

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA

Rayneider Brunelli de Oliveira Fernandes

CONTROLE DA EXTRAFISCALIDADE À LUZ DA IGUALDADE: LIMITAÇÕES AO
PODER DE DESONERAR E SOLUÇÕES JURISDICIONAIS PARA CORREÇÃO DE
SITUAÇÕES ANTI-ISONÔMICAS

UBERLÂNDIA – OUTUBRO DE 2014

RAYNEIDER BRUNELLI DE OLIVEIRA FERNANDES

CONTROLE DA EXTRAFISCALIDADE À LUZ DA IGUALDADE: LIMITAÇÕES AO
PODER DE DESONERAR E SOLUÇÕES JURISDICIONAIS PARA CORREÇÃO DE
SITUAÇÕES ANTI-ISONÔMICAS

Dissertação apresentada ao Colegiado do
Curso de Mestrado Acadêmico em Direito
Público da Universidade Federal de
Uberlândia, Faculdade de Direito Prof. Jacy
de Assis, como requisito parcial para
obtenção do título de Mestre em Direito
Público.

Orientador: Prof. Dr. Altamirando Pereira da
Rocha

UBERLÂNDIA

2014

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Sistema de Bibliotecas da UFU, MG, Brasil.

F363c
2014

Fernandes, Rayneider Brunelli de Oliveira, 1990-
Controle da extrafiscalidade à luz da igualdade : limitações ao poder de desonerar e soluções jurisdicionais para correção de situações anti-isonômicas / Rayneider Brunelli de Oliveira Fernandes. - 2014.
183 f.

Orientador: Altamirando Pereira da Rocha.
Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Uberlândia,
Programa de Pós-Graduação em Direito.
Inclui bibliografia.

1. Direito - Teses. 2. Direitos fundamentais - Teses. 3. Igualdade (Direito constitucional) - Teses. I. Rocha, Altamirando Pereira da. II. Universidade Federal de Uberlândia, Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

RAYNEIDER BRUNELLI DE OLIVEIRA FERNANDES

CONTROLE DA EXTRAFISCALIDADE À LUZ DA IGUALDADE: LIMITAÇÕES AO
PODER DE DESONERAR E SOLUÇÕES JURISDICIONAIS PARA CORREÇÃO DE
SITUAÇÕES ANTI-ISONÔMICAS

Dissertação apresentada ao Colegiado do
Curso de Mestrado Acadêmico em Direito
Público da Universidade Federal de
Uberlândia, Faculdade de Direito Prof. Jacy
de Assis, como requisito parcial para
obtenção do título de Mestre em Direito
Público.

**Dissertação defendida e aprovada em 17 de outubro de 2014, pela Banca Examinadora
constituída pelos seguintes professores:**

Prf. Dr. Altamirando Pereira da Rocha

Prof. Dr. Alexandre Walmott Borges

Prof. Dr. Rafael Frattari Bonito

RESUMO

O tema da extrafiscalidade subjaz uma série de questões políticas, jurídicas e econômicas. No Direito, questiona-se a possibilidade de relativização da capacidade contributiva frente à contundente utilização dos tributos para atingir fins diversos da arrecadação. Na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, esse debate tendente a fundar limites à extrafiscalidade ainda é incipiente, figurando obscuro o campo de liberdade do legislador para erigir suas políticas econômicas. Nesse esteio, procurou-se construir, pelo procedimento de pesquisa bibliográfico e documental, proposta que contemple os parâmetros de controle de validade de medidas extrafiscais utilizando as ferramentas de que dispõe o sistema jurídico. A partir do método hipotético-dedutivo, defende-se que toda medida que importe a relativização do direito fundamental à igualdade pautada pela capacidade contributiva necessita de estar fundamentada na Constituição e ser justificada racionalmente pelo legislador. As omissões parciais legislativas, que são o grande desafio na seara da concretização da igualdade, não são creditadas como imunes ao controle jurisdicional, merecendo soluções jurisdicionais personalizadas no escopo de harmonizar os princípios decorrentes da justiça fiscal com a segurança jurídica orçamentária.

PALAVRAS-CHAVE: Igualdade. Extrafiscalidade. Capacidade contributiva. Direitos fundamentais. Controle.

ABSTRACT

The theme of extrafiscality underlies a lot of political, legal and economic issues. In the Law, it's questioned the possibility of relativizing the ability to pay through the forceful use of taxes for purposes other than the collection. In the jurisprudence of the brazilian Supreme Court, this debate tending to establish limits on extrafiscality is still incipient, figuring obscure the freedom of the legislature to build his economic policies. In this pillar, it attempted to build, through the bibliographical and documental research, a proposal that addresses the control parameters of extrafiscal measures' validity using the tools available to the juridical system. By the hypothetical-deductive method, it is argued that any measure that imports the relativisation of the fundamental right to equality marked by the ability to pay needs to be grounded in the Constitution and be rationally justified by the legislature. The legislative partial omissions, which are the major challenge in the harvest of the effectuation of equality, are not credited as immune from judicial review, deserving customized legal solutions in order to harmonize the principles of fair taxation due to budgetary legal certainty.

KEY-WORDS: Equality. Extrafiscality. Ability to pay. Fundamental Rights. Control.

SUMÁRIO

ABREVIATURAS	8
INTRODUÇÃO	9
1 PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA	15
1.1 O dever fundamental de pagar tributos	15
1.2 Propedêutica: princípios e regras	19
1.2.1 A relação circular entre regras e princípios	20
1.3 Igualdade tributária	22
1.3.1 Pressupostos ético-políticos da tributação	22
1.3.1.1 Teoria do preço de troca	22
1.3.1.2 Teoria do prêmio do seguro	23
1.3.1.3 Teoria da distribuição da carga pública	23
1.3.1.4 Teorias do consumo, do benefício e da equivalência	24
1.3.1.5 Teorias do sacrifício igual e do sacrifício proporcional	24
1.3.2 Relevância político-jurídica da igualdade: encaixe como pressuposto comum do constitucionalismo e da democracia	26
1.3.3 Escorço histórico do princípio do princípio da igualdade nos planos internacional e interno	28
1.3.4 Da igualdade formal à igualdade proporcional	30
1.3.5 Quadrante constitucional positivo da igualdade na sistemática constitucional brasileira	33
1.3.6 Quadrante constitucional positivo do princípio da igualdade no domínio tributário.....	36
1.3.7 Conexões entre justiça fiscal e igualdade	39
1.3.7.1 Passagem do positivismo ao pós-positivismo	42
1.3.7.2 Justiça como pretensão de correção	46
1.3.8 Moral tributária do Estado e dos contribuintes	50
1.3.9 A capacidade contributiva como conteúdo do princípio da igualdade tributária	56
1.3.9.1 Repercussões das ideias de justiça comutativa e justiça distributiva na graduação da carga tributária à luz dos paradigmas do Estado liberal e social	57
1.3.9.2 A capacidade contributiva no Estado Democrático de Direito: a setorização da solidariedade e o resgate do princípio da equivalência ...	61
1.3.10 Prejuízos decorrentes da quebra arbitrária da igualdade tributária	68
2 EXTRAFISCALIDADE	71
2.1 Breve aparte: condução econômica e incentivos fiscais	71
2.2 Definição da extrafiscalidade em face da fiscalidade como questão de natureza teleológica	74
2.2.3 Aplicabilidade da extrafiscalidade	77
2.3 Extrafiscalidade <i>versus</i> capacidade contributiva	79
2.4 Extrafiscalidade e razoabilidade: somente por razões constitucionais plausíveis que a capacidade contributiva pode ser relativizada	83

2.4.1	A razoabilidade como requisito para uma decisão equilibrada fundada nos deveres de equidade, congruência e equivalência	84
2.4.2	Controle da extrafiscalidade na doutrina	88
2.4.3	Desenho geral teórico da proposta de modelo de controle da extrafiscalidade baseada na razoabilidade	90
3	ANÁLISE DOCUMENTAL DA JURISPRUDÊNCIA DO STF	100
3.1	Controle da impessoalidade e do fundamento da medida extrafiscal pelo Supremo Tribunal Federal	100
3.1.1	ADI n. 2.672/ES: constitucionalidade da isenção de taxa de concurso público a trabalhadores carentes e desempregados	100
3.1.2	HC n. 77.530/RS: tributação de fatos geradores decorrentes de atividades ilícitas	101
3.1.3	ADI n. 1.655-5/AP: inconstitucionalidade de isenção injustificada a contribuintes integrantes de determinada cooperativa	103
3.1.4	AgRg no AI n. 157.871-9, ADI n. 3.260/RN, RE n. 236.881/RS e AgRg no RE n. 492.816/SP: inconstitucionalidade de isenção em razão do cargo público ocupado	104
3.1.5	ADI's n. 3.105/DF e 3.128/DF: inconstitucionalidade da tributação diferenciada entre servidores estaduais e federais	105
3.2	Controle da omissão parcial pelo Supremo Tribunal Federal: a prevalência da tese do legislador negativo	106
3.2.1	Representações de Inconstitucionalidade n. 1.417-7/DF e 1.451-7/DF: os precedentes do STF que primeiro adotaram tese do legislador negativo	108
3.2.2	Tese do legislador negativo e extrafiscalidade na jurisprudência do STF: impossibilidade de extensão de benefício fiscal pela via jurisdicional	109
3.2.3	ADI n. 1.600/DF, um caso singular: inconstitucionalidade de distinção tributária entre transportadores aéreos nacionais e estrangeiros	112
3.2.4	RE n. 405.579/PR: início da refutação da tese do legislador negativo em matéria tributária	115
3.3	Relatório da atuação do STF no controle de constitucionalidade das medidas extrafiscais	120
4	SOLUÇÕES JURISDICIONAIS PARA A CORREÇÃO DE SITUAÇÕES ANTI-ISONÔMICAS	122
4.1	Legalidade, tipicidade e igualdade tributária	122
4.2	Força normativa da Constituição e legitimidade da jurisdição constitucional	124
4.2.1	Força normativa constitucional	124
4.2.2	A relação do legislador com o aplicador do Direito como questão ligada à distinção entre norma e texto	126
4.2.3	“Poder” como dispositivo que edita normas jurídicas	128
4.2.4	Legitimidade da jurisdição constitucional	132
4.3	Ferramentas do Judiciário para a guarda da constituição	135
4.3.1	Controle de constitucionalidade por ação	135
4.3.2	Controle de constitucionalidade por omissão	140

4.3.3	Sentenças aditivas	145
4.4	Hipótese para as omissões parciais inconstitucionais em matéria de	148
	extrafiscalidade: desafio de harmonização do acesso a direitos	
	econômicos com as consequências públicas da decisão judicial	
	CONCLUSÕES	163
	REFERÊNCIAS.....	167

ABREVIATURAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

AgRg – Agravo Regimental

AI – Agravo de instrumento

Art. – Artigo

CADE – Conselho Administrativo de Defesa Econômica

CF – Constituição Federal

CTN – Código Tributário Nacional

DJ – Diário da Justiça da União

EC – Emenda Constitucional

FPE – Fundo de Participação dos Estados

HC – Habeas Corpus

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

II – Imposto sobre a Importação

IOF - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, e sobre Operações Relativas a Títulos e Valores Mobiliários

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

IR – Imposto sobre a Renda e Provento de qualquer natureza

ITBI - Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos

ITCD – Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação

ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

LOMAN – Lei Orgânica da Magistratura Nacional

Min. – Ministro

MS – Mandado de Segurança

ONU – Organização das Nações Unidas

Rcl – Reclamação

RE – Recurso Extraordinário

RMS – Recurso Ordinário em Mandado de Segurança.

RP – Representação de Inconstitucionalidade

STF – Supremo Tribunal Federal

TRF – Tribunal Regional Federal

INTRODUÇÃO

O Estado fiscal ergueu-se no dever fundamental de pagar tributos fundados na solidariedade social. E a igualdade na distribuição das cargas públicas, como princípio regulador desse dever, é reivindicação que até hoje apresenta dificuldades de concretização.

Do ponto de vista das teorias do sacrifício, a igualdade tributária relaciona-se sobremaneira com o valor da justiça e, na senda de realizar esta pretensão do Direito, encontra-se programada na Constituição através de cláusulas permissivas e impeditivas de diferenciação de grupos de contribuintes à luz de determinados critérios.

A extrafiscalidade, como técnica de utilização dos tributos para alcançar fins diversos da arrecadação, estimulando ou inibindo condutas, é assunto que provoca sérias discussões no que se refere aos conflitos que pode haver em relação à capacidade contributiva.

Por conta do amplo dissenso que ronda os debates sobre *se* e *como* a extrafiscalidade poderia relativizar a capacidade contributiva, ainda são intrincados os parâmetros com que o Poder Judiciário pode atuar para tornar eficaz o direito à igualdade em sede de controle de constitucionalidade de medidas extrafiscais.

O procedimento de busca de dados adotado é o bibliográfico e o documental, empregando a técnica da análise discursiva do conteúdo. A pesquisa ostenta natureza jurídico-compreensiva e utiliza o método hipotético-dedutivo, que pode ser definido como “aquele se inicia pela percepção de uma lacuna nos conhecimentos acerca da qual formula hipóteses, e, pelo processo de inferência dedutiva, testa a predição da ocorrência de fenômenos abrangidos pela hipótese”¹.

O referencial teórico é a teoria dos sistemas de Niklas Luhmann, que apresenta como elemento central a comunicação. Por essa construção teórica, os sistemas são concebidos ao diferenciarem-se funcionalmente do ambiente, passando a operar com codificação e

¹ LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico**: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1992, p. 106.

programação, apreendendo as possibilidades que lhes fazem sentido segundo as funções que desempenham².

Os princípios da generalidade e da universalidade da tributação enunciam que os tributos, em tese, devem atingir todas as pessoas em suas respectivas manifestações de riqueza. Os benefícios fiscais, como exceção à universalidade da tributação, importam renúncia de receitas derivadas e devem ter como propósito a promoção de valores sociais ou econômicos consagrados na Constituição (art. 70 da CF/88).

Na doutrina jurídica, o postulado da isonomia é dotado de auto-aplicabilidade e vincula todas as manifestações do Poder Público, tendo a função precípua de inadmitir discriminações desarrazoadas e aniquilar privilégios ou perseguições. No setor tributário, o princípio da isonomia ou igualdade, numa visão inicial, tem por conteúdo proibir a distinção de tratamento entre pessoas que se encontram sob situação equivalente (art. 150, II, CF/88). A igualdade *perante a lei* (positivada, em seu sentido formal, no art. 5º, *caput*, CF/88) e *na lei* (aspecto material), investida do caráter de princípio, irradia-se sobre todo o processo de construção e aplicação das normas.

A eleição do critério de *discrímen* pelo Legislativo não pode ser livre, estando regulada pelo princípio da proibição do arbítrio, como limite e critério possibilitador de valoração das relações de igualdade e desigualdade. Neste passo, a razoabilidade da medida extrafiscal, explicada em sua justificativa, permite verificar a contradição com os valores transfundidos no sistema constitucional³.

Na esteira da fiscalidade, o ideal de justiça fiscal é eficaz pela graduação do encargo segundo a aptidão econômica dos sujeitos para recolher tributos, operando a justiça distributiva. Já na extrafiscalidade, insere-se na tributação outra noção de justiça distinta da capacidade contributiva, e abre-se a possibilidade de ocorrer arbitrariedade ou omissão parcial na concessão do benefício se o legislador dispensa tratamento uniforme a pessoas com capacidades econômicas distintas ou desigualdade contribuintes com capacidades equivalentes.

² Cf.: LUHMANN, Niklas. **Introdução à teoria dos sistemas**: aulas publicadas por Javier Torres Nafarrate. Tradução de Ana Cristina Arantes Nasser. Petropolis: Vozes, 2009. 414 p.

³ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 42.

A concessão arbitrária de incentivos fiscais, além do prejuízo ético, pode afetar negativamente a livre concorrência e a livre iniciativa. Quando o legislador confere benefícios fiscais e não contempla contribuintes que estejam sob pressuposto fático equivalente ao dos beneficiários da norma, ele incorre em omissão. E justamente por serem formas de violação menos evidentes do princípio da igualdade, as omissões parciais do legislador têm sido o principal foco de controvérsia doutrinária e jurisprudencial sobre as formas de correção das situações anti-isonômicas.

A pergunta que se pretende responder neste trabalho é a seguinte: *Como nem sempre o legislador respeita o princípio da isonomia quando concede benefícios fiscais, o Judiciário, para atribuir força normativa à Constituição, pode julgar a legitimidade da discriminação veiculada pela legislação e estender benefícios fiscais a contribuintes não previstos no texto legal?*

Para enfrentar o problema acima, a investigação adota a estratégia de, primeiro, erigir um raciocínio para a aferição da validade de medidas extrafiscais; e, depois, focalizar a análise do cabimento das espécies de soluções judiciais para corrigir situações anti-isonômicas erigidas na legislação.

As omissões parciais inconstitucionais do legislador representam o grande desafio na seara da concretização da igualdade tributária, contrapondo-se dois modelos: (a) o que segue à risca a tese do legislador negativo e; (a) aquele que autoriza o Judiciário a suprir a carga normativa necessária para superar a omissão. A primeira linha de decisão tem prevalecido na jurisprudência brasileira no âmbito tributário, mas a discussão acentuou-se no julgamento do RE n. 405. 579/PR⁴, em que o STF negou a extensão de benefício fiscal a contribuinte que não se enquadrava na lei, mas que reclamava a sua inclusão, por suposta violação da isonomia.

A extensão de benefícios, com fundamento na isonomia, dá-se por meio de sentenças aditivas, espécies de decisões interpretativas originadas da jurisprudência italiana que fazem o controle de constitucionalidade das omissões legislativas ampliando o sentido do texto legal. No Brasil, decisões de conteúdo aditivo já foram adotadas, por exemplo, nos julgamentos dos

⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Pleno. RE n. 405.579/PR, Pleno. Min. Relator Joaquim Barbosa. In: **DJe** de 03.08.2011.

Mandados de Injunção n. 670/ES⁵, 708/DF⁶ e 712/PA⁷, em que se concretizou⁸ o direito de greve dos servidores públicos, aplicando-lhes, enquanto não sobrevier lei que regule o exercício desse direito, os preceitos da Lei n. 7.783/89⁹.

Embora no caso do RE n. 405.579/PR a Corte Constitucional tenha entendido pela não configuração de ofensa ao princípio da isonomia, o Ministro Gilmar Mendes, em voto vencido, posicionou-se no sentido de que o STF poderia estender o benefício fiscal, cabendo aos Poderes Executivo e Legislativo, então, contrabalancear os efeitos arrecadatórios da decisão judicial. Recomendou-se que o STF poderia aproximar-se da jurisprudência das cortes constitucionais europeias e passar a adicionar às suas decisões interpretativas eficácia aditiva.

O Poder Judiciário brasileiro ainda se encontra comedido em aplicar positivamente o princípio da isonomia por estar agarrado ao argumento de que se o Judiciário pudesse estender benefícios fiscais a contribuintes não contemplados pela legislação, estaria exorbitando suas funções (atuando como legislador positivo) e ofendendo o dogma da separação dos poderes. Ainda tem prevalecido a tese do legislador negativo, que tem como ideia central nesta seara a de que a invalidade do critério de desigualação ou a sua infundada restritividade só poderia conduzir à inaplicabilidade integral do benefício fiscal. Porém, comparando a jurisprudência consolidada no Supremo que sequer examinou a validade do critério de distinção ventilado pela legislação (RE n. 409.667/PE¹⁰), observa-se que, no RE n.

⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. MI n. 670-9/ES, Pleno. Min. Relator Maurício Corrêa. In: **DJe** n. 206, de 31.10.2008.

⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. MI n. 708/DF, Pleno. Min. Relator Gilmar Mendes. In: **DJe** n. 206, de 31.10.2008.

⁷ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. MI n. 712-8/PA, Pleno. Min. Relator Eros Grau. In: **DJe** n. 206, de 31.10.2008.

⁸ Sinalizou-se a adoção também da teoria concretista geral no MI n. 943/DF, em que o STF julgou inconstitucional a ausência de regulamentação (omissão do legislador) do aviso prévio proporcional (BRASIL, Supremo Tribunal Federal. MI n. 943/DF, Pleno. Min. Relator Gilmar Mendes. In: **DJe** de 02.05.2013). Antes, em demanda com o mesmo objeto, o Supremo, ao constatar a inconstitucionalidade da omissão legislativa, apenas comunicou o Congresso Nacional da mora para que a supra (BRASIL, Supremo Tribunal Federal. MI n. 695/MA, Pleno. Min. Relator Sepúlveda Pertence. In: **DJ** de 20.04.2007).

⁹ BRASIL, **Lei n. 7.783, de 28 de junho de 1.989**. Dispõe sobre o exercício do direito de greve, define as atividades essenciais, regula o atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/17783.htm>. Acesso em: 12 jun. 2013.

¹⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 409.667/PE. Min. Relatora Ellen Gracie (decisão monocrática). In: **Dje** de 04.02.2010.

