isonomia - que vincula, no plano institucional, todas as instâncias de poder - tem por função precípua, consideradas as razões de ordem jurídica, social, ética e política que lhe são inerentes, a de obstar discriminações e extinguir privilégios (RDA 55/114), devendo ser examinado sob a dupla perspectiva da igualdade na lei e da igualdade perante a lei (RTJ 136/444-445). A alta significação que esse postulado assume no âmbito do Estado democrático de direito impõe, quando transgredido, o reconhecimento da absoluta desvalia jurídico-constitucional dos atos estatais que o tenham desrespeitado. Situação incorrente na espécie. - A isenção tributária concedida pelo art. 2º da Lei nº 8.393/91, precisamente porque se acha despojada de qualquer coeficiente de arbitrariedade, não se qualifica - presentes as razões de política governamental que lhe são subjacentes - como instrumento de ilegítima outorga de privilégios estatais em favor de determinados estratos de contribuintes.” (STF, AI 360461, Relator Ministro Celso de Mello, DJ 06/12/2005)

Amazônia – SUDAM, o Supremo Tribunal Federal reconheceu o seu caráter extrafiscal, identificando a finalidade de favorecer o desenvolvimento nacional e reduzir as desigualdades sociais e regionais, objetivos fundamentais da República previstos no texto constitucional (CR., art. 3º, inciso II e III).

A decisão, embora reconheça a existência de privilégio estatal em favor de certos contribuintes e reafirme a absoluta “desvalia jurídico-constitucional” dos atos estatais que transgredirem o princípio da isonomia, admitiu a manutenção da norma supramencionada no ordenamento jurídico, ao afirmar a legitimidade da outorga de benefício em face do objetivo extrafiscal que lhe sustenta.

A análise realizada nesta decisão reforça o argumento de que o que permite a flexibilização dos princípios constitucionais tributários em face de normas extrafiscais é a necessidade de realização de outro princípio que no caso concreto lhe é contraposto.

Diante de tal constatação é preciso reconhecer ainda que, embora a doutrina e a jurisprudência¹⁰⁹ admitam a flexibilização dos princípios constitucionais tributários em face de normas tributárias extrafiscais não expressamente previstas na Constituição, não se determinou ainda limites ou critérios para sua extensão. A identificação de tais critérios é condição fundamental para a manutenção da coerência e coesão do sistema tributário nacional, sob pena de se estar diante da utilização de artifício capaz de afastar direitos fundamentais edificados durante o longo e conflituoso processo de construção do Estado Democrático de Direito.

5 O conflito constitucional na perspectiva da proporcionalidade

5.1 A proporcionalidade como postulado

Seguindo o critério dual de classificação das normas jurídicas em princípios e regras, de forma usual a doutrina relaciona a proporcionalidade como um princípio. Contudo, conforme

¹⁰⁹ “Ao instituir incentivos fiscais a empresas que contratam empregados com mais de quarenta anos, a Assembleia Legislativa Paulista usou o caráter extrafiscal que pode ser conferido aos tributos, para estimular conduta por parte do contribuinte, sem violar os princípios da igualdade e da isonomia.” (STF, ADI 1276, DJ 29/11/2002)

“A natureza extrafiscal do imposto também impede que se considere a nova alíquota como confiscatória ou proibitiva, já que apresenta o nítido intuito de compelir os produtores de açúcar a vender o produto no mercado interno, estando preservada a finalidade legal, também autorizada pelo art. 237 da Constituição.” (TRF 3ª Região, Terceira Turma, AMS 172092, Processo 96030270229, Data 01/02/2006)

bem observa Afonso da Silva¹¹⁰ ao traduzir a obra de Robert Alexy, o jurista alemão evita denominar a proporcionalidade como princípio, justamente por observar que possui características distintas que lhe diferenciam daquelas normas que se contrapõem à regra.

Observando esta particularidade, Humberto Ávila¹¹¹ analisa com clareza a questão para estabelecer então uma classificação tripartite das normas jurídicas: regras, princípios e postulados.

Para diferenciar os postulados das regras e princípios adota três critérios:

- a) Nível de Aplicação: enquanto princípio e regras são normas sujeitas a aplicação, os postulados se destinam a orientar a aplicação de outras normas;
- b) Destinatários: os postulados servem ao intérprete e ao aplicador do Direito, enquanto princípios e regras estão primeiramente orientados ao Poder Público e ao contribuinte
- c) Relação com outras normas: Se as regras e princípios implicam-se reciprocamente, seja de maneira complementar ou decisiva, os postulados não comportam conflituosidade com outras normas, pois orientam a aplicação de princípios e regras.

A proporcionalidade, na medida em que estabelece condições para orientar uma adequada aplicação dos princípios tributários, assume, portanto, a condição de postulado.

5.2 Critérios para delimitação da proporcionalidade

Conforme recorda Paulo Coimbra¹¹² a aplicação da proporcionalidade envolve a análise de três comandos básicos construídos pela doutrina alemã que os denominou *Geeignetheit* (adequação), *Erforderlichkeit* (necessidade ou imprescindibilidade) e *Verhältnismässigkeit im engeren Sinne* (razoabilidade, justa medida, proporcionalidade em sentido estrito ou pertinência).

Virgílio Silva¹¹³ observa que a aplicação destes critérios ou sub-regras obedece a uma ordem específica em que a adequação precede a necessidade que por sua vez precede a

¹¹⁰ ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Op. cit., p. 10.

¹¹¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. Op. cit., p. 121 e segs.

¹¹² SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. Op. cit. p. 310 a 312

¹¹³ SILVA, Virgílio Afonso da. *O proporcional e o razoável*. In: *Revista dos Tribunais*, São Paulo, a. 91, v. 798, abr. 2002, p. 34.

proporcionalidade em sentido estrito. Ressalta ainda que a implementação das sub-regras obedece uma relação de subsidiariedade, de modo que, caso os primeiros critérios não sejam contemplados, os demais não precisam ser aplicados.

Na obra de Robert Alexy¹¹⁴ se observa o entendimento de que a aplicação das etapas da proporcionalidade permitiria a realização de uma ponderação segundo uma teoria da argumentação jurídica capaz de dotar as decisões de racionalidade.

Assim, seria possível partir de uma perspectiva formal, compreendida pela aplicação do método descrito pelas etapas da proporcionalidade para alcançar a racionalidade de uma decisão jurídica.

Nesta oportunidade cabe apresentar uma breve descrição de cada um dos mencionados comandos:

5.2.1 Adequação

A aplicação da proporcionalidade se inicia com o juízo de adequação. Trata-se de critério básico que visa reconhecer se a medida adotada tem a capacidade de alcançar os fins almejados. Neste sentido, Paulo Coimbra¹¹⁵ reconhece que a aptidão para alcançar os objetivos perseguidos é condição para a adoção das medidas interventivas.

Conforme observado por Gilmar Mendes¹¹⁶, o Tribunal Constitucional alemão reconhece que o meio é adequado quando a sua utilização permite promover o evento pretendido.

Cabe observar que o juízo de adequação não exige que o fim seja efetivamente alcançado, mas tão somente requer que exista um nexo de causalidade entre a medida adotada e o fim pretendido, ou seja, que o meio fomente a realização de um objetivo, ainda que o objetivo não seja realizado por completo, conforme explica Virgílio Silva.¹¹⁷

¹¹⁴ ALEXY, Robert. *Teoria da Argumentação Jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica*. São Paulo: Landy, 2005.

¹¹⁵ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. Op. cit. p. 310

¹¹⁶ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Martins; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 5 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 409.

¹¹⁷ SILVA, Virgílio Afonso da. *O proporcional e o razoável*. Op. cit. p. 36-37.

5.2.2 Necessidade

O juízo de necessidade, na condição de segundo critério, também denominado imprescindibilidade, exigibilidade ou menor ingerência possível, determina que se faça um comparativo com outras possíveis medidas para se alcançar o mesmo fim. Visa reconhecer se a medida objeto de apreciação representa o meio menos oneroso aos direitos privados em face do caso concreto.

Segundo Humberto Ávila¹¹⁸ o exame da necessidade envolve a identificação dos diferentes graus de afetação aos direitos fundamentais por parte dos meios alternativos que estão aptos a promover o mesmo fim. Para permitir este juízo, demanda uma análise da igualdade de eficácia dos meios e uma identificação do grau de intervenção aos direitos promovida por cada um destes meios.

Em outras palavras, Paulo Coimbra¹¹⁹ afirma que o crivo da necessidade será atendido e a atuação será juridicamente válida se não houver alternativa de mesma eficácia, que resulte em conduta menos gravosa para o indivíduo.

Seguindo esta linha, Gilmar Mendes¹²⁰ destaca que a jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão identifica um meio como necessário se não há outro meio eficaz menos restritivo aos direitos fundamentais.

5.2.3 Proporcionalidade em sentido estrito

Por fim, como terceiro critério para aplicação da proporcionalidade no juízo de ponderação, está o exame da proporcionalidade em sentido estrito ou ainda razoabilidade, justa medida ou pertinência.

Uma vez confirmado que o meio tem a capacidade de fomentar o fim desejado (adequação) e constatado que dentre as alternativas possíveis o meio proposto é o que oferece menor ônus (necessidade), é preciso identificar ainda se a satisfação do objetivo que se pretende

¹¹⁸ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 420.

¹¹⁹ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. Op. cit. p. 311

¹²⁰ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Martins; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. Op. cit. p. 409.

alcançar supera os danos provocados pelo meio. Em um conflito entre princípios é preciso analisar se a satisfação de um princípio é maior do que as restrições impostas a outros.

Neste ponto, Eduardo Botalo¹²¹ expõe que o critério da proporcionalidade em sentido estrito deve verificar o equilíbrio entre o objetivo e as adversidades que acabam sendo impostas para se alcançar este objetivo.

Conforme observa Humberto Ávila¹²² este critério visa responder se o grau de importância da promoção do fim justifica o grau de restrição imposta aos direitos fundamentais. Já no entendimento de Daniel Sarmento¹²³ trata-se de um raciocínio de custo-benefício, com a ressalva de que para a consideração de uma desproporcionalidade, não é necessário que a medida adotada acarrete no afastamento de um direito fundamental, basta que os benefícios alcançados não tenham peso suficiente para se sobrepor às restrições ao direito fundamental afetado.

5.3 O juízo de proporcionalidade a ser realizado pelo legislador

O legislador para conceber uma norma tributária com caráter indutor, precisa inicialmente fazer um juízo acerca do interesse, necessidade e oportunidade na promoção ou desestímulo de determinada conduta. Naturalmente este juízo deverá ser lastreada pelo texto constitucional, na medida em que o objetivo pretendido com a norma indutora não poderá contrariar as normas constitucionais vigentes.

A atividade legislativa se inicia portanto com uma ponderação de interesses com vistas à identificação acerca da oportunidade de se adotar a medida extrafiscal. Neste ponto, o legislador deve observar não apenas as questões jurídicas, mas também as políticas, econômicas, sociais, dentre outras.

Legitimado pelo princípio democrático que lhe outorgou poderes, o legislador é soberano para realizar a ponderação de interesses desde que o objetivo tutelado não contrarie as determinações constitucionais.

¹²¹ BOTALO, Eduardo. Algumas observações sobre a aplicação do princípio da proporcionalidade em matéria penal tributária. In: *Grandes questões atuais do direito tributário*, v. 8, São Paulo: Dialética, 2004. p. 60

¹²² ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. Op. cit.. p. 423.

¹²³ SARMENTO, Daniel. *A ponderação de interesses na Constituição Federal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000. p. 250

Ao reconhecer a proporcionalidade como postulado capaz de orientar a interpretação e aplicação das normas jurídicas é preciso admitir que ela deve ser observada não apenas por aqueles que interpretam e aplicam a norma posta, mas também pelo legislador ao conceber nova norma jurídica que deve guardar coerência com a legislação em vigor e obediência às normas vigentes que lhe são superiores hierarquicamente.

Neste sentido, Paulo Coimbra¹²⁴ indica que o legislador, como um dos destinatários da proporcionalidade, deve realizar um juízo de ponderação da adequação e da propriedade dos comandos normativos a serem estabelecidos.

Assim, quando da edição da normas tributárias, em especial aquelas de caráter extrafiscal que visam tutelar valores constitucionais por meio da indução de condutas e que, não raras vezes, se encontram mais propensas ao conflito com outras normas estruturantes do ordenamento jurídico, o legislador deverá realizar um prévio juízo de proporcionalidade.

Neste contexto, o legislador deve avaliar se a norma tributária proposta tem a capacidade de fomentar a efetivação dos objetivos que se pretende alcançar (adequação), precisa comparar outras opções e concluir se ainda se não existem alternativas para se alcançar o mesmo fim que proporcionem menor ônus aos particulares (necessidade ou imprescindibilidade) e, por fim, deve estar seguro de que o benefício que se busca proporcionar é maior do que os eventuais danos ou restrições que serão proporcionados (proporcionalidade em sentido estrito).

5.4 O juízo de proporcionalidade a ser realizado pelo administrador público

Conforme estabelece a definição legal de tributo (CTN, art. 3º) a atividade administrativa de cobrança do tributo é plenamente vinculada. Por tal disposição deve-se entender que, uma vez prevista em lei a obrigação tributária e realizado o fato gerador pelo contribuinte, o administrador deve exigir a satisfação da obrigação tributária, sem espaço para a realização de qualquer juízo de oportunidade ou conveniência.

O caráter vinculado da atividade não deveria entretanto, dar ensejo para que o administrador público aplique normas flagrantemente ilegais ou inconstitucionais. Neste sentido, embora a administração pública ainda se mostre reticente em adotar uma postura mais crítica em

¹²⁴ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. Op. cit. p. 308

relação à legislação, seria saudável a criação de mecanismos para que também a administração pública atuasse como guardião da ordem jurídica.

Admitida esta hipótese que, reitera-se, não é a prática da Administração Pública atual, o administrador público poderia reavaliar o juízo de proporcionalidade realizado pelo legislador para verificar a validade jurídica da norma.

5.5 O juízo de proporcionalidade a ser realizado pelo julgador

Uma vez editada nova norma jurídica, pela repartição de poderes que se encontra no fundamento dos Estados contemporâneo, cabe ao poder executivo aplicá-la e o Poder Judiciário detém a competência para avaliar e decidir sobre a juridicidade da norma quando provocado.

O Poder Judiciário não está autorizado a realizar a ponderação de interesses para julgar a conveniência e oportunidade de se adotar esta ou aquela medida legislativa, mas tão somente a ponderação de princípios que permite realizar o juízo de antijuridicidade. Neste sentido, o seu controle é negativo e não positivo.

Assim, especialmente na análise da constitucionalidade de uma norma jurídica, caberia ao julgador realizar novamente um juízo de proporcionalidade verificando o atendimento aos critérios de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Paulo Coimbra¹²⁵ observa que a proporcionalidade também tem como destinatário aqueles que são competentes para realizar o controle da legalidade e constitucionalidade.

Assim, o judiciário estaria autorizado a rever e julgar o juízo de proporcionalidade realizado pelo poder executivo, seja porque na divisão de poderes lhe incumbe zelar pela ordem jurídica em vigor e dizer em última instância qual é o direito válido, seja porque o juízo de proporcionalidade deve ser realizado constantemente, haja vista que as circunstâncias fáticas, variáveis no tempo e no espaço podem modificar a constitucionalidade de uma norma tributária.

Neste ponto é importante observar que o juízo de proporcionalidade realizado pelo legislador e pelo judiciário ocorrem em momentos diferentes, enquanto o legislador faz sua avaliação de maneira hipotética, com os olhos voltados para o futuro (o que implica em prever

¹²⁵ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. Op. cit. p. 308

certas circunstâncias ainda não ocorridas), o judiciário o faz, na grande maioria dos casos¹²⁶, de maneira concreta, com vistas especialmente para o passado (oportunidade em que dispõe de elementos concretos, uma vez que as situações já foram realizadas). Neste sentido, para verificar o cumprimento dos critérios de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, deve se verificar as circunstâncias fáticas de cada momento.

A importância do momento em que se realiza a análise da proporcionalidade em razão das circunstâncias diferenciadas envolvidas, pode ser exemplificada no campo tributário por uma norma extrafiscal que ofereça benefícios fiscais relativos ao Imposto estadual sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS a determinada região do Estado que apresentar índices sócio-econômicos mais baixos. Referida norma poderá ser constitucional em sua origem, em razão das circunstâncias de desigualdade, mas deixar de sê-lo quando a região alcançar condições sociais e econômicas semelhantes às demais áreas do Estado.

Desta maneira, o judiciário ao realizar a avaliação da juridicidade da norma deverá ser capaz de identificar o momento em que as alterações se processam para ser capaz de promover a modulação dos efeitos.

É importante observar que, embora o Poder Judiciário esteja autorizado a rever o juízo de proporcionalidade realizado inicialmente pelo legislativo, em razão do próprio princípio de separação dos poderes, não possui a competência para realizar ponderação de interesses com vistas a apreciar a oportunidade de se adotar uma determinada medida extrafiscal.

Neste sentido, cabe ao judiciário promover o juízo de juridicidade, sob a lupa da proporcionalidade, para avaliar a regularidade da extensão e a forma da medida adotada, mas não estender a norma extrafiscal para além da previsão estipulada ou mesmo alterar a norma prevista para encontrar uma justa medida, restando-lhe tão somente o afastamento da norma no caso de identificação da ausência de proporcionalidade nos termos estipulados pela legislação.

Diante de uma tributação que alcance, por exemplo, 50% da propriedade territorial rural improdutiva, o judiciário caso reconheça a inconstitucionalidade por ausência de proporcionalidade em referida norma, o Poder Judiciário não poderá determinar a redução da tributação para 30%, mas apenas afastar a norma tributária extrafiscal existente. Ressalta-se assim que o controle judicial deve atuar como um legislador negativo e não positivo.

¹²⁶ Salvo as hipóteses de controle concentrado de constitucionalidade em que o juízo de proporcionalidade, à semelhança do que ocorre com o legislador, é realizado de forma hipotética.

Sobre esta matéria, ao julgar ofensa ao princípio da isonomia em matéria tributária em função de benefício fiscal concedido apenas a operações econômicas realizadas em determinadas regiões, o Supremo Tribunal Federal¹²⁷ se manifestou no sentido de que somente poderia afastar a norma juridicamente inválida, não estando autorizado a estender os benefícios aos demais contribuintes, por ser esta uma faculdade apenas do legislador.

6 O conflito constitucional na perspectiva do direito como integridade

6.1 A nova hermenêutica em uma sociedade plural

Em sua acepção clássica a hermenêutica se desenvolveu como uma disciplina de caráter instrumental, voltada para a compreensão do significado de um texto ou uma obra.¹²⁸ Constitui uma teoria da interpretação.

Contudo, para compreender o seu desenvolvimento e significado nos tempos atuais, é preciso resgatar uma trajetória histórica que conduziu à formação da sociedade plural e diversificada que hoje se observa no mundo contemporâneo.

O processo de decadência do Império Romano que culmina com sua derrocada no Século V, marca também o estabelecimento de uma religião dominante que passa a impor uma visão dogmática do mundo na Europa Ocidental. Tem-se então o período histórico conhecido como Idade Média em que o poder e a influência da Igreja são consolidados, disseminando conceitos e uma ideia de moral peculiar, com repercussões profundas em todas as manifestações culturais, nas artes, na literatura, na política, no direito, etc.

¹²⁷ “(...) ISENÇÃO TRIBUTÁRIA: RESERVA CONSTITUCIONAL DE LEI EM SENTIDO FORMAL E POSTULADO DA SEPARAÇÃO DE PODERES. - A exigência constitucional de lei em sentido formal para a veiculação ordinária de isenções tributárias impede que o Judiciário estenda semelhante benefício a quem, por razões impregnadas de legitimidade jurídica, não foi contemplado com esse "favor legis". A extensão dos benefícios isençionais, por via jurisdicional, encontra limitação absoluta no dogma da separação de poderes. Os magistrados e Tribunais, que não dispõem de função legislativa - considerado o princípio da divisão funcional do poder -, não podem conceder, ainda que sob fundamento de isonomia, isenção tributária em favor daqueles a quem o legislador, com apoio em critérios impessoais, racionais e objetivos, não quis contemplar com a vantagem desse benefício de ordem legal. Entendimento diverso, que reconhecesse aos magistrados essa anômala função jurídica, equivaleria, em última análise, a converter o Poder Judiciário em inadmissível legislador positivo, condição institucional que lhe recusa a própria Lei Fundamental do Estado. Em tema de controle de constitucionalidade de atos estatais, o Poder Judiciário só deve atuar como legislador negativo. Precedentes.” (STF, Segunda Turma, Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 360461, Relator Ministro Celso de Mello, Publicação 28/03/2008)

¹²⁸ FERNANDES, Bernardo Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. Op. cit. p. 164 e 165

Embora não seja possível caracterizar propriamente um Estado no período medieval, em razão da desintegração da unidade do poder e da ausência de um povo e um território bem definidos, o momento histórico é marcado pelo governo das consciências pela religiosidade dominante.¹²⁹ O direito vigente à época não foge à regra das fortes influências da doutrina religiosa, admitindo uma única forma de ver e viver a vida conforme testemunham os Tribunais da Inquisição.

Após séculos de construção de uma cultura marcada pela imposição dogmática de uma perspectiva singular de vida, o movimento renascentista, entre os fins do século XIV e meados do século XVI, transformou as artes, a filosofia e as ciências marcando uma transição daqueles tempos com um clamor por intensas transformações.

No embalo das mudanças que conduziram ao fim da Idade Média, surgem movimentos por uma maior liberdade de interpretação e compreensão dos próprios textos religiosos.

Se durante muito tempo os textos e os cultos eram realizados em latim, língua restrita às autoridades religiosas que assim mantinham o monopólio da interpretação, e conseqüentemente, do contato direto com a provalada palavra divina, Martin Lutero no século XVI promove uma ruptura com o *status quo*. Sua tradução do texto religioso para o alemão rompe barreiras, permitindo uma disseminação até então inimaginável naquela sociedade do acesso aos escritos que fundamentaram a condução de milhões de vidas. Promove assim a perspectiva de mudanças ao viabilizar o surgimento de formas distintas de compreensão, permitindo até mesmo transformações na organização da própria prática religiosa.

Uma adequada observação deste momento histórico e das transformações que lhe sucedem permite identificar uma expressiva contribuição do movimento protestante para o desenvolvimento da Hermenêutica¹³⁰.

Não obstante as tentativas de limitação da liberdade de acesso à informação e ao conhecimento tenham continuado, conforme atesta a publicação do índice dos livros proibidos (*Index Librorum Prohibitorum*) editado entre os séculos XVI e XX, o movimento de abertura às novas ideias também se perpetuou, com sensíveis repercussões em todos os campos.

¹²⁹ CARVALHO, Kildare Gonçalves. *Direito Constitucional*. Op. cit. p. 74.

¹³⁰ GRODIN, Jean. *Introdução à Hermenêutica Filosófica*. Trad. Benno Dischinger. São Leopoldo: Unisinos, 1999. p. 81.

No âmbito religioso o movimento da Reforma põe em cheque a autoridade do papa, no campo econômico ocorre o desenvolvimento do capitalismo com a ascensão da burguesia e no plano político tem-se a formação dos Estados Nacionais com a concepção da soberania.¹³¹

Embora as bases da democracia tenham sido lançadas pela civilização grega milhares de anos antes do início do surgimento dos Estados Nacionais, curiosamente a prática desta experiência foi esquecida durante séculos e o nascimento das nações com o fim da Idade Média e início da Idade Moderna é marcado pelo caráter absolutista do poder.

A formação dos Estados Nacionais é um momento de transição, ainda sem uma grande separação com o modelo de domínio pelas crenças e pela força. As monarquias absolutistas inicialmente se afirmam sob o fundamento religioso de atribuição de poder por uma ordem divina. Em um segundo momento buscam sua legitimação com um discurso racionalista, pretendendo sustentar que a vontade do soberano simboliza a expressão máxima do interesse público¹³².

Nesta estruturação, a vontade do monarca é norma e a ação política é justificada por razões de Estado. A limitação do poder, quando ocorre, é disciplinada pelo Direito Natural fluido e sujeito a interesses.¹³³

Assim, a figura do nobre se confunde com o Estado e com o próprio Direito por ele imposto. É célebre e ilustrativa a frase atribuída a Luís XIV, rei da França entre os anos de 1643 a 1715: “O Estado sou eu”. Neste cenário de absolutismo reinante, as liberdades individuais permanecem distantes diante da condução da sociedade com mãos de ferro.

Assim, embora a formação dos Estados Nacionais tenha permitido uma certa pulverização do poder, a sua personificação apenas trocou de figura, saindo da autoridade religiosa para as autoridades políticas.

Contudo, a ordem absolutista também não se sustentou e os movimentos inspirados na doutrina liberal promovidos pela burguesia alcançam não apenas a economia, mas também a política em oposição às monarquias absolutistas. Os ideais liberais fundamentados na garantia da liberdade individual, na livre iniciativa, no direito à propriedade, na implementação de uma democracia representativa, na organização do Estado com separação e independência de

¹³¹ CARVALHO, Kildare Gonçalves. *Direito Constitucional*. Op. cit. p. 74.

¹³² BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. Op. cit. p. 36

¹³³ CARVALHO, Kildare Gonçalves. *Direito Constitucional*. Op. cit.. p. 75.

poderes¹³⁴, inspiram, por exemplo a Revolução Francesa e a independência norte-americana ambas no fim do Séc. XVIII.