405.579/PR, já houve discussão a respeito da restritividade do *discrímén*, o que sinaliza uma possibilidade concreta de evolução na jurisprudência daquele tribunal¹¹.

A ótica prevalente no STF tem sido questionada por aqueles que têm defendido que a magistratura não é arrastada ao centro das questões políticas por vaidade, mas por um alargamento das esferas de ações públicas que impõe o crescimento das instituições de controle do poder¹² e consequente concepção de novas regras de decisão.

Discute-se na doutrina e nos tribunais a necessidade de o Judiciário proferir decisões com eficácia aditiva para o aperfeiçoamento e a dotação de eficácia ao sistema de controle de constitucionalidade da atividade legislativa quando o legislador é omissor ou legisla sem o devido cuidado com o princípio da isonomia¹³. Tem-se defendido que o Judiciário deve fazer um exame mais acurado a respeito das leis que veiculam critérios de *discrímén* desarrazoados¹⁴, porque o dogma do legislador negativo, de matriz kelseniana¹⁵, não seria suficiente para a garantia da força normativa e da perspectiva programática da Constituição.

O desenvolvimento da dissertação apresenta tríplice divisão. A lógica estruturante do trabalho é apresentar a maior parte da fundamentação teórica num primeiro momento para então realizar a análise documental. Por derradeiro, confrontam-se essas duas fontes de pesquisa para a construção da hipótese na perspectiva do sistema jurídico brasileiro.

No primeiro capítulo, perscruta-se a igualdade em seu aspecto teórico (dimensões formal e material), e sua manifestação no Direito Tributário, concentrando-se em sua noção jurídica relacionada ao ordenamento positivado. Nesse parte do trabalho, têm-se como

¹¹ Antes do julgamento do RE n. 405.579/PR, o STF já tinha julgado inválido o critério de diferenciação eleito pelo legislador por violação da igualdade, sem romper com a tese de legislador negativo. Foi o caso em que se discutia a revisão de salários no serviço público (BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RMS n. 22.307/DF, Pleno. Min. Relator Marco Aurélio Mello. In: **DJ** de 13.06.1997). O Supremo Tribunal Federal, ao verificar a omissão do legislador, preferiu invalidar o parâmetro de desigualação, dotando a norma de eficácia positiva indireta, pois assim passou a ser aplicada a todos indistintamente (ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com a emenda constitucional n. 42 de 19.03. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 341).

¹² CAMPILONGO, Celso Fernandes. **Política, sistema jurídico e decisão judicial**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 133-136.

¹³ CEZAROTI, Guilherme. Ativismo Judicial e Direito Tributário no Supremo Tribunal Federal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 97.

¹⁴ ÁVILA, Humberto. Ativismo Judicial e Direito Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 157.

¹⁵ Cf.: KELSEN, Hans. **Jurisdição Constitucional**. Tradução de Maria Ermantina Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

propósito específico evidenciar o protagonismo da isonomia para a concretização do ideal de justiça fiscal.

No segundo capítulo, em sequência, avança-se à discussão da metodologia de aferição do estiolamento do princípio da igualdade em matéria tributária no controle de constitucionalidade de medidas extrafiscais. Faz-se, assim, a integração das conclusões parciais atingidas para se responder em quais hipóteses e com quais critérios que a extrafiscalidade pode ser auditada pelo Judiciário.

No terceiro capítulo, concentra-se a abordagem na temática da concretização constitucional da igualdade na jurisprudência. Nessa perspectiva, examina-se o conteúdo das decisões colegiadas do Supremo Tribunal Federal, desde a promulgação da Constituição de 1988, relativas ao controle de constitucionalidade de benefícios fiscais.

No quarto capítulo, detalham-se os argumentos que fundamentam a cristalização da atividade judicante limitada à função de legislador negativo na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Estuda-se o surgimento das sentenças aditivas na Itália e a proliferação de seu manuseio na Espanha pelos tribunais constitucionais. Aborda-se o tema da hermenêutica constitucional, priorizando-se os debates acerca da legitimidade da jurisdição constitucional. E, então, investiga-se a adequação das decisões com conteúdo aditivo para o controle da extrafiscalidade ensejadora de situações que violam a isonomia tributária causadas por omissões legislativas parciais.

Para aventar-se a possibilidade de proferimento dessas decisões interpretativas no modelo de controle de constitucionalidade brasileiro, comparar-se-á estruturalmente os sistemas jurídicos que a adotam. Intenta-se apurar, na visão da teoria dos sistemas, se os discursos utilizados para embasar tal postura possam ser superados e aperfeiçoados. Para tanto, analisa-se a legitimidade da jurisdição constitucional para a utilização das decisões aditivas em sede de controle de validade no campo exacional, de modo que, por último, defenda-se a hipótese de trabalho do ponto de vista do Direito brasileiro.

1 PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA

A relação entre a igualdade tributária e a extrafiscalidade tem sido abordada de forma tortuosa pela doutrina e pela jurisprudência. Primeiro, neste capítulo, o objetivo é perscrutar o conteúdo do princípio da igualdade privilegiando as discussões tributárias pertinentes a essa norma.

1.1 O dever fundamental de pagar tributos

A vida em sociedade abrange tanto a fruição e a conquista de direitos quanto o desempenho de deveres¹⁶. O Estado fiscal, quando inserido em ambiente democrático e apoiado na solidariedade, serve para operacionalizar a transformação dos recursos hauridos da coletividade em bens da vida.

Norberto Bobbio expôs que, desde a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, adveio uma era focalizada nos direitos. Em contrapartida, colocaram-se em segundo plano os deveres, por motivos notadamente históricos como antecedentes autoritários em que predominavam deveres sem direitos¹⁷. Contudo, apesar de ainda serem pouco estudados hoje em dia, os deveres fundamentais apresentam-se como a face oculta dos direitos fundamentais¹⁸ por serem necessários a todo sistema jurídico.

Esse esquecimento dos deveres fundamentais, explica José Casalta Nabais, tem causas próximas no segundo pós-guerra. A vontade de livrar-se de regimes autoritários marcou o prestígio dos direitos em expressão de expurgo e prevenção contra a volta de passados autoritários. Ao longo do século XX, na Itália e na Alemanha, isso veio a ocorrer nos anos quarenta; em Portugal e na Espanha, nos anos setenta; e no Brasil, nos anos oitenta¹⁹.

¹⁶ Conforme o art. XXVIII da Declaração Universal de Direitos Humanos, “toda pessoa tem deveres para com a comunidade, em que o livre e pleno desenvolvimento de sua personalidade é possível” (ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Declaração Universal de Direitos Humanos**. 1948. Disponível em: <<http://www.un.org/en/documents/udhr/>>. Acesso em: 15 out. 2013).

¹⁷ BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992, p. 2-3.

¹⁸ NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista de Direito Público da Economia**, Belo Horizonte, v. 5, n. 20, p.1-24, out. 2007.

¹⁹ NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista de Direito Público da Economia**, Belo Horizonte, v. 5, n. 20, p.1-24, out. 2007.

Na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (1789), houve rejeição à integração de uma declaração de deveres ao documento com o argumento de que numa comunidade liberal os deveres se identificam com os direitos. Contudo, esse argumento liberal é válido somente para os deveres correlativos aos direitos fundamentais, ou seja, “face aos deveres que podemos designar por deveres de direitos fundamentais”²⁰, não atingindo os deveres fundamentais enquanto categoria jurídica autônoma.

Por integrarem o estatuto jurídico das pessoas, todos os sistemas jurídicos impõem deveres fundamentais²¹, como o dever de pagar de impostos, sendo expressão da soberania estatal fundada na dignidade da pessoa humana²². Naturalmente, os deveres fundamentais, ao contrário dos direitos fundamentais, decorrem de criação do legislador constituinte (uma vez que os direitos fundamentais são tidos como objeto de reconhecimento e não de confecção²³).

A fundamentabilidade dos deveres fundamentais é explicada por sua previsão constitucional (aspecto formal), explícita ou implícita, embora sejam detalhados e concretizados no nível infraconstitucional. Os deveres fundamentais são prescrições ligadas à vida econômica, social e cultural que assumem relevância constitucional²⁴. Uma noção material dos deveres fundamentais refere-se à posição da pessoa na sociedade, podendo ser caracterizados como posições jurídicas passivas (não ativas), autônomas (face aos direitos fundamentais), subjetivas, individuais (por ter como destinatários os indivíduos e só por analogia as pessoas coletivas), universais e permanentes (já que têm por base a universalidade ou a não discriminação)²⁵.

Os deveres fundamentais não são cumpridos aleatoriamente, possuindo disciplina jurídica própria. Desse modo, ao regime jurídico dos deveres fundamentais que integram o

²⁰ NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista de Direito Público da Economia**, Belo Horizonte, v. 5, n. 20, p.1-24, out. 2007.

²¹ MARTINS, Fernando Rodrigues. **Controle do patrimônio público**. 5. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2013, p. 256.

²² NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista de Direito Público da Economia**, Belo Horizonte, v. 5, n. 20, p.1-24, out. 2007.

²³ ABOUD, Georges; CARNIO, Henrique Garballini; OLIVEIRA, Rafael Tomaz de. **Introdução à teoria e à filosofia do Direito**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2013, p. 231-232.

²⁴ MIRANDA, Jorge. Direitos fundamentais e ordem social (na Constituição de 1933). **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa**, v. 46, n. 1, 2005, p. 292.

²⁵ NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista de Direito Público da Economia**, Belo Horizonte, v. 5, n. 20, p.1-24, out. 2007.

estatuto constitucional da pessoa aplicam-se os seguintes princípios enumerados por José Casalta Nabais:

1) da universalidade ou da aplicação categorial, 2) da igualdade enquanto proibição do arbítrio, 3) da não discriminação em razão de critérios subjectivos ou de critérios interditos pela constituição como os que constam da lista, aliás bastante completa do art. 13º, nº 2, da Constituição portuguesa, 4) da proporcionalidade nos três aspectos conhecidos (ou seja, da necessidade, da adequação e da proporcionalidade em sentido estrito) relativamente à sua concretização pelo legislador, 5) da aplicabilidade aos estrangeiros e apátridas, e 6) da tutela judicial²⁶.

Nabais ressalta que qualquer sociedade organizada está ancorada necessariamente em deveres fundamentais, que são justamente os custos *lato sensu* ou suportes da existência e funcionamento dessa mesma comunidade (“um empenho solidário de todos na transformação das estruturas sociais”²⁷). Na medida em que todos os direitos têm custos públicos, o recolhimento aos cofres estatais é indispensável para o usufruto de liberdades²⁸ e direitos sociais^{29 30}.

Tanto liberdades quanto direitos sociais demandam recursos públicos para serem usufruídos. Verificando isso, Cass Sunstein e Stephen Holmes aludem à “futilidade” existente em relação à dicotomia que se faz entre “direitos positivos” e “direitos negativos”, pois todos

²⁶ NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista de Direito Público da Economia**, Belo Horizonte, v. 5, n. 20, p.1-24, out. 2007.

²⁷ ANDRADE, José Carlos Vieira. **Os Direitos Fundamentais na Constituição da República Portuguesa de 1976**. Coimbra: Livraria Almedina, 1987, p. 155.

²⁸ José Casalta Nabais chama a atenção para a errônea correspondência que se tende a fazer entre os direitos que exigem abstenção estatal e a ausência de custos públicos. Embora não individualizável, o usufruto das liberdades pressupõe que a máquina estatal funcione para que ocorra sua proteção e realização. Aliás, essa cegueira do contribuinte também acontece com os impostos diretos e indiretos, sendo estes menos sentidos (“anestesia fiscal”) (NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista de Direito Público da Economia**, Belo Horizonte, v. 5, n. 20, p.1-24, out. 2007).

²⁹ NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista de Direito Público da Economia**, Belo Horizonte, v. 5, n. 20, out. 2007.

³⁰ Ilustrando essa percepção da indispensabilidade de haurir recursos da coletividade, nos escritos referentes às origens da tributação, Victor Uckmar conta uma história que se passa há seis mil anos atrás na Suméria – uma planície fértil entre os rios Tigre e Eufrates – onde atualmente é o Iraque. Alguns inscritos de argila encontrados em Lagash apontam o fato de que se aplicavam impostos para cobrir os gastos de uma terrível guerra, mas, uma vez que cessavam as hostilidades, os coletores de impostos pretendiam manter a exação. Esses inscritos também relatam que havia recolhedores de impostos em todos os lugares, com o fim de tributar qualquer evento ou coisa: os serviços funerários não podiam se realizar se o defunto não houvesse pagado todos os impostos que devia. A truculência era tamanha que fora documentada a seguinte frase: “Você pode ter um Senhor, você pode ter um Rei, mas o homem ao que deve temer é o coletor de impostos”. Esse regime terrorista terminou quando o rei Urukagin restaurou a liberdade eliminando aqueles que cobravam os tributos. Não obstante, a falta de recursos trouxe como resultado a derrota durante a invasão. A partir disso, passou-se a reconhecer o papel fundamental da aplicação de impostos para dispor de meios para a defesa ou ofensiva militar (UCKMAR, Victor. El principio de la equidad tributaria y el vínculo de solidaridad social: la relación entre las necesidades. **La Capacidad Contributiva, Pressupuesto Jurídico y Fundamento de la Tributación**. Conferencia Técnica del CIAT Taomina 2000. Madrid: Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 2002, p. 14).

os direitos, para eles, seriam positivos. Nessa dicotomia, direitos negativos excluem o Estado; direitos positivos demandam ação estatal; direitos negativos tipicamente protegem a liberdade; direitos positivos promovem a igualdade. Os negativos protegem a esfera privada enquanto os positivos realocam o dinheiro dos impostos. Assim, os direitos negativos incluem os direitos de propriedade, aqueles relacionados à autonomia privada e os relativos à integridade física; os positivos abarcam os direitos relativos a serviços de saúde, seguridade social, educação, etc³¹.

Sunstein e Holmes contam que essa dicotomia, nos Estados Unidos, divide os grupos políticos na discussão a respeito do papel do Estado: Os direitos de propriedade são instrumentos de egoísmo ou fontes de autonomia pessoal? Os direitos sociais expressam solidariedade e companheirismo ou erodem a iniciativa e inculcam dependência? Os indivíduos deveriam ser protegidos só do Estado ou também pelo Estado?³²

A máxima “onde há um direito, há um remédio” significa que as pessoas só gozam de direitos se os males que elas vierem a ser sofrer são corrigidos pelo Estado³³. Então, com base nessa premissa, Holmes e Sunstein constroem uma longa argumentação no sentido de que direitos aplicados são direitos positivos, concluindo haver inadequação da distinção dos direitos entre negativos e positivos. Os direitos são custosos porque os remédios são custosos. “A aplicação é cara, especialmente a uniforme e razoável; e direitos legais são ocos na medida em que permanecem inaplicados”³⁴. Pode-se entrever, assim, que os direitos englobam mecanismos e procedimentos destinados a torná-los concretizáveis³⁵.

³¹ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The cost of rights**: Why liberty depends on taxes. New York: W. W. Norton & Company, 2000, p. 37-40.

³² HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The cost of rights**: Why liberty depends on taxes. New York: W. W. Norton & Company, 2000, p. 42-43.

³³ O art. VIII da Declaração Universal de Direitos Humanos traz essa ideia de que direitos assegurados precisam de mecanismos para protegê-los: “Toda pessoa tem direito a receber dos tribunais nacionais competentes remédio efetivo para os atos que violem os direitos fundamentais que lhe sejam reconhecidos pela constituição ou pela lei” (ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Declaração Universal de Direitos Humanos**. 1948. Disponível em: <<http://www.un.org/en/documents/udhr/>>. Acesso em: 15 out. 2013).

³⁴ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The cost of rights**: Why liberty depends on taxes. New York: W. W. Norton & Company, 2000, p. 43

³⁵ MERON, Theodor. **International Law in the age of human rights**. General Course on Public International Law. Hague Academy of International Law. Leiden/Boston: Martinus Nijhoff Publishers, 2004, p. 21.

O pagamento de tributos é o traço característico do Estado fiscal, sendo este fundamentado na experiência histórica de que o suporte financeiro do ente público fincado nos tributos é o instrumento mais adequado à realização da dignidade humana³⁶.

Logo, os tributos representam um preço que é pago para que a sociedade exista “[...] assente na liberdade, de um lado, e num mínimo de solidariedade, de outro”³⁷. Esse pagamento é um esforço coletivo que coloca as pessoas em situação comum enquanto contribuintes, e deve ser informado por princípios que fazem com que a exação se legitime como fator de coesão social.

Toda pessoa carrega consigo direitos e deveres, atribuindo-lhe singularidade jurídica. “Os papéis implicam um plexo de expectativas que consideram um conjunto de comportamentos e atribuições que independe de traços pessoais”³⁸. Na percepção de Carlos Sundfeld, apoiado em Hans Kelsen³⁹, a pessoa natural ou jurídica, para o ordenamento jurídico, é um conjunto, um centro, uma unidade de direitos e deveres. O Estado, por sua vez, é uma pessoa jurídica cuja personalidade fora conferida pela Constituição. Sob esse aspecto, Sundfeld nota que o Estado e o homem são iguais: “ambos retiram suas personalidades do Direito, mais especificamente da Constituição”. Por isso, o Estado não pode pretender desconhecer direitos dos indivíduos, porque não tem poder para tanto: “tendo sido criado pela Constituição, o Estado, ao negar os direitos individuais, negaria a si próprio”⁴⁰. Assim, tem-se aceito que a igualdade, tanto para direitos quanto para deveres, remete o sistema jurídico à ideia de correção.

1.2 Propedêutica: princípios e regras

A igualdade é encaixada como princípio que estrutura o estatuto jurídico dos deveres fundamentais. A dogmática do Direito elegeu diferentes critérios e concepções acerca do que

³⁶ NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista de Direito Público da Economia**, Belo Horizonte, v. 5, n. 20, p.1-24, out. 2007.

³⁷ NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista de Direito Público da Economia**, Belo Horizonte, v. 5, n. 20, p.1-24, out. 2007.

³⁸ NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2013, p. 39.

³⁹ KELSEN, Hans. **Teoria pura do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1995, p. 242-243.

⁴⁰ SUNDFELD, Carlos. **Fundamentos de Direito Público**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 60-68.

seriam os princípios jurídicos e qual o papel que eles cumpririam na construção, interpretação e aplicação dos significados de textos normativos.

Existe uma infinidade de modelos intencionados a explicar a dicotomia dos princípios e regras, cada qual propondo um modo distinto de se olhar e realizar os comandos estipulados pelo legislador. Assim, constitui opção metodológica fundamental a eleição de algum parâmetro referente à categorização dos preceitos normativos para que assim possa-se trabalhar com regras e princípios de maneira coerente.

1.2.1 A relação circular entre regras e princípios

O modelo adotado é o concebido por Marcelo Neves. Para este, “[...] o problema da distinção entre princípios e regras (especialmente constitucionais) está no plano da argumentação que se desenvolve no processo concretizador, em que se pretende determinar o conteúdo de normas a aplicar”⁴¹. A argumentação, na visão luhmanniana, é forma de dominar a contingência e condensar o contexto sistêmico⁴².

Os princípios constitucionais só fazem parte do Direito e têm significado prático quando ocorre a diferenciação funcional do Direito como sistema social. Só quando o Direito passa a ser posto por decisões, ou seja, com a sua positivação, ele passa a ser autônomo nas sociedades modernas (que são complexas, de intensa comunicação e de enormes expectativas normativas)⁴³.

A Constituição atua, do ponto de vista do Direito, como o mecanismo reflexivo mais abrangente do sistema jurídico, tendo-se como ponto central do constitucionalismo a pretensão de autofundamentação constitucional do Direito. Nessa percepção, a distinção entre regras e princípios, enquanto categorias jurídico-dogmáticas, refere-se a uma questão interna do Direito⁴⁴.

⁴¹ NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2013, p. 10-11.

⁴² LUHMANN, Niklas. El derecho como sistema social. In: DIEZ, Carlos Cómez-Jara (Ed.). **Teoría de sistemas y derecho penal**: fundamentos y posibilidades de aplicación. Granada: Comares, 2005. p. 79.

⁴³ NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2013, p. 112-114.

⁴⁴ NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2013, p. 115-119.

Os princípios constitucionais são normas de observação de segunda ordem (no que tange ao nível das estruturas, das expectativas); “por implicarem certa distância do caso a decidir e uma relação mais flexível entre o antecedente e o consequente, são mais adequados a enfrentar a diversidade de expectativas normativas que circulam a sociedade”. As regras, como normas gerais de primeiro grau, cumprem melhor a função de fornecer fundamento imediato ao caso a decidir. “As regras condensam expectativas normativas que se dirigem imediatamente à solução do caso”⁴⁵.

As duas categorias são necessárias para o Direito. Os princípios tornam a complexidade desestruturada do ambiente complexidade estruturável, realizando um processo de seleção de valores, interesses e expectativas. As regras, por sua vez, por implicarem relação próxima com o caso a decidir e relação mais rígida entre o antecedente e o consequente, propiciam a concretização constitucional. Dessa maneira, não há relação hierárquica linear entre regras e princípios, mas uma relação circular e a diferença entre essas categorias envolve uma relação de pressuposição recíproca⁴⁶.

Essa diferença ganha relevo no plano da argumentação. Os argumentos “constituem comunicações que se referem tanto aos princípios quanto às regras”, figurando como razões de decidir. Os princípios apresentam, na cadeia argumentativa, uma maior capacidade de desenvolver a heterorreferência, pois, de certa maneira, apontam para algo que existe fora do sistema jurídico (valores, princípios morais, interesses gerais, etc.). Marcelo Neves alerta para o possível perigo do abuso de princípios, posto que como os princípios detém maior abrangência e mobilidade, eles podem servir “[...] retoricamente para encobrir manipulações que bloqueiam a autoconsciência constitucional da respectiva ordem jurídica”. Em essência, a argumentação orientada pelas regras é formal e autorreferente do ponto de vista do Direito, enquanto os princípios praticam a heterorreferência⁴⁷.

Os princípios são mecanismos reflexivos em relação às regras, fortificando a capacidade de reprodução adequada do sistema jurídico. “Eles podem servir ao balizamento, à construção, ao desenvolvimento, à fortificação ou ao enfraquecimento, à restrição ou ampliação do conteúdo das regras”. As regras melhor respondem à consistência ou

⁴⁵ NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2013, p. 118-121.

⁴⁶ NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2013, p. 119-120.

⁴⁷ NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2013, p. 120-132.

autorreferência do sistema jurídico, caracterizando a argumentação intrincada nas regras o discurso formal. A argumentação formal dá consistência à consciência jurídica, que precisa ser complementada pela reflexividade dos princípios para apresentar adequação social⁴⁸.

Sem a pretensão de abordar toda a construção de Marcelo Neves sobre a diferença entre regras e princípios constitucionais, pode-se concluir que, na dita relação de circularidade, os princípios funcionam como razões ou fundamentos das regras (mesmo as constitucionais). “Mas as regras são condições de aplicação dos princípios na solução de casos constitucionais”, que podem decorrer do texto constitucional, legal ou podem ser construídas judicialmente⁴⁹.

1.3 Igualdade tributária

A moderna noção de igualdade material segundo a qual esta se manifesta também pela desmontagem das distinções que se revelam irrazoáveis (ou seja, que a igualdade impede perseguições e tolhe favoritismos⁵⁰) é formulação relativamente recente. Apenas com a associação de fundamentos éticos à atividade exacional que se concebeu conteúdo deontológico aos princípios relacionados à justiça.

1.3.1 Pressupostos ético-políticos da tributação

James Marins explica que, ao longo da história, as teorias financeiras ocuparam-se de elaborar os fundamentos ético-políticos da tributação, destacando-se as seguintes teorizações:

1.3.1.1 Teoria do preço de troca

Nessa restrita formulação, o tributo representa somente uma compensação a cargo dos contribuintes pelos serviços que lhe são prestados pelo Estado. Esses teóricos entendem o

⁴⁸ NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2013, p. 130-134.

⁴⁹ NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2013, p. 134-136.

⁵⁰ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 23.

imposto como um simples preço que remunera as atividades estatais em favor da coletividade, inspirando-se em doutrinas que assinalam caráter contratual ao imposto⁵¹. Neste esteio, Paul Leroy-Beaulieu defendia que cada cidadão deveria pagar o preço exato dos serviços que recebesse da sociedade⁵².

1.3.1.2 Teoria do prêmio do seguro

Nessa concepção, o tributo é equiparado ao prêmio que se paga para se obter segurança sobre os seus bens. Para Montesquieu⁵³ e Bodin⁵⁴, o tributo seria a contraprestação paga pela segurança oferecida pelo Estado a pessoas e bens⁵⁵.

1.3.1.3 Teoria da distribuição da carga pública

Os juristas franceses Laferrière e Waline construíram a teoria segundo a qual a tributação seria o ônus decorrente da solidariedade social que atinge a totalidade dos membros de determinada comunidade. Nessa concepção, existiria um bem geral e indivisível a ser tutelado, sendo impossível mensurar individualmente as vantagens que se recebe do Estado. Cada cidadão teria o dever de contribuir com toda a comunidade na medida de suas possibilidades para a manutenção do Estado⁵⁶. O Estado, ensina Villegas, era enxergado como a opção tomada pelos integrantes da sociedade como única forma de lograr ordem e coerência na convivência, e os tributos serviriam para sustentá-lo⁵⁷.

⁵¹ VILLEGAS, Hector B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. 5. ed. Buenos Aires: Depalma, 1993, p. 73.

⁵² MARINS, James. **Justiça tributária e processo tributário**: ensaios. Curitiba: Champagnat, 1998, p. 22-23.

⁵³ Cf.: MONTESQUIEU, Charles Louis de Secondat, Barão de. **O Espírito das Leis**: as formas de governo, a federação, a divisão dos poderes. Tradução de Fernando Henrique Cardoso e Leoncio Martins Rodrigues. Brasília: UnB, 1982, p. 243-246.

⁵⁴ Cf.: BODIN, Jean. **Os seis livros da república**. Tradução, introdução e notas de José Carlos Orsi Morel, revisão técnica da tradução de José Ignácio Coelho Mendes Neto. São Paulo: Icone, 2011. 328 p.

⁵⁵ MARINS, James. **Justiça tributária e processo tributário**: ensaios. Curitiba: Champagnat, 1998, p. 23.

⁵⁶ MARINS, James. **Justiça tributária e processo tributário**: ensaios. Curitiba: Champagnat, 1998, p. 23-24.

⁵⁷ VILLEGAS, Hector B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**, 5. ed. Buenos Aires: Depalma, 1993, p. 73-74.

1.3.1.4 Teorias do consumo, do benefício e da equivalência

Conforme as teorias do consumo, do benefício e da equivalência, tem-se a premissa comum de que cada um contribuirá a título de tributos com quantidade proporcional à utilidade das prestações que auferir do Estado. James Marins percebe que tal premissa é reflexo da ideologia econômico liberal ou individual⁵⁸.

A teoria do consumo é apta a explicar o pagamento de tributos relativos às necessidades divisíveis dos contribuintes (no sistema brasileiro, funciona para as taxas e contribuições de melhoria). Já para as necessidades indivisíveis, foi concebida a teoria do benefício, pela qual cada um haverá de pagar, por meio de impostos, uma parcela proporcional com a sua capacidade econômica⁵⁹.

Os teóricos da equivalência, a sua vez, passaram a sustentar que na normalidade dos casos cada indivíduo obtém da satisfação das necessidades públicas indivisíveis uma vantagem ou utilidade proporcional à renda que percebe ou riqueza que possui⁶⁰.

1.3.1.5 Teorias do sacrifício igual e do sacrifício proporcional

Sobre as teorias anteriores, todas elas falharam ao reduzir o estudo da atividade financeira a uma abordagem exclusivamente econômica, desconhecendo os pressupostos sociopolíticos da fazenda pública, assim como o complexo anímico dos contribuintes, aspecto este irredutível a um puro critério de economicidade⁶¹.

Assentadas na aceitação geral da noção de proporcionalidade, foram desenvolvidas as teorias do sacrifício, com destaque para as do sacrifício igual e do sacrifício proporcional. Essas teorias passam a aplicar a ideia de igualdade ao dever de pagar os tributos, influenciando a formulação dos sistemas tributários ocidentais e representando a juridicização dos conceitos éticos justificadores da tributação. A partir dessas concepções que surgiram os

⁵⁸ MARINS, James. **Justiça tributária e processo tributário**: ensaios. Curitiba: Champagnat, 1998, p. 24.

⁵⁹ MARINS, James. **Justiça tributária e processo tributário**: ensaios. Curitiba: Champagnat, 1998, p. 24.

⁶⁰ MARINS, James. **Justiça tributária e processo tributário**: ensaios. Curitiba: Champagnat, 1998, p. 25.

⁶¹ SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. **Teoría de la educación tributaria**. Madrid: LAEL, 1967, p. 18-19.

consagrados princípios tributários da igualdade, generalidade, capacidade contributiva e proporcionalidade⁶², todos eles aspectos parciais da justiça⁶³.

De acordo com o princípio do sacrifício igual, um esquema tributário justo discrimina os contribuintes com base na renda, tirando mais de quem tem mais, para assegurar que cada pessoa sustente a mesma perda de bem-estar e garantir que a perda real, em oposição ao custo monetário para cada um, seja a mesma. A capacidade dos mais ricos de pagarem mais se justifica porque, mesmo se eles suportassem um sacrifício maior, ainda lhes restará mais renda: eles terão, em algum sentido, o suficiente – e estarão melhores que quem tinha menos originariamente. Contudo, nem sempre se faz necessária a progressividade, pois esta dependerá do ritmo pelo qual a margem de utilidade dos rendimentos diminui⁶⁴.

Victor Uckmar, em exame comparativo na sua obra “Princípios comuns do direito constitucional tributário”⁶⁵, observa que nos últimos séculos consolidaram-se os seguintes fundamentos constitucionais:

- 1) os impostos podem aplicar-se somente com base em uma lei que, em muitos Estados, deve ser promulgada segundo um procedimento particular e ser renovada anualmente (princípio da legalidade);
- 2) todos os contribuintes devem ser colocados, frente à carga fiscal, em um plano de igualdade (princípio da igualdade) de acordo com:
 - a) a generalidade e a uniformidade da tributação;
 - b) a abolição de qualquer privilégio ou discriminação (igualdade jurídica);
 - c) a aplicação dos impostos com base na capacidade econômica dos contribuintes, com a tendência de introduzir no sistema fiscal impostos pessoais com alíquotas progressivas;
- 3) nos Estados em que as entidades locais gozam de autonomia financeira, cada entidade dotada de poder tributário deve exercitá-lo segundo os limites traçados na Constituição, sem obstaculizar o livre comércio no nível interno e com o exterior (princípio da competência)⁶⁶.

⁶² MARINS, James. **Justiça tributária e processo tributário**: ensaios. Curitiba: Champagnat, 1998, p. 25-26.

⁶³ SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. **Leciones de Derecho Financiero**. 10. ed. Madrid: Universidad Complutense Ed., 1994, p. 103 e 104.

⁶⁴ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **The myth of ownership**: taxes and justice. New York: Oxford University Press, 2002, p. 24.

⁶⁵ UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999. 145 p.

⁶⁶ UCKMAR, Victor. El principio de la equidad tributaria y el vínculo de solidaridad social: la relación entre las necesidades. **La Capacidad Contributiva, Pressupuesto Jurídico y Fundamento de la Tributación**. Conferencia Técnica del CIAT Taomina 2000. Madrid: Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 2002, p. 16-17.

Todos esses fundamentos listados pelo professor de Gênova estão na Constituição brasileira. Victor Uckmar atribui como causa a essa concomitância histórica a “transmigração do Direito”^{67 68}.

No Estado Democrático de Direito e na sociedade de risco, marcados pela obstinação da legitimação do ordenamento jurídico, unem-se os elementos da justiça comutativa (matriz liberal) com os da justiça distributiva (matriz social), viabilizando-se a aparição da solidariedade de grupo ou custo-benefício coletivo⁶⁹. Nessa fase, ainda em desenvolvimento, reduz-se a solidariedade social generalizada em prol da setorização dos grupos de contribuintes (sujeitos de deveres) e destinatários da atividade custeada (sujeitos de direitos).

1.3.2 Relevância político-jurídica da igualdade: encaixe como pressuposto comum do constitucionalismo e da democracia

A igualdade, exalta a doutrina, constitui valor central para o direito constitucional contemporâneo, “[...] representando verdadeira ‘pedra angular’ do constitucionalismo moderno, porquanto parte integrante da tradição constitucional inaugurada com as primeiras declarações de direitos e sua incorporação aos catálogos constitucionais [...]”⁷⁰.

Roberto Gargarella sustenta que a igualdade pode ser tomada como pressuposto comum entre o constitucionalismo e a democracia. Neste sentido, a igualdade seria esboço último do constitucionalismo e da democracia. Partindo da ideia de que existe tensão entre

⁶⁷ UCKMAR, Victor. El principio de la equidad tributaria y el vínculo de solidaridad social: la relación entre las necesidades. **La Capacidad Contributiva, Pressupuesto Jurídico y Fundamento de la Tributación**. Conferencia Técnica del CIAT Taomina 2000. Madrid: Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 2002, p. 17.

⁶⁸ Mais notadamente, essa profusão dos princípios derivados das teorias do sacrifício também se deve à globalização. Nas últimas décadas, a tributação ascendeu como importante setor da política externa dos Estados, retirando o assunto do eixo da territorialidade (visão de que os tributos eram problemas exclusivamente de política interna) e transportando-o para o campo internacional. Com efeito, a abertura ao capital internacional criou a necessidade de o sistema normativo se adequasse às expectativas dos investidores estrangeiros. Nesse contexto, disseminaram-se no mundo os tratados internacionais destinados à supressão da dupla tributação, que passaram a fazer comunicar os sistemas tributários de dois ou mais países (NABAIS, José Casalta. A soberania fiscal no actual quadro de internacionalização, integração e globalização econômicas. **Direito público**, v. 1, n. 6, p. 69-93, out./dez. 2004).

⁶⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais. **RFD - Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 1, n. 18, p. 1-25, 2010.

⁷⁰ SARLET, Ingo; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2012, p. 523.

esses conceitos (de democracia e de constitucionalismo⁷¹), a solução desse conflito adviria da exploração das notas que reúnem ambas as ideias⁷².

Gargarella assume a premissa de que todas as pessoas possuem uma mesma dignidade moral e são iguais quanto a suas capacidades básicas⁷³. Aprova-se o compromisso com o sistema democrático porque se rechaça que existam pessoas situadas (em conhecimentos e intrínseca dignidade) em posição superior à de todas as demais. Contra tal proposta (à de superioridade), afirma Gargarella que cada indivíduo possui igual direito a intervir na resolução dos assuntos que afetam a sua própria comunidade: “todos merecem participar de dito processo decisório em pé de igualdade”⁷⁴. Dworkin, argumentando no plano da filosofia política, trata a igualdade como virtude soberana da comunidade política. Sem a consideração igualitária, o governo não passa de uma tirania⁷⁵.

A ideia de Gargarella faz sentido. Como ressalta Victor Uckmar, o embrião da democracia moderna encontra raízes nas lutas por igualdade de participação no veio político para a instituição de tributos. Na Magna Carta, expressava-se que “não há tributação sem representação” (“*no taxation without representation*”); a revolução americana inicia-se com a revolta contra a aplicação dos “direitos aduaneiros” pretendidos pela Coroa; e a revolução

⁷¹ Tal tensão é explicada pelo fato de que ambas as ideias apelam a princípios opostos. Os compromissos democráticos recorrem a um princípio que à primeira vista não reconhece limites, e segundo o qual não há nenhuma autoridade superior à do povo, atuando coletivamente. Por outro lado, ideias como a de constituição ou direitos humanos levam a pensar, justamente, em limites infranqueáveis, capazes de resistir às pressões de qualquer grupo e, ainda, e especialmente, às pressões dos grupos majoritários (GARGARELLA, Roberto. **Derecho constitucional**. v. 1. Buenos Aires: AbeledoPerrot, 2009, p. 7).

⁷² GARGARELLA, Roberto. **Derecho constitucional**. v. 1. Buenos Aires: AbeledoPerrot, 2009, p. 32.

⁷³ O respeito à dignidade humana encontra duas formulações bastante propagadas. Primeiramente, existe a “fórmula do objeto”, que remonta à teoria de Kant, segundo a qual a dignidade é violada quando o ser humano é tratado como o meio (objeto) e não como um fim em si mesmo. Há ainda a formulação atinente à “expressão de desprezo”, pela qual a dignidade é considerada violada quando ocorrer o desprezo (colocação na posição de inferioridade) da pessoa humana. Cf.: MAURER, Béatrice. Notas sobre o respeito da dignidade da pessoa humana... ou pequena fuga incompleta em torno de um tema central. In: **Dimensões da Dignidade**. Ensaios de Filosofia do Direito e Direito Constitucional. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p.81.

⁷⁴ GARGARELLA, Roberto. **Derecho constitucional**. Buenos Aires: AbeledoPerrot, 2009, v. 1, p. 32.

⁷⁵ DWORKIN, Ronald. **A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade**. Tradução de Jussara Simões; revisão técnica e da tradução de Cícero Araújo e Luiz Moreira. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. I (introdução).

francesa tem como base a aversão aos privilégios fiscais do clero e da nobreza⁷⁶. Na atualidade, existem as associações de contribuintes que defendem tributos justos⁷⁷.

O compromisso com o constitucionalismo se depreende desse tipo de pressupostos igualitários. Deseja-se preservar certos direitos fundamentais que permitem a cada um levar adiante sua vida conforme seus próprios ideais; e quer-se preservar uma estrutura de decisão democrática na qual a opinião de cada um valha o mesmo que a dos demais⁷⁸.

1.3.3 Escorço histórico do princípio da igualdade nos planos internacional e interno

A partir da fundação do constitucionalismo moderno, a igualdade passou a integrar as primeiras declarações de direitos, com destaque para a Declaração dos Direitos da Virgínia, em 1776⁷⁹, e a Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789⁸⁰. Desde então, as constituições passaram a consagrar gradativamente o princípio da igualdade perante a lei⁸¹.

No constitucionalismo do Segundo Pós-Guerra, a Declaração da ONU declarou o que convencionalmente passou a se chamar igualdade material: “todos são iguais perante a lei e têm direito, sem qualquer distinção, a igual proteção da lei. Todos têm direito a igual proteção contra qualquer discriminação que viole a presente Declaração e contra qualquer incitamento a tal discriminação”. Ainda no plano internacional, sobreveio o Pacto Internacional de

⁷⁶ UCKMAR, Victor. El principio de la equidad tributaria y el vínculo de solidaridad social: la relación entre las necesidades. **La Capacidad Contributiva, Pressupuesto Jurídico y Fundamento de la Tributación**. Conferencia Técnica del CIAT Taomina 2000. Madrid: Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 2002, p. 16.

⁷⁷ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2012, p. 110-111.

⁷⁸ GARGARELLA, Roberto. **Derecho constitucional**. Buenos Aires: AbeledoPerrot, 2009, v. 1, p. 32.

⁷⁹ O art. 1º dessa declaração norte-americana expressa que todos os homens nascem igualmente livres em direitos.

⁸⁰ As designações à igualdade na Declaração Francesa de Direitos do Homem e do Cidadão estão no art. 1º, que afirma que “os homens nascem e são livres e iguais em direitos” e no art. 6º cujo enunciado diz que a lei deve ser a mesma para todos, seja para punir, seja para proteger. Esta última referência à igualdade expressa a superação da sociedade de privilégios hereditários e estamentais que assim caracterizava o Antigo Regime (SARLET, Ingo; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2012, p. 524).

⁸¹ SARLET, Ingo; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2012, p. 524.

Direitos Civis e Políticos, de 1966 (art. 26) com texto muito parecido com a Declaração da ONU e, no âmbito regional, a Convenção Americana de Direitos Humanos, de 1969⁸².

No Brasil, todas as constituições trouxeram de forma expressa a igualdade perante a lei. A Carta Imperial de 1824 replicava o enunciado da Declaração Francesa e, no art. 179, XIV, assegurava que “todo cidadão pode ser admitido aos cargos públicos civis, políticos ou militares sem outra diferença que não seja dos seus talentos e virtudes”. A Constituição de 1891, inauguradora da forma de governo republicana, avançou na pretensão de eliminação de regalias, banindo privilégios de nascimento, títulos nobiliárquicos e ordens honoríficas⁸³.

A Constituição de 1934 aprimorou a noção de igualdade vedando as distinções por motivo de nascimento, raça, sexo, profissões próprias ou dos pais, classe social, riqueza, crenças religiosas ou ideias políticas. No campo da ordem econômica e social, em relação aos direitos trabalhistas, proibiu-se a diferenciação de salário para o mesmo trabalho em função da idade, do sexo, da nacionalidade e do estado civil (art. 121, “a”). A Constituição de 1937, outorgada por Getúlio Vargas, limitava-se a declarar a igualdade perante a lei (“todos são iguais perante a lei”) e a assegurar igual acesso aos cargos públicos. A Constituição de 1946, além da igualdade de todos perante a lei, reinseriu a vedação às diferenças salariais em virtude de sexo, idade, nacionalidade ou estado civil⁸⁴.

A Constituição do regime militar, promulgada em 1967 e emendada ostensivamente em 1969, garantia a igualdade de todos perante a lei, sem distinção de sexo, raça, trabalho, credo religioso, convicções políticas e previa a punição pela lei do preconceito racial (art. 153, §1º). Além do mais, vedava a distinção salarial e também a diferenciação quanto aos critérios de admissão⁸⁵.

Finalmente, a Constituição de 1988, como bem observa Ingo Sarlet, representa mudança no entendimento acerca do princípio da igualdade:

⁸² SARLET, Ingo; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2012, p. 525.