A ruptura com o absolutismo se dá com a formação do Estado de Direito, tutelado pela burguesia ascendente, ávida por maior liberdade econômica e política. Permite-se assim que o Estado seja não apenas o criador e aplicador do Direito, mas que também seja limitado por ele.

Tem-se então o desenvolvimento das Constituições escritas como elemento de racionalização do poder, nutrido no ideal de soberania popular que reconhece no povo o legítimo detentor do poder político.¹³⁵

Dentre outros aspectos, as mudanças constitucionalistas que marcam o fim do absolutismo estabelecem a separação dos poderes como forma de limitação do poder político, formando assim a tripartição do Estado em Poder Legislativo, Administrativo e Judiciário.

Na linha da Teoria da Separação dos Poderes de Charles Montesquieu¹³⁶ inspirada na obra de John Locke¹³⁷, tanto a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão na França de 1789, como a própria Constituição Norte-Americana, expoentes de uma nova ordem mundial, reconhecem a separação dos poderes como questão fundamental na nova ordem constitucional.

Assim, com a consagração da ordem constitucional e da divisão dos poderes do Estado entre o Legislativo, com a função precípua de elaborar as normas jurídicas, o Executivo, com o dever de realizar a administração do Estado executando as leis e o Judiciário, detentor da autoridade para dizer o que é o direito e determinar a aplicação das normas em situação de conflito, tem-se o surgimento de um novo paradigma. O Direito passa a ser fundamentado não por razões religiosas ou pela capacidade única de um soberano determinar o que é melhor para o seu povo, mas sim pela legislação construída em um processo político legitimado pela participação popular de maneira representativa.

Ainda que de uma forma um tanto quanto limitada, a experiência de nascimento do constitucionalismo associada à democracia, permite o resgate da capacidade dos povos se autodeterminarem política e socialmente, após séculos de imposição da vontade do poder

¹³⁴ BONAVIDES, Paulo. *Teoria do Estado*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 530

¹³⁵ CARVALHO, Kildare Gonçalves. *Direito Constitucional*. Op. cit.. p. 75.

¹³⁶ MONTESQUIEU, Charles de Secondat Baron de. *O Espírito das Leis*. Trad. de Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 1993.

¹³⁷ LOCKE, John. *Dois tratados sobre o governo*. Trad. Júlio Fischer. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

dominante. É verdade que as tradições construídas nos tempos anteriores de dominação ainda se repercutirão durante muitos anos especialmente na moral e na religião, mas a abertura política lança sementes de liberdade fundamentais para se compreender o mundo contemporâneo.

Sob influência do Iluminismo, busca-se uma sistematização racionalista do Direito, dando ensejo ao surgimento de um intenso movimento de codificação capitaneado pelo Código Civil Francês de 1804, também conhecido como Código de Napoleão.

Neste momento histórico marcado pela codificação do Direito, tem-se o início da formação do movimento reconhecido como positivismo jurídico, com influência das obras de autores como Jeremy Bentham e John Austin e da corrente jurídica conhecida como Escola da Exegese na França. Esta corrente de pensamentos, ávida por uma maior segurança jurídica, procura afastar o Direito dos interesses e do arbítrio do poder tanto visto nas etapas anteriores da história.

Embora em um primeiro momento possa se identificar uma certa aproximação entre o positivismo e o jusnaturalismo, enquanto o primeiro confiou na possibilidade de formação de normas que compõem um Direito ideal simplesmente com o uso da razão humana, o positivismo acabou se estabelecendo tendo como marca principal a premissa de que o direito é o conjunto das normas juridicamente válidas, identificadas não pelo seu conteúdo, mas pelo modo como foram adotadas ou formuladas.

O estabelecimento das normas jurídicas passou a ser legitimado a partir de uma perspectiva formal, reconhecendo-se como Direito as normas positivadas pelo Estado.

No cenário da corrente positivista que atravessa os tempos ainda com repercussões profundas no contexto das práticas jurídicas atuais, a hermenêutica jurídica se desenvolve voltada para uma análise sintática e semântica do texto. Acredita que mediante tal análise é possível apreender objetivamente o significado do texto jurídico e, por consequência, do Direito, aplicando-o de maneira correta.

Assim, partindo de uma perspectiva literal do texto, a hermenêutica jurídica clássica, sustentada na análise semântica e sintática do texto, se desenvolve sob a perspectiva de identificação de métodos que permitam alcançar uma interpretação objetivamente válida do direito prescrito nas leis. Nesta linha de entendimento, em que o direito é considerado como uma realidade posta pelo legislador, a ser apreendida pelo aplicador e pelo judiciário, se

desenvolveram uma série de correntes de interpretação como a lógico-gramatical, histórico-evolutiva e sociológica, sistemática, teleológica e axiológica¹³⁸.

O Positivismo Jurídico se desdobra em diversas vertentes ao longo dos séculos XVIII, XIX e também XX. Com o foco voltado para os textos legais, a hermenêutica jurídica clássica se desenvolve na busca por uma fundação da teoria da interpretação opondo o conflito entre as correntes que buscam a compreensão do pensamento do legislador (*mens legislatoris*) e as que defendem o reconhecimento da vontade da lei (*mens legis*).¹³⁹

O Positivismo Jurídico encontra em Hans Kelsen seu maior expoente. O autor austríaco propõe a criação de uma teoria geral do Direito¹⁴⁰ que possa afastar da ciência do direito toda matéria que não seja jurídica como as questões econômicas, sociológicas, morais, etc. Em sua Teoria Pura, cabe à Ciência do Direito cuidar do seu conteúdo: a norma jurídica.

Nesta linha de pensamento, a escolha do conteúdo de uma norma do direito é um movimento pré-jurídico. A atribuição dos juristas e dos tribunais é a de reconhecer a validade da norma, segundo um critério de hierarquia em que uma norma superior autoriza a existência das que lhe são subordinadas. A própria interpretação da norma é delimitada tão somente pela condição de validade: se uma interpretação é considerada válida segundo o critério da hierarquia das normas, pode ser aplicada, ainda que exista outras interpretações possíveis, pois dentro da moldura de interpretações válidas há discricionariedade do aplicador do Direito.¹⁴¹

Do ponto de vista social, durante os séculos XVIII e XIX observa-se ainda uma sociedade de caráter tradicional, com conceitos fundamentais estruturantes da cultura ocidental e da própria ideia de justiça como verdade e erro, bem e mal, certo e errado ainda ligados à tradição religiosa. A influência das entidades religiosas nas instituições educacionais e nas decisões políticas acerca de temas como aborto, eutanásia, casamento, são apenas algumas constatações desta realidade.

O caráter dogmático dos conceitos admitidos na grande maioria da coletividade, permitiu a perpetuação durante muito tempo de uma certa unidade de visão de mundo atuando com redutor da complexidade. Entretanto, com o passar do tempo, estes conceitos se mostraram insuficientes para assegurar o reconhecimento da legitimidade das decisões do Estado.

¹³⁸ FERNANDES, Bernardo Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. Op. cit. p. 177 e 178.

¹³⁹ FERNANDES, Bernardo Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. Op. cit. p. 176.

¹⁴⁰ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 6.ed. Tradução João Batista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

¹⁴¹ FERNANDES, Bernardo Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. Op. cit. p. 181 a 184.

O século XX marca uma intensa transformação social com a derrubada de padrões e intensas crises morais como se vê nas duas grandes guerras mundiais. Os conceitos outrora impostos pela tradição religiosa ao longo de séculos não foram suficientes para determinar a conduta desta sociedade que, estimulada pelo avanço da globalização que permitiu um intercâmbio cultural sem precedentes, capitaneado pelo desenvolvimento dos meios de comunicação e de transporte, demanda a necessidade de construção de uma nova realidade.

Neste contexto social, o estudo da linguagem se torna questão central dos estudos filosóficos no século XX¹⁴². Contribuem para este novo olhar os trabalhos de Ludwig Wittgenstein¹⁴³ que permitem a realização do giro pragmático e de Hans-Georg Gadamer¹⁴⁴ que permitem a realização do giro hermenêutico, em uma visão complementar.

O estudo da linguagem por Ludwig Wittgenstein em um cenário de desconstrução dos conceitos, lhe permite concluir que o valor semântico de uma palavra varia conforme o jogo de linguagem ou, em outras palavras, o contexto no qual esta palavra é utilizada. No jogo de linguagem constituído por dinâmicas constitutivas de práticas sociais, o conteúdo de uma palavra é determinado não apenas na relação com outras palavras, mas também na sua relação com os participantes do jogo.

Conforme fica explícito em Cláudio Costa¹⁴⁵, Manfredo Oliveira¹⁴⁶ e Mauro Lúcio Condé¹⁴⁷ o significado somente pode surgir quando se compreende como a palavra é utilizada dentro de uma forma de vida, não havendo que se buscar um significado *a priori*, afinal uma mesma palavra pode assumir conteúdos diferentes em cenários distintos.

Misabel Derzi observa que as significações a serem extraídas dos signos gráficos consignados em uma norma são obtidas não apenas do texto legal em si, mas também do contexto histórico, sociológico em que as normas jurídicas estão inseridas, tanto no tempo em que o texto legal foi produzido, quanto no momento em que será compreendido pelo intérprete. Assim,

¹⁴² OLIVEIRA, Manfredo Araújo. *Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea*. 2.ed. São Paulo: Loyola, 2001. p. 12.

¹⁴³ WITTGENSTEIN, Ludwig. *Investigações Filosóficas*. Trad. José Carlos Bruni. 2. ed. São Paulo: Abril Cultura, 1980.

¹⁴⁴ GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método: fundamentos de uma hermenêutica filosófica*. 3.ed. Trad. Enio Palo Giachini. Petrópolis: Vozes, 2001.

¹⁴⁵ COSTA, Cláudio. *Filosofia da Linguagem*. 2. ed. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2003. p. 40-41.

¹⁴⁶ OLIVEIRA, Manfredo Araújo. *Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea*. Op. cit. p. 132.

¹⁴⁷ CONDÉ, Mauro Lúcio Leitão. *As teias da razão: Wittgenstein e a crise da racionalidade moderna*. Belo Horizonte: Argumentum, 2004. p. 48.

mesmo com a manutenção dos elementos gráficos de um texto, é possível a alteração profunda do seu significado conforme o contexto em que se insere.¹⁴⁸

Os estudos filosóficos desenvolvidos conduzem ao entendimento de que a linguagem não é apenas um instrumento de comunicação de conhecimentos já alcançados, mas representa ainda uma condição a permitir a sua própria construção.¹⁴⁹ O giro linguístico transforma a forma de compreensão ao deixar de considerar a linguagem como mero componente instrumental para tratá-la como componente constitutivo.

O giro pragmático proposto pela teoria de Ludwig Wittgenstein proporciona então profundas repercussões no Direito dominado pelo Positivismo Jurídico, afinal, por se fundamentar na sintática e na semântica o positivismo jurídico é o primeiro adversário de qualquer teoria pragmática.

Esta constatação traz profundos reflexos para a hermenêutica jurídica pois se observa que em meio a uma sociedade plural em que os conceitos vão perdendo o fio condutor que os uniformizava entre os seres, o trabalho de interpretação e aplicação das normas jurídicas não demanda apenas o esforço de extrair das normas jurídicas postas o significado *a priori* das palavras que lhe compõe, ou ainda identificar o significado no contexto em que foram editadas pelo legislador. A hermenêutica jurídica passa a estar muitas mais associada a uma construção de sentido, o que pressupõe uma prática argumentativa por parte daqueles que integram a relação jurídica.

Em razão do caráter constitutivo da própria linguagem, esta prática argumentativa é realizada não por observadores neutros, mas por componentes do próprio jogo de linguagem, por pessoas que não apenas buscam compreender a linguagem mas também são constituídos por elas. Afinal, os conceitos que cada um adota, expressam o conteúdo do próprio ser.

Neste sentido, cabe observar que a visão tradicional de que a norma jurídica é concebida pelo Legislador, aplicada pelo Executivo e pelo Judiciário nos casos de controvérsia deve ser desconstruída ao se observar que as normas são criadas constantemente, afinal as palavras postas pelo legislador não carregam um sentido definitivamente estabelecido *à priori*, pois o seu

¹⁴⁸ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário*. Op. cit. p. 77

¹⁴⁹ FERNANDES. Bernardo Gonçalves; PEDRON. Flávio Quinaud. *O Poder Judiciário e(m) Crise*. Rio de Janeiro: Editora Limen Juris, 2008. p. 186.

significado é construído e reconstruído constantemente. Assim, tanto o legislador quanto o próprio judiciário são igualmente criadores do Direito.

O Direito não pode ser simplesmente compreendido como um conjunto de normas positivas estabelecidas a serem descobertas de forma inequívoca, não é um objeto imóvel, invariável. O conteúdo do Direito é necessariamente uma construção argumentativa a ser realizada pelos participantes do discurso jurídico.¹⁵⁰

Neste sentido, observa-se ainda que a linguagem é o que garante a capacidade de representação de um significado, contudo, nem sempre a representação é fiel ao pensamento e com boa frequência a capacidade do demais intérpretes de compreender a representação é distinta daquele que a representou em razão conteúdo que o integra.

O filósofo alemão Hans-Georg Gadamer avança na compreensão da hermenêutica observando que, neste cenário de uma sociedade plural em que os conceitos não são uniformemente compartilhados em razão das existências de diferentes jogos de linguagem, a adoção de um método não é o que assegura a compreensão. A compreensão deve ser alcançada mediante um processo dialógico-linguístico¹⁵¹.

Neste contexto é que se tem reconhecido que no paradigma do Estado Democrático de Direito a interpretação jurídica para a realização de um julgamento não comporta fórmulas ou regras predeterminadas, é preciso assegurar efetivamente um processo que permita a participação dos destinatários na formação e aplicação da própria norma¹⁵².

A partir desta perspectiva, a hermenêutica clássica, considerada como instrumento de cunho excepcional nos casos de conflito, como meio para se revelar a verdade com vistas à solução de obscuridade, passa a ser compreendida como uma atividade a ser realizada constantemente para se alcançar uma compreensão.

Hans-Georg Gadamer desenvolve a ideia de horizonte de sentido¹⁵³ como o âmbito ou à capacidade de visão de cada observador. Constata que não há uma figura externa do observador das práticas sociais, conseqüentemente, o intérprete, incluindo o próprio juiz, estão inseridos em

¹⁵⁰ BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Teoria do precedente judicial: a justificação e a aplicação de regras jurisprudenciais*. São Paulo: Noeses, 2012. p. 289.

¹⁵¹ GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método: fundamentos de uma hermenêutica filosófica*. Op. cit. p. 56.

¹⁵² MADEIRA, Dhenis Cruz. *Processo de conhecimento & cognição: uma inserção no estado democrático de direito*. Curitiba: Juruá, 2008. p. 41

¹⁵³ GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método: fundamentos de uma hermenêutica filosófica*. Op. cit. p. 452

um contexto do jogo de linguagem. Assim, passa a analisar os jogos de linguagem a partir da perspectiva de quem está dentro do jogo, na dinâmica de práticas sociais.

Conforme observa Manfredo Oliveira¹⁵⁴ cada pessoa possui um determinado horizonte, em especial um horizonte histórico que não apenas limita a compreensão mas também representa uma condição de possibilidade para a compreensão. Em outras palavras, cada um tem a capacidade de compreender algo a partir dos conceitos ou pré-compreensões que formou ao longo das práticas sociais desenvolvidas ao longo da vida. Estes conceitos ao mesmo tempo que oferecem a prerrogativa de compreender algo, restringem a capacidade de compreensão aos limites dos conceitos formados.

Fica claro, portanto, que a compreensão se dá apenas a partir das pré-compreensões. Tem-se então a formação de um círculo hermenêutico pois o entendimento somente é possível a partir das pré-compreensões, ao mesmo tempo que é limitado por elas. Mas a partir da integração de elementos novos se formam novas pré-compreensões que então estendem o entendimento. O círculo hermenêutico se forma a partir da fusão de horizontes entre o intérprete e o objeto.

O diálogo assume papel fundamental no processo hermenêutico pois é ele quem vai permitir a fusão de horizontes entre o intérprete, o objeto e o conjunto de outros intérpretes que também participam com suas próprias pré-compreensões.

O giro hermenêutico proposto por Hans-Georg Gadamer se evidencia ao se observar que, enquanto no processo hermenêutico clássico a relação se dá entre o intérprete e objeto em uma tentativa de compreensão mediada por um método, a nova hermenêutica exige uma fusão de horizontes entre intérprete, objeto e a comunidade dos demais intérpretes. O que ocorre mediante um processo constante de diálogo.

O reflexo desta mudança de paradigma no campo do Direito deve ser profundamente sentida, uma vez que altera completamente a função do próprio Poder Judiciário que até então possuía o poder de revelar e aplicar o Direito. Na nova realidade, o juiz passar a ter a função de mediado e promotor da fusão de horizontes entre as partes, a lei e a comunidade em que se encontra para permitir a formação de uma compreensão compartilhada, embora nem sempre consensual, do que deve ser o Direito no caso concreto.

¹⁵⁴ OLIVEIRA, Manfredo Araújo. *Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea*. Op. cit. p. 227 e 228.

Naturalmente, a adoção desta perspectiva não comporta a simples aplicação da proporcionalidade como método para a solução de conflitos entre princípios constitucionais, uma vez que o processo de interpretação e aplicação das normas constitucionais em conflitos vai muito além da identificação da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito a partir de uma sintática e semântica da norma.

6.2 A sociedade de intérpretes

Se o Direito na Idade Média foi constituído por normas inspiradas em leis naturais cuja legitimidade era atribuída a uma ordem divina, descrita e interpretada unilateralmente pelas autoridades religiosas, com o advento dos Estados Nacionais, nascidos sob regimes absolutistas, embora profundas mudanças políticas tenham sido observadas, a justificativa de legitimidade do Direito não sofreu grandes transformações, transferindo-se para a vontade do soberano, considerado como um ser superior seja pela outorga direta de poderes pela divindade ou em razão de sua capacidade especial de compreender o que é melhor para seu povo.

Contudo, a história cuidou de mostrar o quão vazio foram estes discursos. As revoluções inspiradas no ideal burguês de liberdade, em especial a Revolução Americana e também a Francesa criaram um novo paradigma em que a legitimidade do Direito decorre do poder de autodeterminação de um povo. No exercício da soberania, cada nação pode fazer uso da democracia para estabelecer as normas que haverão de regular a vida em sociedade.

Assim, não obstante as trágicas experiências dos regimes autoritários que ainda se perpetuam, cada vez com menor representatividade, com o surgimento do Estado de Direito a ordem jurídica passa a ser legitimada pelo próprio povo, mediante a formação das estruturas legislativas em que os representantes eleitos estabelecem as normas que irão reger a atuação do Estado e sua população.

Entretanto, no contexto atual do Estado Democrático de Direito, o sufrágio universal não é mais suficiente para sustentar a legitimidade da ordem jurídica. É preciso assegurar a participação popular na fiscalização das formas de manifestação e aplicação do poder outorgado

aos representantes políticos¹⁵⁵. O entendimento do Direito e da justiça precisa ser uma questão compartilhada e não imposta.

O Estado Democrático de Direito não pode ser meramente representativo, é necessário que permita uma democracia participativa. A participação popular concorre para o aprimoramento do controle de legalidade e legitimidade das políticas públicas, seja no momento de elaboração da norma jurídica, em sua implementação pelo administrador público ou na etapa de verificação de sua juridicidade no Poder Judiciário.

As revoluções burguesas do século XVIII ao proporcionarem importante contribuição com a separação das atividades do Estado em três poderes bem delimitados e com controles entre si, atribuíram ao Poder Judiciário em um primeiro momento a tarefa de tão somente solucionar controvérsias sobre o direito na condição de boca da lei, sem a possibilidade de criação normativa, sob pena de usurpação de poder.¹⁵⁶

Se durante algum tempo prevaleceu o entendimento de que o judiciário não cria normas, mas tão somente aplica as determinações previstas na legislação, com os já mencionados estudos da linguagem desenvolvidos pela filosofia, tal realidade não pode mais ser admitida, interpretar e aplicar é também criar. Assim, toda decisão judicial constitui Direito novo, dando origem a uma expectativa normativa¹⁵⁷.

Assim, o Poder Judiciário não simplesmente diz o que é o Direito mas é ele também parte de sua criação e precisa ser legitimado, afinal, a aplicação do texto legal com o reconhecimento do Direito se dá mediante a atividade de interpretação que é a que permite estabelecer o sentido e o alcance da norma jurídica¹⁵⁸.

Não obstante a simples eleição de representantes ser uma ideia disseminada como requisito fundamental e suficiente para se assegurar a legitimidade democrática, o que enseja em muitos o pleito para eleição de juízes, a questão é muito mais profunda. O Poder Judiciário somente terá legitimidade democrática para criar normas se oferecer uma possibilidade efetiva de participação da sociedade no processo decisório.

¹⁵⁵ MADEIRA, Dhenis Cruz. *Processo de conhecimento & cognição: uma inserção no estado democrático de direito*. Op. cit. p. 22

¹⁵⁶ FERNANDES, Bernardo Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. Op. cit. p. 175

¹⁵⁷ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário*. Op. cit. p. 247

¹⁵⁸ SOUZA, Carlos Antônio. Autos como limite hermenêutico de verdade formal e real no processo. In: LEAL, Rosemiro Pereira (Coord.) *Estudos continuados de teoria do processo*. Porto Alegre: Síntese, 2001. V. 2. p. 258.

O juiz contemporâneo não pode assumir a responsabilidade outrora atribuída às autoridades religiosas e ao soberano de dizer unilateralmente o que é o Direito e como ele deve ser aplicado. O magistrado não é um espectador isento, dotado de onisciência e desvinculado do meio em que vive, mas apenas mais um membro de um povo plural, formado pelos conceitos no contexto do jogo de linguagem em que se encontra.

A democracia antes restrita à simples eleição do legislativo e do executivo hoje precisa ganhar outras formas de manifestação em especial a participação democrática nos processos judiciais mediante a efetiva atuação das partes envolvidas no processo de construção do direito no caso concreto.

Assim, cabe observar que a interpretação da Constituição e da ordem jurídica como um todo não pode ser delegada a alguns poucos intérpretes oficiais, sob pena de manutenção de um estado essencialmente absolutistas, personalista. No Direito democrático, o povo não escolhe ou outorga poderes a um intérprete da consciência popular e não pode admitir que o Estado pretenda exercer esta função.¹⁵⁹

Uma democracia efetiva deve assegurar que as normas sejam entendidas e compartilhadas por todos os seus destinatários, formando então uma sociedade aberta de intérpretes¹⁶⁰, em oposição a uma sociedade fechada em que os únicos legitimados a conhecer e dizer o que é o direito são aqueles oficialmente designados, os juízes e o tribunal constitucional.

Neste sentido é preciso reconhecer que não apenas o processo de formação da legislação, mas também o seu desenvolvimentos posterior de interpretação e aplicação deve permitir uma participação plural¹⁶¹.

Já se sabe que para assegurar um democracia efetiva, não basta proporcionar o direito ao voto universal. Compreender a democracia como simples atendimento do direito de voto, permite uma inadequada ditadura da maioria. A democracia verdadeira é a que estimula a participação, oferecendo a oportunidade das mais diversas formas de manifestação.

¹⁵⁹ MADEIRA, Dhenis Cruz. *Processo de conhecimento & cognição: uma inserção no estado democrático de direito*. Op. cit. p. 23

¹⁶⁰ HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica Constitucional: a sociedade aberta de intérpretes da constituição: contribuição para a interpretação pluralista e 'procedimental' da Constituição*". Sergio Antônio Fabris Editor: Porto Alegre, 2002, p. 10.

¹⁶¹ HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica Constitucional: a sociedade aberta de intérpretes da constituição: contribuição para a interpretação pluralista e 'procedimental' da Constituição*". Op. cit. p. 18

O Direito deve favorecer a busca por uma justiça procedimental, disciplinando o debate como forma de formação coletiva da ordem jurídica em uma sociedade complexa, que comporta em seu seio os mais diversos projetos de vida. É preciso estimular a participação da sociedade civil organizada não só no âmbito de elaboração das normas, mas também nos processos decisórios nos tribunais.

Neste contexto, o processo de decisão judicial deve favorecer ao máximo a participação da sociedade o que inclui não apenas o envolvimento das partes em conflito na lide que devem merecer o adequado espaço para realizarem o contraditório, mas ainda permitir a manifestações de outros integrantes da sociedade como, por exemplo, órgãos e entidades estatais, pareceristas ou experts, peritos, partidos políticos, a mídia, escolas, associações, doutrinadores, etc.¹⁶²

Bons exemplos desta prática na legislação pátria podem ser observadas na Lei que dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal (Lei nº 9.868/99, art. 7º, § 2º e art. 9º, §1º, 2º e 3º).¹⁶³

É preciso reconhecer que o Direito, seja no âmbito legislativo, nas práticas sociais ou no judiciário, é produto de uma construção coletiva por parte de uma determinada sociedade e deve estar em permanente reconstrução.

Os cidadãos são autores do direito não apenas porque elegem um representante no parlamento, mas porque praticam o direito no dia a dia e integram uma comunidade de princípios. É o esquema coerente de princípios que vincula os seres da comunidade e as decisões judiciais não são fruto de discricionariedade ou podem se constituir simplesmente em diretrizes políticas.

O juiz não é neutro pois integra também a comunidade de princípios. Sua participação deve contudo ser imparcial de maneira a resguardar o procedimento judicial no sentido de permitir, favorecer e estimular a participação da sociedade como origem e destino das normas na construção do direito no caso concreto. Assim, a decisão deve ser compartilhada, fruto de uma construção conjunta.