⁸³ SARLET, Ingo; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2012, p. 525.

⁸⁴ SARLET, Ingo; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2012, p. 525.

⁸⁵ SARLET, Ingo; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2012, p. 525.

(a) a igualdade compreendida como igualdade de todos perante a lei, onde a igualdade também implica a afirmação da prevalência da lei; (b) a igualdade compreendida como proibição de discriminação de qualquer natureza; (c) igualdade como igualdade da própria lei, portanto, uma igualdade “na” lei⁸⁶.

No bloco de constitucionalidade, a Convenção sobre pessoas com deficiência aprofundou essa questão, enumerando os aspectos materiais que atribuem nova roupagem à igualdade: a não discriminação, a plena e efetiva participação e inclusão na sociedade, o respeito pela diferença e a igualdade de oportunidades. A igualdade de chances ou de oportunidades é igualdade na liberdade⁸⁷, compondo a ideia de justiça⁸⁸.

1.3.4 Da igualdade formal à igualdade proporcional

Em sua primeira fase de reconhecimento, a igualdade correspondia à noção de que todos os homens são juridicamente iguais, não importando o conteúdo do tratamento e as circunstâncias pessoais. Esta perspectiva de matriz liberal da igualdade, de certo modo, satisfazia a exigência de generalidade e prevalência da lei⁸⁹.

Andrei Pitten Velloso explica que o rechaço às propostas de se vincular a igualdade à justiça conduziu à sua antítese, que retira todo o conteúdo material do princípio da igualdade e nega a fórmula aristotélica de tratar desigualmente os desiguais na medida em que se desigualam. Essas teorias preconizam o caráter acessório da igualdade jurídica ou limitam-na a uma exigência de coerência sistêmica⁹⁰.

As teorias que defendiam o caráter acessório da igualdade negavam que uma lei pudesse ser declarada inconstitucional apenas com base nesse princípio. Para tanto, era necessário que houvesse alguma violação “[...] às cláusulas da interdição de discriminação ou

⁸⁶ SARLET, Ingo; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2012, p. 526.

⁸⁷ Cf.: DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002, 274-282.

⁸⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 173-174.

⁸⁹ SARLET, Ingo; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2012, p. 526-527.

⁹⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Ed. Livraria do Advogado, 2010, p. 53.

aos princípios constitucionais democrático, do Estado de Direito, do Estado Social, do Estado Federal ou da separação de poderes”^{91 92}.

Para a teoria que adstringe a igualdade à exigência de coerência sistêmica, o princípio da igualdade é vazio, sem qualquer conteúdo, sendo impossível extrair critérios constitucionais implícitos para sua concretização. Assim, outorga-se uma ampla margem de liberdade para o legislador escolher esses critérios, sem vinculação material ao princípio da igualdade ou a qualquer diretriz valorativa⁹³, desde que se mantivesse a coerência interna nas estipulações das suas ações às premissas⁹⁴.

Outras concepções equiparam a igualdade à paridade de trato e negam a sua vinculação a exigências de tratamentos díspares. Nessa visão, a igualdade de trato atua como “presunção relativa”, não como elemento conceitual da justiça, limitando o princípio a “uma simples carga argumentativa a favor dos tratamentos iguais”, ou seja, se um tratamento desigual não puder ser justificado, então a justiça imporia o tratamento paritário. Assim, com essa fórmula, rechaçam-se os tratamentos diferenciados arbitrários. O problema dessa conceituação é que se limita a igualdade apenas ao mandamento de trato paritário, sem levar em conta valores constitucionais. Tal concepção revela-se eminentemente formal e absurda porque seria possível defender através dela uma igualdade tributária aritmética, por meio de um único “imposto por cabeças”, ou ainda que o legislador suporte ônus argumentativo para estabelecer a carga tributária conforme a capacidade contributiva, e não o contrário (quando violá-la). Com razão, Andrei Velloso diz os desvios perante a capacidade contributiva é que devem ser justificados e não a instituição de tributos que estejam em harmonia com esse critério⁹⁵.

⁹¹ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Ed. Livraria do Advogado, 2010, p. 54-55.

⁹² Como foi visto no histórico do princípio da igualdade, no Brasil, “foi somente com a Constituição de 1934 que a questão da isonomia começou a destacar-se do privilégio de nascimento, para abarcar outros critérios de diferenciação proibida de regime jurídico” (COMPARATO, Fábio Konder. Igualdade, Desigualdades. **Revista Trimestral de Direito Público**, São Paulo, n. 1: p. 69-78, 1993).

⁹³ A ideia de que a igualdade exige como regra a uniformidade de tratamento é bastante difundida no Brasil. Cf.: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. Igualdade na tributação: qual o critério que legitima as discriminações em matéria fiscal? In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.) **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 453-520.

⁹⁴ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 55.

⁹⁵ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 56-58.

Até 1980, o Tribunal Constitucional Federal alemão expressava o princípio da igualdade essencialmente por meio da fórmula da arbitrariedade. Esta concepção até então prevalente é agarrada à visão da igualdade como mandamento de tratamento paritário, flexibilizável somente quando respeitado o mandado de proporcionalidade, nos moldes da teoria de Alexy⁹⁶.

Depois de muitas críticas, em 7 de outubro de 1980, o cenário mudou e foi concebida uma “nova fórmula” segundo a qual o princípio da igualdade é violado quando se dispensa tratamento a um grupo de destinatários normativos de maneira distinta da de outros destinatários normativos, embora entre ambos grupos não exista diferenças de tal índole e de tal peso que possam justificar o tratamento desigual⁹⁷.

Andrei Pitten Velloso critica essa nova fórmula por ser insuficiente ao não abarcar os tratamentos paritários, que também podem violar o princípio da igualdade, por se restringir aos tratos entre grupos de indivíduos e por não contemplar os tratamentos relativos a indivíduos isoladamente considerados ou a situações fáticas determinadas. Infelizmente, o Tribunal alemão ainda não admitiu a aplicação da fórmula inversa e equivalente à que proferiu (hipótese em que “se trata um grupo de destinatários normativos de forma igual a outros destinatários normativos, apesar de que entre ambos os grupos haja diferenças de tal índole e de tal peso que imponham um tratamento dispar”⁹⁸). Contudo, para o âmbito tributário, pelo menos essa primeira limitação não repercute negativamente, posto que o trato de pessoas redundará, pelo caráter geral dos diplomas normativos, em trato de grupo de pessoas⁹⁹.

Fábio Konder Comparato distingue isonomia (pressuposto da aplicação normativa concreta) da igualdade material (meta político-jurídica referente à igualdade de condições sociais)^{100 101}. Percebe-se, nessa última visão a respeito da igualdade, que se pretende,

⁹⁶ Cf.: ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 116-120.

⁹⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 59-60.

⁹⁸ “Nem se poderia ser tratado o essencialmente igual como *arbitrariamente desigual*, nem o essencialmente desigual como *arbitrariamente igual*” (TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. Tradução de Luiz Doria Furquim. 18. ed. Porto Alegre: Antonio Fabris Editor, 2008, p. 194).

⁹⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 60-61.

¹⁰⁰ COMPARATO, Fábio Konder. Igualdade, Desigualdades. **Revista Trimestral de Direito Público**, São Paulo, n. 1: p. 69-78, 1993.

parafraseando Marcelo Neves, pela atuação do princípio, imunizar o Direito da injunção de diferenças relevantes ao âmbito dos direitos. Com isso, trata-se de uma determinação contrafactual para neutralizar o Direito de pressões dessas diferenças¹⁰². Na verdade, é mais do que isso, interessa-se também pela imposição de diferenças jurídicas, como no atendimento à capacidade contributiva, que são essenciais para a eficácia do princípio da igualdade: “Diferença não é sinônimo de desigualdade, assim como igualdade não é sinônimo de homogeneidade e de uniformidade”¹⁰³.

1.3.5 Quadrante constitucional positivo da igualdade na sistemática constitucional brasileira

Na realidade brasileira, para Ingo Sarlet, a perspectiva do princípio da igualdade pode assumir três dimensões:

- (a) proibição do arbítrio, vedando-se diferenciações destituídas de justificação razoável;
- (b) proibição de discriminações que tenham por base categorias meramente subjetivas;
- (c) obrigação de tratamento diferenciado com vistas à compensação de uma desigualdade de oportunidades, que seria a eliminação, pelo Poder Público, de desigualdades fáticas de natureza social econômica e cultural¹⁰⁴.

¹⁰¹ A doutrina costuma analisar o princípio da igualdade afirmando que ele apresenta dimensão subjetiva (análise sob o ponto de vista do titular do direito) e objetiva (ponto de vista da comunidade, visando impedir privilégios). Pela igualdade material, diz-se que existe um paradoxo da igualdade: ao fomentar-se uma igualdade fática deve-se estar disposto a aceitar uma desigualdade jurídica; ou seja, para reduzir a desigualdade fática, faz-se necessário tratar desigualmente quem tem mais para tentar igualar ao que tem menos. (Cf.: ALEXY, Robert. **Constitucionalismo Discursivo**. Tradução de Luís Afonso Heck. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 59; NOVELINO, Marcelo. **Direito constitucional**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 435). Todavia, como demonstra Dworkin, esse paradoxo é aparente: “Sem dúvida, não há nada de paradoxal na ideia de que o direito de um indivíduo à igual proteção [da lei] pode às vezes entrar em conflito com uma política social desejável sob outros aspectos, inclusive aquela que tem por objetivo tornar a sociedade mais igual em termos gerais” (DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 349). Enfim, a diferenciação legal visando à diminuição da desigualdade fática não é paradoxal, é programática.

¹⁰² NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2013, p. 30-31.

¹⁰³ SOARES, Maria Victória. Cidadania e Direitos Humanos. In: CARVALHO, José Sérgio Fonseca de (org.). **Educação, cidadania e direitos humanos**. Petrópolis: Vozes, 2004, p. 62-63.

¹⁰⁴ Trata-se da síntese apresentada para o princípio da igualdade por Vital Moreira e Canotilho para a Constituição portuguesa (CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MOREIRA, Vital. **Constituição da República Portuguesa anotada**, Art. 1º ao 107. 4. ed. Coimbra: Coimbra Ed., 2007, p. 339) e aceita por Ingo Sarlet também para descrever a arquitetura constitucional positiva brasileira (SARLET, Ingo; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2012, p. 531).

O princípio da igualdade é interpretado de forma a abranger também o Poder Legislativo¹⁰⁵. Neste toque, o princípio da igualdade jurídica tem por conteúdo obstar que sejam adotados tratamentos diferenciados para situações essencialmente iguais ou tratamentos iguais para situações essencialmente diferentes, sem que exista uma razão legítima para tal. De tal sorte, inadmite-se a utilização de critérios arbitrários, preconceituosos, discriminatórios ou injustificáveis de uma maneira geral.

Posição bastante difundida no Brasil é a de Oscar Vilhena Vieira, que diz que mais do que uma regra que impõe uma igualdade absoluta e em todos os planos, o princípio da igualdade pode ser compreendido como um “regulador das diferenças”, cuja função é muito mais auxiliar a discernir entre desigualdades aceitáveis e desejáveis e aquelas que são profundamente injustas e inaceitáveis. Impõe-se tratamento isonômico e imparcial, ao menos *prima facie*, a pessoas que se encontram em uma mesma categoria essencial. Dessa forma, uma ideia que está por trás do princípio da igualdade é a proibição de arbítrio, perseguindo impedir tratamentos preconceituosos, discriminatórios e arbitrários. O autor afirma que o princípio da igualdade não é de conteúdo, mas sim de correlação. Como “discriminar” vem do latim “*discriminare*” e “*discernere*”, tendo seu uso significando separar, distinguir uma coisa da outra; o princípio seria sempre comparativo entre diferentes situações à luz de um critério eleito¹⁰⁶.

A fórmula proposta por Aristóteles e comentada por Rui Barbosa (“Oração aos moços”): “tratar os iguais de forma igual e os desiguais de forma desigual na medida de sua desigualdade”¹⁰⁷ esboça o espírito do princípio da igualdade material¹⁰⁸. Contudo, o problema

¹⁰⁵ Era o que Pontes de Miranda falava desde 1945 (PONTES DE MIRANDDA, Francisco Cavalcanti. **Democracia, liberdade, igualdade**: os três caminhos. São Paulo: José Olympio, 1945, p. 530). Antes, defendia-se que os direitos fundamentais não eram oponíveis ao legislador. O raciocínio era o seguinte: pela visão de que o Parlamento era o órgão de representação popular, ele não poderia ser visto como inimigo dos direitos. Pelo contrário, o legislador tinha por missão proteger os direitos, não violá-los. Contudo, tal tônica, principalmente com a doutrina garantista, modificou-se profundamente a ponto de o Estado passar a ser considerado por alguns como inimigo que deve ser limitado (Cf.: BIZZOTO, Alexandre. **A inversão ideológica do Discurso Garantista**: a subversão da finalidade das normas constitucionais de conteúdo limitativo para a ampliação do sistema penal. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 76 e ss.).

¹⁰⁶ VIEIRA, Oscar Vilhena. **Direitos fundamentais**: uma leitura da jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 282 e ss.

¹⁰⁷ BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. Rio de Janeiro: Ediouro, 1997, p. 26.

¹⁰⁸ Na ótica de José Joaquim Gomes Canotilho e Vital Moreira, o princípio da igualdade conjuga dialeticamente as dimensões liberais, democráticas e sociais inerentes ao conceito de Estado de direito democrático e social (CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MOREIRA, Vital. **Constituição da República Portuguesa anotada**, Art. 1º ao 107. 4. ed. Coimbra: Coimbra Ed., 2007, p. 336-337).

é saber quem são os iguais e os desiguais¹⁰⁹. Bobbio revela que essa tarefa de diferenciar é difícil, na medida em que depende de ideias morais, políticas e sociais da doutrina que elabora a premissa: “igualdade entre quem? igualdade em quê?”¹¹⁰.

Embora realmente exista tal questionamento sob o enfoque zetético, a Constituição atual brasileira já reduz bastante essa dificuldade (complexidade) ao impor cláusulas de diferenciação e de não-discriminação. A título de exemplo, a Constituição impõe a igualdade entre os Estados (art. 4º, V); entre homens e mulheres (art. 5º, I); entre o empregado e o trabalhador avulso (art. 7º, XXXIV); entre os brasileiros natos e os naturalizados (art. 12, §2º); entre populações urbanas e rurais (art. 194, parágrafo único, II)¹¹¹.

Dentre os objetivos fundamentais, prevê-se a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (art. 3º, IV, que é complementado pelo art. 5º, XLI e XLII, impondo-se comandos de tipificação de atos atentatórios a direitos fundamentais como ilícitos). Ainda, como consequência da atribuição de personalidade¹¹², determina-se a igualdade no acesso a direitos que englobam serviços públicos essenciais como saúde (art. 196), educação (art. 205) e cultura (art. 215), e ao direito difuso ao meio ambiente ecologicamente equilibrado (art. 225).

No entanto, a Constituição também autoriza o legislador a realizar desigualações para a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3º, III). Para o acesso à justiça, torna imunes de tributação aqueles que não podem pagar pelas taxas judiciárias (art. 5º, LXXIV). Prestigia-se o consumidor, outorgando-lhe proteção, por ser a parte vulnerável da relação de consumo (art. 5º, XXXII). E para o cumprimento da pena, têm-se como critérios válidos as distinções baseadas na gravidade do delito, na idade e no sexo do apenado (art. 5º, XLVIII).

¹⁰⁹ Luño assume o caráter relacional da igualdade e diz que essa relação se explicita na comparação entre os entes dos que se predica, um *tertium comparationis* (LUÑO, Antônio Enrique Perez. **Dimensiones de la igualdad**. 2. ed. Madrid: Dykinson, 2007, p. 18).

¹¹⁰ Para Bobbio, liberdade seria um estado e a igualdade uma relação (BOBBIO, Norberto. **Igualdade e liberdade**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Ediuoro, 1996. 48 p.).

¹¹¹ Ao dizer isso, a Constituição preceitua que o legislador ordinário não poderá diferenciar esses grupos simplesmente em razão do elemento que os distingue (como o gênero, no caso do homem e da mulher, ou a constância da prestação laboral, no caso do trabalhador empregado e do avulso). A mensagem deixada pelo constituinte é que o legislador ordinário não pode utilizar esses critérios fáticos (como a idade ou gênero), isoladamente, para cominar tratamentos jurídicos diversos.

¹¹² MIRANDA, Jorge. Direitos fundamentais e ordem social (na Constituição de 1933). **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa**, v. 46, n. 1, p. 271-310, 2005.

1.3.6 Quadrante constitucional positivo do princípio da igualdade no domínio tributário

É certo que um princípio é protegido por programação. Então, a Constituição, além de estabelecer arquétipos genéricos (regras matrizes) para o exercício da competência tributária pelo legislador infraconstitucional¹¹³, traça permissões e vedações relativas ao tratamento isonômico para o legislador ordinário.

O comando constitucional de não-discriminação entre os contribuintes, inserido no capítulo das limitações ao poder de tributar, de pronto, retira do legislador ordinário a possibilidade de estabelecer distinções baseadas na ocupação profissional ou função por eles exercida (art. 150, II)¹¹⁴.

A Constituição veda à União tributar a renda das obrigações da dívida pública dos demais entes políticos, bem como a remuneração e os proventos de seus respectivos agentes, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes (art. 151, II). Por outro lado, para preservar o equilíbrio federativo, a Constituição proíbe aos estados-membros, municípios e distrito federal estabelecer diferença tributária entre bens e serviços em razão da procedência ou destino (art. 152).

A uniformidade geográfica dos tributos federais, que tem como pano de fundo o pacto federativo, pode ser excepcionada, sendo possível à União conceder benefícios fiscais desuniformes para promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as

¹¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 311-313.

¹¹⁴ Por isso, à primeira vista, por exemplo, tratamentos tributários benéficos ao magistério no que tange à renda, embora estribados em boas razões morais, não são válidos em face do princípio da generalidade (art. 153, §2º, I) e da própria cláusula de não-discriminação do art. 150, II. De outra sorte, isenções a aposentados ou pensionistas acometidos de doenças graves são perfeitamente válidas (art. 6º, XIV da Lei n. 7.713/1988¹¹⁴), já que o critério não é apoiado na ocupação profissional. No sistema da Constituição de 1946 (art. 203), a situação era outra, posto que existia vedação expressa à instituição de impostos sobre os direitos do autor e a remuneração de professores e jornalistas. A Constituição de 1988 tem mandamento em sentido diverso, vedando a instituição de diferenças em virtude da ocupação profissional, o que tornaria inconstitucional qualquer distinção (benéfica ou maléfica) nesse âmbito. Embora o Ministro Mário Guimarães entendesse ser antidemocrática a restrição à imposição de gravame à renda dos professores, o Plenário do STF acabou por confirmar a aplicação do art. 203 da Constituição de 1946 (BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 19.423/DF, Primeira Turma. Min. Relator Mário Guimarães. In: **DJ** de 17.12.1953). O mandado da generalidade concerne à igualdade horizontal. Impõe que os contribuintes sejam tributados de forma uniforme sob um ponto de vista (VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 133). No sistema jurídico brasileiro, portanto, do ponto de vista (critério de diferenciação) ocupação profissional, deve haver a uniformidade da tributação da renda, encampando a ideia de qualquer trabalho lícito detém o mesmo valor.

diferentes regiões do Brasil (art. 151, I, operacionalizando o objetivo fundamental exposto no art. 3º, III).

O princípio da igualdade material, embora não previsto expressamente no título relativo aos direitos e garantias fundamentais, está delineado no art. 150, II, proibindo-se aos entes tributantes instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, ou seja, permite-se a desigualação em virtude de algumas diferenças fáticas.

Dessa forma, na categorização de sujeitos aos quais se cominará determinado tratamento, o legislador não poderá adotar parâmetros que distinga aqueles que se encontram num mesmo patamar.

Esse patamar (ou situação equivalente) no qual os sujeitos se encaixam é revelado pela capacidade contributiva, que, pelo texto constitucional, determina graduação dos impostos segundo a capacidade econômica, sendo facultado, para dimensionar a aptidão para recolher tributos, à administração tributária identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes.

A graduação tendo por base a capacidade econômica é visualizada para a adequação da tributação no caso das cooperativas (art. 146, III, “c”) e no favorecimento das empresas de pequeno porte e microempresas (art. 146, III, “d”), nos termos da lei complementar.

No campo das contribuições sociais, o constituinte autoriza o legislador a estabelecer alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, adotando como critérios a atividade econômica, a utilização intensiva de mão-de-obra, o porte da empresa ou a condição estrutural do mercado de trabalho (art. 195, §9º). Douglas Yamashita, interpretando a jurisprudência do STF¹¹⁵, conclui que tais parâmetros de desigualação são os únicos que podem ser adotados em sede de contribuições sociais e que “as contribuições previdenciárias não podem ter finalidade extrafiscal”¹¹⁶, em razão da afetação de receitas (art. 167, XI)¹¹⁷.