¹⁶² COELHO, Inocêncio Mártires. Konrad Hesse/Peter Häberle: um retorno aos fatores reais de poder. *Revista Diálogo Jurídico*. Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, v. I, n.5, ago. 2001. Disponível em <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em 01/01/14, às 19h30. p. 27

¹⁶³ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Martins; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 5 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 7-8

Conforme reconhecem Bernardo Fernandes e Flávio Pedron¹⁶⁴ a legitimidade da decisão é assegurada se houver a garantia da oportunidade do contraditório que assegura aos participantes a coautoria da decisão.

Ronald Dworkin e Jürgen Habermas contribuem decisivamente nesta nova compreensão de que o caráter imperativo do Direito não pode ensejar a sua legitimação por discursos meramente normativos. Um Estado em que o poder estatal se pretende legitimado pela democracia, precisa proporcionar a participação dos sujeitos que serão afetados pela decisão.¹⁶⁵

O Direito não é uma realidade posta ou imposta, nem mesmo pelo legislador, mas uma prática social argumentativa, o que implica dizer que o seu conteúdo não está completamente pré-determinado e não pode ser revelado por uma simples dedução lógica¹⁶⁶, pois na condição de prática social argumentativa, o direito é uma construção permanente a ser realizada em sociedade.

6.3 O direito como integridade

Na linha do positivismo jurídico clássico, o Direito surge a partir de um processo legislativo que cria as normas jurídicas e a aplicação do Direito se dá mediante uma análise sintática e semântica da norma, a apuração e descrição do fato e a realização do exercício de subsunção do fato à norma. Como regra, o positivismo se baseia em uma concepção semântica do Direito, visando buscar alcançar um significado postulado no passado.

Contudo, os estudos filosóficos que permitiram a realização do giro linguístico revelaram que a linguagem não é um mero componente instrumental mas substancialmente um componente constitutivo dos seres, de modo que todo e qualquer método, uma vez conformado pela própria linguagem, não é suficiente para assegurar a elaboração de respostas corretas, uma vez que o próprio entendimento e aplicação do método está sujeito a variações conforme o ser que o aplica.

Uma teoria jurídica válida no contexto do constitucionalismo contemporâneo deve promover uma concepção do Direito que seja capaz de explicar qual o fundamento legitimador para o exercício do poder coercitivo por parte do Estado. Como assegurar a segurança jurídica em

¹⁶⁴ FERNANDES. Bernardo Gonçalves; PEDRON. Flávio Quinaud. *O Poder Judiciário e(m) Crise*. Op. cit. p. 272

¹⁶⁵ FERNANDES. Bernardo Gonçalves; PEDRON. Flávio Quinaud. *O Poder Judiciário e(m) Crise*. Op. cit. p. 177

¹⁶⁶ BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. Princípios, regras e conflitos normativos: uma nota sobre a superabilidade das regras jurídicas e as decisões contra legem. Op. cit. p. 176.

uma sociedade com conceitos fluidos em que cada oportunidade de aplicação é também um momento de criação da norma? Como permitir um mínimo de previsibilidade das relações sociais juridicamente apreciáveis neste contexto? Segundo Ronald Dworkin¹⁶⁷, a legitimidade é encontrada quando a estrutura e as práticas constitucionais geram aos cidadãos a obrigação geral de obedecer às decisões políticas que lhe impõe deveres.

O desafio que a sociedade contemporânea apresenta é a coexistência de uma multiplicidade de opiniões diferentes, o que muitas vezes impede a formação de maiorias. Mesmo quando a maioria é alcançada, o problema do Direito não se resolve com o atendimento desta vontade, haja vista que, em uma efetiva democracia, a vontade da maioria não deve suplantar o direito de manifestação, participação e diferença por parte da minoria.

Assim, mesmo diante de toda complexidade dentro de uma comunidade, é preciso chegar a um acordo sobre o sistema de justiça a ser adotado, permitindo que cada ponto de vista tenha voz no processo de deliberação. A decisão coletiva deve, não obstante, fundamentar-se em algum princípio coerente.

Neste sentido, a participação democrática, ao admitir opiniões e posicionamentos diferenciados, deve conduzir a uma composição na formação de um sistema jurídico que acolha os diferentes pontos de vista guardando integridade.

Em sua obra Ronald Dworkin¹⁶⁸ observa a existência de três modelos de associação política distintos que acabam por implicar em diferentes estruturas jurídicas.

O primeiro é o denominado *modelo de fato*, identificando quando os membros da comunidade tratam sua associação apenas como um acidente de fato da história e da geografia, uma comunidade associativa que nada tem de verdadeiro. Trata-se em realidade de uma estrutura societária simples, sem maiores laços jurídicos.

O segundo é o *modelo das regras* caracterizado quando membros da comunidade política aceitam o compromisso geral de obedecer a regras estabelecidas de um certo modo que é específico dessa comunidade. Nesta espécie de comunidade o aspecto fundamental de validade das normas jurídicas é o cumprimento da adequada formalidade de sua instituição e não o conteúdo que permeia referidas normas. Neste contexto a legitimidade das decisões políticas e

¹⁶⁷ DWORKIN, Ronald. *O Império do Direito*. Trad. Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 231.

¹⁶⁸ DWORKIN, Ronald. *O Império do Direito*. Op. cit. p. 252 a 255.

judiciais se dá em razão do aspecto formal, o que atendeu bem enquanto o positivismo jurídico foi capaz de sustentar a legitimidade do Direito.

Por fim há o *modelo dos princípios* em que há a formação de uma comunidade política genuína quando as pessoas aceitam que são governadas por princípios comuns e não apenas por regras criadas por um acordo político. Seus membros admitem que seus direitos e deveres políticos não se esgotam nas decisões particulares tomadas por suas instituições políticas, mas dependem, em termos mais gerais, do sistema de princípios que essas decisões pressupõem e endossam. Neste contexto, a legitimidade do Direito não está presente apenas na obediência a um processo formal pré-estabelecido para a criação das normas, mas deve ser assegurada com uma coerência de princípios compartilhada em todo o processo de criação, interpretação e aplicação das normas jurídicas.

A comunidade de princípios se forma então com a construção de uma ordem de princípios compartilhados.

Não obstante a formação jurídica brasileira ainda esteja voltada para a perspectiva formalista, positivista, que caracteriza a comunidade de regras, não há dúvida de que o Estado Democrático de Direito idealizado pela Constituição da República de 1988 é parte de uma comunidade de princípios. Reconhece que o modelo dos princípios é o mais adequado para satisfazer as condições da verdadeira comunidade, conformada por pessoas que divergem sobre a justiça e a equidade a serem adotadas.

O modelo de princípios pressupõe a existência de uma comunidade de princípios em que as pessoas compreendem que as relações sociais são regidas por princípios comuns e não apenas por regras oriundas de um determinado acordo político. Todo participante desta comunidade é também um ator desta comunidade de princípios e está diretamente ligado à corrente histórica do Direito.

Esta estruturação da ordem jurídica baseada nos princípios admite a integridade como elemento fundamental na estruturação do sistema jurídico, devendo ser perseguida como um ideal político tanto pelo legislador para editar novas normas, quanto pelos intérpretes e aplicadores do direito ao identificar a norma jurídica adequada diante do caso concreto.

No que se refere à atividade legislativa, a integridade pede que a legislação seja criada de maneira coerente quanto aos princípios. Neste sentido, os legisladores devem se propor a tornar o

conjunto de leis coerentes. A integridade exige que as normas sejam criadas de maneira a conformar um sistema único e coerente de justiça e equidade.

Em relação à atividade jurisdicional a integridade requer dos juízes a tomada de decisões no sentido de fazer cumprir as leis de forma que elas integrem um ordenamento moralmente coerente. A integridade é considerada assim uma chave para a melhor interpretação construtiva das práticas jurídicas distintas.

Em síntese, a integridade tem por objetivo assegurar a coerência do ordenamento jurídico. Neste sentido, cabe observar a importância da utilização da integridade na interpretação das normas jurídicas extrafiscais quando estas, com o objetivo de induzir condutas sustentadas em valores constitucionalmente tutelados, entram em conflito com os princípios constitucionais tributários previstos no texto constitucional seja de forma expressa ou implícita. Tem-se nestas situações os casos difíceis em que a busca pela integridade é fator fundamental para uma adequada compreensão e aplicação do ordenamento jurídico.

Conforme sustenta Ronald Dworkin¹⁶⁹ é justamente a integridade que promove autoridade moral para o Estado assumir e mobilizar o monopólio de força coercitiva. É ela quem protege contra a parcialidade, a fraude e outras formas de corrupção oficial, contribuindo para a eficiência do direito.

Segundo o autor, uma concepção do direito deve oferecer uma descrição dos fundamentos do direito que permita revelar porque o direito autoriza a coerção. O direito como integridade responde que os fundamentos do direito estão na integridade, na melhor interpretação construtiva das decisões jurídicas do passado.

Nesta linha, a obrigação política não consiste simplesmente na obediência às decisões políticas adotadas pela comunidade mediante a participação democrática no processo legislativo, mas principalmente na adoção de um sistema de princípios que cada cidadão tem a responsabilidade de identificar como o sistema da comunidade à qual pertence.

Desta maneira, respeitando a integridade como um ideal político, o Estado deve atuar de acordo com um conjunto coerente de princípios mesmo quando os cidadãos que compõe a sociedade plural típica da contemporaneidade, encontram-se divididos quanto à natureza dos princípios.

¹⁶⁹ DWORKIN, Ronald. *O Império do Direito*. Op. cit. p. 228 e 229.

Ronald Dworkin¹⁷⁰ reconhece a existência de três distintas concepções de direito, quais sejam, o convencionalismo, o pragmatismo jurídico e o direito como integridade.

Segundo o jurista, o Direito como integridade nega o direito como relatos factuais do convencionalismo voltados exclusivamente para o passado, assim como os programas instrumentais do pragmatismo jurídico direcionados unicamente para o futuro. Insiste que as afirmações jurídicas são opiniões interpretativas combinando elementos que se voltam para o passado e para o futuro, interpretam a prática jurídica contemporânea como uma política em processo de desenvolvimento.

Ao mesmo tempo que se opõe ao convencionalismo que tem sua visão voltada para o passado e ao pragmatismo que esquece as convenções do passado e se volta inteiramente para o futuro, o Direito como integridade, demanda uma coerência de princípios que permita a conexão entre as decisões legislativas e também judiciais durante passado, presente e futuro, mediante uma lógica argumentativa.

Segundo o direito como integridade, as proposições jurídicas são verdadeiras se constam ou se derivam dos princípios de justiça, equidade e devido processo legal que oferecem a melhor interpretação construtiva da prática jurídica da comunidade.

A metáfora do romance em cadeia¹⁷¹ em que a história é elaborada por diversos autores distintos é um bom recurso didático para demonstrar a construção do Direito na perspectiva da integridade. Na elaboração deste romance, cada romancista lê e interpreta os capítulos que recebeu de outros autores devendo guardar coerência com a construção apresentada, atendendo a uma expectativa de Direito, mas criando uma nova história. Sua interpretação deve fluir ao longo do texto e possuir um poder explicativo geral, permitindo-lhe escrever as próximas páginas guardando coerência com o texto produzido anteriormente.

O direito como integridade pede então ao juiz que se considere como um autor na cadeia de direito. Ele deve considerar as decisões anteriores em problemas afins como parte de uma longa história que tem de interpretar e continuar, de acordo com o que possa recolher da sociedade como o melhor andamento a ser dado à história em questão.

¹⁷⁰ DWORKIN, Ronald. *O Império do Direito*. Op. Cit. p. 118.

¹⁷¹ DWORKIN, Ronald. *O Império do Direito*. Op. cit. p. 276.

Os precedentes portanto devem assumir também a condição de fontes do Direito com graus diferentes de vinculabilidade segundo a prática de argumentação jurídica¹⁷².

Diante dos casos difíceis, o juiz deve fazer uma escolha entre as interpretações extraídas da sociedade, perguntando-se qual delas apresenta em sua melhor luz, do ponto de vista da moral política, a estrutura das instituições e decisões da comunidade.

Nestas situações, o princípio juízo de integridade instrui os juízes a identificar direito e deveres legais a partir do pressuposto de que foram criados por um único autor expressado uma concepção coerente de justiça e equidade.

O veredito do juiz, concebido após a interpretação das etapas anteriores na formação do direito deve ser extraído de uma interpretação que ao mesmo tempo se adapte aos fatos anteriores e os justifique, até onde isso seja possível. As decisões judiciais embora possam aplicar uma mudança na interpretação jurídica, devem guardar relação de coerência e construção com a história anterior.

Conforme bem observar a professora Misabel Derzi¹⁷³, quando o Poder Judiciário se firma em direção a uma interpretação, cria uma norma, gerando uma expectativa normativa de comportamento para a sociedade, expectativa esta que deverá ser tutelada pelo princípio da confiança.

O direito como integridade pede que os juízes admitam, na medida do possível, que o direito é estruturado por um conjunto coerente de princípios e pede-lhe que os apliquem nos novos casos que se lhes apresentem, de tal modo que a situação de cada pessoa seja justa e equitativa segundo as mesmas normas.

O direito com integridade exige que um juiz ponha à prova a interpretação de qualquer parte da vasta rede de estruturas e decisões políticas de sua comunidade, perguntando se ela poderia fazer parte de uma teoria coerente que justificasse essa rede como um todo.

Nesta linha de pensamento, a história política da comunidade será, portanto, uma história melhor, se os juízes forem capazes de indicar o caminho que tomarão os futuros juízes guiados pela integridade e se mostrar os juízes tomando decisões que darão voz e efeito prático a convicções sobre moral amplamente difundidas na comunidade.

¹⁷² BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Teoria do precedente judicial: a justificação e a aplicação de regras jurisprudenciais*. Op. cit. p. 301

¹⁷³ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário*. Op. cit. p. 188

Portanto, os juízes que aceitam o ideal interpretativo da integridade decidem os casos tentando extrair, em algum conjunto coerente de princípios sobre os direitos e deveres das pessoas, a melhor interpretação da estrutura política e da doutrina jurídica de sua comunidade.

Em uma sociedade plural onde a mutação do direito é constante, não apenas em razão das alterações legislativas, mas substancialmente em razão da mudança de conceitos e interpretações, a segurança jurídica e a própria confiança, especialmente em matéria de Direito Tributário devem ser asseguradas pela busca da integridade nas decisões.

7 Análise de situações práticas

7.1 Introdução à análise de decisões judiciais

Conforme já indicado, o tema proposto para o desenvolvimento deste trabalho partiu de uma observação inicial de manifestações da doutrina e da jurisprudência em relação à possibilidade de flexibilização e afastamento de princípios constitucionais em razão da adoção de normas tributárias com conteúdo extrafiscal.

Neste sentido cabe observar que todo o estudo desenvolvido acerca dos fundamentos tributários na ordem jurídica pátria e da hermenêutica jurídica constitucional tem por objetivo proporcionar uma reflexão acerca das práticas adotadas diante de casos concretos em processos judiciais nos tribunais brasileiros.

Assim, com o objetivo de promover uma conexão entre os fundamentos teóricos trabalhados e a prática forense, foi proposto e aceito o desafio de realizar uma análise de decisões judiciais que abarquem o conflito entre direitos constitucionais em razão da adoção de normas tributárias com caráter indutor.

A investigação proposta neste trabalho delimitada por um objeto específico e também por um tempo restrito, não permitiu um mergulho mais profundo nos interessantes, oportunos e necessários debates jurídicos de cada caso concreto. Ainda que tal investigação possa ser feita em um outro momento, com uma análise dos processos em seu conteúdo integral, buscou-se nesta oportunidade a apreciação do inteiro teor de algumas decisões, procurando extrair dali os fatos, os fundamentos apresentados pelas partes e as razões que justificaram a decisão jurídica alcançada pelos tribunais.

Embora não se apresente aqui, propositalmente, uma conclusão acerca dos temas jurídicos contemplados em cada um dos casos concretos, afinal, se procurou demonstrar ao longo de todo o trabalho, que o esforço de interpretação e construção das normas jurídicas não pode ser responsabilidade de um único membro da comunidade, mas da sociedade em conjunto, espera-se que as reflexões acerca dos casos concretos demonstrem a relevância do tema na prática dos tribunais.

Fundamentalmente, a referência aos casos concretos tem também o objetivo de descortinar como os tribunais pátrios tem enfrentado, ainda de uma forma muito tímida, a questão do conflito entre normas constitucionais a partir da perspectiva das normas tributárias extrafiscais, destacando os diferentes caminhos apresentados pela proporcionalidade e pelo Direito como integridade.

7.2 Conflito entre norma tributária indutora e a regra da legalidade

7.2.1 A individualização de alíquota por norma infra legal

A Lei nº 8.212/91 (art. 22, II) estabeleceu a incidência de contribuição com o objetivo de que as empresas contribuam para o financiamento dos benefícios concedidos em razão de incapacidade laborativa decorrente dos riscos do trabalho, o que ficou conhecido como Contribuição para o Seguro Acidente do Trabalho – SAT.

Referida contribuição recai sobre a remuneração paga ou creditada aos empregados e trabalhadores avulsos, com alíquotas diferenciadas segundo a atividade preponderante desenvolvida pela empresa. Para as empresas com atividades preponderantes consideradas de risco de acidentes do trabalho em grau leve, estabeleceu-se a alíquota de 1%. Para as empresas com atividades preponderantes em grau médio, determinou-se a aplicação da alíquota de 2% e para as empresas com atividades preponderantes de risco grave, a alíquota de 3%.

A identificação do que é uma atividade preponderante, bem como a classificação de cada atividade em seu respectivo grau de risco foram disciplinas em legislação infra legal (atualmente, Decreto nº 3.048/99 e Instrução Normativa nº 971/09).

Diante desta estipulação, com fundamento na disposição constitucional que disciplina a aplicação do princípio da legalidade no âmbito tributário, estabelecendo a impossibilidade de se exigir ou aumentar tributo sem lei (CR., art. 150, I) e na própria disposição do Código Tributário

Nacional (CTN., art. 97, IV) que exige a edição de lei para fixar a alíquota do tributo, foram ajuizadas diversas ações questionando a irregularidade da cobrança.

Contudo, o Supremo Tribunal Federal¹⁷⁴ consolidou entendimento no sentido de que a contribuição ao SAT, na forma como disposta, não ofendeu o princípio da legalidade, uma vez que a lei fixou os padrões e parâmetros da tributação, deixando para a regulamentação infra legal tão somente a delimitação dos conceitos necessários à sua aplicação.

Não obstante toda a controvérsia provocada pela contribuição ao SAT, a legislação inovou mais uma vez no tratamento do referido tributo ao prever a aplicação de um fator multiplicador para fins de apuração da alíquota aplicável.

O Fator Acidentário de Prevenção – FAP foi previsto pela nº Lei 10.666/03. Ao dispor sobre a concessão de aposentadoria especial, referida lei estipulou a possibilidade de redução em até 50% ou o aumento em até 100% nas alíquotas da contribuição ao SAT (1%, 2% ou 3%). A própria lei delegou ao regulamento a apuração da forma de cálculo do fator, delimitando apenas que o multiplicador seria calculado em razão do desempenho da empresa em relação à sua respectiva atividade econômica, segundo os critérios de frequência, gravidade e custo, a serem apurados nos termos de metodologia do Conselho Nacional de Previdência Social.

As normas infra legais (Decreto nº 3.048/1999, Resolução do Ministério da Previdência Social - MPS/ Conselho Nacional de Previdência Social - CNPS nº 1.316/10) estabeleceram então critérios para aferição do índice de multiplicação (FAP) que compõe a alíquota aplicável para o cálculo da contribuição RAT, mediante a apuração de diversos índices como número de afastamentos e acidentes do trabalho, comparados com indicadores apurados em outras empresa do mesmo ramo de atividade.

Diante desta nova legislação, diversos outros processos foram submetidos aos tribunais com o mesmo fundamento de ofensa ao princípio da legalidade, uma vez que, não obstante a lei tenha estabelecido as margens de multiplicação da alíquota, delegou-se para a legislação infra

¹⁷⁴ “(...) III. - As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I. IV. - Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional. V. - Recurso extraordinário não conhecido.” (STF, Tribunal Pleno, Relator Ministro Carlos Velloso, RE 343.446, DJ 20/03/2003)

legal o estabelecimento dos critérios para apuração do fator multiplicador e, conseqüentemente, para determinação da alíquota a ser adotada para cada pessoa jurídica.

Em relação à constitucionalidade da atribuição de poder para que a legislação infra legal estabeleça os critérios para aferição do FAP que irá compor a determinação da alíquota do tributo ainda não há um posicionamento consolidado da jurisprudência. Por hora, constata-se que a questão foi submetida à apreciação do Supremo Tribunal Federal com reconhecimento de repercussão geral¹⁷⁵, mas ainda sem julgamento do mérito.

Embora a jurisprudência aparentemente esteja caminhando no sentido de não identificar a ausência de legalidade no estabelecimento do FAP¹⁷⁶, sob o fundamento de que os parâmetros do tributo e de sua alíquota foram estabelecidos em lei, com a devida vênia, tendo em vista que a individualização das alíquotas por contribuinte se dá mediante normas infra legais, algumas delas complexas e sem a devida publicidade, cabe analisar aqui decisão que reconheceu o conflito entre a legislação do FAP e a norma constitucional da legalidade, permitindo então a apreciação do

¹⁷⁵ STF, Recurso Extraordinário: 684.261 RG

¹⁷⁶ “(...) 2- A flutuação de alíquota (0,5% até 6%) e a regulamentação do FAP segundo metodologia adotada pelo CNPS estão expressamente previstas na Lei nº 10.666/03, razão por que não há infringência do poder regulamentar nem violação à CF, porque a diferenciação de alíquotas em razão da atividade da empresa é albergada pela Constituição (art. 195, § 9º, CF). (...)” (TRF1, Sétima Turma, Relato Juiz Rafael Paulo Soares Pinto, Apelação Cível nº 200934000049031, DJF 02/08/2013)

“(…) VI - A variação da alíquota e a regulamentação da metodologia do FAP - através do Decreto nº 6.957/2009 e das Resoluções MPS/CNPS nº 1.308 e 1.309/2009 - não implica afronta ao princípio da legalidade, uma vez que os elementos essenciais do tributo foram estabelecidos em lei (Leis nº 8.212/91 e 10.666/2003). (...) X - Legalidade e constitucionalidade da aplicação do FAP no cálculo da contribuição previdenciária destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (RAT/SAT). (...)” (TRF2, Quarta Turma Especializada, Desembargadora Sandra Chalu Barbosa, Apelação Cível 201051010094742, DJF 05/09/2013)

“(…) 10. Não há infração aos princípios da legalidade genérica e estrita (art. 5º, II e 150, I da CF), em qualquer de suas conseqüências. 11. O FAP está expressamente previsto no artigo 10 da Lei nº 10.666/2003 e o Decreto nº 6.957/09, que o regulamentou, por sua vez, não inovou em relação às as Leis nºs 8.212/91 e 10.666/2003, apenas explicitou as condições concretas para o que tais normas determinam. 12. As Leis nº 8.212/91 e 10.666/2003 criaram o tributo e descreveram a hipótese de incidência, sujeitos ativo e passivo, base de cálculo e alíquota, em consonância com os princípios da tipicidade tributária e da segurança jurídica. As normas legais também atenderam as exigências do art. 97 do Código Tributário Nacional, quanto à definição do fato gerador, mas, por seu caráter genérico, a lei não deve descer a minúcias a ponto de elencar todas as atividades e seus respectivos graus de risco. Essa competência é do Decreto regulamentar, ao qual cabe explicitar a lei para garantir-lhe a execução. (...)” (TRF3, Primeira Turma, Relator Desembargador José Lunardelli, Data 07/11/2012)

“(…) 5. Inexiste ilegalidade nos normativos que estabelecem a forma de incidência do FAP, uma vez que tais diplomas legais fizeram mera regulamentação da matéria, seja enquadrando atividades dentro de categorias de risco leve, risco médio e risco grave, seja disciplinando a forma de aferição das alíquotas aplicáveis. Não instituíram, nem aumentaram base de cálculo e nem alíquota, o que afasta a alegação de inconstitucionalidade por violação ao princípio da legalidade. (...)” (TRF5, Segunda Turma, Apelação Cível 00027523020114058100, Relator Desembargador Francisco Barros Dias, DJE 15/09/2011)

antagonismo entre os princípios constitucionais que fundamentam o FAP como norma de caráter indutor e a legalidade.

7.2.2 Análise de decisão judicial do Tribunal Regional Federal da 1ª Região

a) Razões das partes reproduzidas na decisão judicial

Inconformada com a aplicação do FAP, sociedade empresarial impetrou o Mandado de Segurança nº 0013912-17.2010.4.01.3600 perante a Justiça Federal do Mato Grosso sustentando, dentre outros aspectos, a ofensa ao princípio da legalidade tributária ao se atribuir ao Regulamento da Previdência Social a estipulação dos critérios para alteração da alíquota da contribuição ao SAT pelo FAP. Uma vez proferida decisão em primeira instância negando a declaração de inconstitucionalidade do art. 10 da Lei nº 10.666/03, o contribuinte apresentou o recurso de apelação submetendo o ao Tribunal.

Acerca do tema objeto desta análise, em síntese o contribuinte sustentou que a majoração dos tributos deve ser feita mediante lei, sob pena de ofensa à legalidade tributária (CR., art. 150, I). Observou que, não obstante os contribuintes terem direito de se manifestar sobre o índice apurado para cada empresa, as fórmulas utilizadas pela Previdência Social permanecem sigilosas e não publicadas.

b) Fundamentos da decisão judicial proferida

Na decisão proferida pelo Tribunal observou-se que a metodologia para cálculo do FAP foi fixada nas Resoluções 1.308/2009, 1.309/2009 e 1.316/2010 do CNPS.

Destacou-se que, em obediência ao princípio da estrita legalidade, bem como da tipicidade fechada, basilares do Direito Tributário, os elementos da exação fiscal como o fato gerador, o contribuinte, a base de cálculo, a alíquota, devem estar todos previstos em lei.

Assim, com fundamento na Constituição (CR., art. 150, I) e no próprio Código Tributário Nacional (CTN., art. 9º, I) reconheceu-se que é vedada a fixação ou majoração de alíquota pelo Poder Executivo.

Recordou-se decisão de relatoria do Ministro Luiz Fux¹⁷⁷ em que se reconheceu que deve constar em lei não apenas a integralidade da hipótese de incidência, o que inclui os critérios material, espacial e temporal, mas também a relação jurídico-tributária nos seus critérios pessoal e quantitativo.

Identificou-se que, embora a Lei nº 10.666/2003 tenha discriminado os percentuais da contribuição e fixado o limite máximo (2) e mínimo (0,5) de alteração da alíquota, não estabeleceu de forma precisa e satisfatória os elementos essenciais da obrigação jurídico-tributária.

Reconheceu-se então que, por ser indispensável apurar o coeficiente FAP para se chegar à alíquota definitiva a ser aplicada, referido dado é componente essencial da exação. Como o sistema criado permitiu que o administrador estabelecesse os critérios para estipular o percentual de multiplicação, haveria na situação descrita uma flagrante insegurança jurídica.

Observou-se que a norma incompleta por ausência de dados, não permite ao contribuinte alcançar certeza quanto ao surgimento e o conteúdo da obrigação tributária, o que não poderia ser satisfeito por regulamento em razão da reserva absoluta de lei.

Constatou-se ainda que a sistemática do FAP se difere daquela prevista pela contribuição ao SAT, afastando, portanto, a jurisprudência consolidada em relação à constitucionalidade daquela contribuição. Considerou-se que, em relação à contribuição ao SAT, não houve criação ou aumento de alíquota, mas tão somente a delegação para norma infra legal do enquadramento da atividade principal no respectivo grau de risco.

Já em relação ao FAP, apesar dos multiplicadores máximo e mínimo estarem definidos em lei formal, sua apuração e aplicação estaria sujeita aos critérios estabelecidos pelo Poder Executivo, provocando a variação de uma alíquota em decorrência de sistema e metodologia estabelecido por normas regulamentares.

Assim, a inconstitucionalidade decorreria da própria delegação realizada pela lei ao transferir a regulamentação e, conseqüentemente, o poder para fixar e aumentar alíquota ao Poder

¹⁷⁷ (...) 3. O princípio da legalidade, no Direito Tributário, impõe que todos os elementos da exação fiscal estejam previstos em lei, consubstanciando o denominado princípio da estrita legalidade, segundo o qual não apenas a integralidade da hipótese de incidência - em seus critérios material, espacial e temporal -, mas também a relação jurídico-tributária - em seus critérios pessoal e quantitativo-, devem, imprescindivelmente, constar em lei.(...)" (STJ, Primeira Turma, Relator Ministro Luiz Fux, Resp 900.015, DJ 11/11/08)

Executivo. Neste sentido, ao não fixar a alíquota, criando tão somente limites para o seu balizamento, a lei teria afrontado a estrita legalidade e a tipicidade fechada.

Diante dos fundamentos apresentados, reconheceu-se então a inconstitucionalidade do art. 10 da Lei nº 10.666/09 e de toda a regulamentação derivada, suscitando-se assim incidente de inconstitucionalidade e determinando-se a remessa dos autos à Corte Especial do Tribunal.

7.2.3 Reflexões à luz da proporcionalidade e do Direito como integridade

Embora exista uma intensa polêmica acerca da efetiva lesão ao princípio da legalidade provocado pelas normas relativas ao FAP, com a devida vênia, cabe observar a necessidade de reconhecimento de ao menos uma atenuação do princípio pois com base tão somente nos elementos disponibilizados pela lei não é possível ter ciência de qual a tributação a ser apurada e recolhida pelo contribuinte.

Uma vez reconhecido que a atribuição de poderes para a legislação infraconstitucional estabelecer os critérios de determinação da alíquota de tributo oferece conflito à norma de legalidade prevista na ordem constitucional como manifestação concreta do princípio da segurança jurídica, cabe trazer reflexões sobre a possibilidade de se admitir a validade jurídica desta norma tendo em vista o seu caráter extrafiscal não apreciado na decisão mencionada, mas reconhecido em outros processos que versam sobre esta temática¹⁷⁸. É este caráter extrafiscal do tributo que conduziria uma análise mais interessante e adequada acerca da lide posta.

¹⁷⁸ “(...) 2. Não há que se falar, especificamente, na aplicação de um direito sancionador, o que invocaria, se o caso, o artigo 2º da Lei nº 9.784/99; deve-se enxergar a classificação das empresas face o FAP não como "pena" em sentido estrito, mas como mecanismo de fomento contra a infortunistica e amparado na extrafiscalidade que pode permear essa contribuição SAT na medida em que a finalidade extrafiscal da norma tributária passa a ser um arranjo institucional legítimo na formulação e viabilidade de uma política pública que busca salvaguardar a saúde dos trabalhadores e premiar as empresas que conseguem diminuir os riscos da atividade econômica a que se dedicam. (...)” (TRF2, Quarta Turma Especializada, Relator Desembargador Luiz Antônio Soares, Apelação em Reexame Necessário, Data 04/04/2013)

“(...) 3. A referida contribuição previdenciária é calculada de acordo com o grau de risco da atividade desenvolvida em cada empresa, de modo que a criação do FAP ostentou feição extrafiscal, servindo de instrumento preventivo dos acidentes e doenças do trabalho. (...)” (TRF5, Terceira Turma, Desembargador Élio Wanderley de Siqueira Filho, Apelação Cível 00006801620104058000, DJE 02/08/2013)

“(...) 5. A citada contribuição previdenciária é calculada de acordo com o grau de risco da atividade desenvolvida em cada empresa, pelo que, em nítida feição extrafiscal, a criação do FAP serve de instrumento preventivo dos acidentes e doenças do trabalho, premiando as empresas que investirem em políticas preventivas dos riscos inerentes às atividades econômicas ou estimulando outros contribuintes a assim procederem.(...)” (TRF5, Terceira Turma, Relator Desembargador Luiz Alberto Gurgel de Faria, DJE 7/07/2011)

Na situação em questão há o antagonismo entre a previsão constitucional (CR., art. 150, I) que estabelece a impossibilidade de se exigir ou aumentar tributo sem lei que estabeleça referida obrigação e o princípio de proteção à saúde e segurança do trabalhador (CR., art. 7º, XXII), a estimular a adoção de normas que visem reduzir os riscos inerentes ao trabalho promovendo a saúde, a higiene e a segurança do trabalhador.

As normas relativas ao FAP possuem nítido caráter indutor na medida que visam estimular a redução dos índices de acidente e de afastamento do trabalhador por doença, reduzindo a carga tributária das empresas que apresentem melhores práticas neste sentido, ao mesmo tempo em que oneram as empresas que, em razão dos índices de acidente e doença, não revelam adotar boas condições de trabalho.

Conforme informações do próprio Ministério do Trabalho¹⁷⁹ a proteção contra os acidentes do trabalho decorre da previsão constitucional (CR., art. 1º) que estabelece o valor social do trabalho como um dos princípios do Estado de Direito. Destaca também que a implementação do FAP visa bonificar os empregadores que promovam melhorias no ambiente de trabalho com a apresentação de melhores índices de trabalho e aumentar a cobrança que apresentem índices de acidente superiores à média do setor econômico.

Reconhece ainda que a aplicação do FAP pretende ampliar a cultura de prevenção de doenças e acidentes do trabalho, fortalecer políticas públicas neste setor e promover diálogo entre empregadores e trabalhadores, visando promover melhoria no ambiente de trabalho e maior qualidade de vida para os trabalhadores.

Em que medida a norma infraconstitucional sustentada em direitos e princípios constitucionais está autorizada a afastar ou atenuar a regra constitucional da legalidade que explicita o princípio da segurança jurídica?

a) Reflexões à luz da proporcionalidade

Para aqueles que entendem que uma regra constitucional não pode ser atenuada por já ser fruto de uma ponderação de princípios, a resposta é única: prevalece a legalidade em detrimento de qualquer norma de caráter principiológico que se oponha a ela.

¹⁷⁹ <http://www2.dataprev.gov.br/fap/fap.htm>. Acessado em 30/11/2013, às 11h49.

Para os que identificam na proporcionalidade o método capaz de produzir as respostas adequadas para os conflitos entre normas constitucionais, é preciso seguir o caminho por ela estabelecido.

Inicialmente há que se verificar o critério da adequação que exige a aferição da capacidade da medida adotada alcançar o fim pretendido. Neste sentido é preciso reconhecer que a legislação ao estabelecer alíquotas reduzidas para as empresas que apresentam índices reduzidos de acidentes e afastamentos por doenças, enquanto determina a majoração do tributo para as empresas que se destacam com os maiores índices nestas áreas, tem a capacidade de favorecer as condições de exercício da profissão pelo trabalhador, uma vez que a competitividade e o lucro das empresas é diretamente prejudicado por uma carga tributária mais elevada ou favorecido por uma redução da tributação.

Superado o primeiro critério, há que se verificar o aspecto da necessidade que determina a realização de um juízo de comparação com outras eventuais medidas à disposição do legislador para se verificar se a medida adotada representa o meio menos oneroso aos direitos ofendidos.

Ora, certamente trata-se de critério de difícil apuração. Que outras medidas poderiam ser adotadas pelos legislador para alcançar os mesmos fins com condições semelhantes de satisfação, mas com menor ofensa à legalidade? Uma proposta seria a lei impor todos os elementos para se apurar o multiplicador, embora nesta condição certamente haveria uma dificuldade maior de adequação das normas às diferentes e dinâmicas condições dos setores da economia, dificultando assim uma rápida adaptação às diferentes condições do mercado.

A questão poderia ser tratada do ponto de vista administrativo, com a previsão legal de imposição de multas ou medidas restritivas de direitos como cassação de alvará de licenças para as empresas que excedam certo limite tolerável.

Neste caso, seria preciso avaliar a opção pela atuação do Estado mediante uma intervenção por direção, quando há um comando imperativo cogente que vincula a atuação do agente econômico sob pena de punição, ou uma intervenção por indução, em que se oferece estímulos para que o agente econômico opte por atuar conforme o caminho proposto.¹⁸⁰ Se há uma urgência no atendimento do objetivo que se visa alcançar, a adoção de normas de direção

¹⁸⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Op. cit. p. 43

parece ser mais adequada por possuírem a tendência de satisfação mais rápida do objetivo pretendido.¹⁸¹

Naturalmente estas não são as únicas alternativas existentes e a possibilidade de adoção de outras medidas está associada à capacidade criativa do legislador. Ademais, cabe considerar a dificuldade de apreciação deste critério no contexto de um processo judicial, bem como questionar a competência do Poder Judiciário para fazê-lo.

Por fim, caso se supere a barreira do critério da necessidade, há que se verificar o atendimento da proporcionalidade em sentido estrito. Este critério atua como uma verdadeira balança ao permitir a comparação entre o peso do direito satisfeito com a medida adotada e o peso da lesão provocada pelo princípio contraposto, afastado ou atenuado no caso concreto.

Na situação em questão é preciso considerar que o constituinte ao densificar a segurança jurídica estabelecendo uma regra de legalidade, realizou um juízo prévio entre a segurança jurídica e os demais que poderia ser tutelados pelas normas tributárias. A opção por densificar o princípio em uma regra reflete um grau elevado de hierarquia concedido pela sociedade em uma análise *in abstracto*. Neste sentido, embora falem critério mais claros para mensurar esta afirmativa, seria possível reconhecer que a lesão à legalidade é mais significativa do que a satisfação do princípio contraposto.

b) Reflexões à luz do Direito como integridade

Em outro sentido, a realização de uma análise e aplicação do Direito como integridade não responde à aplicação de um método, de uma determinada formalidade, mas implica na busca pela formação de um sistema jurídico lógico constituído por princípios coerentes.

Inicialmente cabe observar que a legalidade em matéria tributária não possui um conteúdo aberto à semelhança do que se espera de um princípio, mas encontra-se disciplinada como uma regra com mandamento determinante, qual seja, é vedada a exigência ou o aumento de tributo sem lei que estabeleça esta ordem.

Este mandamento decorre de uma opção da sociedade por tornar mais concreto o princípio da segurança jurídica, reforçando portanto o seu conteúdo. Tal constatação, por si só,

¹⁸¹ SCHOURI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Op. cit. p. 46

revela que uma atenuação da legalidade é medida excepcionalíssima, a exigir um profundo e bem fundamentado discurso jurídico.

Por outro lado, a busca pela coerência que deve permear todo um sistema de princípios marcado pela integridade, conduz à observação de que a própria Constituição (art. 153, § 1º e art. 177, § 4º, I, b) permite expressamente um abrandamento da regra da legalidade em relação a diversos tributos, justamente em razão do atendimento a objetivos extrafiscais.

Neste sentido é preciso questionar se a ordem jurídica tutelada pela sociedade atribui apenas ao constituinte a responsabilidade de antever todas as situações em que a legalidade pode ser atenuada em razão de uma medida extrafiscal ou se o legislador ordinário diante das intensas dinâmicas sociais está também autorizado a fazer um juízo acerca do conflito entre princípios constitucionais de modo a atribuir maior força a princípio que se encontra em antagonismo com a legalidade tributária diante de uma situação específica.

Ainda na linha da integridade, é possível buscar em precedentes anteriores uma linha de raciocínio que permita concluir a acerca da maneira com o princípio da legalidade tem sido tratado no ordenamento jurídico pátrio, analisando situações de conflito como foi a própria consolidação da jurisprudência em relação à contribuição ao SAT.

Neste ponto, é importante observar que a decisão em questão procurou resgatar o referido precedente para justificar a sua não aplicação em razão da realização de um procedimento de *distinguish*¹⁸² que observou a divergência entre a decisão anterior relativa ao SAT e a questão do FAP em razão da existência de um aumento de alíquota que não estava presente na situação anterior.

Se o passado deve servir como elemento de orientação para se formar o fio condutor da integridade no ordenamento, o futuro também deve orientar a análise da situação concreta ao se constatar que a decisão proferida deve ser capaz de assumir uma condição de precedente para decisões posteriores.

Nesse sentido, é preciso se questionar se o nível de ofensa à regra de legalidade proporcionado pelas normas do FAP compromete a satisfação desta norma e por consequência do princípio da segurança jurídica em situações futuras de uma maneira tolerável pela sociedade.

¹⁸² BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Teoria do precedente judicial: a justificação e a aplicação de regras jurisprudenciais*. Op. cit., p. 470 a 501

O esforço de compreender ainda o entendimento da norma compartilhado pela sociedade permite verificar que a doutrina¹⁸³ tem se posicionado no sentido de entender que a alíquota precisa estar definida em lei.

Observa-se assim que a realidade do caso concreto é muito rica e instigante, não podendo sua análise ficar restrita a um simples método de ponderação baseada em três critérios fixos e absolutos.

7.3 Conflito entre norma tributária indutora e a irretroatividade

7.3.1 Alcance da tributação aduaneira em relação a operações comerciais em curso

Conforme já visto, existe uma tendência de convivência sem maiores conflitos entre as normas tributárias de caráter indutor e a norma de irretroatividade prevista no texto constitucional. Esta tendência decorre, primeiramente, do caráter fundamental de referida regra para fins de satisfação da segurança jurídica, haja vista que para resguardo deste princípio basilar em qualquer ordenamento jurídico democrático, faz-se necessário que cada integrante da comunidade jurídica possa atuar com a possibilidade de ciência das consequências que advirão de seus atos. Outra razão da tendência apontada, é a dificuldade de indução de condutas com a alteração de condições tributárias em relação a fatos já consumados no passado.

De toda maneira, com o intuito de promover a reflexão e o debate acerca da matéria, cabe realizar a análise de uma situação concreta por vezes objeto de questionamentos na ordem jurídica brasileira: a utilização de norma com caráter indutor atingindo operações já iniciadas pelo contribuinte, embora ainda não concretizadas em sua integralidade. Trata-se da alteração de alíquota de Imposto de Importação que, embora tecnicamente não atinja a norma de irretroatividade, põe em posições opostas uma norma de caráter indutor e a segurança jurídica que fundamenta a própria irretroatividade.

Conforme já visto, a regra constitucional que disciplina a irretroatividade (CR., art. 150, III, a) impede a cobrança de tributo em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência de lei que o houver instituído ou aumentado. Esta regra está sustentada pelo princípio da

¹⁸³ “(...) por força do princípio da legalidade, exige-se que em lei formal estejam determinados, pelo menos, os seguintes elementos: o fato gerador do tributo, a sua alíquota, a respectiva base de cálculo e os sujeitos passivos diretos e indiretos da obrigação tributária. (FALCÃO, Amílcar. *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 8)

segurança jurídica, permitindo que a nova legislação tributária não alcance fatos já consumados no passado de maneira a onerar contribuintes que, à época da realização da conduta descrita pela hipótese de incidência, não poderiam ter ciência do ônus que deveriam suportar com a referida operação.

É preciso observar que em relação ao Imposto de Importação, existe determinação constitucional expressa (CR., art. 150, § 1º) no sentido de afastar a aplicação da anterioridade anual e da noventa, facultando-se ainda ao Poder Executivo a alteração de alíquota por medida infra legal (CR., art. 153, § 1º). Desta maneira, por ato do Poder Executivo, pode-se determinar a majoração do Imposto de Importação com vigência imediata.

A atenuação das regras de anterioridade e legalidade que densificam o princípio da segurança jurídica em relação ao Imposto de Importação é justificada pelo seu caráter essencialmente extrafiscal. O tributo tem como fim primordial permitir a atuação do governo na regulação da participação dos agentes econômicos nacionais no mercado internacional, o que exige a tomada de decisões rápidas, sob pena de comprometimento da economia do país.

Contudo, embora a Constituição tenha previsto o afastamento da anterioridade e uma atenuação da legalidade, haja vista que a margem de alteração da alíquota do tributo deve estar prevista em lei, não há qualquer autorização constitucional que permita o afastamento ou a atenuação da irretroatividade de maneira a permitir que a norma tributária aduaneira alcance fatos no passado.

É importante destacar que a Constituição (CR., art. 146, III, a) atribui à legislação complementar o dever de estabelecer o fato gerador dos impostos discriminados pelo texto constitucional. Neste sentido, o Código Tributário Nacional, na qualidade de norma recepcionada como lei complementar pela Constituição de 1988, reconhece como fato gerador do Imposto sobre a Importação (CTN., art. 19) a entrada de produtos estrangeiros no território nacional.

Não obstante a importação de uma mercadoria seja uma atividade complexa que envolve diversas etapas nos processos de negociação, pagamento e transferência da mercadoria, o legislador precisou eleger um fato específico como marco do aspecto temporal da hipótese de incidência tributária, qual seja, a entrada das mercadorias no território brasileiro.

Em uma análise literal da regra constitucional de irretroatividade (CR., art. 150, III, a) observa-se que é vedada a cobrança de um aumento de alíquota do Imposto de Importação, apenas em relação às mercadorias que já tenham dado entrada no território nacional antes do

início da vigência da nova norma. Nesta linha, a regra de irretroatividade não alcançaria, portanto, os contratos celebrados cuja execução já se iniciou com o transporte das respectivas mercadorias, em data anterior à nova lei.

Embora a literalidade da norma tributária não resguarde o contribuinte nesta situação, cabe aqui apresentar e analisar questionamento acerca do conflito entre a segurança jurídica que fundamenta a irretroatividade e o caráter indutor do Imposto de Importação que legitima o afastamento e a atenuação de princípios constitucionais conforme estabelece a própria Constituição.

A relevância prática do tema se destaca ao se constatar que a possibilidade da alteração nas normas relativas ao Imposto de Importação, em especial a sua majoração, atingir operações de importação já iniciadas mas ainda sem a entrada das respectivas mercadorias no território nacional tem sido objeto de uma série de ações propostas perante o Supremo Tribunal Federal ao longo dos anos¹⁸⁴.

7.3.2 Análise de decisão judicial do Supremo Tribunal Federal

a) Razões das partes reproduzidas na decisão judicial

Em 30 de março de 1995 o Poder Executivo publicou o Decreto nº 1.427 determinando um aumento significativo do Imposto de Importação de veículos. A alíquota de 32% foi majorada para 70%.

Sobre a constitucionalidade da aplicação desta nova legislação em relação às importações já iniciadas, em 05 de outubro de 1995, coube ao plenário do Supremo Tribunal Federal analisar o Recurso de Agravo Regimental em Suspensão de Segurança nº 775.

Em análise do acórdão proferido por aquele tribunal, observa-se que sociedade empresária pleiteou a aplicação da alíquota inferior em relação a veículos já embarcados ou já aportados em data anterior à edição do novo Decreto.

Em sede de agravo o contribuinte teria afirmado que o registro da Declaração de Importação e o próprio pagamento do tributo ocorreram antes da edição da nova alíquota,

¹⁸⁴ A título de exemplo, Supremo Tribunal Federal: Recurso Extraordinário nº 225.602, Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 420.993, Recurso Extraordinário nº 216.541, Recurso Extraordinário 222.330.

contudo, na impetração afirmou-se que o pagamento com a nova alíquota foi exigido pela autoridade fazendária justamente para se efetivar o registro da Declaração de Importação.

O contribuinte sustentou a existência de ato jurídico perfeito, devendo o desembaraço aduaneiro ser considerado como mero efeito futuro de negócio jurídico já concluído.

Ao identificar a existência de um caráter extrafiscal na medida adotada, destacou que, no caso concreto, a justificativa fundada na necessidade de equilíbrio da balança de pagamentos não poderia ser aplicada, uma vez que em relação aos veículos já embarcados no exterior, o suposto efeito negativo à balança comercial e à econômica já teria ocorrido em razão das remessas do pagamento ou ainda das cartas de crédito ao exterior, exigidas para que o exportador estrangeiro efetive o embarque das referidas mercadorias.

Desta maneira, o efeito econômico e, portanto, extrafiscal da medida somente seria contemplado nas importações iniciadas posteriormente à alteração da legislação, restando em relação às importações já efetuadas tão somente o efeito fiscal.

Nesta linha, enfatizou que o decreto não fez ressalva em relação às mercadorias já embarcadas, assim, na qualidade de ato administrativo, estaria marcado pela afronta aos princípios da motivação e da finalidade, violando ainda o princípio da segurança jurídica e o ato jurídico perfeito.

Quanto à necessidade de se resguardar a segurança jurídica, observou que seus negócios jurídicos já estruturados e aperfeiçoados não podem ser inviabilizados por norma posterior à sua realização, que os tributos e obrigações vigentes à época da celebração do negócio foram considerados, devendo se resguardar o contribuinte em relação a alterações posteriores, quando já aperfeiçoado o negócio.

Recordou ainda precedente anterior, em que o Decreto nº 1.391/95, expedido pelo mesmo Poder Executivo, ao majorar a alíquota do Imposto de Importação, fez ressalva expressa aos veículos que já se encontravam aportados ou já embarcados.

Destaca ainda a lesão à livre iniciativa e ao livre exercício da atividade econômica, constitucionalmente tutelados (CR., art. 1º, IV e art. 170, caput).

Demonstrou que o aumento da alíquota superou a margem de lucro, atingindo, portanto, o próprio patrimônio do contribuinte, proporcionando efetivo confisco e promovendo atentado ao direito de propriedade.

No outro polo da relação jurídica, a União sustentou que a não aplicação da norma expedida no caso concreto representaria grave lesão à ordem e à economia pública.

Tratando do aspecto formal, a União observou, com fundamento na Constituição (CR., art. 153, § 1º), no Código Tributário Nacional (CTN., art. 19) e no Decreto-Lei 37/66 (art. 23), que o Poder Executivo tem a prerrogativa de alterar as alíquotas do Impostos de Importação de forma imediata, atingindo os fatos geradores ainda não realizados.

Pontuou ainda que o fato gerador do Imposto de Importação ocorre quando o importador dá início ao despacho aduaneiro, mediante a entrega e registro da declaração de importação perante a autoridade alfandegária.

Ressaltou o caráter extrafiscal do Imposto de Importação como mecanismo de regulação do fluxo de comércio, justificando assim o prevaecimento do seu caráter dinâmico, sob pena de restringir os poderes do Governo para atuar em uma seara sensível à condução da política econômica. Enfatizou ainda a conjuntura social daquele momento que exigiria uma imediata intervenção governamental.

Afirmou que o interesse particular não pode superar o interesse público, observando que o Imposto de Importação não está submetido também ao princípio da anterioridade, não se configurando no caso concreto um direito adquirido, mas tão somente uma expectativa de direito. Considerou, assim, que a aplicação da nova alíquota não violaria o princípio da segurança jurídica.