¹¹⁵ Cf.: BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 146.733/SP, Pleno. Min. Relator Moreira Alves. In: **DJ** de 06.11.1992; BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 150.764/PE, Pleno. Min. Relator Sepúlveda Pertence. Min. Redator do Acórdão Marco Aurélio Mello. In: **DJ** de 02.04.1993.

¹¹⁶ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 65-66.

No art. 227, §3º, VI, determina-se que o Poder Público estabelecerá estímulos fiscais e subsídios ao acolhimento, sob a forma de guarda, de criança ou adolescente órfão ou abandonado.

No que tange à progressividade para fins fiscais, o texto constitucional o declara ao IR (art. 153, §2º, I), ao IPTU (art. 156, §1º) e ao ITR (art. 153, §4º, I). Já em relação ao ICMS e ao IPI, impostos incidentes sobre o consumo, prevê-se a seletividade das alíquotas tendo por base a essencialidade dos produtos (arts. 153, §3º, I e 155, §3º, III).

Com a intenção de promover o cumprimento da função social da propriedade, em relação ao IPTU, admite-se a progressividade (no tempo) para promover o adequado aproveitamento do espaço urbano (art. 182, §4º da CF/88) e a progressividade do ITR com a finalidade de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas (art. 153, §4º da CF/88).

Numa conjugação de interesses, o constituinte se posiciona, de antemão, que violaria a igualdade e a livre concorrência¹¹⁸ (art. 170, IV) o tratamento desigual entre pessoas jurídicas de direito privado estatais e particulares que concorrem entre si e nega a aplicação de privilégios fiscais ao patrimônio, renda, bens e serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas quando não extensivos ao setor privado (art. 173, §2º).

¹¹⁷ Apesar disso, o legislador infraconstitucional, na Lei n. 8.212/91, quando trata das contribuições das pessoas jurídicas para a previdência social, estatui que podem ser estabelecidos mecanismos de estímulo às empresas que se utilizem de empregados portadores de deficiências física, sensorial e/ou mental com desvio do padrão médio (art. 22, §4º). Como o STF ainda não julgou a pertinência de tal dispositivo porque ele ainda não foi regulamentado, *a priori*, parece não haver vício em tal medida. Dentro do bloco de constitucionalidade, no Decreto 6.949/99, o Brasil assumiu o compromisso de promover o emprego das pessoas com deficiência no setor privado, mediante programas de ação afirmativa e incentivos (art. 27, 1, “h”)¹¹⁷. Embora tal dispositivo não mencione a natureza de tais incentivos, pode-se imaginar que subvenções fiscais possam ser utilizadas (cf.: BRASIL, **Lei 8.212**, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212compilado.htm>. Acesso em: 19 dez. 2013; BRASIL, **Decreto n. 6.949**, de 25 de agosto de 2009. Promulga a Convenção Internacional sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência e seu Protocolo facultativo, assinados em Nova York, em 30 de março de 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6949.htm>. Acesso em: 15 out. 2013).

¹¹⁸ Quanto ao direito da concorrência, Fernando Martins ressalta que essa predisposição tem por fundamento “[...] evitar o abuso de posição dominante de entidades privadas – possivelmente interessadas na concentração – para o alcance da máxima eficiência do mercado, e sobretudo para a facilitação do acesso aos produtos e prestação de serviços pelos consumidores, o que se encerra com o caráter moral-religioso do preço justo, concedendo a esse fim puro sentido econômico” (MARTINS, Fernando Rodrigues. **Princípio da justiça contratual**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 207).

1.3.7 Conexões entre justiça fiscal e igualdade

Na contemporaneidade, prevalece o entendimento de que a acepção da palavra “justiça” comporta mais de uma significação. “A justiça é considerada por muitos a principal virtude, a fonte de todas as outras”. Em outra visão, a justiça contrabalança todos os outros valores (*fiat justitia, pereat mundus*: “faça-se justiça, ainda que o mundo pereça”). Percebe-se também certa subjetividade em relação ao que é justo; nas disputas, “cada qual defenderá uma concepção de justiça que lhe dá razão e deixa o adversário em má posição”¹¹⁹.

Dentre os possíveis sentidos mais correntes da noção de justiça, Chaïm Perelman enumera seis: 1) a cada qual a mesma coisa; 2) a cada qual segundo seus méritos; 3) a cada qual segundo suas obras; 4) a cada qual segundo suas necessidades; 5) a cada qual segundo sua posição; 6) a cada qual segundo o que a lei lhe atribui¹²⁰.

Os sentidos da justiça acima, em certos casos, são inconciliáveis¹²¹, mas “a noção de justiça sugere a todos, inevitavelmente, a noção de certa igualdade”¹²², sendo quase intuitivo afirmar que sem igualdade, não há justiça¹²³. Então, se o que une todas essas acepções listadas por Perelman é a igualdade, existe uma variável que as diferencia umas das outras. Tais divergências estão na categorização (seleção) dos sujeitos aos quais se aplica a justiça.

Vislumbra-se, dessa maneira, ligação entre justiça e igualdade perante a lei. “Justiça torna-se agora a implementação uniforme do direito, por causa de sua vigência”¹²⁴, já que na igualdade formal postula-se um procedimento decisório “sem consideração da pessoa” (impessoal) fundamentalmente pautado em critérios legais. Desse modo, na perspectiva da justiça formal¹²⁵, a igualdade pode ser vista como a própria manifestação da justiça; isto

¹¹⁹ PERELMAN, Chaïm. **Ética e Direito**. Tradução de Maria Ermantina de Almeida Galvão. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 7-8.

¹²⁰ PERELMAN, Chaïm. **Ética e Direito**. Tradução de Maria Ermantina de Almeida Galvão. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 7-8.

¹²¹ Por exemplo, se se considerar que a noção de justiça encerra em atribuir a cada qual a mesma coisa, seria injusto o tratamento diferenciado conforme a posição, por este revestir-se de caráter aristocrático.

¹²² PERELMAN, Chaïm. **Ética e Direito**. Tradução de Maria Ermantina de Almeida Galvão. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 7-8.

¹²³ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 81-82.

¹²⁴ LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito II**. Tradução de Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo brasileiro, 1983, p. 86-87.

¹²⁵ No sentido empregado por Perelman, a noção de justiça formal pretende ser analítica, opondo-se à equidade (que consiste apenas numa tendência oposta a todo formalismo, do qual ela deve complementar) e à ideia de

porque no Estado de Direito pretende-se cumprir uma concepção de justiça que seja objetivamente válida¹²⁶:

Efetivamente, o Estado de Direito é somente aquela forma histórica de Estado que serve a uma determinada concepção histórica do *ethos*, à concepção personalista, que por essência exige uma organização jurídica de certos aspectos da vida política.

Do exposto, deduz-se que a nota fundamental do Estado de Direito consistem em que a juridicidade, que é substancial ao mesmo, para servir a uma concepção personalista, se estende a certo âmbito, e se institucionaliza segundo certos conteúdos que conferem uma fisionomia histórica, concreta. Por ele – prossegue o professor LEGAZ – no Estado de Direito se cumpre uma concepção de justiça objetivamente válida, a saber, a que crê no valor e dignidade da pessoa humana e seus direitos fundamentais, sem prejuízo das exigências do bem comum, que derivam do fato de que vida da pessoa é, desde sua raiz, coexistência em formas sociais e comunitárias¹²⁷.

Ingo Sarlet sustenta que a conexão entre igualdade e justiça apresenta como uma das razões para tal intimidade a percepção de que a justiça é sempre algo que a pessoa vivencia de maneira intersubjetiva e relativa, ou seja, “[...] na sua relação com outros indivíduos e na forma como ele próprio e os demais são tratados”.

Como a justiça se vive intersubjetivamente, sustentava Aristóteles que ela se diferenciava das outras virtudes por ser *proportio ad alterum*¹²⁸. Explica Miguel Reale que “o Direito é sempre alteridade e se realiza entre dois ou mais indivíduos segundo a proporção”¹²⁹. Esse aspecto da subjetividade em relação à observância da igualdade tributária é trabalhado por Humberto Ávila¹³⁰, ao comparar as teses dos contribuintes e do fisco aduzidas em juízo, ora pedindo a aplicação uniforme da lei (a favor da praticidade), ora

justiça carregada de tom emotivo. (PERELMAN, Chaïm. **Ética e Direito**. Tradução de Maria Ermantina de Almeida Galvão. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 5 e 37).

¹²⁶ A pretensão objetiva não é um assunto privado, mas está relacionada com o papel do participante no sistema jurídico, ou seja, é formulada por pessoas, mas em nome do direito (ALEXY, Robert. **La institucionalización de la justicia**. Tradução de José Antonio Seoane, Eduardo Roberto Sodero e Pablo Rodrigues. 2. ed. Granada: Comares, 2010, p. 29).

¹²⁷ SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y Derecho**. Vol I. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1962, p. 163.

¹²⁸ ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. São Paulo: Martin Claret, 2000, p. 108-116

¹²⁹ Essa nota de alteridade, para Tomás de Aquino, seria *alteritas*; para Del Vecchio, corresponderia à palavra “bilateralidade” (REALE, Miguel. **Introducción al Derecho**, 9. ed. Madrid: Ediciones Pirámide, S.A., 1989, p. 62).

¹³⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 17-34.

suplicando por análise individualizada (rechaçando a praticidade), a depender dos seus interesses¹³¹.

Humberto Ávila conta que em certos casos, o contribuinte ingressa em juízo contra a aplicação uniforme da lei, alegando que ele apresenta característica que o diferencia das demais pessoas abarcadas pelo diploma legal e, portanto, merece tratamento individualizado (ele vai contra a padronização, que pondera ser injusta, e o fisco alega: “azar do contribuinte”). Nessas hipóteses, o contribuinte fala que é injusta a aplicação da lei indistintamente a todos. Em outra situação, o contribuinte se insurge contra a fiscalização, por exemplo, nos casos de planejamento fiscal, reivindicando tratamento igual aos dos demais falando que a lei é justa exatamente porque não admite análise individualizada (ou seja, ele diz: “azar do Estado”)¹³².

Essa complexidade crônica é algo problemático por significar obstáculo à estabilidade das expectativas, que é função essencial do Direito¹³³. Por isso que a perspectiva individual não fornece parâmetro suficiente para se aferir um sistema jurídico que contemple igualdade, segurança jurídica e preservação dos direitos de liberdade: “pudesse todo contribuinte definir ele mesmo o que seja justo assim desapareceria logo toda segurança jurídica; instalar-se-ia uma espécie de caos”¹³⁴.

As partes, logicamente, pleiteiam de acordo com os seus interesses, cumprindo ao magistrado, equidistante das partes e vinculado à Constituição, fazer a análise objetiva. Humberto Ávila lembra que não é por acaso que a deusa da justiça é ilustrada de olhos vendados. A venda simboliza o proposital distanciamento e a indispensável imparcialidade necessários ao justo julgamento. A balança indica o sopesamento dos interesses contrapostos¹³⁵.

¹³¹ A justiça é analisada intersubjetivamente porque o contribuinte olha para os demais sujeitos que estão circunscritos na lei destinados a receber mesmo tratamento. Diante desse exame da realidade jurídica circundante, ele valora a lei subjetivamente e pleiteia a melhoria na sua situação jurídica.

¹³² ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 17-34.

¹³³ LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito II**. Tradução de Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo brasileiro, 1983, p. 77-94.

¹³⁴ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2012, p. 117.

¹³⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 19.

Sob a perspectiva das teorias do sacrifício, a igualdade apresenta elevada carga axiológica¹³⁶. Nas lições de Maria Helena Diniz, o valor, sob o prisma discursivo, é a principal forma de manifestação dos interesses (fórmula sintética que representa o consenso social). Os valores, como diz Emil Lask, valem para os comportamentos interativos nos moldes de dois processos seletivos das informações:

- a) O valor pode ser posto pelo emissor como critério para seleção de certos comportamentos. Seleccionam-se comportamentos em razão do valor. É o que ocorre quando se diz: “este procedimento é mais conveniente ou seguro”. Tal função seletiva é modificadora, pois a informação se adapta ao valor, que controla as reações do receptor.
- b) O valor se adapta às informações. Essa função seletiva é justificadora, visto que há um movimento do comportamento para o valor. P. ex., a valoração do casamento como função justificadora da monogamia, família, herança etc. Esses processos seletivos servem como instrumento de controle de comportamentos¹³⁷.

Na diferença entre programas e valores de Luhmann¹³⁸, pode-se enxergar que “os valores que eventualmente norteiam o sistema jurídico só têm significado prático se são incorporados seletivamente a normas jurídicas, transformando-se a complexidade indeterminada (valorativa) em complexidade determinada (programada)”¹³⁹.

A igualdade tributária está programada nos planos político e jurídico, por meio da Constituição, ou seja, foi traduzida como norma, dispondo de estrutura condicional e tendo o condão de justificar (ou invalidar) ações no plano legislativo e fundamentar decisões judiciais. A operacionalização da igualdade, como se viu, até certo ponto, foi feita diretamente no texto da Constituição de 1988.

1.3.7.1 Passagem do positivismo ao pós-positivismo

A expressão “Direito justo” foi cunhada pelo filósofo Rudolf Stammler, em livro publicado originariamente em 1902. Engisch, citando Pascal, expunha a contradição nessa

¹³⁶ A proximidade da justiça com a igualdade é perfeitamente visualizada por Fernando Sáinz de Bujanda, que afirma que a igualdade é a expressão lógica do valor justiça (SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. **Leciones de Derecho Financiero**. 10. ed. Madrid: Ed. Universidad Complutense, 1993, p. 105-106).

¹³⁷ DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de introdução à ciência do direito**. São Paulo: Saraiva, 20. ed. rev. e atual., 2009, p. 213.

¹³⁸ LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito I**. Tradução de Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo brasileiro, 1983, p. 7-16.

¹³⁹ NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2013, p. 40.

expressão dizendo que o Direito é realidade de cada nação e a justiça seria valor universal¹⁴⁰: “Já das leis que regem o Direito e através das quais este impõe o seu domínio se aguarda sempre aquela validade universal que se espera das leis da natureza. E ficamos profundamente decepcionados quando não a encontramos”¹⁴¹.

O enfraquecimento do positivismo jurídico acarretou a superação da visão que pretende apartar do Direito questões como legitimidade e justiça (a ideia de um ordenamento jurídico indiferente a valores éticos e da lei como estrutura meramente formal). As teses da separabilidade (que afirmava haver uma relação contingencial¹⁴², não necessária, entre Direito e moral) e da separação (que supõe a tese da separabilidade e sustenta que existem boas razões para definir o Direito de modo que todos os elementos morais restem excluídos¹⁴³) foram superadas porque, após a Segunda Guerra Mundial (com a decadência do fascismo na Itália e do nazismo na Alemanha), esse pensamento já não ostentava mais aceitação no pensamento esclarecido¹⁴⁴, que desde então passou a resgatar e priorizar valores, como os derivados da dignidade humana.

Norberto Bobbio, em sua obra “Teoria da norma jurídica”, sob nítida influência de Hans Kelsen, dizia que a norma jurídica poderia ser submetida a três valorações distintas e independentes: “se é justa ou injusta; 2) se é válida ou inválida; 3) se é eficaz ou ineficaz”. Relativamente ao aspecto da justiça, uma norma seria justa se correspondesse aos valores últimos que inspiram o ordenamento jurídico¹⁴⁵.

Diferentemente de Bobbio, que pregou a independência da validade frente à justiça, Robert Alexy sustenta que a correção remete os princípios e os argumentos morais à justiça, como terceiro elemento definidor possível do Direito. Para ele, haveria três formas de vinculação entre a legalidade, a eficácia social e a correção moral: 1) através da inclusão de

¹⁴⁰ MARINS, James. **Justiça tributária e processo tributário**: ensaios. Curitiba: Champagnat, 1998, p. 10.

¹⁴¹ ENGISCH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. Tradução de João Batista Machado. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1998, p. 15-16.

¹⁴² Por essa contingência, entende-se que inclusão de conteúdos morais no direito é considerada uma questão de fato, mediante a positivação (ALEXY, Robert. **La institucionalización de la justicia**. Tradução de José Antonio Seoane, Eduardo Roberto Sodero e Pablo Rodrigues. 2. ed. Granada: Comares, 2010, p. 16).

¹⁴³ ALEXY, Robert. **La institucionalización de la justicia**. Tradução de José Antonio Seoane, Eduardo Roberto Sodero e Pablo Rodrigues. 2. ed. Granada: Comares, 2010, p. 16.

¹⁴⁴ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora, 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 348-349.

¹⁴⁵ BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Tradução de Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Bauru: Edipro, 2001, p. 45-46.

princípios e argumentos morais no direito; 2) por meio da limitação do conteúdo possível do direito pela moral; 3) pela fundamentação do dever de obediência ao direito na moral¹⁴⁶¹⁴⁷.

A questão da obediência ao Direito, nesse passo, é relida à luz da moral. Hans Kelsen, formulador da teoria pura do Direito¹⁴⁸ (quintessência do formalismo jurídico na visão de Bobbio¹⁴⁹), via como perigosa a possibilidade de o sujeito suspender a vigência do Direito para si sob a justificativa de que a obrigação jurídica imposta fosse amoral. Martin Kriele, ao discorrer sobre esse argumento de Kelsen, diz que ele acabou por confirmar a tese que agredia¹⁵⁰ porquanto arguiu moralmente: afirmou que era melhor respeitar a vigência do Direito porque, do contrário, poderia haver consequências como a condução à anarquia e à guerra civil. Kriele, contrapondo-se a Kelsen, sustenta que o caráter obrigatório do Direito é uma questão moral¹⁵¹¹⁵².

As obras de Radbruch¹⁵³ transparecem essa mudança no pensamento jurídico que passou a predominar. Antes da Segunda Guerra, Radbruch dizia que o direito injusto não era inútil, que mediante sua vigência já cumpriria sua finalidade: a da segurança jurídica¹⁵⁴; após a Segunda Guerra, Radbruch passou a sustentar que “Direito quer dizer o mesmo que vontade e desejo de justiça”¹⁵⁵. A fórmula de Radbruch, aplicada pelo Tribunal Constitucional Federal alemão após a caída do nacional-socialismo em 1945 e depois da queda do muro de Berlim em 1989, é abreviada pela seguinte proposição: a extrema injustiça não é Direito. Por esta fórmula, postula-se um limite extremo ao Direito (definido pelo núcleo dos direitos humanos)

¹⁴⁶ ALEXY, Robert. **La institucionalización de la justicia**, Tradução de José Antonio Seoane, Eduardo Roberto Sodero e Pablo Rodrigues. 2. ed. Granada: Comares, 2010, p. 18.

¹⁴⁷ Reflexões morais como esta, acerca da tributação, têm ganhado cada vez mais espaço: É dito que as únicas coisas certas na vida são os tributos e a morte; mas é necessário que os tributos sejam utilizados para financiar a morte pagando pelas guerras? A resistência contra os tributos que custeiam empreitadas bélicas têm um longo histórico e continua até hoje. Cf.: PENNOCK, Robert T. Death and Taxes. In: MCGEE, Robert W. (ed.). **The Ethics of Tax Evasion**. Dumont, NJ.: The Dumont Institute for Public Policy Research. p. 124-142. 1998.

¹⁴⁸ KELSEN, Hans. **Teoria pura do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1995, p. 86-113.

¹⁴⁹ BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função**. Barueri: Manole, 2007, p. 82.

¹⁵⁰ Como se sabe, um elemento genético do positivismo é justamente a insistência na tese de separação entre Direito e moral.

¹⁵¹ KRIELE, Martin. **Introdução à Teoria do Estado**. Tradução de Urbano Carvelli. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2009, p. 40.

¹⁵² FERNANDES, Rayneider Brunelli de O. Direito de resistir à violência institucional no sistema carcerário brasileiro. **RFD - Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, Rio de Janeiro, v.2, n. 24, p. 127-145, 2013.

¹⁵³ “Gustav Radbruch sustentou uma concepção positivista do Direito e um radical relativismo em suas primeiras obras, mas mudou de opinião como consequência da experiência do nacional-socialismo” (ATIENZA, Manuel. **Curso de argumentación jurídica**. Madrid: Trotta, 2013, p. 77).

¹⁵⁴ RADBRUCH, Gustav Lambert. **Introdução à Ciência do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 228.

¹⁵⁵ RADBRUCH, Gustav Lambert. Cinco Minutos de Filosofia do Direito. In: RADBRUCH, Gustav. **Relativismo y Derecho**. Bogotá: Editorial Temis, 2009, p. 71.

e outorga-se prioridade à justiça material sobre a segurança jurídica¹⁵⁶. Portanto, o caso da extrema injustiça não se concebe unicamente como um caso de conflito entre direito válido e a moral, mas como um exemplo dos limites do Direito¹⁵⁷.