Sustentou também que a concessão da medida liminar provocaria grave lesão à economia pública não em razão dos valores envolvidos no processo, mas em consequência da repercussão provocada em relação a outros contribuintes. Neste sentido, reconheceu que foram ajuizados mais de duzentos mandados de segurança com o mesmo objetivo de evitar a aplicação da nova alíquota do Imposto de Importação.

Justificou que a ação foi adotada pelo Poder Público com autorização do texto constitucional e em razão da severa situação de desequilíbrio da balança comercial. Nesta linha, explicou que o aumento da alíquota representaria parte importante de uma política para a condução do Plano Real, com a exigência de ajustes na economia de mercado em razão do cenário de restrição da balança de pagamento como consequência da retração da oferta de capital externo após a crise mexicana de dezembro de 1994.

O Procurador da Fazenda Nacional amparou-se ainda em uma notória situação de desequilíbrio da balança comercial do país, supostamente incrementada pela importação de bens supérfluos, com destaque justamente para automóveis de passeio como os que eram objeto do caso em questão.

Para legitimar seu discurso, notou que o percentual das importações de bens de consumo duráveis que se situava na ordem de 8% durante o ano de 1994, chegou a alcançar em fevereiro de 1995 o valor de 14,9%, representando um aumento de quase 100%. Segundo os dados apresentados, somente de janeiro a fevereiro de 1995, a importação de bens duráveis teria aumentado em um percentual de 80,2%.

Em outro sentido, foi informado que as reservas internacionais do país teriam sido reduzidas de outubro de 1994 a março de 1995, em valor aproximado de 9 bilhões de dólares. Ademais, a manutenção dos resultados do período projetariam para o ano de 1995 um déficit superior a 11 bilhões de dólares, o que, supostamente poderia colocar em risco as contas governamentais e até mesmo o esforço de eliminação da inflação e estabilidade econômica do país. Procurou-se caracterizar assim a existência de um efetivo risco de dano irreparável à ordem econômica.

Em relação à segurança jurídica a Fazenda manifestou o entendimento de que o texto constitucional ao liberar o Imposto de Importação do critério da anterioridade, estaria sobrepondo à segurança jurídica do contribuinte a necessidade de oferecer ao Governo a possibilidade de modificar a carga tributária segundo a conjuntura econômica.

b) Fundamentos da decisão judicial proferida

Segundo observou o Ministro Sepúlveda Pertence o Tribunal Regional Federal da 3ª Região ao conceder liminar favorável ao contribuinte em Mandado de Segurança, fundamentou-se na garantia constitucional do ato jurídico perfeito (CR., art. 5º, XXXVI), no princípio da moralidade (CR., art. 37, caput) e na segurança jurídica.

Após o Ministro Sepúlveda Pertence ter cassado monocraticamente a liminar proferida pelo Tribunal Federal, sob o fundamento de que restaria demonstrado o risco de dano irreversível à ordem econômica e que o direito ao ato jurídico perfeito não pode se opor à incidência da nova

lei em relação a fatos ocorridos na vigência do contrato, em momento posterior ao seu aperfeiçoamento. Posteriormente a questão foi submetida ao Pleno do Tribunal.

Neste novo julgamento o Ministro Sepúlveda Pertence, na condição de relator, reconheceu que impressiona a primeiro vista o argumento no sentido de que o efeito da importação sobre a balança comercial já se consumara, de maneira que não haveria mais o que proteger em relação à alegada finalidade extrafiscal. Contudo, o próprio Ministro entendeu que o governo teria procurado evitar o prejuízo aos importadores justamente possibilitando a reexportação das importações alcançadas pela nova legislação fiscal.

Ao final, reafirmando os termos de sua própria decisão que suscitou a interposição do recurso de agravo, posicionou-se no sentido de indeferi-lo.

O Ministro Celso de Mello ressaltou que a faculdade de promover imediata exigibilidade de novas alíquotas do Imposto de Importação, conforme disposto na Constituição (CR., art. 150, § 1º, art. 153, § 1º) tem por objetivo viabilizar a utilização do tributo como instrumento de caráter extrafiscal. Justamente em razão desta característica do tributo, o Poder Executivo precisaria dispor de instrumentos ágeis para adequá-lo à política de câmbio e do comércio exterior.

Afirmou que, nos termos da legislação em vigor, o fato gerador do Imposto de Importação é a entrada de produto estrangeiro no país, considerando-se ocorrido o fato gerador na data do registro da declaração de importação. Sustentou, neste sentido, que o valor da alíquota é aquele vigente na data de efetivação do registro da declaração. Cita decisões do próprio Supremo Tribunal Federal que acolhem este entendimento.

Considerou irrelevante a data de celebração do contrato de compra e venda ou o momento em que as mercadorias foram embarcadas, ressaltando que a perspectiva da segurança jurídica estaria resguardada por não ter o ato do Chefe de Estado se destinado a alcançar com a nova alíquota fatos já consumados. Acompanhou o relator, rejeitando o recurso.

Presentes ainda à sessão os Ministros Moreira Alves, Néri da Silveira, Sydney Sanches, Octávio Gallotti, Marco Aurélio, Ilmar Galvão, Francisco Rezek e Maurício Corrêa, por decisão unânime o recurso de agravo foi indeferido.

7.3.3 Reflexões à luz da proporcionalidade e do Direito como integridade

É possível afirmar com uma boa fundamentação que a aplicação de novas alíquotas do Imposto de Importação de maneira imediata às importações ainda não formalizadas não atinge qualquer direito constitucional, seja porque há expressa autorização para entrada em vigor de maneira imediata das novas alíquotas em razão das exceções previstas às regras da anterioridade (CR., art. 150, § 1º, art. 153, § 1º), ou seja porque a regra da irretroatividade (CR., art. 150, III, a) se refere à impossibilidade de cobrança em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência, enquanto o Código Tributário Nacional (CTN., art. 19) reconheça como fato gerador do referido tributo tão somente a entrada de produtos estrangeiros no território nacional.

Contudo, não é preciso também muito esforço para reconhecer que uma breve leitura para além das frieza da norma, abarcando o contexto que envolve a atividade do comércio internacional, permite constatar que a alteração de alíquotas de forma repentina atinge situações jurídicas já consolidadas causando sérias consequências econômicas seja no ponto de vista individual ou de mercado, afrontando frontalmente a segurança jurídica que há de ser proporcionada para assegurar, dentre outros aspectos, uma previsibilidade e estabilidade nas relações econômicas.

Assim, o cerne da questão que ora se apresenta é o conflito entre a segurança jurídica de um lado, caracterizada pela impossibilidade da lei alcançar fatos no passado realizados sem a ciência da determinação normativa superveniente e de outro os princípios do desenvolvimento nacional (CR., art. 5º, II), do desenvolvimento econômico e social (CR., art. 21, IX), e até a busca pelo pleno emprego (CR., art. 170, VIII).

a) Reflexões à luz da proporcionalidade

Uma análise do conflito entre normas constitucionais a partir da perspectiva da proporcionalidade como postulado utilizado como critério de ponderação das normas demanda a aplicação dos critérios de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

No juízo de adequação é necessário compreender se a majoração da alíquota do Imposto de Importação prevista pela legislação com aplicação de forma imediata, inclusive em relação às operações de importação já iniciadas mas ainda não formalizadas com o desembaraço aduaneiro tem a capacidade de promover a proteção do mercado interno, em especial o equilíbrio da balança comercial.

Durante o processo o contribuinte apresentou fundamento relevante a respeito da matéria ao sustentar que o objetivo econômico pretendido não poderia ser alcançado em relação às importações já iniciadas uma vez que nestes casos o pagamento já se teria concretizado, em prejuízo da balança comercial, representando o aumento da tributação tão somente um ônus severo ao contribuinte e inócuo para proteção da economia.

Não há dúvida de que o aumento de Imposto de Importação inibe conduta restringindo a entrada de produtos no país, contudo este objetivo não pode ser alcançado em relação às aquisições já efetuadas, ainda que pendentes de formalidades junto à aduana.

Ainda que a legislação tenha estabelecido a possibilidade de reexportação das mercadorias, conforme sustentado na decisão, é preciso reconhecer que trata-se de medida meramente paliativa sem o condão de afastar o prejuízo causado ao contribuinte seja em razão das despesas com frete, seguro, ou ainda perecimento, desgaste, ausente ainda a garantia de se encontrar condições de mercado vantajosas em relação à reexportação da mercadoria importada.

Assim, uma vez reconhecida a impossibilidade da norma extrafiscal alcançar seus objetivos ao menos em relação às importações já contratadas e pagas, restaria desatendido o critério da adequação, caracterizando a inconstitucionalidade da norma tributária ao alcançar as operações já em curso.

Caso se entenda de maneira distinta, é preciso enfrentar o juízo de necessidade, promovendo a comparação entre a medida adotada e eventuais alternativas para se compreender se a opção escolhida oferece a menor resistência por parte dos direitos que lhe são contrapostos.

A majoração de alíquota do Imposto de Importação é recurso adequado para controle da balança comercial, razão pela qual está refletido no texto constitucional o caráter eminentemente extrafiscal deste tributo. Naturalmente há alternativas a serem adotadas pelo para controle da balança comercial pelo Poder Executivo tais como incentivo às exportações, alterações na política cambial. De toda maneira, dificilmente se encontra medida como uma resposta tão eficiente quanto o aumento de Importo de Importação.

Assim, é difícil complexa encontrar uma alternativa ao aumento da alíquota de Imposto de Importação mais apropriada ao alcance dos fins, que propicie uma lesão a direitos menos significativa. Naturalmente se a urgência da determinação era tamanha que impedia a espera pela concretização das operações já iniciadas, é preciso reconhecer que a medida foi tomada

intempestivamente, devendo ter sido editada em momento anterior para respeitar as operações já em curso.

Por fim, ao se analisar a proporcionalidade em sentido estrito, observa-se a satisfação da proteção da economia representa um bônus maior do que o ônus provocado na adoção da referida medida. Em relação ao caso concreto, é de se destacar o efeito limitado em relação à economia quando a medida contempla as operações já em curso uma vez que o efeito de reversão destas operações pode não ser tão representativo em razão das amarras comerciais. Em outro sentido, as repercussões negativas em relação ao contribuinte podem ser muito significativas, especialmente por se referir a um aumento de trinta pontos percentuais no tributo.

Conforme descrito pelo contribuinte no processo, a majoração da alíquota supera em muito a própria margem de lucro da operação atingindo o patrimônio da empresa, o que, conforme o montante e a proporção da importação, pode comprometer a própria existência da sociedade.

b) Reflexões à luz do Direito como integridade

Ao trabalhar na perspectiva do Direito como integridade faz-se necessário identificar uma linha de coerência que perpassa as decisões legislativas, os atos do poder executivo e ainda a interpretação e aplicação do Direito pelo Poder Judiciário. Embora o Direito como integridade não represente simplesmente a repetição daquilo que foi realizado ou decidido no passado, deve guardar coerência com esta história, justificando até mesmo eventuais rupturas com esta tradição em razão das condições do presente.

Conforme já observado anteriormente, cabe constatar que o princípio da segurança jurídica está explícito no Direito Tributário em três regras estruturantes da ordem jurídica tributária, a legalidade (CR., art. 150, I), a anterioridade, anual (CR., art. 150, III, b) ou nonagesimal/noventena (CR. art. 195, § 6º, art. 150, III, c) e, por fim, a irretroatividade (CR., art. 150, III, a).

Em relação às duas primeiras há exceções contempladas pelo próprio texto constitucional, especialmente quando se trata da utilização de tributos com função extrafiscal (CR., art. 150, § 1º). A ausência de exceções à irretroatividade no texto constitucional deixa transparecer que o

grau de essencialidade da irretroatividade como norma realizadora da segurança jurídica é maior do que aquele provocado pela legalidade e pela própria anterioridade.

A possibilidade da norma tributária retroagir no tempo admitida pela legislação infraconstitucional (Código Tributário Nacional, art. 106) contempla tão somente hipóteses que beneficiam o contribuinte (inciso II) ou ainda a norma meramente interpretativa que não teria o condão de alterar o direito, mas tão somente torna-lo mais claro (inciso I).

Ainda que seja temerário admitir um direito como absoluto, é preciso reconhecer que o afastamento ou a mera atenuação da regra de irretroatividade são hipóteses excepcionais em que o discurso legitimador de tal medida deverá estar profundamente justificado.

O vigor da irretroatividade é ainda reforçado ao se constatar que mesmo na iminência ou no caso de guerra externa, os tributos previstos constitucionalmente para atender a necessidade de financiamento do Estado, quais sejam o imposto extraordinário de guerra (CR., art. 154, II) e o empréstimo compulsório (CR., art. 148, I) não admitem o afastamento da irretroatividade, mas tão somente da anterioridade (CR., art. 150, § 1º).

No caso em questão, mesmo que a Fazenda Nacional tenha se esforçado em demonstrar a imperiosa necessidade de alteração da política aduaneira, a constatação de que o Poder Executivo tinha todas as condições de entrar em ação anteriormente caso a situação fosse calamitosa e a demonstração de que a incidência em relação aos contratos já celebrados não proporcionaria a indução de condutas pretendida, direcionam a conclusão pelo abuso e antijuridicidade da medida.

Neste sentido de que não poderia subsistir a norma tributária indutora incapaz de induzir condutas quanto a comportamentos já adotados, cabe observar manifestação de Luís Schoueri¹⁸⁵.

Cabe observar que em relação ao tema há o desafio de se buscar solução que haverá de conduzir a uma maior integridade do sistema, especialmente ao se constatar a divergência de posicionamento entre o tribunal constitucional¹⁸⁶ e parte representativa da doutrina¹⁸⁷.

¹⁸⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Op. cit. .p. 272

¹⁸⁶ “EMENTA: - Imposto de importação: fato gerador: majoração de alíquota (D. 1.427/95). Não há aplicação retroativa da norma que aumentou a alíquota, se o fato gerador do tributo ocorreu como importação do bem, após o início de sua vigência e não quando de sua aquisição no exterior.” (STF, RE 216.541, Primeira Turma, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 07/04/1998)

¹⁸⁷ “Quando se tenha de resolver questão de direito intertemporal, a entrada da mercadoria no território nacional não pode ser vista como um fato isolado. Ela decorre de um conjunto de outros fatos que não podem ser ignorados, para que se faça efetiva irretroatividade das leis com manifestação do princípio da segurança jurídica. Obtida a guia de importação, ou forma equivalente de autorização de importação, se necessária, ou efetuado o contrato de câmbio, e efetivada a aquisição do bem no exterior, o importador tem direito a que a importação se complete no regime jurídico então vigente. Se ocorre redução de alíquota do imposto de importação antes do desembaraço aduaneiro, é razoável

7.4 Conflito entre norma tributária indutora e a anterioridade

7.4.1 Lapso temporal para entrada em vigor de norma tributária indutora

Em 03 de agosto de 2011 foi publicada e posteriormente ratificada em 05 de agosto de 2011 a Medida Provisória nº 540 que dispôs, dentre outros temas, sobre a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI à indústria automotiva.

Segundo estabeleceu referida norma (MP nº 540/11, art. 5º) as empresas nacionais, fabricantes de veículos poderiam aproveitar redução de alíquotas do IPI a ser disciplinada em ato do Poder Executivo, desde que atendidos os requisitos relativos a níveis de investimento, de inovação tecnológica e de agregação de conteúdo nacional. O caráter extrafiscal da referida norma emergiu de forma cristalina ao se estabelecer de maneira expressa o objetivo de estimular a competitividade, a agregação de conteúdo nacional, o investimento, a inovação tecnológica e produção local.

Na exposição de motivos interministerial nº 122 apresentada pelo Ministério da Fazenda, o Ministério da Ciência e Tecnologia e o Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, foi reconhecido ainda (itens 14 a 16) que a medida de incentivo proposta visava a busca contínua pela melhoria da competitividade, o aprimoramento das tecnologias existentes, bem como a incorporação e desenvolvimento de novas tecnologias, com o objetivo de conter o comprometimento da competitividade brasileira que poderia ocasionar o fechamento de fábricas, a redução da produção industrial e a perda de postos de trabalho.

Nesta oportunidade, observou-se ainda a urgência da medida em razão da situação de perda de competitividade da indústria automobilística nacional, justificada pela alteração cambial promovida pela valorização da moeda nacional em virtude do agravamento da situação econômica internacional.

admitir-se que o imposto seja pago à alíquota menor. Se ocorre aumento devem ser respeitadas as situações jurídicas já constituídas. O art. 150, inciso III, alínea 'a', combinado com o art. 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal o determinam. Se o importador está juridicamente vinculado a situação cujo desfazimento lhe causará prejuízo significativo, evidentemente está incorporado ao seu patrimônio o direito de ter consumada a importação à luz do regime jurídico, inclusive tributário, então vigente. Salvo se as alterações desse regime jurídico o favoreçam, pois neste caso não se aplica o princípio da irretroatividade.” (MACHADO, Hugo de Brito. A supremacia constitucional como garantia do contribuinte. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 68, maio/01, p. 44/60)

Caracterizou-se assim uma crescente demanda pela importação de veículos estrangeiros no Brasil, em meio a um cenário de crise econômica e desemprego na economia internacional.

Uma vez editada a Medida Provisória, com autorização do texto constitucional (CR., art. 153, § 1º), a Presidente da República, na condição de Chefe do Poder Executivo Federal publicou em 16 de setembro de 2011 o Decreto nº 7.567/11 para dispor sobre a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI em favor da indústria automotiva.

A referida legislação (Decreto nº 7.567/11, art. 14) determinou um aumento de trinta pontos percentuais na alíquota do IPI dos automóveis, o que representou uma majoração do tributo em mais de 500% em alguns casos. A mesma norma que majorou o tributo dispôs ainda acerca de uma redução, na mesma proporção, da alíquota do IPI, nas saídas de produtos de sociedades que demonstrassem percentuais mínimos de produção nacional e investimentos em atividades de inovação, de pesquisa e de desenvolvimento tecnológico.

Com a manobra, o governo brasileiro fez uso da norma tributária com nítido caráter indutor, pretendendo desestimular a aquisição de veículos estrangeiros e conseqüentemente assegurar uma condição melhor para a indústria nacional no mercado automotivo, de maneira a evitar a perda de postos de trabalhos no país.

Em relação ao aumento estabelecido, o Decreto determinou a sua entrada em vigor de maneira imediata, desde a data da publicação, estipulando o aumento da carga tributária até mesmo em relação às importações já contratadas cujo desembaraço aduaneiro ainda não houvesse sido realizado.

Neste ponto cabe recordar que o IPI não está entre os impostos previstos no texto constitucional (CR., art. 150, §1º) como exceções à regra da noventena (CR, art. 150, III, c), excetuando-se em relação a ele tão somente a regra da anterioridade anual (CR., art. 150, III, b), de modo que, embora não esteja vedada a cobrança do IPI no mesmo exercício da lei que o instituiu ou majorou, para entrada em vigência da nova norma, deve haver o respeito ao prazo mínimo de noventa dias a partir da data da publicação da lei que o instituiu ou majorou.

7.4.2 Análise de decisão judicial do Supremo Tribunal Federal

a) Razões das partes reproduzidas na decisão judicial

Conforme descrito em breve relatório, com fundamento na disposição constitucional que exige o transcurso de um lapso temporal de noventa dias para a entrada em vigor de norma que majore o IPI (CR, art. 150, III, c), assim como em razão dos princípios da não surpresa e da legalidade tributária, o Partido Democratas ingressou com Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.661, para que fosse reconhecida a inconstitucionalidade do dispositivo que determinou a entrada em vigor imediata da majoração de IPI dos veículos.

b) Fundamentos da decisão judicial proferida

Em análise realizada pelo plenário em 20 de outubro de 2011, o tribunal deferiu a liminar de maneira unânime, restando vencido o relator, Ministro Marco Aurélio, apenas quanto à eficácia *ex tunc* da referida decisão.

Em seu voto, na condição de relator, o Ministro Marco Aurélio recordou que o princípio da anterioridade é uma garantia constitucional instituída para proteger o contribuinte perante o Poder Público de modo a proporcionar segurança e possibilitar condições mínimas de previsibilidade nas relações jurídicas. Enfatizou que a necessidade de transcurso de um prazo para a entrada em vigor da norma tributária tem por objetivo permitir que o contribuinte possa fazer uso de um tempo razoável para planejar-se e adequar-se a uma realidade tributária mais gravosa.

Reconheceu, portanto, que a determinação da entrada em vigor imediata da norma que majorou o IPI feriu o texto constitucional, explicitando ainda que a anterioridade nonagesimal, na condição de garantia do contribuinte contra o poder de tributar somente poderia ser mitigada por disposição constitucional expressa.

Mesmo reconhecendo o caráter extrafiscal do IPI, entendeu que a majoração do tributo deve obedecer a segurança jurídica e a não surpresa, especialmente na situação em que o aumento do tributo foi de até trinta pontos percentuais, haja vista que a atividade do contribuinte é desenvolvida sob a condição da tributação existente em determinado momento.

O Ministro Luiz Fux, por sua vez, recordou que o princípio da não surpresa protege o contribuinte em relação ao passado ao vedar a incidência de nova tributação sobre atos já transcorridos, por força do princípio da irretroatividade da lei tributária (CF, Art. 150, III, a) e também em relação ao futuro, impedindo que as mudanças no regime tributário sejam efetivadas

de forma brusca de maneira a comprometer o planejamento do contribuinte, por meio das regras da anterioridade clássica (CF, Art. 150, III, 'b'), da noventena constitucional (CF, Art. 150, III, 'c') e da anterioridade nonagesimal (CF, Art. 195, § 6º).

O Ministro asseverou que em razão do caráter extrafiscal do IPI, empregado como instrumento para regulação do mercado, conforme observa Ricardo Torres¹⁸⁸ o próprio texto constitucional afasta a aplicação da anterioridade clássica exigindo, contudo, a adoção do dispositivo que veda a cobrança de tributo antes de decorridos noventa dias. Em sua análise, trata-se portanto de tributo sujeito a uma proteção parcial da não surpresa, uma vez que as políticas públicas a serem adotadas mediante a utilização deste tributo teriam um grau de urgência intermediário, a demandar um equilíbrio entre a estabilidade e a imediatidade, conforme observa Alberto Xavier¹⁸⁹.

Seu voto então acompanhou o entendimento do relator, no sentido de determinar o deferimento da medida para aplicar o período de noventa dias para a entrada em vigor da norma.

O Ministro Dias Toffoli agregou elementos históricos informando que quando dos debates preparatórios para a edição da Emenda Constitucional que deu origem à regra constitucional da noventena (CR., art 150, III, c), houve considerações expressas acerca da ampliação da proteção ao contribuinte e reforço da não surpresa mediante a aplicação da regra ao IPI. Observa ainda que em debates que integraram proposta de Decreto anterior a própria Casa Civil já havia se manifestado no sentido de respeitar o prazo mínimo de noventa dias para incidência de norma que majore o IPI.

A Ministra Carmem Lúcia de maneira sintética acompanhou o relator, ressaltado a necessidade de aplicação da não surpresa, destacando com ironia que no Brasil já seria uma conquista a aplicação do hipotético princípio do não susto, o que se justifica certamente em razão das intensas e por vezes atabalhoadas mudanças tributárias na legislação pátria.

O Ministro Ricardo Lewandowski, por sua vez, ressalta que, mesmo diante de previsão legal (Decreto-Lei nº 1.199/71) delimitando o exercício do poder de alteração da alíquota do IPI por ato do Poder Executivo, a majoração do tributo, ainda que no âmbito desta restrição, deve ser

¹⁸⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, vol. IV. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2007, p. 177

¹⁸⁹ XAVIER, Alberto. Sujeição dos atos do Poder Executivo que majorem o IPI ao princípio da anterioridade nonagesimal, In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 147, dez./2007, p. 11.

submetida ao prazo de noventa dias em razão do texto constitucional não ter excepcionado o IPI da regra da noventena.

O Ministro Ayres Britto também acompanhou o relator, destacando que, nos termos da Constituição (CR., art. 62, § 2º) nem mesmo a edição de Medida Provisória, espécie normativa com força de lei, de caráter hierarquicamente superior ao Decreto e sujeita aos requisitos de relevância e urgência, se afasta a aplicação do requisito dos noventa dias.

O Ministro Gilmar Mendes fez breves referências à construção que o Tribunal tem realizado entorno do princípio da anterioridade, observando que anteriormente na história constitucional pátria a anterioridade foi incluída no rol de cláusulas pétreas, integrando o catálogo dos direitos fundamentais, passando depois a se localizar no âmbito do Direito Tributário com a constituinte de 1988. Recordou os debates ocorridos entorno da instituição do IPMF, da CPMF e de suas sucessivas prorrogações, para confirmar o entendimento de que há uma efetiva afronta ao texto constitucional com a entrada em vigor da norma em período inferior a 90 dias.

O Ministro Celso de Mello recordou decisões por ele proferidas anteriormente para manifestar que o Estado ao incorrer em desvios inconstitucionais no exercício do poder de tributar deforma os princípios que estruturam a ordem jurídica, subverte as finalidades do sistema normativo e compromete a integridade e a supremacia da Constituição.

Advertiu que o exercício do poder de tributar por parte do Estado deve obedecer integralmente às limitações impostas à competência estatal. Que o fundamento do poder de tributar encontra-se fundamentalmente no dever de estrita fidelidade às normas impostas pela Constituição.

Também reconheceu que o Decreto presidencial transgrediu a garantia constitucional da anterioridade tributária. Sustentou que uma ofensa por parte do Estado aos valores consignados nos princípios constitucionais introduziria um desequilíbrio sistêmico, provocando uma ruptura da harmonia que deve prevalecer nas relações estruturalmente desiguais entre as pessoas e o poder.

Ressaltou que nem mesmo o Congresso Nacional tem competência para afetar direitos e garantias individuais como a anterioridade tributária, então com mais razão não estaria o Poder Executivo autorizado a adotar tal medida por meio de Decreto.

O Ministro analisou ainda questão central da matéria, qual seja, o argumento sustentado pela Advocacia-Geral da União, de que o fundamento a legitimar o ato adotado pela Presidente

da República, justificando a imediata exigibilidade das novas alíquotas, seria o caráter eminentemente extrafiscal do IPI, diante de um contexto de reconhecida crise econômica internacional e de desnacionalização da produção industrial brasileira.

O Ministro entendeu, contudo, que tais fundamentos não podem justificar a lesão provocado pelo ato e que a própria jurisprudência do Supremo Tribunal Federal considera inaceitável e inadmissível a adoção de práticas inconstitucionais pretensamente legitimadas pela invocação de razões de Estado. Cita como exemplo a decisão da Corte Constitucional que rejeitou a possibilidade de aplicação da nova disciplina prevista pela Medida Provisória nº 32/89, convertida na Lei nº 7.730/89, em relação a contratos de depósito em caderneta de poupança celebrados ou renovados em momento anterior¹⁹⁰. Oportunidade em que se observou que a Constituição impõe limites intransponíveis ao Poder Público¹⁹¹.

O Ministro Celso de Mello destacou ainda que o argumento sustentado em razões de Estado embora seja conveniente ao Governo, representa um perigoso fator de ruptura e de desestabilização política e jurídica ao pretender submeter a autoridade da Constituição à autoridade da Presidente da República.

Por sua vez, o Ministro César Peluso sustenta que a noventena deve ser reconhecida como um direito fundamental que não pode sequer ser restringido pelo constituinte derivado. Contrariando o entendimento sustentado pela Advocacia Geral da União no sentido de que a determinação constitucional de espera dos noventa dias seria aplicável apenas às hipóteses em que a majoração do tributo é realizado por lei e não nas situações em que a majoração pode se dar por Decreto, o Ministro sustentou que a interpretação do vocábulo lei não pode ser realizada de forma estrita para restringir a garantia constitucional, mas por representar garantia fundamental,

¹⁹⁰“A possibilidade de intervenção do Estado no domínio econômico não exonera o Poder Público do dever jurídico de respeitar os postulados que emergem do ordenamento constitucional brasileiro. Razões de Estado - que muitas vezes configuram fundamentos políticos destinados a justificar, pragmaticamente, ex parte principis, a inaceitável adoção de medidas de caráter normativo - não podem ser invocadas para viabilizar o descumprimento da própria Constituição. As normas de ordem pública - que também se sujeitam à cláusula inscrita no art. 5º, XXXVI, da Carta Política (RTJ 143/724) - não podem frustrar a plena eficácia da ordem constitucional, comprometendo-a em sua integridade e desrespeitando-a em sua autoridade” (STF, RE 204.769, Primeira Turma, Relator Ministro Celso de Mello, DJ 10/12/1996)

¹⁹¹ "Motivos de ordem pública ou razões de Estado que muitas vezes configuram fundamento políticos destinado a justificar, pragmaticamente, **ex parte principis**, a **inaceitável** adoção de medidas que **frustam** a plena eficácia da ordem constitucional, **comprometendo-a** em sua integridade e **desrespeitando-a** em sua autoridade - **não podem** ser invocados para viabilizar o **descumprimento** da própria Constituição, que, em tema de produção normativa, **impõe** ao Poder Público **limites inultrapassáveis**, como aquele que **impede** a edição de atos legislativos **vulneradores** da intangibilidade do ato jurídico perfeito, do direito adquirido e da coisa julgada." (STF, RE 204.769, Primeira Turma, Relator Ministro Celso de Mello, DJ 10/12/1996, voto do Ministro Celso de Mello)

deve ser tratada de maneira ampla, para que a expressão lei seja entendida como qualquer ato normativo.

7.4.3 Análise à luz da proporcionalidade e do Direito como integridade

A segurança jurídica é um dos pilares fundamentais da ordem jurídica pátria. Encontra forte repercussão especialmente no Direito Tributário, seara em que o Estado faz amplo uso de seu poder perante os contribuintes

Um dos recursos utilizados pelo constituinte para assegurar a segurança jurídica foi estabelecer as regras que estipulam a necessidade de espera de um lapso temporal para a entrada em vigor das novas normas que ampliam as obrigações tributárias. Este tempo pode contemplar o início do exercício fiscal seguinte (CR., art. 150, III, b) ou ainda o prazo de noventa dias da publicação (CR. art. 150, c e art. 195, § 6º).

Tais regras tem por objetivo permitir que os agentes submetidos à nova tributação tenham condições de se organizar para suportar adequadamente o ônus dos novos encargos.

Embora a importância da segurança jurídica seja tão significativa que tenha dado ensejo às regras de anterioridade, o próprio constituinte reconheceu que diante de certas situações, a anterioridade poderia ser atenuada ou até afastada. Neste sentido, foram estabelecidas exceções expressas a tais determinações (CR., art. 150, § 1º), considerando especialmente a circunstância de utilização de tributos com a função de atender objetivos extrafiscais.

No caso em questão, contudo, a norma extrafiscal estabelecida extrapolou as exceções previstas pelo texto constitucional. Pretendeu-se fazer uso de um imposto federal que não está sujeito à anterioridade anual, mas que, por ausência de uma previsão constitucional expressa, deveria, ao menos em um primeiro momento, respeitar o lapso de noventa dias desde sua publicação para entrar em vigor.

Conforme observado na decisão do Supremo Tribunal Federal, o constituinte, após uma análise prévia, já atenuou a anterioridade reconhecendo a necessidade de uma maior flexibilidade na alteração do IPI em razão de suas características e objetivos extrafiscais. Esta possibilidade de atenuação ou afastamento da anterioridade estaria restrita, contudo, a um juízo em abstrato do constituinte ou diante da situação concreta, especialmente ante uma realidade que requer uma atuação mais urgente, teria também o legislador ordinário e até mesmo o Poder Executivo, nos

casos em que detém o poder de atuar como legislador, a prerrogativa de atenuar ou afastar a regra para além da autorização expressa no texto constitucional? Em outras palavras, a mitigação da anterioridade requer determinação constitucional expressa ou pode também estar amparada em legislação infraconstitucional amparada por objetivos constitucionais?

No caso em questão, a graduação da nova incidência tributária tem repercussões em relação à possibilidade de atenuação do princípio da anterioridade?

Tem-se aqui então uma situação de conflito entre a segurança jurídica densificada na regra de anterioridade de um lado e de outro as normas constitucionais visam tutelar a economia nacional como os princípios do desenvolvimento nacional (CR., art. 5º, II), do desenvolvimento econômico e social (CR., art. 21, IX), a busca pelo pleno emprego (CR., art. 170, VIII).

a) Análise à luz da proporcionalidade

Seguindo o viés metodológico proposto pela abordagem indicada pela proporcionalidade, inicialmente há que se verificar se a medida adotada, qual seja, a majoração das alíquotas de IPI dos carros importados tem a aptidão, a capacidade, de alcançar o objetivo proposto pela norma extrafiscal que é o estímulo à pesquisa e ao desenvolvimento da indústria nacional.

Embora a simples criação de barreiras alfandegárias não seja suficiente por si só para promover o desenvolvimento da tecnologia e da economia em um país, especialmente quando perduram durante longos períodos, é certo que a proteção do mercado interno em momentos pontuais, quando se caracteriza uma concorrência desigual com o produtos estrangeiros, pode ser determinante para se permitir a sobrevivência dos agentes econômico nacionais, assegurando a produção interno, os empregos e até estimulando o desenvolvimento dos produtos nacionais.

Nesta linha, caracterizada a existência de uma forte pressão das vendas de veículos importados, de maneira a comprometer a comercialização e a própria sobrevivência dos fabricantes nacionais, estaria caracterizada a condição necessária para que a medida adotada satisfaça seu objetivo de estímulo ou proteção à economia nacional.

Em um segundo passo, é necessário constatar a possibilidade de adoção de alguma medida alternativa que possa cumprir com o mesmo objetivo de proteção do mercado interno em face da invasão de produtos estrangeiros em um contexto de crise, oferecendo um grau menor de ofensa a outros direitos como é o caso da anterioridade. Neste sentido, cabe observar que o

próprio texto constitucional revela a existência de tributo mais adequado para o atendimento da situação caracterizada, o Imposto de Importação (CR., art. 153, I).

Em relação a este tributo, o texto constitucional estabeleceu exceção expressa à espera do exercício seguinte ou dos noventa dias para entrada em vigor. A adoção da majoração da alíquota do Imposto de Importação poderia alcançar os mesmos efeitos pretendidos pela medida adotada em relação ao IPI, sem representar uma atenuação do princípio da anterioridade para além dos limites previstos pelo próprio texto constitucional.

Assim, uma vez não cumprido o requisito da necessidade, a norma estaria eivada de vício de inconstitucionalidade por não suportar o juízo de proporcionalidade.

Caso fosse possível superar tal requisito, ainda seria necessário reconhecer a proporcionalidade em sentido estrito, para avaliar se o bem satisfeito com a norma, qual seja a proteção e estímulo da economia pátria seria maior do que os danos provocados à segurança jurídica explicitada no princípio da anterioridade. Uma avaliação de juízo difícil, especialmente porque se a entrada em vigor imediata favorece os fabricantes e revendedores de veículos nacionais, por outro lado prejudica diretamente os comerciantes importadores que também integram o rol de agentes econômicos.

Ademais, admitir o afastamento da regra de anterioridade em uma situação rotineira como é o controle da política aduaneira, representaria um verdadeiro esvaziamento do instituto que, em razão de sua relevância para a segurança jurídica, deveria ceder espaço apenas em situações excepcionais.

b) Análise sob a perspectiva do Direito como integridade

No estudo do caso a partir da perspectiva do Direito como integridade, a análise da situação jurídica não deve passar sempre pelo mesmo caminho, mas precisa obedecer as circunstâncias peculiares que envolvem o caso concreto.

Na situação em foco, observa-se que o Poder Executivo fez uso do IPI como mecanismo de criação de uma política alfandegária de forma a inibir a importação de veículos automotivos, visando uma maior competitividade dos veículos produzidos em território nacional.

Embora o referido tributo tenha incidência também sobre a importação de produtos e a própria Constituição reconheça seu potencial extrafiscal ao afastar a aplicação da legalidade

(CR., art. 153, § 1º) e da anterioridade em seu aspecto anual (CR., art. 150 § 1º) como forma de viabilizar uma rápida alteração de sua incidência, a ordem jurídica não expressa o objetivo de utilizá-lo como mecanismo de regulação aduaneira, seja porque, em princípio ele deve aguardar o lapso temporal de 90 para entrada em vigor, porque existe tributo específico com as características apropriadas, qual seja o Imposto de Importação ou ainda porque sua incidência está restrita aos produtos industrializados.

A melhor medida a ser adotada pelo Poder Executivo caso pretendesse efetivamente promover uma mudança imediata na política alfandegária, assegurando uma coerência na ordem jurídica em vigor, seria fazer uso do Imposto de Importação que já se encontra excepcionado da regra de anterioridade por determinação constitucional expressa.

Outro questionamento relevante para compreender a colocação da medida adotada frente à perspectiva de um ordenamento jurídico íntegro é a contrariedade da medida adotada frente aos compromissos jurídicos assumidos pelo país em relação a tratados internacionais, em especial perante a Organização Mundial do Comércio - OMC.

A imposição da majoração tributária em foco, provocou a reação de diversos países perante a OMC em razão do seu caráter protecionista, conflitando com as normas da organização, conforme atestam várias notícias veiculadas na imprensa nacional à época¹⁹². Ora a perspectiva do direito como integridade não deve admitir que o país se apresente com premissas distintas no cenário internacional e na cenário interno ou em momentos diversos. Se o país reconhece a premissa do livre comércio como um valor jurídico, não pode se opor a ela adotando medidas restritivas.

Caso queira desfrutar da prerrogativa de resguardar sua economia mediante a adoção de barreiras alfandegárias, deverá expor de forma clara tal perspectiva perante os demais integrantes da comunidade jurídica internacional.

Na decisão jurídica em questão observou-se uma dualidade entre decisões de caráter formalista, voltados ao positivismo estrito e de outro lado a existência de boas práticas vinculadas à construção de uma unidade do Direito pela integridade.

¹⁹² <http://oglobo.globo.com/economia/paises-exportadores-de-veiculos-reclamam-na-omc-do-aumento-do-ipi-2786588>. Acessado em 19/12/2013 às 22h04; <http://economia.estadao.com.br/noticias/economia,japao-e-coreia-voa-omc-contestar-alta-do-ipi-para-carros-importados,88237,0.htm>. Acessado em 19/12/2013 às 22h06.

No primeiro grupo puderam ser observadas manifestações no sentido de que a anterioridade nonagesimal somente poder ser mitigada de maneira expressa, que o Poder de tributar deve obediência estrita às normas previstas no texto constitucional e que o direito à noventena é intransponível.

Já no segundo, há que se ressaltar o retorno aos debates que deram origem à Emenda Constitucional sobre a matéria, a reconstrução do entendimento do tribunal e das Constituições anteriores em relação à anterioridade. Destaca-se ainda a comparação da adoção do Decreto com a Medida Provisória para se observar a possibilidade daquele instituto de menor hierarquia superar as prerrogativas conferidas ao outro.

7.5 Conflito entre norma tributária indutora e o princípio da isonomia

7.5.1 Possibilidade de criação de regimes especiais de tributação

A Constituição da República, em sua redação original (CR., art. 179), determinou a todas as pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal, Municípios) a adoção de tratamento jurídico diferenciado para as microempresas e as empresas de pequeno porte, com o objetivo de incentivá-las mediante a simplificação, eliminação ou redução de obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias, creditícias.

Posteriormente, com o advento da Emenda Constitucional nº 42/03, foi acrescentado dispositivo específico em relação à matéria tributária (CR., art. 146, d) para estabelecer que lei complementar determine um tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte.

Contudo, antes mesmo da edição da referida Emenda Constitucional, a Lei nº 9.317/96 criou para as microempresas e empresas de pequeno porte o regime especial tributário denominado SIMPLES - Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte.

Esta lei estabeleceu um critério quantitativo para a identificação de microempresa e empresa de pequeno porte, a partir da receita bruta auferida anualmente. Na redação original, reconheceu-se como microempresa aquelas sociedades com receita bruta inferior a R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais) e como empresa de pequeno porte as sociedades com receita

bruta entre R\$ 120.000,00 (centro e vinte mil reais) e R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais).

Embora o critério geral estabelecido pela legislação para identificação das pessoas jurídicas que poderão estar sujeitas aos benefícios tributários previstos tenha sido quantitativo em relação à receita bruta auferida, a própria legislação determinou a exclusão de uma série de pessoas jurídicas do benefício em razão da atividade desenvolvida. Dentre estas sociedades excluídas da possibilidade de opção pelo regime fiscal privilegiado (Lei nº 9.317/96, art. 9º, XIII) encontram-se aquelas que são formadas por profissionais liberais sujeitos ao exercício de profissões regulamentadas.

7.5.2 Análise de decisão judicial do Supremo Tribunal Federal

a) Razões das partes reproduzidas na decisão judicial

Inconformada com a impossibilidade de inclusão das sociedades constituídas por profissionais liberais nos benefícios fiscais estabelecidos pelo Simples, a Confederação Nacional das Profissões Liberais ajuizou Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.643 perante o Supremo Tribunal Federal.

A Confederação insurgiu-se contra a restrição prevista pela Lei nº 9.317/96 (resultado da conversão em lei da Medida Provisória nº 1.526/96) pretendendo ver declarada a inconstitucionalidade do inciso XIII, art. 9º, por entender que impedir que as sociedades constituídas por profissionais liberais, no desenvolvimento de atividades que dependem de habilitação legal, desfrutem as vantagens administrativas e tributárias previstas pela legislação, mesmo quando possuam renda nos limites previstos pela legislação, implicaria em ofensa à isonomia tributária (CR., art. 150, II).

Observou que os profissionais liberais à época da edição da nova lei já não usufruíam mais de benefício fiscal específico, o que, no passado, justificaria, ao menos em tese, sua exclusão do campo de incidência das novas legislações. Enfatizou-se, portanto, não haver justificativas para a adoção de um tratamento diferenciado e mais gravoso para as sociedades que desenvolvem profissões regulamentadas.

O Congresso Nacional ao sustentar a validade da norma justificou que o legislador estabeleceu o benefício fiscal com o foco na grande capacidade de geração de emprego por parte das micro e pequenas empresas, o que não ocorreria de forma substancial em relação às pessoas jurídicas que desenvolvem atividades exercidas por profissionais liberais.

A Presidência da República também apresentou informações alegando que a própria Constituição (CR., art. 179) autoriza dispensar às microempresas e às empresas de pequeno porte tratamento jurídico diferenciado e que uma avaliação das potencialidades das pessoas jurídicas excepcionadas, permitiu a conclusão de que não seria necessário incentivá-las. Segundo sustentou, beneficiar também referidas sociedades formadas por profissionais liberais provocaria uma distorção dos objetivos para os quais foi criado o tratamento fiscal favorecido, mesmo quando elas possuem renda semelhante às micro e pequenas empresas.

Afirmou também que em função de um motivo extrafiscal é possível estabelecer diferenciações entre ramos de atividade econômica, desde que a distinção seja razoável, que decorra de uma finalidade objetiva e que se aplique a todas as pessoas de uma determinada classe.

Acrescentou que o novo regime objetivou evitar o abuso de poder econômico pelas empresas mais fortes, retirar micro e pequenas empresas da informalidade e ainda gerar emprego, permitindo que muitas pessoas excluídas do mercado de trabalho por falta de capacitação científica, técnica ou profissional, mantenham o seu negócio.

Justamente em razão da existência de objetivos específicos é que a Lei teria excluído uma série de sociedades do tratamento tributário diferenciado.

Nesta linha, as sociedades formadas por profissionais liberais, justamente em razão da capacidade técnica, científica e profissional dos sócios, não estariam sujeitas ao impacto do domínio de mercado pelas grandes empresas, não se incluiriam de maneira significativa no mercado informal, teriam condições de atuar no mercado de trabalho sem assistência do Estado, bem como não proporcionariam em escala esperada a geração de novos empregos em razão do benefício tributário.

Assim, justificou-se que a discriminação das sociedades com objeto social associado a profissões regulamentadas não teria efetivamente um caráter arbitrário, mas responderia a critérios razoáveis, compatíveis com o enunciado constitucional.

Neste contexto, sustentou-se que não haveria ofensa à isonomia, uma vez que em decorrência de função extrafiscal, o legislador poderia tratar de forma diferenciada ramos distintos da atividade econômica, desde que o critério para separação seja pertinente e razoável.

A razoabilidade da lei em análise estaria em beneficiar justamente aqueles que não possuem um estrutura para atender a complexidade burocrática aplicável aos empresários de maior porte e aos profissionais liberais.

Alegou-se ainda que o benefício fiscal descrito pela lei visa a implementação de uma política fiscal e econômica, no interesse social, e que seria, portanto, ato discricionário não abarcável pelo controle do Poder Judiciário, envolvendo simplesmente um juízo de conveniência e oportunidade por parte do Poder Executivo.

A presidência sustentou inclusive que a aplicação de benefício do Simples às profissões liberais provocaria distorções odiosas com o próprio recolhimento do Imposto de Renda da pessoa física.

c) Fundamentos da decisão judicial proferida

Na apreciação da medida cautelar, o Tribunal optou por indeferi-la de maneira unânime, por não vislumbrar em exame preliminar a plausibilidade jurídica do pedido, bem como o *periculum in mora*. A decisão sustenta ainda que o Tribunal não poderia julgar inconstitucional a restrição legal para estender o benefício aos profissionais liberais, conforme solicitado, pois sua missão seria apenas a de legislador negativo e não positivo, de maneira que não estaria autorizado a estender benefício fiscal não previsto em lei.

Já em análise do mérito da questão, o relator, Ministro Maurício Corrêa, observou que a Lei nº 9.317/96 atendeu a atribuição estabelecida pela Constituição (CR., art. 179), protegendo as microempresas e empresas de pequeno porte contra o abuso econômico, retirando-as da economia informal, permitindo o desenvolvimento de negócios de acordo com a sua capacidade financeira e técnica, bem como gerando um número maior de empregos.

Entendeu que não haveria violação à igualdade tributária, uma vez que a própria Constituição (CR., art. 179) previu a existência de um tratamento jurídico diferenciado.

Reconheceu a constitucionalidade da medida, inclusive na parte que trata da exclusão das sociedades voltadas para a prestação de serviços mediante profissões regulamentadas, tendo sido acompanhado pelos Ministros Moreira Alves, Ilmar Galvão, Nelson Jobim e Gilmar Mendes.

Em outro sentido, o Ministro Carlos Velloso observou que o critério básico adotado para se contemplar com o benefício fiscal foi a renda bruta inferior a determinada quantia. Assim, entendeu que a exclusão de certas pessoas jurídicas que atendem esta condição dos benefícios fiscais previstos pela legislação seria uma afronta ao princípio da igualdade estipulado no texto constitucional (CR., art. 150, II). Assim, a legislação não poderia ter excluído as sociedades formadas por profissionais liberais. Concluiu o seu voto pela inconstitucionalidade do dispositivo.

O Ministro Sepúlveda Pertence também julgou procedente o pedido nos termos do voto do Ministro Velloso, reconhecendo então a inconstitucionalidade do dispositivo. Entendeu que na definição legal de microempresa e empresa de pequeno porte beneficiárias do regime privilegiado, não pode haver infração ao princípio da igualdade (CR., art. 150, II) que veda tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente, proibida, em especial, a distinção por ocupação profissional.

Por sua vez, o Ministro Marco Aurélio sustentou que não foi encontrada justificativa para a distinção realizada, reconhecendo a necessidade de se homenagear e dar a maior eficácia possível ao princípio da igualdade. Nestes termos, também julgou inconstitucional a disposição legal, acolhendo o pedido apresentado pela Confederação.

Assim, por uma decisão da maioria, a exclusão das sociedades que desenvolvem atividades de profissões regulamentadas foi admitida.

7.5.3 Análise à luz da proporcionalidade e do Direito como integridade

A criação de um regime de tributação diferenciado para certas sociedades conforme descrito, apresentou dois momentos distintos de potencial conflito com o princípio da igualdade que demanda a concessão de um tratamento isonômico por parte da legislação.

Em um primeiro momento, optou-se por facultar a adoção de um tratamento tributário mais benéfico às micro e pequenas empresas, por se entender que a criação deste critério de diferenciação, responderia a uma necessidade de proteção e estímulo a estas sociedades com

menor poder econômico e estrutura, bem como em razão de sua relevância no contexto econômico nacional.

Este primeiro juízo acerca da atenuação da isonomia foi realizado pelo próprio constituinte que fez consignar na Carta Magna (CR., art. 146, d, art. 170, IX e art. 179) a possibilidade de atenuação do princípio constitucional em razão destas condições especiais das sociedades com menores condições econômicas.

A legislação ordinária ao estabelecer a aplicação da determinação constitucional não ficou satisfeita em disciplinar a diferenciação estabelecida pela Constituição caracterizando a condição de micro e pequena empresa, mas foi além, criando outra hipótese de conflito com a isonomia. Ao reconhecer que dentre as micro e pequenas empresas, conceito delimitado pela receita auferida pelas sociedades, algumas não estariam autorizadas a aproveitar o tratamento tributário diferenciado em razão da atividade que desenvolvem, a legislação criou uma segunda situação de conflito com a isonomia, neste caso sem o amparo expresso do texto constitucional.

Assim, ausente a autorização constitucional expressa no sentido de atenuação da isonomia, e uma vez provocado, cabe ao Poder Judiciário promover a construção de uma compreensão e uma decisão acerca da validade da norma.

Tem-se neste caso caracterizada, portanto, a adoção de uma medida legislativa fundamentada na busca pela valorização do trabalho (CR., art. 1º, IV, art. 6º), a satisfação do pleno emprego (CR., art. 170, VIII) e o desenvolvimento da economia (CR., art. 3º II), em oposição à isonomia (CR. art. 150, II) que demanda um tratamento igualitário por parte da legislação tributária.

a) Reflexões à luz da proporcionalidade

O juízo de proporcionalidade se inicia com a verificação da adequação que deverá permitir a identificação da pertinência entre a medida promovida, qual seja, a eleição de apenas certas micro e pequenas empresas como agentes beneficiados pela tributação diferenciada, e o objetivo pretendido, qual seja, o desenvolvimento da economia nacional e a promoção do trabalho e do emprego.

Conforme restou exposto no processo, a lógica adotada pelo poder público foi a de que as micro e pequenas sociedades que desenvolvem atividades vinculadas aos profissionais liberais

não possuem as mesmas limitações econômicas de desenvolvimento e ainda não possuem e mesma capacidade de oferta de emprego das demais sociedades.

Neste sentido, a adequação restaria atendida na medida em que a norma editada concedeu o benefício fiscal justamente às sociedades que tem a maior capacidade de promover a satisfação do objetivo pretendido.

A segunda etapa, sintetizada no critério da necessidade, demanda uma reflexão acerca da existência de medidas alternativas que viabilizem a satisfação dos objetivo com um grau menor de onerosidade a direitos, em especial com uma afronta menos significativa em relação ao princípio da isonomia.