Bobbio já demonstrara que nenhuma teoria reducionista (que reduz a validade à justiça ou o contrário) revela-se sustentável¹⁵⁸. Nem tudo que é imoral será necessariamente ilícito, mas existe um campo extremo ligado à moral que tem o condão de privar a lei de juridicidade, extraíndo-se, dessa maneira, a existência de uma moral jurídica: “a análise do aspecto material da lei é fundamental para a atual situação histórica que nos encontramos, isso porque, depois da segunda guerra mundial, tornou-se consenso de que nem todo conteúdo legislativo poderia ser considerado direito”¹⁵⁹.

Observa-se a tendência de que a ciência do Direito, hoje, não tem mais a pretensão de distanciar-se dos juízos de valor e fundar-se somente em juízos de fato. A justiça instalou-se no papel de servir como legitimação última do Direito, não podendo ser abandonada dentro dos quadrantes do Direito positivo¹⁶⁰ (nem investigá-la está “fora de moda”¹⁶¹). Nesse propósito, os valores constituem critério de avaliação das ações (mediante a argumentação), e a ciência jurídica assume papel de tornar homogêneos valores sociais e jurídicos¹⁶² compreendendo as leis dentro da sua temporalidade¹⁶³, segundo sua própria consciência jurídica¹⁶⁴.

¹⁵⁶ ALEXY, Robert. **La institucionalización de la justicia**. Tradução de José Antonio Seoane, Eduardo Roberto Sodero e Pablo Rodrigues. 2. ed. Granada: Comares, 2010, p. 21.

¹⁵⁷ ALEXY, Robert. **La institucionalización de la justicia**. Tradução de José Antonio Seoane, Eduardo Roberto Sodero e Pablo Rodrigues. 2. ed. Granada: Comares, 2010, p. 25.

¹⁵⁸ BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Tradução de Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Bauru: Edipro, 2001, p. 54-55.

¹⁵⁹ ABBoud, Georges; CARNIO, Henrique Garballini; OLIVEIRA, Rafael Tomaz de. **Introdução à teoria e à filosofia do Direito**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 241.

¹⁶⁰ MARINS, James. **Justiça tributária e processo tributário**: ensaios. Curitiba: Champagnat, 1998, p. 11.

¹⁶¹ LARENZ, Karl. **Derecho justo**. Fundamentos de Ética Jurídica. Tradução de Luiz Díez-Picazo, Madrid: Civitas, 1993. P. 21-25.

¹⁶² DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de introdução à ciência do direito**, 20. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 213-215.

¹⁶³ A tentativa de suprimir a temporalidade (historicidade ou contextualização) é em vão, pois as perspectivas e possibilidades futuras de atribuição de sentido ao texto normativo (matéria prima do jurista) serão inevitavelmente diferentes das do presente. Cf.: HEIDEGGER, Martin. **Ser e Tempo**. 5. ed. parte I. Petrópolis: Vozes, 1995, p. 199 e ss.

¹⁶⁴ LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**, 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1997, p. 193.

A relação contextual jamais deve ser ignorada¹⁶⁵. Mesmo que o sentido da consideração igualitária tenha se modificado ao longo do tempo e que varie conforme a consciência de cada pessoa, ela não perde a sua importância. Como demonstrou Thomas Kuhn, as comunidades científicas são instrumentos para resolver os problemas do seu paradigma, sendo referentes às crises que os originaram. À medida que esses problemas são solucionados, ocorre o progresso, mas, paradoxalmente, está-se cada vez mais próximo de revoluções (“aparentemente o progresso acompanha, na totalidade dos casos, as revoluções científicas”). Assim, os manuais são reescritos pela comunidade científica que crê na mudança de paradigma como um progresso¹⁶⁶. Obviamente, a substituição de paradigmas ocorre no tempo, sendo o paradigma sucessor incomensurável com o sucedido¹⁶⁷, pois se passa a oferecer uma nova visão de mundo.

1.3.7.2 Justiça como pretensão de correção

Na fase do pós-positivismo, tem-se a Constituição (documento que esboça o projeto de vida da sociedade¹⁶⁸) como objeto da teoria discursiva da justiça. As diferentes concepções de justiça estão baseadas em distintas tradições e autocompreensões, às vezes sobre em um mesmo texto normativo. Se todos os sistemas jurídicos existem no espaço e no tempo, unicamente o conceito de contingência reflexiva (na qual os participantes exigem e dão ou tratam de dar justificação das normas e decisões jurídicas, ou seja, que prima pela

¹⁶⁵ Como expressão da impossibilidade de supressão da temporalidade, além da adoção da técnica das cláusulas gerais, o legislador reconheceu, no art. 5º da LINBD, que a interpretação das disposições normativas não devem ser feitas numa “bolha”, distante da realidade em que se vive, mas que desta retira-se a legitimidade necessária ao atendimento da pretensão de correção implícita nas decisões judiciais. Robert Alexy sustenta a tese de que a pretensão de correção necessariamente formulada com a execução do ato institucional da sentença se contradiz com a classificação da sentença como errônea; contradição entre o implícito e o explícito porque o absurdo de alguma decisão não se pode explicar senão através da validade necessária de uma regra, o fundamento da sentença (ALEXY, Robert. **La institucionalización de la justicia**. Tradução de José Antonio Seoane, Eduardo Roberto Sodero e Pablo Rodrigues. 2. ed. Granada: Comares, 2010, p. 37).

¹⁶⁶ KUHN, Thomas S. **A estrutura das revoluções científicas**. Tradução de Beatriz Vianna Boeira e Nelson Boeira. 9. ed. São Paulo: Perspectiva, 2006, p. 210-213.

¹⁶⁷ KUHN, Thomas S. **A estrutura das revoluções científicas**. Tradução de Beatriz Vianna Boeira e Nelson Boeira. 9. ed. São Paulo: Perspectiva, 2006, p. 137-138.

¹⁶⁸ LORENZETTI, Ricardo Luís. **Fundamentos de Direito Privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 253.

comunicação) leva em consideração uma definição adequada da relação entre Direito e tempo¹⁶⁹.

Robert Alexy enumera dois atributos significativos da teoria discursiva da justiça: a procedimentalização e a idealização. Pela procedimentalização, não se estabelece nenhuma exigência material ou de conteúdo para a argumentação. Assim, o discurso funciona como uma ideia regulativa (cumprindo o ideal de “ampliação idealizante”)¹⁷⁰. A teoria proposta por Alexy tem como traço distintivo a racionalidade na medida em que coloca em pé de igualdade os interlocutores do discurso e deixa a cargo deles, dentro das suas tradições e autocompreensões, construir os sentidos de justiça que lhe fazem sentido, ou seja, as noções que são constatáveis pelos participantes, conforme o contexto que vivenciam. Portanto, de modo algum servem ao Direito instâncias de controle calcadas em aspectos íntimos ou na “comparação introspectiva da sentença com o ‘verdadeiro sentimento de justiça’”¹⁷¹.

Numa ordem constitucional (plano interno) que erige princípios para o usufruto de direitos e cumprimento de deveres, a pretensão de correção deve ir além dos direitos humanos (plano internacional). Estabelece-se, assim, uma visão expansiva, para além das garantias das condições de preservação mínima para a convivência em sociedade, podendo-se afirmar que tal pretensão de correção não se traduz mais em mera esperança e sim em expectativa.

No campo da Teoria da Justiça, prevalece a premissa de que no Estado Democrático de Direito, o direito positivo não pode ser dissociado da Ética, sendo possível reconhecer o que seria justo ou injusto^{172 173}. Tal premissa choca-se com as concepções positivistas¹⁷⁴. Klaus Tipke elucida que alguns teóricos do positivismo assumem que o Direito possa ter

¹⁶⁹ ALEXY, Robert. **La institucionalización de la justicia**. Tradução de José Antonio Seoane, Eduardo Roberto Sodero e Pablo Rodrigues. 2. ed. Granada: Comares, 2010, p. 61 e 66.

¹⁷⁰ ALEXY, Robert. **La institucionalización de la justicia**. Tradução de José Antonio Seoane, Eduardo Roberto Sodero e Pablo Rodrigues. 2. ed. Granada: Comares, 2010, p. 53-55.

¹⁷¹ LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito II**. Tradução de Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo brasileiro, 1983, p. 88.

¹⁷² TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 21.

¹⁷³ Cf.: CALAMANDREI, Piero. **Eles, os juízes, vistos por um advogado**. Tradução de Eduardo Brandão. São Paulo: Martins Fontes, 1995, p. 4.

¹⁷⁴ “O positivismo filosófico foi fruto de uma crença exacerbada no poder do conhecimento científico. Sua importação para o Direito resultou no positivismo jurídico, na pretensão de criar-se uma ciência jurídica com características análogas às ciências exatas e naturais. A busca de objetividade científica, com ênfase na realidade observável e não na especulação filosófica, apartou o Direito da moral e dos valores transcendentais. Direito é norma, ato emanado do Estado com caráter imperativo e força coativa” (BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora, 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 348-349).

qualquer conteúdo (dissociando-o da Ética e perseguindo objetividade científica)¹⁷⁵. Outros positivistas, por sua vez, sustentam que ninguém pode saber o que é justo ou injusto. Para estes (os relativistas), “juízos de valor sobre questões de justiça não seriam cognições objetivas, mas confissões subjetivas”¹⁷⁶.

Sobretudo nas Constituições de Estados Democráticos de Direito, não se reconhece que a democracia seja forma oca (ou regime oco) de governo¹⁷⁷ ou que o ordenamento seja uma embalagem para qualquer produto¹⁷⁸, como afirmou Kelsen¹⁷⁹. Pelo contrário, a Constituição Federal brasileira declara-se por “uma sociedade livre, justa e solidária” (art. 3º, I). Essa declaração pode ser vista até como redundante porque a pretensão de correção é vinculada a qualquer sistema jurídico¹⁸⁰.

Portanto, o princípio da igualdade é aceito como produto da justiça porque o tratamento isonômico pressupõe um critério adequado de comparação, que só pode ser sacrificado por princípios de mesmo valor¹⁸¹, tendo-se a ponderação como estrutura preferível para uma teoria da justiça¹⁸².

Como afirmam Klaus Tipke e Douglas Yamashita, na teoria jurídica do Estado, costuma-se distinguir entre aspecto formal e aspecto material do Estado de Direito. Em seu aspecto formal, o Estado deve garantir segurança jurídica aos cidadãos. Já no aspecto

¹⁷⁵ Essa visão de dissociação do Direito da Ética é traço característico do positivismo. Com isso, o constitucionalismo representou superação dessa visão (e não continuidade, como defende Luigi Ferrajoli), podendo-se especular, na visão de Maria Iglesias Vila, que possa estar triunfando um jusnaturalismo racionalista como concepção do Direito quando se pretende à expansão dos direitos humanos a nível global (VILA, Maria Iglesias. El positivismo en el Estado Constitucional: algunos comentarios en torno al constitucionalismo de Ferrajoli. In: CARBONELL, Miguel; SALAZAR, Pedro (org.). **Garantismo: estudios sobre el pensamiento jurídico de Ferrajoli**. Madrid: Trotta, 2009, p. 77-104)

¹⁷⁶ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 21.

¹⁷⁷ Misabel Derzi realça suas lições no sentido de que o Estado Democrático de Direito não é forma oca de governo, sendo, antes, “[...] estado que mantém clássicas instituições governamentais e princípios como o da separação dos poderes e da segurança jurídica” (DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário**: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder de tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 11).

¹⁷⁸ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora, 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 349.

¹⁷⁹ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução de João Baptista Machado. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 221

¹⁸⁰ ALEXY, Robert. **La institucionalización de la justicia**. Tradução de José Antonio Seoane, Eduardo Roberto Sodero e Pablo Rodrigues. 2. ed. Granada: Comares, 2010, p. 35.

¹⁸¹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 20-22.

¹⁸² ALEXY, Robert. **La institucionalización de la justicia**. Tradução de José Antonio Seoane, Eduardo Roberto Sodero e Pablo Rodrigues. 2. ed. Granada: Comares, 2010, p. 58-59.

material, há a atenção para o conteúdo das leis (como a preocupação com o tratamento isonômico)¹⁸³.

A justiça no Estado Social, para Tipke e Yamashita, apoia-se em três fundamentos: no princípio da igualdade, no princípio da liberdade e no princípio do Estado Social¹⁸⁴. Tipke adotou a Teoria da Justiça de John Rawls na sua visão de justiça tributária. Rawls entende o contrato social como um acordo hipotético em uma posição original de equidade, emergindo dele dois princípios de justiça¹⁸⁵. O primeiro oferece a todos os cidadãos as mesmas liberdades fundamentais imateriais (direitos de propriedade, de acesso ao mercado, de escolher a própria profissão, à integridade física, liberdade de expressão), devendo dominar nestes aspectos uma igualdade incondicional. O segundo refere-se à equidade social e econômica e expressa que nem todos têm direito à distribuição igualitária dos bens materiais (renda, patrimônio); esses benefícios estariam reservados aos membros menos favorecidos da sociedade. Revela-se como argumento distintivo dessa teoria de Rawls que a desigualdade deve existir orientada pela vantagem ou benefício individual (não de forma utilitarista, pelo benefício global)¹⁸⁶. Assim, a questão da justiça fiscal coloca-se como dependente da distribuição das cargas e pretensões (direitos e deveres), a qual se faz pela igualdade, atribuindo-se tratamento isonômico¹⁸⁷.

A partir da concepção rawlsiana, a justiça tributária seria instrumental para a justiça social. Essa abertura do ângulo de visão verifica-se no debate popular, porque normalmente relaciona-se o sistema tributário a desigualdade social, responsabilidade individual, igualdade de oportunidades e partilha de custos do Estado e de bens públicos. A propriedade seria

¹⁸³ Os aspectos material e formal se entrelaçam e aí surgem discussões que podem opô-los. Tipke e Yamashita mencionam que na Alemanha, por não haver dispositivo específico na Constituição (ao contrário da brasileira) que veda expressamente a retroatividade das leis tributárias, por muito tempo, discute-se esse assunto. A irretroatividade foi deduzida pelo Tribunal Constitucional Federal do princípio da segurança jurídica. Porém, o Tribunal permite a retroatividade, excepcionalmente, quando “motivos imperativos do Bem Comum” justificarem (ou seja, quando outros valores devam prevalecer sobre a segurança jurídica). Nesse contexto, a doutrina dominante que entende que haveria proibição à analogia na aplicação das leis tributárias (outra dedução da segurança jurídica) começou a ser contestada por autores que defendem que “[...] a analogia serve ao princípio da igualdade e, com isso, ao superior aspecto material do Estado de Direito” (TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 16).

¹⁸⁴ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 17.

¹⁸⁵ SANDEL, Michael J. **Justiça** – o que é fazer a coisa certa. Tradução de Heloísa e Maria Alice Máximo. 6. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012, p. 179.

¹⁸⁶ RAWLS, John. **A Theory of Justice**. Oxford: Oxford University Press, 1980. 560 p.

¹⁸⁷ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 17-18.

posição jurídica que as pessoas desfrutariam dos recursos a que têm direito depois (e não antes) dos tributos¹⁸⁸.

Com efeito, o objeto da justiça não é todo o âmbito da moral, mas somente a parte que se ocupa da distribuição (de bens e de cargas, como os tributos) e da compensação. Então, justiça é correção em relação à distribuição e à compensação. Quem afirma que algo é justo, dá a entender que é correto e fundamental¹⁸⁹. Logo, a justiça é fundamental.

1.3.8 Moral tributária do Estado e dos contribuintes

Setorialmente, a doutrina vem trabalhando há alguns anos com a ideia de moral tributária. Em teoria bastante difundida, Tipke diferencia ética de moral. Nessa concepção:

A Teoria da Justiça ou Ética é um ramo da Filosofia, também da Filosofia Política, assim como da Filosofia do Direito e do Estado. A Ética é a teoria dos princípios, regras, critérios ou padrões valorativos da justiça ou do comportamento justo. Ainda que na literatura os conceitos usados como sinônimos, nós entendemos como “Ética” a teoria do comportamento justo, e como “Moral” o comportamento ou agir segundo essa teoria.¹⁹⁰

Tipke liga a ética à teoria e a moral à prática. Realmente, ética e moral advêm de radicais distintos. Ética provém do grego *ethos*, que detém o sentido de caráter, modo de ser ou temperamento¹⁹¹. Moral se origina do latim *mores*, que é relativo a costumes, hábitos. Luhmann conceituava moral como tipo específico de comunicação cujo âmbito é delimitado

¹⁸⁸ A questão dos fins distributivos da tributação muda radicalmente sob essa visão. Se a propriedade é entendida como anterior aos tributos, a pergunta acerca da distributividade é a seguinte: “Quanto do que é meu deveria ser tirado de mim para custear serviços públicos e ser dado aos outros? Quanto do que os outros possuem deveria ser tirado deles e atribuído a mim?”. Contudo, se a propriedade é concebida posteriormente à tributação, o questionamento é: “Como o sistema tributário deveria dividir o produto social entre o controle privado dos indivíduos e o controle governamental? E quais fatores deveriam causar ou permitir determinar quem fica com o quê?” (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **The myth of ownership: taxes and justice**. New York: Oxford University Press, 2002, p. 174-176).

¹⁸⁹ ALEXY, Robert. **La institucionalización de la justicia**. Tradução de José Antonio Seoane, Eduardo Roberto Sodero e Pablo Rodrigues. 2. ed. Granada: Comares, 2010, p. 50-51.

¹⁹⁰ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 15.

¹⁹¹ A palavra *ethos* iniciada com a letra *epsilon* significa caráter. Quando o termo começa pela letra grega *etha*, sendo escrito *êthos*, o significado será de morada, casa. O detalhamento etimológico dos dois radicais é muito mais complexo. Cf.: COMPARATO, Fábio Konder. **Ética: direito, moral, religião no mundo moderno**. São Paulo: Companhia das Letras, 2008, 716 p. Martin Heidegger desenvolve o conceito de êthos (que significa morada) dizendo que o homem é a morada do ser. Cf.: HEIDEGGER, Martin. **Ser e tempo**. Tradução de Márcia Sá Cavalcante Schulback. 15. ed. Petrópolis: Vozes, 2005. 324 p.; HEIDEGGER, Martin. **Introdução à metafísica**. Tradução de Emmanuel Carneiro Leão. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1969. 227 p.

empiricamente, o qual comporta juízos ao apreço ou despreço; a ética seria a descrição da moral e aspirada a ser uma teoria reflexiva da moral¹⁹².

Na visão de Tipke, o legislador, que observa a teoria do Direito Tributário justo (respeitando direitos fundamentais¹⁹³), demonstra moral tributária ou age moralmente em matéria tributária. O cidadão, que paga impostos segundo leis tributárias justas, demonstra moral tributária ou age moralmente em matéria tributária¹⁹⁴.

Não se têm notícias ainda de um estudo sociológico aprofundado sobre o fenômeno tributário na experiência brasileira¹⁹⁵. Fernando Sáinz de Bujanda, que pesquisou as facetas pedagógicas da atividade financeira (conjugadas com aspectos econômicos e psicológicos), concordava com a arguciosa análise de Reynaud, concluindo que “a pressão fiscal psicológica é o resultado de uma larga elaboração na qual entra em jogo toda a personalidade”. Embora concentrado na realidade espanhola, pode-se perfeitamente transportar as lições desse autor para as terras brasileiras, entendendo que à semelhança do que diz Ortega y Gasset¹⁹⁶ para a Espanha, o problema brasileiro também é educacional, dada a ausência de cidadania tributária no País¹⁹⁷; sendo necessário, portanto, numa lição profética, levar às escolas o desafio de aperfeiçoar o sentido do Direito e da Justiça na esfera da tributação¹⁹⁸.

É sabido que depois da Segunda Guerra houve aproximação do Direito com a moral: “a análise do aspecto material da lei é fundamental para a atual situação histórica que nos

¹⁹² LUHMANN, Niklas. **Complexidad y modernidad**: de la unidad a la diferencia. Tradução e edição de Josetxo Berian e José María García Blanco. Madrid: Editorial Trotta, 1998, p. 201-202.

¹⁹³ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2012, p. 35.

¹⁹⁴ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 15.

¹⁹⁵ Sobre a realidade francesa, cf.: ARDANT, Gabriel. **Histoire de l'impôt**. Paris: Fayard, 1971-1972.

¹⁹⁶ ORTEGA y GASSET, José. Pidiendo una biblioteca. **El imparcial**, Madrid, v. I, p. 82, 21.02.1908.

¹⁹⁷ A ausência de cidadania tributária é a falta de “conscientização do cidadão para o fato de que a necessária arrecadação deve reverter-se em benefícios que cumpram o papel de atender às necessidades da coletividade, reduzindo distâncias sociais”. Diversos fatores são apontados para essa carência de consciência, como: i) a deficiência de transparência quanto às fontes e aos usos dos recursos públicos; ii) o desinteresse do contribuinte em procurar e exigir informações acessíveis sobre o funcionamento do sistema tributário e; iii) a baixa visibilidade dos tributos indiretos que apresentam distorções entre as alíquotas nominais e efetivas e regimes complexos e desuniformes (BRASIL. **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional**: Relatório de Observação n. 2. Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES. 2. ed. 2011, p. 34-35).