É preciso reconhecer que há diversos mecanismos para se promover uma política econômica e a avaliação do grau de eficiência e de ônus em relação a cada uma delas não é tarefa fácil. Uma pergunta que se pode realizar em relação à situação em questão é se a segregação das atividades liberais foi uma medida necessária para a satisfação do objetivo pretendido. Neste sentido a implementação de uma norma que não promovesse uma segregação em razão da atividade, mas tão somente em virtude da receita, estaria apta a promover a realização dos mesmos fins, sem a afronta ao princípio da isonomia para além dos limites expressamente previstos pelo texto constitucional.

De toda maneira, uma ampliação dos benefícios certamente provocaria também reflexos nos cofres públicos com consequências talvez não desejadas.

Caso superado o juízo de necessidade, há ainda a realização do juízo de proporcionalidade em sentido estrito, que requer a avaliação se o nível de atendimento do objetivo pretendido em termos de promoção do emprego, desenvolvimento da economia é superior às restrições provocadas ao princípio da isonomia.

Trata-se de avaliação com apreciação complexa, embora seja necessário reconhecer que o grau de ofensa ao princípio da isonomia alcançado pela medida editada não é por demais elevado pois obedece a critério objetivo e não cria, ao menos em princípio, restrições significativas ao desenvolvimento das profissões regulamentadas ou estabelece desigualdades de concorrência.

b) Reflexões à luz da proporcionalidade

O raciocínio e julgamento da constitucionalidade de norma tendo como fundamento a busca pela integridade no Direito, convida a uma reflexão mais ampla sobre a extensão e a força das normas constitucionais no contexto de uma sociedade, tanto com base na construção destes direitos dentro daquela sociedade no passado, quanto tendo como referência o conteúdo de realização que se pretenda dar a eles naquela sociedade no futuro.

Conforme bem observa Roque Carraza¹⁹³ o princípio da isonomia é uma decorrência lógica do princípio republicano em que devem desaparecer os privilégios tributários de indivíduos, classes ou certos segmentos da sociedade. Naturalmente que esta determinação de generalidade da tributação não implica em uma imposição tributária a todos com caráter uniforme, mas eventuais distinções não podem estar alicerçadas em critérios arbitrários, precisam estar amparadas em objetivos constitucionalmente relevantes.

Nesta linha, é possível buscar as raízes históricas do próprio texto constitucional para ser capaz de interpretá-lo adequadamente no contexto atual. O dispositivo constitucional ao determinar o respeito à isonomia, vedando o tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente (CR., art. 150, II), expressamente destaca a impossibilidade de realizar qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função.

Esta determinação tem uma raiz histórica que é a concessão de benefícios fiscais pra militares, magistrados e parlamentares, em uma nítida concessão de privilégio odioso, sem qualquer fundamento constitucional justificável. Trazendo a norma para o contexto atual, é possível compreendê-la como limite à instituição de privilégios que não sejam constitucionalmente sustentáveis, não estando portanto a restringir a diferenciação da tributação em função da natureza da atividade econômica desenvolvida, desde que exista um fundamento constitucional relevante capaz de atenuar a aplicação da isonomia.

Neste contexto, cabe observar ainda que eventual decisão no sentido de impedir a diferenciação da tributação em razão da atividade, quaisquer que sejam os seus fundamentos, deve provocar reflexo em uma série de outras normas tributárias em vigor como a impossibilidade de opção pelo Lucro Presumido em relação às instituições bancárias (Lei 9.718/98, art. 14, II) ou a aplicação de alíquota majorada de Contribuição Social para o Lucro

¹⁹³ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 73-74.

Líquido – CSLL em relação às pessoas jurídicas que atuam na área de seguros privados (Lei 7.689/88, art. 3º, I), dentre outras.

7.6 Conflito entre norma tributária indutora e o princípio da capacidade contributiva

7.6.1 A imposição de alíquota mais gravosa em transações com paraísos fiscais

A Constituição da República (CR., art. 145, § 1º) estabelece a necessidade de graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte. Introduce no ordenamento jurídico em vigor o princípio da capacidade contributiva que visa assegurar a adequação da tributação conforme a possibilidade econômica de cada contribuinte contribuir para a sociedade mediante o pagamento de tributos.

O Imposto sobre a Renda, por seu caráter pessoal, certamente é um dos tributos que mais se amolda a esta característica, permitindo sua conformação segundo a capacidade contributiva apresentada em razão da renda obtida.

A Lei nº 9.779/99 (art. 8º), resultante da conversão em lei da Medida Provisória nº 1.788/98, elevou de 15% (Lei nº 9.249/95, art. 28) para 25% a incidência de Imposto de Renda na fonte em relação aos rendimentos pagos em que o beneficiário é residente ou domiciliado em país que não tributa a renda ou que a tributa em alíquota inferior a 20%.

A norma estabelece, portanto, tratamento tributário mais oneroso em razão não de um critério de maior renda, o que poderia revelar o objetivo de satisfação da capacidade contributiva, mas com foco no destino dos recursos pagos. Há nesta disposição um nítido caráter indutor que pretende desestimular a realização de operações e negócios com pessoas físicas e sociedades que tenha domicílio ou sede em paraísos fiscais.

A medida reconhece que a guerra fiscal promovida pelos países com a concessão de benefícios fiscais na tributação sobre a renda é nociva à economia nacional e até internacional pois desvia recursos, investimentos, devendo ser evitada, embora não seja vedada.

De toda maneira, como o estabelecimento de alíquota majorada neste tipo de transação não está delineada pelo princípio da capacidade contributiva, esta norma também foi submetida à apreciação do Poder Judiciário, conforme se verá adiante.

7.6.2 Análise de decisão judicial do Tribunal Regional Federal da 2ª Região

a) Razões das partes reproduzidas na decisão judicial

Inconformada com a cobrança da alíquota de 25% na retenção de Imposto de Renda em operação realizada com empresas no exterior, em especial com filial de Banco em Nassau – Bahamas, uma sociedade ajuizou o Mandado de Segurança nº 0014527-22.1999.4.02.5101 (Número antigo: 99.0014527-5) perante a 26ª Vara Federal do Rio de Janeiro.

Diante de decisão desfavorável em medida liminar e na decisão de mérito por sentença em primeira instância, o contribuinte opôs recurso de apelação acolhido e processado no Tribunal Regional Federal da 2ª Região sob o nº 0047366-43.2000.4.02.0000 (Número antigo: 2000.02.01.047366-6).

Contudo, antes do recebimento da apelação, sob o fundamento de *periculum in mora*, o contribuinte apresentou perante o Tribunal a Medida Cautelar nº 0061852-67.1999.4.02.0000 (Número antigo: 1999.02.01.061852-4). Ofereceu ainda petição avulsa distribuída por correlação a esta Medida Cautelar, nos termos do art. 11 do Regimento Interno da Corte, processada sob o nº 0028502-54.2000.4.02.0000 (TRF2 2000.02.01.028502-3).

Para a análise proposta, cabe destacar as razões extraídas das decisões de 21 de junho de 2000, no Agravo Regimental no processo 0028502-54.2000.4.02.0000 (TRF2 2000.02.01.028502-3) e de 22 de novembro de 2000 em Apelação em Mandado de Segurança nº 0047366-43.2000.4.02.0000 (Número antigo: 2000.02.01.047366-6).

Um dos fundamentos apresentados pelo contribuinte foi justamente o de que a majoração da alíquota do imposto de renda para 25% nas operações com remessa de rendimentos para pessoas em paraísos fiscais ofendeu a capacidade contributiva. A capacidade contributiva restaria atingida, uma vez que contribuintes que não se encontram necessariamente em uma situação de maior capacidade econômica objetiva, acabam por ser atingidos por uma alíquota majorada apenas em razão da maneira como o país em que se encontra o beneficiário tributa a renda.

Afirmou ainda que a forma de tributação de renda no país ao qual se destinam os rendimentos não pode ensejar o aumento supostamente discriminatório do imposto de renda, o que feriria o princípio da isonomia.

Sustentou que o caráter indutor da medida não legitimaria a adoção da tributação mais gravosa pela legislação no caso em questão, uma vez que o Imposto de Renda não seria dotado de

caráter extrafiscal. Neste sentido, afirmou que a adoção de normas tributárias com caráter extrafiscal somente pode ocorrer quando expressamente autorizada pelo texto constitucional, como nos casos do IPTU (art. 182, § 4º, II) e ITR (art. 153, § 4º), ou quando se delega ao Poder Executivo a competência para fixar as alíquotas do IOF.

Conforme relatado na decisão do Mandado de Segurança em segunda instância, o Fisco sustentou que a Lei pode discriminar as operações de atividade econômica em razão de motivo extrafiscal, desde que a distinção (i) seja razoável, (ii) derive de uma finalidade objetiva capaz de conduzir aos efeitos desejados, (iii) seja aplicável a todas as pessoas da mesma categoria.

O Ministério Público, por sua vez, também em primeira instância, manifestou-se no sentido de que a discriminação realizada atende ou realiza a isonomia na medida que estabelece tratamento diferenciado para pessoas em condições diferenciadas, visando equilibrar a economia do país.

b) Fundamentos da decisão judicial proferida

Na análise do pedido de antecipação recursal, o Desembargador Federal Rogério Vieira de Carvalho ao analisar a questão manifestou-se no sentido de não ser possível a identificação de ofensa à capacidade contributiva a justificar o provimento cautelar.

Observou que a operação objeto de análise envolve empresas do mesmo grupo econômico e que o beneficiário na relação era empresa domiciliada no exterior, localizada em paraíso fiscal.

Afirmou ainda que a medida se insere no contexto da extrafiscalidade tributária em que há razões de ordem pública relativas à preservação da economia nacional a justificar uma tributação mais gravosa na remessa de rendimentos para países onde não há tributação.

Assim, negou provimento ao recurso, tendo sido acompanhado por seus pares, por não identificar os requisitos autorizadores da antecipação da tutela recursal.

No acórdão que decidiu acerca do recurso de apelação em sede do Mandado de Segurança nº 0047366-43.2000.4.02.0000 (Número antigo: 2000.02.01.047366-6), foi observado que a sentença recorrida sustentou que a Lei nº 9.779/99 tão somente estabeleceu tratamento diferenciado, com proporcionalidade, em razão de um elemento discriminatório objetivamente aferível, inspirado na proteção da economia nacional.

Outra vez na condição de relator o Desembargador Federal Rogério Vieira de Carvalho reiterou os fundamentos do provimento cautelar para indeferir o recurso, tendo sido novamente acompanhado de forma unânime pelos demais membros do Tribunal.

Não satisfeito com a decisão o contribuinte ainda opôs Embargos de Declaração, sustentando-se na omissão da decisão em relação ao argumento de que somente poderia haver a utilização de tributos de natureza extrafiscal nas hipótese expressamente descritas no texto constitucional.

Negando a existência de qualquer omissão, a decisão dos Embargos não enfrentou diretamente a matéria, restringindo-se a afirmar que a extrafiscalidade adotada foi admitida pelo tribunal por decorrer de um cotejo dos princípios da capacidade contributiva e igualdade tributária (CR., art. 145 e 150). Segundo o desembargador houve menção explícita no sentido de que, no entendimento do Tribunal a legislação apresentada não afrontou os limites impostos pela ordem constitucional.

7.6.3 Análise à luz da proporcionalidade e do Direito como integridade

A verificação da satisfação do princípio da capacidade contributiva muitas vezes não é tarefa fácil, seja porque em alguns tributos a base de cálculo não está diretamente associada a uma efetiva e mensurável riqueza do contribuinte, seja porque a aferição da capacidade que um contribuinte tem de contribuir com a sociedade mediante o pagamento de tributos abarca um contexto mais amplo de suas condições econômicas, para além da manifestação de riqueza que envolve a apuração e arrecadação do tributo.

A atenção à capacidade contributiva como elemento fundamental para a graduação do ônus tributário é contudo característica intrínseca à legislação, intimamente associada aos princípios da justiça e da solidariedade.

No caso em questão, entretanto, por se tratar de tributação sobre a renda, a análise do atendimento da capacidade contributiva é matéria mais palpável. O seu acolhimento implica na adoção da lógica de que aquele que tem maiores rendas deverá contribuir em volume maior com o recolhimento de recursos em favor do Estado.

Uma singela observação da norma ora tratada, permite constatar que a majoração da alíquota do Imposto de Renda nas operações realizadas com pessoas localizadas em paraísos fiscais não se desenvolveu sob a proteção ou o estímulo da capacidade contributiva, isso porque

manifestações de riquezas semelhantes são submetidas a tributação diferenciada em razão do destino da renda e não em virtude de sua quantidade.

Há no caso, portanto, um flagrante afrontamento ou abrandamento da capacidade contributiva prevista no texto constitucional (CR., art. 145, § 1º) em face de uma norma tributária extrafiscal que se sustenta na proteção da economia nacional (CR., art. 3º II).

a) Análise à luz da proporcionalidade

A resposta da proporcionalidade exige a aferição dos três critérios que lhe são intrínsecos.

Inicialmente há que se verificar se a majoração da carga tributária em relação às transações com paraísos fiscais tem a capacidade de favorecer ou proteger a economia nacional. Neste sentido cabe ressaltar que a guerra fiscal internacional provocada pela significativa redução ou até mesmo isenção fiscal em certos países tem sido criticada por comprometer a economia internacional.

Embora a utilização de estruturas societárias e da rede financeira de paraísos fiscais não seja por si só uma irregularidade, muitas vezes estas estruturas acabam sendo empregadas para acobertar atividades ilícitas, reduzir a tributação no país em que a atividade operacional/produziva é realizada ou ainda assegurar o sigilo de negócios.

Ao dificultar a arrecadação que permite ao Estado fazer investimentos em infraestrutura e fomentar a economia e ainda criar desníveis de concorrência ao promover um ganho de eficiência para as sociedades que utilizam as estruturas societárias internacionais, tem-se o fundamento para se promover a indução contra a utilização dos paraísos fiscais.

Neste sentido, a majoração da carga tributária tem o potencial de inibir a realização de operações com agentes econômicos localizados em paraísos fiscais ao criar um ônus tributário que reduz ou fulmina com a vantagem econômica oferecida pela transação.

A segunda análise exigida pela proporcionalidade é o juízo de necessidade, a demandar uma comparação com outras eventuais possíveis medidas que possam permitir a satisfação dos mesmos objetivos, com um menor grau de restrição de direitos.

Alcançar uma compreensão clara e bem fundamentada acerca da análise requerida não é simples, afinal exige uma ampla compreensão acerca dos mecanismos de atuação na política econômica internacional. Logicamente, embora a responsabilidade da decisão seja de um

magistrado, a construção de sua compreensão não deve ser feita unilateralmente. O magistrado deve estimular as partes a participarem da construção das razões que haverão de orientar o juízo.

De toda maneira, é possível reconhecer que a indução de conduta por meio da norma tributária em questão não oferece grandes restrições a direitos, uma vez que não impede a realização do negócio. A liberdade de atuação do agente econômico é preservada, atribuindo-se um ônus maior pela operação, mas o faz com um critério claro, qual seja a existência de reduzida carga tributária na outra ponta da relação econômica.

O terceiro e último juízo presente nesta perspectiva é a proporcionalidade em sentido estrito que estimula a comparação entre o peso do direito satisfeito e o grau de lesão ao direito afrontado com a medida adotada.

No caso em questão, o que possui maior peso, a proteção da economia nacional mediante a adoção de norma tributária que dificulta transações internacionais com paraísos fiscais ou a afronta à capacidade contributiva com a criação de critério para tributação diferenciada da renda desvinculado do montante auferido?

Com fundamento no texto constitucional (CR., art. 145, § 1º) que estabelece a graduação dos impostos conforme a capacidade contributiva, sempre que possível, é possível sustentar que a situação em questão é uma destas condições especiais que permitem a ausência da vinculação à capacidade econômica em razão da necessidade de atendimento de outro objetivo constitucional. Nesta linha, pode-se afirmar que a ofensa à capacidade contributiva não tem valoração muito significativa pois o próprio texto constitucional reconheceu a possibilidade de atenuá-la.

b) Análise sob a perspectiva do direito como integridade

Conforme já manifestado, a busca pelo direito como integridade não está submetido a um método com regras pontuais e rígidas de raciocínio. É a reflexão acerca do caso concreto dentro de uma perspectiva histórica com passado, presente e futuro e um processo de diálogo argumentativo, que deverá proporcionar uma compreensão sobre como o caso concreto deverá ser interpretado de forma coerente com a ordem jurídica em vigor.

Aqui é interessante observar, por exemplo, que o próprio texto constitucional em muitos momentos permite a majoração de alíquotas diante de manifestações de riquezas semelhantes ou

até opostas, com o objetivo de satisfação de um fim extrafiscal. É o que ocorre, por exemplo com relação ao IPTU.

Em relação a este tributo municipal, ao mesmo tempo que a Constituição (art. 156, § 1º, I e II) permite a progressividade em razão do valor do imóvel e admite a adoção de alíquotas diferente em função de sua localização e uso, justamente para que manifestações maiores de riqueza possam ser tributadas com maior ônus, em obediência à capacidade contributiva, permite também (art. 182, § 4º, II) a progressividade no tempo do imposto na tributação de solo não edificado, subutilizado ou não utilizado.

Ora, a tributação de solo não utilizado de maneira mais elevada do que um imóvel em que se tenha realizado uma construção, não observa a capacidade econômica do contribuinte manifesta naquela propriedade, mas atende ao objetivo social de estimular a promoção de uma destinação social àquele patrimônio.

Neste sentido, novamente cabe a pergunta: somente o constituinte está autorizado a estabelecer situações em que a tributação com conteúdo extrafiscal pode atenuar o atendimento ao princípio da capacidade contributiva como critério para graduação da tributação?

Diante de um novo contexto histórico, econômico é preciso alterar o texto constitucional para se permitir que novas normas extrafiscais sejam adotadas com a possibilidade de atenuar os princípios que sustentam a ordem tributária constitucional?

No caso em questão é oportuno questionar ainda em que medida a capacidade contributiva está sendo realmente afrontada, na medida em que ela responde ao princípio da solidariedade que impõe a cada um a contribuição para com a sociedade segundo a sua própria medida.

Quando se realizam operações com pessoas localizadas em paraísos fiscais, como regra, há um efetivo propósito comercial na realização da operação ou a utilização destas entidades responde ao simples objetivo de reduzir a incidência da carga tributária, ofendendo então a própria capacidade econômica do agente? Certamente há as duas situações e é preciso saber separar o joio do trigo. A majoração da alíquota nas operações realizadas com pessoas nestas localidades estaria efetivamente representando uma afronta à capacidade contributiva e ao princípio da solidariedade que lhe permeia?

Ademais, dentro do contexto constitucional e histórico há que se identificar ainda a relevância social do princípio que se busca tutelar com a medida extrafiscal. Neste caso, observa-

se que a proteção da economia é questão fundamental para a estruturação do Estado e da sociedade.

7.7 Conflito entre norma tributária indutora e o princípio do não confisco

7.7.1 Exacerbação de imposição tributária sobre terras improdutivas

A Constituição da República ao tratar sobre o Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (CR., art. 153, VI, § 4º, I) estipulou a adoção de medida extrafiscal pela legislação infraconstitucional, mediante a utilização de alíquotas progressivas, com o objetivo de desestimular a manutenção de propriedade improdutivas. Trata-se de previsão com o nítido caráter de induzir o exercício do direito de propriedade com o atendimento de sua função social (CR, art. 5º, XXIII).

A Lei Federal nº 9.393/96 ao tratar acerca do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR estipulou alíquotas diferenciadas e progressivas para o tributo em razão de dois critérios, a extensão do imóvel, e o grau de utilização da terra, equivalente à relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável do imóvel.

A Lei reconheceu como área efetivamente utilizada aquela que tenha sido objeto de plantação, pastagem, exploração extrativa, exploração de atividade granjeira ou aquícola e ainda objeto de implantação de projeto técnico.

A estipulação das alíquotas diferenciadas em razão do grau de utilização do imóvel responde a um caráter extrafiscal relacionado com o atendimento da função social da propriedade.

A progressividade das alíquotas foi estabelecida de tal forma pela referida lei que na situação mais gravosa para o contribuinte, qual seja, o exercício do direito de propriedade de imóvel rural com mais de cinco mil hectares e com índice de utilização da terra de até 30%, a alíquota estipulada foi de 20%.

A determinação de uma alíquota desta monta em relação a um tributo que incide sobre o direito de propriedade, determina que a cada cinco anos o proprietário deverá desembolsar o valor da própria propriedade tributada, o que suscita o questionamento acerca do caráter confiscatório de referido tributo.

7.7.2 Análise de decisão judicial do Tribunal Regional Federal da 1ª Região

a) Razões das partes reproduzidas na decisão judicial

A questão ora descrita foi conduzida ao judiciário na 3ª Vara da Seção Judiciária da Justiça Federal de Mato Grosso e posteriormente julgada pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região sob o número 0102863-06.1999.4.01.0000.

O contribuinte recorreu de decisão em primeira instância que julgou improcedente o pedido formulado, sustentando, primeiro, a ofensa ao princípio da igualdade por entender que em razão das diferenças regionais no país, não seria possível tratar todos os proprietários rurais de imóveis com mais de 5.000 hectares da mesma forma. Nesta linha, sustentou que a manutenção de propriedade em região inóspita no norte do Mato Grosso ocasionaria maiores dificuldades de aproveitamento da terra.

Ressaltou ainda o caráter confiscatório do tributo, contrariando a Constituição da República (CR., art. 150, IV), já que, uma vez mantida a alíquota de 20%, o contribuinte estaria submetido a pagar em tributo e em apenas cinco anos o valor referente à própria propriedade.

Em função do objetivo proposto neste ponto do trabalho, nesta oportunidade a análise será centrada no segundo aspecto, qual seja a caracterização do confisco por meio de medida tributária.

b) Fundamentos da decisão judicial proferida

A desembargadora relatora Sra. Maria do Carmo Cardoso reconheceu que a Constituição Federal (CR., art. 153, VI, § 4º, I) admite a estipulação de alíquotas progressivas em razão da produtividade do imóvel rural com o objetivo de desestimular a manutenção de propriedade improdutivas.

Ressaltou que a exacerbação da carga tributária neste caso busca a satisfação de um resultado diferente da função arrecadadora, restando caracterizado o caráter extrafiscal da progressividade do ITR.

A desembargadora reproduz lição de Paulo Carvalho¹⁹⁴ em que o autor afirma que o regime a ser aplicado na utilização de normas tributárias de caráter extrafiscal é aquele próprio das exações tributárias. O próprio autor insiste que deve existir, neste sentido, obediência aos parâmetros constitucionais previstos pela competência e pelos princípios mesmo nas hipóteses em que se busca atender pretensões extrafiscais.

A citação do referido autor foi utilizada para justificar que o próprio texto constitucional (CR., art.153, § 4º) estipula a adoção da progressividade e o estabelecimento de alíquotas com o objetivo de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

A decisão recordou ainda que o texto constitucional (CR., art. 186) estabeleceu requisitos para que a função social da propriedade rural seja cumprida, com destaque para o aproveitamento racional e adequado da propriedade, matéria esta disciplinada pela Lei nº 8.692/93 (art. 6º) quando reconhece como produtiva a propriedade que atinge certos graus de utilização da terra e de eficiência na exploração.

Observou que os critérios de tamanho e do grau de utilização do imóvel previstos na lei em relação à aplicação das alíquotas progressivas com fins extrafiscais, foram conjugados exatamente para inibir a utilização da propriedade de maneira improdutiva.

Foram reproduzidas ainda jurisprudências que admitem uma tributação progressiva do ITR para fins extrafiscais, sem maiores considerações acerca da existência ou não de uma situação confiscatória.

De maneira indevida afirmou-se haver um caráter sancionatório quando a Constituição Federal autoriza o aumento de tributação do ITR no caso das propriedades improdutivas. Ora, cabe aqui recordar que, em função de sua própria natureza, explicitada no Código Tributário Nacional (CTN., art. 3º), o tributo não pode ser utilizado como sanção, nem mesmo quando encontra-se imbuído de função extrafiscal. Assim, tem-se na questão objeto de análise um caráter indutor e não sancionatório.

A decisão afirmou ainda que dada a autorização constitucional para utilização do tributo com caráter extrafiscal mediante o seu aumento, não haveria confisco tributário.

O acórdão foi concluído com a afirmativa de que inexistiu ali ofensa ao princípio da igualdade ou ainda do caráter de confisco, em razão da regra constitucional que determina o

¹⁹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. Op. cit. p. 236

atendimento da função social da propriedade, mediante o seu aproveitamento racional e adequado.

7.7.3 Análise à luz da proporcionalidade e do Direito como integridade

Inicialmente observa-se que a mencionada decisão tributária afirmou inexistir caráter de confisco na medida legislativa adotada em razão da existência de expressa determinação constitucional no sentido de utilização do tributo com alíquotas progressivas visando desestimular a manutenção de propriedade improdutivas.

Ora, é preciso reconhecer que o efeito confiscatório é um fato que não pode ser afastado pela função da norma tributária adotada. Admitir a impossibilidade de confisco em tributo com efeito extrafiscal seria simplesmente ignorar a lógica dos fatos.

Diante de um caso concreto é possível admitir que não existe confisco porque a graduação do tributo aplicada não foi suficiente para alcançar referido patamar ou então, admitir que existe um caráter confiscatório mas que na situação em curso tal disposição perde força em razão da função extrafiscal que sustenta a aplicação do tributo exacerbado.