¹⁹⁸ SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. **Teoría de la educación tributaria**. Madrid: LAEL, 1967, p. 22, 149-150.

encontramos, isso porque, depois da segunda guerra mundial, tornou-se consenso de que nem todo conteúdo legislativo poderia ser considerado direito”¹⁹⁹.

Recorrendo à história da moral, Gilles Lipovestky explica que no início a moral era Deus (a moral não era mais que uma parte do culto em que o homem deveria render-se a Deus). Na modernidade, a partir do século XVII, houve o resgate de pensamentos filosóficos gregos que consagravam a ideia de uma moral racional, elevando o indivíduo ao posto de valor moral primeiro e último: “o ‘código genético’ das democracias modernas é uma ética universalista e laica”. No século XIX, época de grandes ideologias nacionalistas, o movimento moralista internacionalizou-se. A filantropia e as instituições de caridade ligadas à religião voltaram-se à materialização da lógica progressista e voluntarista moderna, professando-se a crença na força transformadora da educação humana e moral²⁰⁰. Já na pós-modernidade, tudo mudou:

A sociedade pós-moralista designa a época na qual o dever está amenizado e anêmico, em que a ideia de sacrifício de si está socialmente deslegitimada, em que a moral já não exige consagrar-se a um fim superior a um mesmo, em que os direitos subjetivos dominam os mandamentos imperativos, em que as lições de moral estão revestidas de spots do viver-melhor, como o sol das férias, a diversão midiática. Na sociedade do pós-dever, o mal se espetaculariza e o ideal está pouco magnificado; se bem persiste a condenação dos vícios, o heroísmo do Bem é átono²⁰¹.

A igualdade, entendida como produto da justiça²⁰² e como princípio que rege o cumprimento do dever de pagar tributos, também pode ser encaixada como direito fundamental. Tipke assim conceitua a igualdade tributária²⁰³. Aqui no Brasil, o STF já entendeu que princípios como os da anterioridade e irretroatividade, ligados à segurança jurídica, estariam abrangidos no rol das cláusulas pétreas como direitos fundamentais dos

¹⁹⁹ ABBOUD, Georges; CARNIO, Henrique Garballini; OLIVEIRA, Rafael Tomaz de. **Introdução à teoria e à filosofia do Direito**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 241.

²⁰⁰ LIPOVESTKY, Gilles. **El crepúsculo del deber**. La ética indolora de los nuevos tiempos democráticos. Tradução de Juana Bignozzi. Barcelona: Editorial Anagrama, 1994, p. 21-47.

²⁰¹ LIPOVESTKY, Gilles. **El crepúsculo del deber**. La ética indolora de los nuevos tiempos democráticos. Tradução de Juana Bignozzi. Barcelona: Editorial Anagrama, 1994, p. 47-48.

²⁰² ALEXY, Robert. **La institucionalización de la justicia**. Tradução de José Antonio Seoane, Eduardo Roberto Sodero e Pablo Rodrigues. 2. ed. Granada: Comares, 2010, p. 58-59.

²⁰³ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2012, p. 35.

contribuintes²⁰⁴. Da mesma forma, o STF também já atribuiu esse caráter de norma inquebrantável à igualdade²⁰⁵.

Normalmente, têm-se deveres legais que se ligam ao exercício de direitos constitucionalmente previstos. Um exemplo claro é o direito à vida, que é só garantido na medida em que as outras pessoas respeitam o dever de não matar e/ou o de prestar socorro. Na contramão dessa lógica, o dever fundamental de pagar impostos dos contribuintes liga-se ao cumprimento de outros deveres pelo órgão competente (não confiscar, não cobrar sem lei etc.). Esses deveres do Estado, a seu turno, revestem-se do caráter de direitos ou garantias do contribuinte, como alude o *caput* do art. 150 da CF/88. Assim, é desacertado pensar que só o Estado possa esperar que o contribuinte aja com retidão²⁰⁶.

Pela falta de uma teoria sociológica da tributação, ainda se não consegue explicar os indícios da conexão da moral do Estado com a dos particulares. No entanto, faticamente, como observa Klaus Tipke, “o legislador, que não apresenta nenhuma moral impositiva inteligente, cujas leis tributárias como um todo estão muito longe de um código eticamente modelar, dificilmente pode construir nos contribuintes inibições moral-tributárias”. Pelo contrário, “ele suprime sua consciência comunitária”²⁰⁷.

Tipke afirma que a rapidez com que ocorrem as mudanças dos comandos legais impede a formação de uma consciência jurídica que se enraíze no senso comum e que torne as leis compreensíveis para a maioria dos cidadãos. A carência de continuidade (*constancy of law through time*) leva os contribuintes a crer que o conteúdo legal responde a caprichos legislativos e não a algum modelo ético²⁰⁸.

Não é à toa que, nas ciências econômicas, os tributos são muitas vezes vistos apenas à luz de alguma estratégia de ganho e reduzidos à roupagem de elementos que afetam

²⁰⁴ Cf.: BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI n. 939-7/DF, Pleno. Min. Relator: Sydney Sanches. In: **DJ** 18.03.1994.

²⁰⁵ Cf.: BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI n. 3.105/DF, Pleno. Min. Relatora Ellen Gracie, Rel. para acórdão Min. Cezar Peluso. Julgado em 18.02.2005. In: **DJ** 18.02.2005; BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI n. 3128/DF, Pleno. Min. Relator Ellen Gracie. Rel. para acórdão Cezar Peluso. In: **DJ** de 18.02.2005.

²⁰⁶ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2012, p. 111-112.

²⁰⁷ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2012, p. 112.

²⁰⁸ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2012, p. 112.

negativamente a lucratividade²⁰⁹. É inegável a importância dos planejamentos para a atividade econômica; mas essa “frieza” serve para demonstrar que os tributos têm existido sem um profundo ancoramento na consciência da população²¹⁰.

Como se viu, todas as teorias que se propunham a explicar o fenômeno tributário a partir de uma abordagem exclusivamente econômica²¹¹ falharam por desconhecer os pressupostos sociopolíticos da fazenda pública, assim como o complexo anímico dos contribuintes, aspecto este irreduzível a um puro critério de economicidade²¹².

A política, embora indissociável dos atos legislativos²¹³, também pode causar prejuízo moral ao utilizar o controle da exação para caçar eleitores por meio de privilégios fiscais. O favorecimento fiscal interesseiro, colocado nas leis pelos grupos político-partidários, desperta a fuga da tributação. Como ressalta Tipke, num contexto de concorrência entre os agentes econômicos, os contribuintes contratam assessores fiscais com *know how* para conseguir esquivar-se de pagar tributos ou diminuir o recolhimento aos cofres públicos²¹⁴. Nesse esteio, Gilles Lipovestky, falando da prevalência do *self interest* na atualidade, expõe que as sociedades pós-modernas renunciaram amplamente a professar o imperativo incondicional de honrar os deveres da moral interindividual: “mais direitos para nós, nenhuma obrigação de dedicar-se aos demais, tal é em termos abruptos, a fórmula do individualismo cabal”²¹⁵.

As recorrentes notícias de atos de corrupção com impunidade e a propagação de “opiniões” que atribuem ao Estado o vetusto papel de parasita dos contribuintes exercem efeitos nefastos sobre a moral tributária. Por consequência, “a aceitação das cargas tributárias tende a ser nula”²¹⁶.

²⁰⁹ Cf.: FAMA, Eugene F.; FRENCH, Kenneth R. Taxes, Financing decisions, and Firm value. **The Journal of Finance**. Vol III, n. 3, jun. 1998.

²¹⁰ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2012, p. 112.

²¹¹ A economia é caracterizada por ser sistema social primariamente cognitivo (NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2013, p. 131).

²¹² SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. **Teoría de la educación tributaria**. Madrid: LAEL, 1967, p. 18-19.

²¹³ ABBOUD, Georges; CARNIO, Henrique Garballini; OLIVEIRA, Rafael Tomaz de. **Introdução à teoria e à filosofia do Direito**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 241.

²¹⁴ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2012, p. 113.

²¹⁵ LIPOVESTKY, Gilles. **El crepúsculo del deber**. La ética indolosa de los nuevos tiempos democráticos. Tradução de Juana Bignozzi. Barcelona: Editorial Anagrama, 1994, p. 128-132.

²¹⁶ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2012, p. 114.

A observação e a descrição jurídico-teórica do sistema jurídico pressupõem obrigatoriamente a aceitação do código pelo qual ele opera. Não se pode proceder sobre a base de uma tautologia (a justiça é o que é justo), nem de um paradoxo (o que é justo é o que é injusto)²¹⁷. Sendo insuficiente a perspectiva meramente individual para aferir a justiça do sistema jurídico tributário, na via judicial, a injustiça ou a imoralidade do Estado em matéria tributária é considerada se houver ofensa aos direitos fundamentais. Tipke lamenta que os órgãos judiciais não têm aplicado totalmente a noção de que “a lei fundamental não confere ao legislador nenhuma procuração em branco para leis de conteúdo arbitrário”, recusando-se os tribunais a examinar se o tributo satisfaz a igualdade segundo a capacidade contributiva²¹⁸²¹⁹²²⁰.

O primeiro passo para a mudança desse contexto pode ser dado no Brasil. O Tribunal de Justiça de São Paulo, no final de 2013, deferiu medidas liminares impedindo a produção de efeitos de leis municipais que elevavam as bases de cálculo (planta de valores) do IPTU em altos patamares em razão do impacto financeiro nos orçamentos dos contribuintes e do setor produtivo²²¹. Quando houver julgamento definitivo do mérito dessas demandas e essa questão for levada ao Supremo Tribunal Federal, finalmente, poder-se-á avaliar se o Judiciário resolveu examinar se o tributo satisfaz a igualdade segundo a capacidade contributiva.

²¹⁷ LUHMANN, Niklas. El derecho como sistema social. In: DIEZ, Carlos Cómez-Jara (Ed.). **Teoría de sistemas y derecho penal**: fundamentos y posibilidades de aplicación. Granada: Comares, 2005. p. 79.

²¹⁸ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2012, p. 34, 89, 114-118.

²¹⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 366.

²²⁰ Podem-se coletar poucas decisões do STF em que se entendeu pela inconstitucionalidade de algum ato normativo tendo por base o princípio da capacidade contributiva. Repelindo a sistemática da pauta de valores imposta pelo Poder Executivo, no RE n. 72.400/RN, firmou-se o entendimento no sentido da excepcionalidade do arbitramento da base de cálculo, afastando-se a aplicação de uma portaria estadual que fixava a base de cálculo do ICM sobre o quilo de fumo muito superior à base de cálculo real e determinando o retorno à sistemática regular de exigência do tributo. Entretanto, mesmo assim, o princípio da capacidade contributiva ainda tem sido analisado sob uma perspectiva acessória, servindo mais como argumento anexo à violação de outros princípios. Foi o caso da decisão mencionada, em que a tese jurídica fincada repousou com maior firmeza sobre a legalidade, expressa na disciplina do lançamento por arbitramento (Cf.: BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 72.400/RN Primeira Turma. Relator Min. Barros de Monteiro. In: **DJ** 26.11.1971. Esse precedente depois foi seguido pela Segunda Turma do STF (BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 78.577/SP, Segunda Turma. Relator Min. Cordeiro Guerra. In: **DJ** 04.04.1975). No mesmo sentido: BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 77.544 /SP, Primeira Turma. Min. Relator Aliomar Baleeiro. In: **DJ** 27.09.1974). Infelizmente, o Supremo Tribunal Federal ainda não reconheceu aplicabilidade judicial ao princípio da seletividade, que, também por isto, reiteradamente não é levado em conta na estipulação das alíquotas (Cf.: BRASIL, Supremo Tribunal Federal. SS n. 3.753/RJ. Min. Relator Gilmar Mendes. In: **DJe** n. 73, de 20.04.2009).

²²¹ Cf.: SÃO PAULO, Tribunal de Justiça de São Paulo. Processo n. 0202182-24.2013 (Ação Direta de Inconstitucionalidade). Des. Relator Péricles Piza. In: **Dje** de 16.12.2013.

1.3.9 A capacidade contributiva como conteúdo do princípio da igualdade tributária

O comando constitucional de que se deve observar a capacidade econômica dos contribuintes na graduação dos impostos (art. 145, §1º da CF/88), numa visão inicial, informa o campo tributável (limite material da tributação²²²) válido (e pretensamente justo), ou seja, a dimensão quantitativa sobre o qual o Estado exercerá a exação legitimamente. Para Dino Jarach, é a ponte lógica entre a vontade da lei e a situação de fato²²³; princípio metajurídico que anuncia espaço em que se dá o exercício da competência tributária plena que, como infere Leandro Paulsen²²⁴, está localizado entre a proteção do mínimo existencial²²⁵ e a vedação do confisco^{226 227 228}. No STF, a capacidade contributiva já foi referida como introdução expressa pelo constituinte originário do princípio da igualdade material tributária²²⁹.

²²² GALLO, Franco. La capacidad contributiva y las razones en su inserción como principio constitucional positivo. **La Capacidad Contributiva, Pressupuesto Jurídico y Fundamento de la Tributación**. Conferencia Técnica del CIAT Taomina 2000. Madrid: Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 2002, p. 41.

²²³ JARACH, Dino. **Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo**. 2. ed. Buenos Aires: Ed. Abeleco Perrot, 1971, p. 102.

²²⁴ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2012, p. 109.

²²⁵ Cf.: TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 53.

²²⁶ As garantias constitucionais são vistas como fundamentos do instituto da tributação e elemento distintivo deste em relação à simples expropriação. Nesse íterim, James Buchanan e Geoffrey Brennan aduzem que sem restrições ao poder estatal, não haveria razão de ser (*raison d'être*) do próprio instituto da tributação (BUCHANAN, James M.; BRENNAN, Geoffrey. **The power to tax: analytical foundations of a fiscal constitution** [The collected works of James M. Buchanan; v. 9]. Cambridge: Cambridge University Press, 2000, p. 193).

²²⁷ Reunindo diversas posições doutrinárias, Klaus Tipke enumera que admite-se a existência de confiscação: “a) se a imposição leva à sucumbência ou torna não-rentável uma empresa; b) se a imposição absorve todo o patrimônio; c) se a imposição retira do cidadão os recursos necessários para viver; d) se o imposto sobre sucessões deixa vazio de conteúdo o direito à herança” (TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2012, p. 48).

²²⁸ “O confisco, em definição singela, é a absorção total ou substancial da propriedade privada, pelo Poder Público, sem a correspondente indenização. Como se depreende de tal definição, em nosso sistema jurídico, o confisco é medida de caráter sancionatório, sendo admitida apenas excepcionalmente. Se o tributo, a própria dicção legal, é prestação pecuniária compulsória que não constitua sanção de ato ilícito (art. 3º do CTN), lógica a conclusão segundo a qual não pode ele ser utilizado com efeito confiscatório. Desse modo, o tributo será confiscatório quando exceder a capacidade contributiva relativa ou subjetiva visada” (COSTA, Regina Helena. Imposto de renda e capacidade contributiva. **Revista CEJ, Brasília**, n. 22, p. 25-30, jul./set. 2003).

²²⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 562.045/RS, Pleno. Min. Relator Ricardo Lewandowski, Min. Redatora do acórdão Carmen Lúcia. In: **DJe** n. 233, de 27.11.2013, p. 44.

1.3.9.1 Repercussões das ideias de justiça comutativa e justiça distributiva na graduação da carga tributária à luz dos paradigmas do Estado liberal e social

A noção de que o dever de pagar tributos deva se efetivar de acordo com a manifestação de riqueza de cada um remonta inicialmente à ideia aristotélica de justiça como igualdade^{230 231}, que tem por concepções centrais a consideração de que a justiça seja teleológica e honorífica²³². Na idade média, São Tomás de Aquino, discorrendo sobre a justiça na tributação, afirmava que o dever de pagar de tributos deveria dar-se *secundum equalitem proportionis*²³³.

Deixa-se esclarecido que, por óbvio, desde Aristóteles, as ideias centrais da igualdade modificaram-se sensivelmente, e consequentemente as de capacidade contributiva. Canotilho, parafraseando a célebre frase de Orwell, observa que em Atenas uns eram mais iguais que outros. Dentro de um sistema organizatório de escravos ao lado do homem livre e igual e, entre eles, um espectro de indivíduos localizados num limbo entre a escravatura e a liberdade²³⁴, ideários modernos como os da universalidade e irrenunciabilidade dos direitos do homem logicamente sequer existiam. Curiosamente, na Grécia antiga, as receitas advindas

²³⁰ Aristóteles sustentava a ideia de justiça como igualdade, que se revelaria pela justiça comutativa, baseada nas trocas, na reciprocidade, a partir da relação de equivalente entre o que se dá e o que se recebe; e pela justiça distributiva, que se aplica na repartição das honras e dos bens da comunidade, segundo a noção de que cada um perceba o proveito segundo os seus méritos (ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. São Paulo: Martin Claret, 2000, p. 108-116). A justiça comutativa refere-se à justiça entre os desiguais por natureza, mas iguais perante a lei. “A justiça distributiva, por sua vez, exige a igualdade proporcional no tratamento de uma pluralidade de pessoas” (ABBOUD, Georges; CARNIO, Henrique Garballini; OLIVEIRA, Rafael Tomaz de. **Introdução à teoria e à filosofia do Direito**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 231-232).

²³¹ A formulação do princípio da capacidade contributiva pautada pela igualdade encontra referência em Francesco Cuicciardi que no início do século XVI afirmava que “dado que somos todos cidadãos de um mesmo Estado e que somos todos iguais, somente pode haver verdadeira justiça ou verdadeira igualdade se os impostos nos retornem a todos ao mesmo nível econômico. É necessário que nos tornemos tão iguais como a razão quer que sejamos” (GALLO, Franco. **La Capacidad Contributiva, Pressupuesto Jurídico y Fundamento de la Tributación**, Conferencia Técnica del CIAT Taomina 2000. Madrid: Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 2002, p. 40, tradução nossa).

²³² SANDEL, Michael J. **Justiça** – o que é fazer a coisa certa. Tradução de Heloísa e Maria Alice Máximo, 6.ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012, p. 233.

²³³ Cf.: AQUINO, Tomás de. Suma teológica, IIae, IIae, Q. 94, art. 2º. Tradução de José Reinaldo de Lima Lopes. In: LOPES, José Reinaldo L.; QUEIROZ, Rafael Mafei R.; ACCA, Thiago dos Santos. **Curso de história do Direito**. São Paulo: Método, 2008, p. 54-56.

²³⁴ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Estudos sobre direitos fundamentais**. Coimbra: Coimbra Editora, 2004, p. 28.

de pagamentos voluntários através de procedimentos litúrgicos superavam a arrecadação coativa²³⁵.

Dentro dos paradigmas de Estado, como ensina Ricardo Lodi Ribeiro, no Estado liberal, essa ideia de igualdade traduziu-se na justiça comutativa, baseada no princípio do custo-benefício (ou princípio da equivalência²³⁶), a partir da teoria do benefício de Adam Smith²³⁷.

Eram quatro as regras básicas de Adam Smith para a estrutura fundamental dos ordenamentos tributários, conforme explica Victor Uckmar:

- 1) Os sujeitos de cada Estado deveriam contribuir e apoiar o governo da maneira mais adequada possível em proporção a suas respectivas capacidades;
- 2) O imposto que deve pagar cada indivíduo deve ser certo e não arbitrário;
- 3) Todos os impostos devem ser cobrados no momento e na forma que pareça mais conveniente para que o contribuinte os pague;
- 4) Todos os impostos deveriam ser concebidos para retirar menos possível do bolso das pessoas²³⁸.

A perspectiva (liberal) do homem isolado e independente era um ponto central da discussão que deu começo à ascensão do positivismo. Os direitos naturais²³⁹, à semelhança do que era no jusnaturalismo racionalista, continuam sendo os direitos individuais. “Todavia, os direitos do homem são direitos do homem na sociedade, porque a sociedade é o estado normal e material do homem”. Os direitos naturais, portanto, mudam de configuração e passam a ser vistos como construção social (e não um dado) emergentes de convenções ou trocas sociais. As declarações de direitos, [...] “lugares de emancipação positiva da Razão e da Liberdade”,

²³⁵ UCKMAR, Victor. El principio de la equidad tributaria y el vínculo de solidaridad social: la relación entre las necesidades. **La Capacidad Contributiva, Pressupuesto Jurídico y Fundamento de la Tributación**. Conferencia Técnica del CIAT Taomina 2000. Madrid: Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 2002, p. 15.

²³⁶ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 68.

²³⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais. **RFD- Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 1, n. 18, p. 1-25, 2010.

²³⁸ UCKMAR, Victor. El principio de la equidad tributaria y el vínculo de solidaridad social: la relación entre las necesidades. **La Capacidad Contributiva, Pressupuesto Jurídico y Fundamento de la Tributación**. Conferencia Técnica del CIAT Taomina 2000. Madrid: Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 2002, p. 16.