Contudo, na decisão prolatada, não se determinou o afastamento ou a superação do princípio constitucional por estar caracterizada a extrafiscalidade, mas simplesmente se afirmou que ela não restaria configurada diante do tributo extrafiscal.

Ora, uma vez que o princípio não foi afastado ou superado na decisão, não deveria ele ser aplicado? A simples satisfação de um objetivo indutor muda a realidade dos fatos para extinguir a existência do confisco? Não há um limite para a imposição tributária quando se está diante de um aumento da carga com o objetivo de indução de condutas? Neste sentido, seria possível o legislador adotar alíquotas ainda maiores na ordem de 50% e até 100% do valor do imóvel para satisfazer o fim extrafiscal?

Há que se recordar que, enquanto o constituinte determinou a utilização do ITR com objetivo extrafiscal, o texto constitucional também previu a impossibilidade de se adotar tributo com efeito de confisco (CR., art. 150, IV), sem excepcionar de forma expressa a aplicação do referido princípio na hipótese de utilização de tributo com efeito extrafiscal. Desta maneira, à primeira vista, seria necessário respeitar o limite imposto pelo não confisco também no

estabelecimento de normas tributárias com caráter indutor, o que não foi analisado na decisão em questão.

Assim, na situação concreta ora apresentada, é preciso concluir que encontra-se de um lado a determinação constitucional que estabelece a utilização de alíquotas progressivas no ITR com o objetivo de desestimular a manutenção de propriedade improdutivas (CR., art. 153, VI, § 4º, I), norma fundamentada pelo atendimento da função social da propriedade (CR, art. 5º, XXIII) e de outro o princípio do não confisco (CR., art. 150, IV) que veda a utilização do tributo em montante tal que comprometa o exercício do próprio direito de propriedade.

Neste contexto, o questionamento a ser realizado trata da constitucionalidade de uma norma tributária diante da existência de eventual limite determinado pelo princípio do não confisco na majoração de alíquota de imposto em que há expressa determinação do próprio texto constitucional autorizando a sua exacerbação como forma de induzir um melhor aproveitamento daquela propriedade.

Com o objetivo de promover uma reflexão aprofundada não apenas quanto ao resultado do julgamento em questão, mas especialmente em relação à fundamentação apresentada para solução da lide, cabe tecer algumas considerações acerca da aplicação da teoria da proporcionalidade e ainda do direito como integridade.

a) Reflexões à luz da proporcionalidade

O juízo de proporcionalidade construído pela tradição alemã impõe a aplicação de um método com três etapas bem definidas.

Quanto à primeira, demarcada pela aferição da adequação, cabe reconhecer, sem maiores possibilidades de dúvida que a medida extrafiscal adotada, qual seja a majoração do ITR, imposto que incide anualmente sobre as propriedades rurais, tem a capacidade de estimular um melhor aproveitamento da propriedade, seja para que seu proprietário a torne produtiva, reduzindo a carga tributária, seja para que aliene o bem a outros que possam fazer um uso socialmente mais adequado.

Em relação à segunda etapa, momento em que se deve aferir a necessidade ao se analisar se a medida adotada é a que representa um menor ônus aos direitos que lhe são contrapostos, constata-se uma maior dificuldade na análise.

Conforme tentou sustentar o contribuinte no caso em questão, a satisfação da função social da propriedade nos termos descritos pela legislação teria sido dificultada pelas condições de infraestrutura do local em que se encontrava a propriedade. Neste sentido é possível objetar que talvez a imposição da norma tributária mais gravosa, com reflexos em relação ao princípio do não confisco, não seja a maneira menos onerosa ao contribuinte para fomentar a satisfação do cumprimento da função social da propriedade. A adoção de legislações que promovam a criação de uma infraestrutura adequada ao desenvolvimento da economia ou até mesmo a concessão de benefícios fiscais para o desenvolvimento da região podem até oferecer um resultado melhor com menos lesão ao direito de propriedade do contribuinte.

Uma vez acolhido este entendimento, tem-se aqui uma decisão pela inconstitucionalidade da norma com base na proporcionalidade. Caso este ponto seja superado, com a conclusão, por exemplo, de que a medida adotada é sim a menos onerosa, uma vez que as alternativas existentes já foram adotadas sem lograr êxito, por exemplo, cabe partir para a terceira etapa.

A última etapa é a ponderação em sentido estrito. Neste ponto é preciso se perguntar se a satisfação da função social da propriedade mediante a norma tributária indutora é maior do que a lesão provocada ao direito de não ser tributado de maneira confiscatória.

Neste momento, uma linha de raciocínio possível é reconhecer que o princípio do não confisco existe como forma de proteção de um direito mais amplo que é o próprio direito de propriedade. Neste sentido, os tributos não podem ter efeito confiscatório para que não sejam utilizados como mecanismo de restrição ao direito constitucional de propriedade.

Cabe ressaltar, entretanto, que o direito de propriedade tutelado pela Constituição não admite o seu exercício de qualquer modo. Requer o atendimento de sua função social. Neste sentido, deveria haver a proteção do direito de propriedade quando esta propriedade cumpre sua função social. Assim, prevaleceria o direito à função social e o não confisco não estaria a resguardar o exercício do direito de propriedade sem uma função social.

b) Reflexões à luz do direito como integridade

A análise sob a perspectiva do Direito como integridade não atribui ao método a responsabilidade para a solução do problemas, exige dos intérpretes que compõe a sociedade uma compreensão mais ampla acerca do contexto histórico, jurídico e social em que a medida

legislativa foi adotada, para se alcançar a decisão justa conforme os princípios que orientam o ordenamento jurídico existente.

Na situação em questão há que se observar a existência de determinação constitucional expressa no sentido de atribuição de alíquotas progressivas em relação ao imposto sobre propriedade territorial rural (art. 153, § 4º, I) de maneira a desestimular a manutenção de propriedade produtivas.

Na referida determinação está explícita a utilização do tributo com objetivo indutor e implícita a atenuação de princípios constitucionais como o da capacidade contributiva, haja vista a autorização para graduação do tributo com base em critério diverso da manifestação de riqueza, e ainda do princípio da isonomia, haja vista que propriedades com características semelhantes do ponto de vista de valor econômico poderão ser tributadas de modo diferenciado.

Em relação ao princípio do não confisco a norma que determina a utilização do tributo com viés extrafiscal não estabelece ou pressupõe o seu afastamento ou mesmo atenuação. Por outro lado, a eficiência da efetivação da disposição constitucional depende diretamente do nível de exacerbação do tributo, o que significa que quando maior a atenuação do princípio do não confisco, maior a capacidade da norma de induzir conduta satisfazendo o objetivo constitucional.

Entretanto, juridicamente, qual a atenuação tolerável do princípio constitucional em face do objetivo de satisfação da determinação constitucional de utilização das propriedades respeitando-se a sua função social?

Esta não é uma resposta fácil e passa pela compreensão da sociedade a ser construída diante de um processo judicial sobre qual o bem jurídico mais relevante, a função social da propriedade ou a restrição ao uso do poder de tributar de maneira confiscatória.

Na doutrina é possível encontrar manifestação expressa no sentido de que a indução de condutas pela norma tributária não justifica tributação confiscatória.¹⁹⁵ Nesta linha é possível verificar ainda que a Constituição não apenas assegura o pleno exercício do direito de propriedade (CR., art. 5, XXII e art. 170, II) como também estabelece a expropriação ou o confisco de propriedade apenas como penalidade em relação às terras em que forem localizadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas, e ainda em relação a todo e qualquer bem de valor

¹⁹⁵ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Op. cit. p. 227.

econômico apreendido em decorrência do tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afinas (CR., art. 243).

Ora, uma vez que o confisco é tratado apenas como penalidade por uma das infrações ilícitas mais reprimidas pelo ordenamento jurídico, qual seja, o tráfico de entorpecentes, não é coerente pensar que ele possa ser aplicado no contexto tributário em razão da ausência de uma destinação social da terra, mesmo porque as autoridades poderão determinar a desapropriação (CR. art. 5, XXIV, art. 182, e art. 184), na hipótese de necessidade ou utilidade pública, desde que precedida por prévia indenização.

Um critério oferecido pela doutrina para avaliar a existência do confisco em sede de tributação sobre o patrimônio é a avaliação da renda provável que o bem pode gerar¹⁹⁶.

8 Conclusões

As investigações científicas muitas vezes se desenvolvem a partir de questionamentos formulados sem qualquer possibilidade de resposta satisfatória em um primeiro momento. O caminho a ser percorrido desde este instante entre a posição de ignorância até o conhecimento não é fácil, costuma ser tortuoso, exigir idas e vindas, dedicação, constância e, fundamentalmente, superação.

Com certa surpresa, o que se costuma encontrar ao se concluir uma etapa de investigações e experimentações são algumas respostas e muitos outros questionamentos. Cada conhecimento alcançado abre uma nova porta em direção a uma série de outros caminhos.

A sensação ao final desta etapa de investigações é justamente esta, culmina-se uma trajetória com importantes conquistas, mas com a sensação nítida de que não há aqui uma conclusão definitiva, mas um caminho aberto para buscar responder uma série de outros questionamentos surgidos ao longo desta trajetória de estudos.

As conclusões desta etapa se iniciam pela constatação de que no Estado Democrático de Direito contemporâneo os tributos e as normas tributárias assumem a condição iniludível de instrumento social. Se um dia as normas tributárias já foram uma forma de opressão, de imposição do poder e de enriquecimento de uma classe privilegiada, nos tempos atuais, elas se

¹⁹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. IPTU – Ausência de Progressividade. Distinção entre Progressividade e Seletividade. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 31, abril /98.

legitimam por sua capacidade de viabilizar a concretização dos deveres do Estado para com a sociedade.

Na condição de instrumentos sociais as normas tributárias exercem basicamente duas funções distintas: a sustentabilidade econômica do Estado ao permitir a arrecadação de tributos (função fiscal) e a implementação de políticas públicas mediante a indução de condutas (função extrafiscal).

Embora alguns tributos sejam mais propensos à implementação de uma ou outra função, ambas coexistem em todas as espécies tributárias e o desvelar da função exercida por uma norma se faz mediante a identificação de seu objetivo preponderante.

Ao atribuir competência aos entes políticos, a Constituição por vezes recomenda, autoriza ou determina expressamente a utilização das normas tributárias com fins extrafiscais. Em outros momentos, é taxativa ao limitar a utilização de normas extrafiscais para alcançar certos objetivos. De toda maneira, salvo as expressas previsões constitucionais, a atribuição de competência é ampla, não restringe o exercício do poder de tributar para uma ou outra função.

Apesar de não instituir tributos, o próprio texto constitucional possui diversas normas tributárias de caráter extrafiscal expressas como imunidades tributárias que, em muitos casos, excluem o poder de tributar com o objetivo de indução de condutas para a implementação de políticas públicas.

O texto constitucional brasileiro ao erigir todo o fundamento da ordem tributária nacional, além de estabelecer a competência tributária, estipula também princípios e regras que devem orientar toda a legislação tributária.

Concebidas em um processo histórico que se confunde com a própria construção da sociedade democrática, estas normas são reconhecidas como direitos fundamentais a regular a atuação Estatal diante dos membros da sociedade, devendo ser respeitadas tanto no emprego de normas com função fiscal quanto extrafiscal.

O princípio da segurança jurídica, em razão de sua importância estruturante e primordial na própria construção da ideia de justiça foi explicitado no campo tributário por meio das regras de legalidade, irretroatividade e anterioridade. Com exceção da irretroatividade, o próprio texto constitucional cuidou de afastar ou atenuar tais limites à atuação do Estado no exercício do seu poder de tributar, visando permitir a efetivação e efetividade de normas tributárias que buscam implementar políticas públicas.

O princípio da isonomia, ao determinar a impossibilidade de tratamento privilegiado ou discriminatório por parte da norma jurídica tributária e o princípio da capacidade contributiva, ao estabelecer a graduação da tributação conforme a capacidade econômica das pessoas, também admitem expressas atenuações constitucionais em razão da extrafiscalidade.

Por sua vez, o princípio do não confisco, ao estabelecer a impossibilidade de utilização do tributo como forma de cerceamento do direito de propriedade, não recebeu expressa exceção na Constituição.

Embora a sede da ordem tributária esteja no texto constitucional, o maior e mais rico campo das normas tributárias é a legislação infraconstitucional que nasce sob a proteção da Constituição como fundamento de validade.

Diante da existência de uma atribuição de competência de forma ampla, em que, salvo exceções, a função da norma tributária não é previamente estabelecida, o legislador infraconstitucional está autorizado a criar normas fiscais ou extrafiscais.

Naturalmente, o exercício do poder de tributar está sujeito aos limites determinados pelo texto constitucional. No campo da extrafiscalidade cabe destacar especialmente os limites de competência, fundamentação e intensidade.

Neste sentido, o estabelecimento de normas tributárias extrafiscais somente pode ser realizado pelo ente político que detém poderes constitucionalmente estabelecidos para legislar sobre o referido tributo, o fundamento que ampara a indução de conduta deve ser amparado pelas normas constitucionais, já a intensidade com que a indução de condutas é realizada deve também respeitar o sistema constitucional tributário.

É justamente quando a intensidade com que se promove a indução de conduta estabelece ou até mesmo requer uma situação de conflito com os princípios constitucionais limitadores do exercício de tributar que se observa um campo rico de interpretação e aplicação do Direito.

Quando o objetivo que se pretende alcançar com a norma tributária de caráter indutor é albergado pela Constituição e a busca por sua satisfação é restringida por um princípio constitucional tributário, há então a instalação de um conflito entre normas constitucionais a exigir uma adequada interpretação e aplicação da ordem jurídica.

A compreensão da solução do conflito constitucional a partir da perspectiva da proporcionalidade como postulado normativo, determina a adoção de um método de interpretação

e aplicação do Direito com o emprego sucessivo dos critérios de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido.

Com a adequação se pretende reconhecer se a medida adotada tem a capacidade de alcançar os fins almejados. O juízo de necessidade visa constatar se a medida objeto de apreciação representa o meio menos oneroso aos direitos privados em face do caso concreto. Por fim, a proporcionalidade em sentido estrito busca identificar se a satisfação do objetivo que se pretende alcançar supera os danos provocados a eventuais direitos contrapostos.

Embora a proposta da proporcionalidade seja atraente, a sujeição da interpretação e aplicação do direito a um método pré-estabelecido em uma sociedade plural e múltipla se revela inadequada ou insuficiente para legitimar a decisão judicial acerca da constitucionalidade das normas. Em uma sociedade com diferente projetos de vida em que os conceitos não são compartilhados *à priori* é, no mínimo uma posição ingênua a atribuição ao método da responsabilidade por prover a objetividade e racionalidade das decisões jurídicas.

A transformação cultura contemporânea, marcada pela decadência de uma sociedade com conteúdo moral e conceitual dogmático, abre as portas para uma pluralidade de incertezas e visões com reflexos profundos na democracia e no Direito.

Se no passado, como resposta ao arbítrio e ao autoritarismo a hermenêutica positivista se concentrou na análise sintática e semântica do texto normativo visando assegurar maior lógica ao Direito, no contexto contemporâneo, a legitimidade da decisão judicial deve se sustentar na perspectiva de construção do Direito a partir de um amplo processo de diálogo com participação da sociedade.

No paradigma do Estado Democrático de Direito a interpretação jurídica não comporta fórmulas que supostamente possam apresentar a solucionar de todos as controvérsias, é preciso assegurar a efetividade de processo que permita a participação dos destinatários na formação e aplicação da própria norma.

A visão tradicional e simplista de que a norma jurídica é simplesmente criada pelo Legislador, empregada pelo Executivo e aplicada pelo Judiciário nos casos de controvérsia, deve ser superada ao se observar que as normas jurídicas são permanentemente construídas. As palavras postas pelo legislador não carregam um conteúdo absoluto, pois o seu sentido é construído pelas práticas sociais constantemente. Assim, tanto o legislador, quando o executivo e o próprio judiciário participam da criação do Direito.

Assim, o consagrado sufrágio universal não é suficiente para assegurar a legitimidade do Direito, pois a democracia no Estado contemporâneo não pode ser meramente representativa, deve contemplar a participação popular na construção do conteúdo da norma jurídica, antes e depois do ato legislativo, permitindo que o entendimento acerca da justiça seja uma questão compartilhada e não imposta.

É justamente a participação popular que legitima as políticas públicas, seja no momento de elaboração da norma jurídica seja na etapa de verificação de sua juridicidade no Poder Judiciário. O Direito não é simplesmente uma realidade definida por um ato legislativo, mas uma prática social argumentativa.

Nesta linha, a compreensão do Direito como integridade a partir da perspectiva da formação de uma comunidade coerente de princípios, oferece uma resposta para a solução de conflito entre normas tributárias com conteúdo constitucional em oposição.

Neste paradigma, a legitimidade do Direito não é sustentada pela aplicação de um método específico ou pela obediência a um processo formal de criação das normas, sua concretização se dá na busca incessante pela coerência de princípios como um ideal político que permeia todo o processo de criação, interpretação e aplicação das normas jurídicas.

A atividade jurisdicional, organizada pelo juiz, deve portanto, permitir uma construção das normas jurídicas por parte da sociedade de maneira a assegurar uma coerência de princípios que permita a conexão entre as decisões legislativas e também judiciais no passado, presente e futuro, mediante uma lógica argumentativa compartilhada pela comunidade.

Em uma sociedade plural em que os conceitos se dissolveram como fruto da decadência de uma cultura sedimentada em bases rígidas e dogmáticas, o desafio da interpretação e aplicação do direito é cada vez maior.

Mais importante do que oferecer respostas brilhantes construídas entre as paredes de um Tribunal mas afastadas da possibilidade de conhecimento e reconhecimento de sua legitimidade por parte da sociedade, é preciso conceber mecanismo que permita o nascimento de respostas aos conflitos por parte daqueles que compõe esta mesma sociedade. Somente sob o amparo da democracia não apenas na edição das leis, mas também em sua interpretação e na construção das respostas judiciais é que se poderá legitimar a aplicação do Direito.

A interpretação e compreensão da abrangência e aplicação das limitações constitucionais ao poder de tributar quando se está diante da implementação de uma norma tributária com fins

extrafiscais, exige uma profunda análise das características peculiares a cada situação, segundo um juízo de integridade das normas jurídicas adotadas.

Entende-se que o mero afastamento ou flexibilização das limitações constitucionais ao poder de tributar, com a simples alegação de satisfação de objetivos extrafiscais, conforme se observa em reiteradas decisões dos tribunais pátrios, destitui as decisões judiciais de legitimidade ao torná-las incompatíveis com a ordem constitucional vigente.

Neste sentido, a concepção do Direito como integridade pode ser adotado como referência para que, diante de cada caso concreto, a sociedade possa alcançar uma compreensão do princípio jurídico que deve prevalecer no presente de modo a assegurar uma coerência com as práticas jurídicas do passado, oferecendo ainda uma orientação para as práticas jurídicas futuras.

9 Referências bibliográficas

ALEXY, Robert. *Teoria da Argumentação Jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica*. São Paulo: Landy, 2005.

_____. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Ed. bras., trad. ao português por Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ALMEIDA, Lise de. Princípio da Anterioridade - Evolução no Direito Brasileiro e sua situação na Constituição. In: *Revista de Direito Tributário* 55/321, 1991.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

_____. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14ª ed. rev. e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. 2.ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.

BONAVIDES, Paulo. *Teoria do Estado*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

BOTALO, Eduardo. Algumas observações sobre a aplicação do princípio da proporcionalidade em matéria penal tributária. In: *Grandes questões atuais do direito tributário*, v. 8, São Paulo: Dialética, 2004.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. Princípios, regras e conflitos normativos: uma nota sobre a superabilidade das regras jurídicas e as decisões contra legem. In: *Direito, Estado e Sociedade* n. 37. Rio de Janeiro: Editora PUC-Rio, jul/dez 2010, p. 152 a 180.

_____. *Teoria do precedente judicial: a justificação e a aplicação de regras jurisprudenciais*. São Paulo: Noeses, 2012.

CAMPOS, Flávio. Imunidade tributária na prestação de serviços por templos de qualquer culto. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. nº 54, março de 2000.

CANOTILHO, Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª edição. Coimbra: Almedina, 2003.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. *Direito Constitucional* 19.ed., rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

COELHO, Inocêncio Mártires. Konrad Hesse/Peter Häberle: um retorno aos fatores reais de poder. In: *Revista Diálogo Jurídico*. Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, v. I, n. 5, ago. 2001. Disponível em <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em 01/01/14, às 19h30.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

CONDÉ, Mauro Lúcio Leitão. *As teias da razão: Wittgenstein e a crise da racionalidade moderna*. Belo Horizonte: Argumentum, 2004.

COSTA, Cláudio. *Filosofia da Linguagem*. 2. ed. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2003.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009.

DWORKIN, Ronald. *A justiça de toga*. Tradução Jefferson Luiz Camargo; revisão da tradução Fernando Santos; revisão técnica Alonso Reis Freire. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2010.

_____. *Levando os Direitos a Sério*. Tradução Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002

_____. *O Império do Direito*. Trad. Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

FALCÃO, Amílcar. *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 5ª edição. Salvador: Editora Juspodivm, 2013.

_____; PEDRON, Flávio Quinaud. *O Poder Judiciário e(m) Crise*. Rio de Janeiro: Editora Limen Juris, 2008.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método: fundamentos de uma hermenêutica filosófica*. 3.ed. Trad. Enio Palo Giachini. Petrópolis: Vozes, 2001.

GALUPPO, Marcelo Campos. *Igualdade e diferença: estado democrático de direito a partir do pensamento de Habermas*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

GODOI, Marciano Seabra de. Extradificalidad y sus limites constitucionales. In: *Revista Internacional de Direito Tributário - Abradt* – Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Direito Tributário nos Estados Unidos*. São Paulo: Lex Editora, 2004.

GOMES, Marcus Lívio. *A Interpretação da Legislação Tributária – Instrumentos para a unificação de critério administrativo em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

_____. Posibilidades y Límites de las Tasas Ambientales Especial Referencia a las Tasas por la Prestación de Servicios en las Normativas Española y Brasileña. In: *Cadernos de Debates Tributários. Tema: Aspectos Controvertidos do CTN*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extradificalidade no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006. p. 42

GRODIN, Jean. *Introdução à Hermenêutica Filosófica*. Trad. Benno Dischinger. São Leopoldo: Unisinos, 1999.

HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica Constitucional: a sociedade aberta de intérpretes da constituição: contribuição para a interpretação pluralista e 'procedimental' da Constituição*. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2002.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 6.ed. Tradução João Batista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

LOCKE, John. *Dois tratados sobre o governo*. Trad. Júlio Fischer. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. A supremacia constitucional como garantia do contribuinte. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 68, maio/01, p. 44/60.

_____. *Curso de direito tributário*. 28ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

_____. IPTU – Ausência de Progressividade. Distinção entre Progressividade e Seletividade. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 31, abril /98.

MADEIRA, Dhenis Cruz. *Processo de conhecimento & cognição: uma inserção no estado democrático de direito*. Curitiba: Juruá, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades Condicionadas e Incondicionadas – Inteligência do Artigo 150, Inciso VI e § 4º e Artigo 195, § 7º da Constituição Federal. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 28, janeiro/98, p. 68.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Estudos e Pareceres de Direito Público VIII: assuntos administrativos em geral*. São Paulo, Revistas dos Tribunais, 1984.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Martins; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 5 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010.

MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2010.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat Baron de. *O Espírito das Leis*. Trad. de Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 1993.

NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Liv. Almedina, 1998.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário e Meio Ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita*. 2ª edição revista e ampliada, Rio de Janeiro, Renovar, 1999.

OLIVEIRA, Manfredo Araújo. *Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea*. 2. ed. São Paulo: Loyola, 2001.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. 5. ed. ver. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

_____. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 10 ed. ver. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2010.

SARMENTO, Daniel. *A ponderação de interesses na Constituição Federal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000.

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

SIEYES, Emmanuel Joseph. *A Constituinte Burguesa*. Tradução de Norma Azeredo. Rio de Janeiro: Liber Juris, 1986.

SILVA, Ênio Moraes da. *Limites Constitucionais Tributários no Direito Norte-Americano*. Curitiba: Juruá, 2001.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

_____. A Utilização do Tributo como Instrumento de Políticas Públicas. In: *Direito Tributário e a Constituição: Homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho*. São Paulo, Quartier Latin, 2012. p. 720 a 732.

SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. In: *Revista dos Tribunais*, São Paulo, a. 91, v. 798, abr. 2002, p. 23 a 50.

SPAGNOL, Werther Botelho. *As contribuições sociais no direito brasileiro*. Rio de Janeiro, Forense, 2002.

_____. *Da tributação e sua destinação*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

SOUZA, Carlos Antônio. Autos como limite hermenêutico de verdade formal e real no processo. In: LEAL, Rosemiro Pereira (Coord.) *Estudos continuados de teoria do processo*. Porto Alegre: Síntese, 2001. V. 2. p. 258

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. IV*. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2007.

TYLDESLEY, Joyce. *Pirâmides: a verdadeira história por trás dos mais antigos monumentos do Egito*. Tradução Cid Knipel. São Paulo: Globo, 2005.

WITTGENSTEIN, Ludwig. *Investigações Filosóficas*. Trad. José Carlos Bruni. 2. ed. São Paulo: Abril Cultura, 1980.

XAVIER, Alberto. Sujeição dos atos do Poder Executivo que majorem o IPI ao princípio da anterioridade nonagesimal, In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 147, dez./2007.