²³⁹ “A teoria dos direitos naturais radicava numa metafísica da interioridade (W. Schulz)”. Canotilho explica os três significados utilizados por Kant para o termo “metafísica”: a) “metafísica geral”: análise lógica dos conceitos e clássicos da ontologia; b) “metafísica especial”: relacionada com a problemática do sujeito absoluto e da existência divina; c) “metafísica dos costumes” (doutrina do direito) focalizada no processo por meio do qual se pensa a relação entre o universal e o particular (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Estudos sobre direitos fundamentais**. Coimbra: Coimbra Editora, 2004, p. 23).

passam a comungar um conteúdo inquestionavelmente justo porque derivado das estruturas das revoluções burguesas e alicerçadas nos valores liberdade, igualdade e propriedade²⁴⁰.

Em tal época, pela centralidade dos ideais burgueses consistentes na defesa da propriedade privada e na garantia da segurança jurídica, predominava a noção de que um sistema tributário justo seria aquele pautado pela proporcionalidade da exação em relação à riqueza manifestada²⁴¹ (cada um paga em razão e proporção dos benefícios obtidos: custo-benefício).

A visão do homem natural como ser isolado, independente, nascendo livre, e tendo direitos constituídos por essa liberdade típica do Estado liberal passa a ser criticada por teóricos como Duguit, que, sob ótica juspublicista, afirmava que o “[...] o homem natural não é o ser isolado e livre dos filósofos do séc. XVIII; é o indivíduo considerado nos laços de solidariedade social”. Os homens, para Duguit, longe de serem iguais, são essencialmente diferentes uns dos outros, sendo o Direito um produto da evolução humana, um fenômeno social²⁴². Assim, a crítica era de que a doutrina individualista fazia uma afirmação gratuita e idealizada em torno da igualdade dos homens. Sobre essa discussão, esclarece Canotilho que:

No fundo, a tensão direitos naturais/teoria republicana de direitos fundamentais residia aqui: o homem era o fundamento dos direitos naturais (e isso estavam de acordo republicanismo e liberalismo), mas o homem de uns é o homem isolado e independente (perspectiva liberal) e para outros o homem é o homem social, fraternal e solidariamente vinculado (perspectiva republicana)²⁴³.

Já no Estado Social, a capacidade contributiva passou a ser fundamentada na justiça distributiva, através da solidariedade social, a informar o princípio da personificação²⁴⁴. O art. 134 da Constituição de Weimar, de 1919, dispunha em seu texto que: “Todos os cidadãos sem distinção contribuem na proporção de seus recursos para todos os encargos públicos segundo os limites da lei”²⁴⁵. Nessa perspectiva, por meio do princípio da personificação, passou-se a

²⁴⁰ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Estudos sobre direitos fundamentais**. Coimbra: Coimbra Editora, 2004, p. 18.

²⁴¹ SMITH, Adam. **Inquérito sobre a natureza e as causas da riqueza das nações**. Lisboa: C. Gulbenkian, 1983, p. 485.

²⁴² DUGUIT, Leon. **Manuel de Droit Constitutionnel**: Théorie générale de l’Etat – Organisation politique. 4. ed. Paris: Domat, 1907, p. 6-7, tradução nossa.

²⁴³ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Estudos sobre direitos fundamentais**. Coimbra: Coimbra Editora, 2004, p. 24.

²⁴⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais. **RFD- Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 1, n. 18, p. 1-25, 2010.

²⁴⁵ Cf.: THALMANN, Rita. **A República de Weimar**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1988.

considerar, na graduação dos tributos, os dados reveladores²⁴⁶ da capacidade para contribuir com o Estado Social na consecução das suas finalidades institucionais. A destinação do Estado de prover prestações positivas implicou a necessidade de custear essas atividades relevantes para a população²⁴⁷, o que, por sua vez, impactou a gestão dos interesses econômicos. A atividade administrativa passou a ser posta de forma mais comissiva a serviço do interesse geral e, nesse sentido, Fernando Sáinz de Bujanda constata que a doutrina espanhola e a estrangeira consideram que:

[...] a Administração pública implica uma atividade que se encaminha à realização dos serviços públicos e à satisfação das necessidades gerais. Sendo assim, é lógico que a Administração de um Estado – como a de qualquer outra entidade pública ou privada – tenha de utilizar meios pessoais, materiais e jurídicos para lograr o cumprimento de seus fins. De onde resulta que um dos seus setores mais importantes da atividade administrativa está constituído precisamente pela gestão de interesses econômicos²⁴⁸.

Nessa visão, o princípio da igualdade em matéria tributária se reduziria à capacidade contributiva²⁴⁹. A personificação, portanto, funciona como o índice de capacidade contributiva dos impostos, admitindo a investigação do patrimônio, da renda e dos serviços do contribuinte (art. 145, §1º, CF), inclusive nos impostos reais por meio da patrimonialidade, não se confundindo com a pessoalidade ou personalização, característica dos impostos pessoais²⁵⁰. A personificação é aplicável a todos os impostos e “[...] permite não só a identificação dos critérios mais proximamente relacionados com a pessoa do contribuinte

²⁴⁶ Na visão de José Luis Pérez de Ayala, haveria duas manifestações de riqueza que seriam fatos geradores de todos os impostos: a renda e o patrimônio (PEREZ DE AYALA, Jose Luis. **Derecho Tributario I**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968, p. 89). Diferentemente de Pérez de Ayala, Tipke aduzia que a renda seria a única fonte de impostos e, sob o prisma da capacidade contributiva, haveria três “bens tributáveis”: a renda (auferida), o patrimônio (renda acumulada) e o consumo (renda despendida). Assim, ao contrário de Pérez de Ayala, que vê o consumo como fato gerador desdobrado das operações relativas ao patrimônio, Tipke concentra sua teoria na figura da renda e enxerga o consumo (renda despendida) como signo de riqueza paralelo ao patrimônio. O ICMS, por exemplo, na obra de Tipke e Douglas Yamashita, não incidiria indiretamente sobre o consumo, pois seu fato gerador não é a operação relativa à circulação de mercadorias (art. 155, II, CF/88). Pelo contrário, esta (a operação) é o objeto do imposto e o “bem tributável” (fato gerador) do ICMS é o consumo final, “[...] assim entendido o *sacrifício definitivo da renda acumulada*”. (TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 109-110, grifo do autor).

²⁴⁷ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 15.

²⁴⁸ SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y Derecho**. Vol I. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1962, p. 10-11.

²⁴⁹ SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. **Leciones de Derecho Financiero**. 10. ed. Madrid: Ed. Universidad Complutense, 1993, p. 105-106

²⁵⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais. **RFD- Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 1, n. 18, p. 1-25, 2010.

(pessoalidade), como a renda, mas também aqueles ligados ao seu patrimônio, o que ocorre, predominantemente, nos impostos reais”²⁵¹. Neste caso, a mensuração do signo de riqueza não abandona a magnitude econômica dos sujeitos, mas sua fórmula aproxima-se de conduta mais relacionada ao patrimônio.

1.3.9.2 A capacidade contributiva no Estado Democrático de Direito: a setorização da solidariedade e o resgate do princípio da equivalência

Na perspectiva do Estado Democrático de Direito, ocorre a reformulação da forma pela qual os recursos públicos são arrecadados e gastos, tendo, de um lado, por sustentáculo, a capacidade contributiva e, de outro, a gestão fiscal responsável (art. 14 da LC n. 101/2000). Foi somente no ano de 2013 que o STF reconheceu, à luz do princípio da capacidade contributiva por meio da patrimonialidade, a possibilidade de instituição de alíquotas progressivas no ITCD²⁵². Antes, prevalecia o entendimento que “[...] inexistia espaço de liberdade decisória para o Congresso Nacional, em tema de progressividade tributária, instituir alíquotas progressivas em situações não autorizadas pelo texto da Constituição”²⁵³.

Discutiu-se, no passado, se haveria a imposição da observância da capacidade contributiva na graduação de todos os tributos (e não somente aos impostos, como se poderia entender a partir da literalidade do art. 145, §1º da CF/88). Na Constituição de 1946, previa-se que “os tributos terão caráter pessoal sempre que possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”²⁵⁴. Calcado nesse texto, o constituinte de 1988 complicou a redação nestes termos: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

²⁵¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais. **RFD- Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 1, n. 18, p. 1-25, 2010.

²⁵² BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 562.045/RS, Pleno. Min. Relator Ricardo Lewandowski, Min. Redatora do acórdão Carmen Lúcia. In: **DJe** n. 233, de 27.11.2013.

²⁵³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI 2.010/DF, Pleno. Min. Relator Celso de Mello. In: **DJ** de 12.04.2002, p. 51.

²⁵⁴ No âmbito da reforma constitucional perpetrada pela EC n. 18/1965, o princípio da capacidade contributiva foi revogado expressamente. “Suprimiu-se da Constituição o referencial substancial que servia de fundamento à tributação, para torná-la algo autodenominado de racional, mas que, na prática, mostrou-se mera expressão do exercício de poder” (GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. **Revista da PGFN – Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**, p. 9-18, v.1. n.1. jan./jun. 2011. Brasília: Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, 2011).

A dúvida a respeito se houve intenção da Constituição em mudar o raio de aplicação do princípio da capacidade contributiva era legítima. Hugo de Brito Machado, em interpretação literal da Constituição de 1988, sustentava que a vinculação do legislador à capacidade contributiva era restrita aos impostos²⁵⁵. Em sentido contrário, Paulo de Barros Carvalho associava o princípio da capacidade contributiva à distribuição da carga tributária condicionando o legislador a eleger como fatos típicos aqueles que demonstrem signos de riqueza (capacidade objetiva²⁵⁶) e a repartição da percussão tributária (capacidade subjetiva). É neste segundo sentido que a capacidade tributária liga-se à realização da igualdade; muito embora que sem previamente selecionar as ocorrências que apresentem fecundidade econômica, a capacidade subjetiva não é exequível²⁵⁷.

Contrariando as teses que sustentavam a restrição da vinculação do legislador para exercer a competência tributária em conformidade com a capacidade econômica dos sujeitos aos impostos; em relação às taxas, o STF já entendeu pela constitucionalidade da taxa de fiscalização dos mercados e títulos e valores mobiliários (taxa da CVM), ao julgar válida a variação desse tributo em função do patrimônio líquido da empresa. Partiu-se da presunção que esse patrimônio traduziria o volume das operações da empresa na Bolsa²⁵⁸. Nessa senda, já foi pacificada a noção de que a incorporação de elementos típicos de impostos na base de cálculo das taxas enseja a quebra da uniformidade na aferição do montante devido, mas propicia a graduação conforme a capacidade econômica²⁵⁹.

Da mesma maneira, o princípio da capacidade contributiva, ainda que em sua eficácia mínima, também alcança a disciplina de cobrança das contribuições de melhoria; em seu ponto máximo, opera o princípio da equivalência (derivação do princípio da igualdade)

²⁵⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Temas de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, p. 16.

²⁵⁶ Essa concepção de que o legislador, dada a natureza pecuniária dos tributos, vincula-se a eleger signos de riqueza como fatos tributáveis liga-se à ideia de Tipke de que a única fonte dos tributos é a renda (já mencionada anteriormente). O STF, na ADI n. 2.178-8-MC/DF, julgou que o exercício de atividades potencialmente poluidoras (extração, produção, transporte e comercialização de produtos potencialmente perigosos ao meio ambiente) não pode ser fato gerador de taxa de fiscalização ambiental. Pressupõe-se, para a instituição de tal taxa, o serviço (o ato positivo) prestado pela Administração, em exercício do poder de polícia (BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI-MC n. 2.178-8-MC/DF, Pleno. Pleno. Min. Relator Ilmar Galvão. In: **DJ** de 12.05.2000).

²⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 280-281.

²⁵⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 177.835-1/PE, Pleno. Min. Relator Carlos Velloso. Pleno. Julgado em 22.04.1999. In: **DJ** de 24.05.2001, p. 762-797.

²⁵⁹ Cf.: BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 232.393/SP, Pleno. Min. Relator Carlos Velloso. In: **DJ** de 05.04.2002; BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 576.321-QO/SP, Pleno. Min. Relator Ricardo Lewandowski. In: **DJe** de 13.02.2009.

impondo limitações totais (valor da obra) e individuais (montante acrescido ao patrimônio do contribuinte) ao ente tributante, para evitar a cominação de gravame desproporcional²⁶⁰.

José Marcos Domingues de Oliveira enfatiza que as constituições italiana (art. 53), espanhola (art. 31) e suíça (art. 41) expressamente consagram o princípio da capacidade contributiva como diretriz do dever de contribuir com os gastos públicos. Na história constitucional do Brasil, embora somente houvesse previsão expressa desse princípio na Constituição de 1946 e na atual, o ideal de igualdade sempre esteve presente nos diplomas constitucionais. “Já na Carta de 1824 se dizia que a lei seria igual para todos e recompensaria em proporção dos merecimentos de cada um (art. 179, §13) e que ‘ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres’ (art. 179, §15)”²⁶¹.

Nas últimas décadas, há a transição de um Estado dos Impostos para um Estado das Taxas²⁶². Diante da percepção de que nem sempre os recursos públicos fossem corretamente geridos ou chegassem às pessoas necessitadas, no Estado Democrático de Direito:

[...] o princípio do custo-benefício ganha uma dimensão coletiva e democrática, baseada na solidariedade de grupo, determinando que as despesas relacionadas a um segmento específico de contribuintes seja financiada pelos seus próprios integrantes, e não suportada pela sociedade em geral por meio de impostos²⁶³.

No Estado Democrático de Direito, desenvolve-se o fenômeno da setorização da atividade estatal na seara de captação e aplicação de recursos. Essa observação compatibiliza-

²⁶⁰ Em sentido contrário, Roque Antônio Carraza diz haver facultatividade ao legislador em relação à observação da capacidade contributiva na instituição das contribuições de melhoria (CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 86). Andrei Velloso entende que à semelhança das taxas, o princípio da igualdade incide à luz do critério do benefício econômico, atuando este como pressuposto para instituição das contribuições de melhoria, que não se confunde com a capacidade contributiva (VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 200). Ousa-se discordar dessas visões, tendo em vista que a capacidade contributiva, em maior ou menor grau, atinge a todos os tributos, pois, mesmo ocorrendo a valorização imobiliária decorrente de obra pública, o mínimo existencial há de ser preservado pautado pela proibição da adoção de comportamento contraditório (*venire contra factum proprium non potest*, máxima da boa-fé objetiva), não podendo o Estado, na suposta intenção de beneficiar a população de determinada região com a construção da obra, acabar-lhe, no seio de execução fiscal, obrigando a vender o imóvel. Cf.: FERREIRA, Abel Henrique. O princípio da capacidade contributiva frente aos tributos vinculados e aos impostos reais e indiretos. **Revista Fórum de Direito Tributário**, v. 1, n. 6, p. 71-105, nov./dez. 2003.

²⁶¹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Aspectos jurídicos do princípio da capacidade contributiva. **Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro**, n. 39, p. 168-187, 1987.

²⁶² TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**, Vol. II – valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 375.

²⁶³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais. **RFD- Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 1, n. 18, p. 1-25, 2010.

se com as ideias que compõem a teoria dos sistemas autopoieticos²⁶⁴ de Niklas Luhmann, segundo a qual os sistemas sofrem incremento de complexidade por influência do ambiente²⁶⁵, que lhes provocam irritações^{266 267}. No desdobramento dessa teorização, Günther Teubner apontou para a necessidade de especialização dos subsistemas sociais para lidar com dinâmicas sociais distintas^{268 269}.

Niklas Luhmann ensinava que a confiança decorre da necessidade de redução da complexidade da vida moderna, por pretender antecipar o futuro, alçando absorver mais incerteza com menos risco²⁷⁰. Eduardo García de Enterría explica, apoiado nas lições de Locke²⁷¹, que o povo, titular da coisa pública, confia sua gestão às pessoas que elege; “mas o objeto dessa gestão segue sendo propriedade do povo e seus fins não são outros que os interesses do próprio povo”^{272 273}. A submissão da Administração à lei é o esquema característico da ideia do Estado de Direito. No entanto, essa lei, que era o maior escudo da liberdade, passou a ser um dos seus mais temíveis inimigos²⁷⁴.

²⁶⁴ O adjetivo “autopoietico” significa a capacidade de produzir a si mesmo (autoconstrução). Cf.: MATURANA, Humberto; VARELA, Francisco. **De máquinas e seres vivos**. Autopoiese - a organização do Vivo. 3. ed. Porto Alegre: Artes Médicas, 1997. 138 p.

²⁶⁵ NEVES, Clarissa Baeta; SAMIOS, Eva M. B. **A nova teoria dos sistemas**. Porto Alegre: Universidade/UFRGS Goethe Institut - ICBA, 1997. 111 p.

²⁶⁶ CAMPILONGO, Celso Fernandes. **Política, sistema jurídico e decisão judicial**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 95.

²⁶⁷ Marcelo Neves nega que o sistema jurídico nacional seja autopoietico. Para ele, é alopoietico, acreditando na força meramente simbólica da Constituição e negando a aplicabilidade (universalidade) da teoria de Luhmann para os Países do Terceiro Mundo (NEVES, Marcelo. From Autopoiesis to Allopoiesis of Law. **Journal of Law and Society**, Oxford, Blackwell Pub., v. 28, n. 2, p. 242-264, 2001).

²⁶⁸ TEUBNER, Günther. **O Direito como Sistema Autopoietico**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian. Tradução de José Engrácia Antunes, 1989, p. 162.

²⁶⁹ Os tempos atuais podem ser caracterizados pela instalação de uma crise de confiança (*trust*) na relação entre governantes e governados. Tipke já dizia que a reforma tributária pautada na capacidade contributiva não parece estar próxima por falta de fé, pois o Legislativo perdeu a confiança do eleitor de que ele conseguiria resolver os problemas postos, dentre eles o da racionalidade na tributação. Tipke fala da Alemanha há alguns anos atrás, mas, do mesmo modo, no Brasil: “Grandes reformas tributárias, baseadas no ‘pensamento jurídico’ (K. Vogel), sistematizantes e notavelmente simplificadoras, muito menos um Código Tributário, não são, lamentavelmente, também de se esperar futuramente” (TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**; trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2012, p. 76-77).

²⁷⁰ LUHMANN, Niklas. **Confianza**. Mexico: Universidad Iberoamericana, 1996, p. 120.

²⁷¹ Cf.: LOCKE, John. **Dois tratados sobre o governo**. Tradução de Júlio Fischer. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

²⁷² ENTERRÍA, Eduardo García de. **Democracia, jueces y control de la administración**. 5. ed. Madrid: Civitas, 2000, p. 116, tradução nossa.

²⁷³ ENTERRÍA, Eduardo García de. **Democracia, jueces y control de la administración**. 5. ed. Madrid: Civitas, 2000, p. 117-121.

²⁷⁴ ENTERRÍA, Eduardo García de. **La lucha contra las inmunidades del Poder en el derecho administrativo** (poderes discrecionales, poderes de gobierno, poderes normativos). Madrid: Civitas, 1995, p. 79-80.

Para Eduardo García de Enterría, a base da confiança estaria na racionalidade. Para tanto, exige-se transparência absoluta na atuação e justificação constante, de modo que se atinja o mútuo conhecimento. Ao lado de um controle judicial destemido, a separação entre governo e administração é pedra de toque da chamada administração imparcial e objetivada²⁷⁵, submissa apenas ao império da lei. Como expressão da objetividade, surgem as agências reguladoras que, organizadas em setores, pretendem atuar com independência frente a influências extrajurídicas.

A formação de setores, como nota Ricardo Lodi Ribeiro, refere-se aos grupos econômicos ou sociais, tendo como tributo característico do Estado Democrático as contribuições parafiscais²⁷⁶²⁷⁷. Em superação do modelo apoiado exclusivamente em impostos, passou-se a preocupar com, além das causas da tributação (fato gerador), a finalidade dos tributos²⁷⁸:

A Solidariedade de Grupo é revelada a partir da destinação do tributo a uma atividade estatal que guarda referência, não com a pessoa do contribuinte, mas com o grupo econômico ou social que ele participa. Note-se que neste caso, a referibilidade de grupo se apresenta, ao contrário do que ocorre nas taxas e contribuições de melhoria, na destinação legal do produto da arrecadação, necessariamente relacionado ao grupo, e não no fato gerador, que poderá ser uma atuação do contribuinte desvinculada a qualquer atividade estatal a ele relativa. Por isso as contribuições parafiscais são tributos necessariamente afetados, embora possam ser vinculados ou não-vinculados, de acordo com o seu fato gerador de taxa ou imposto²⁷⁹.

A expressão “sempre que possível” do art. 145, §1º da Constituição Federal de 1988 suscita dúvidas sobre a eficácia do princípio da capacidade contributiva. Na obra de Klaus

²⁷⁵ ENTERRÍA, Eduardo García de. **Democracia, jueces y control de la administración**. 5. ed. Madrid: Civitas, 2000, p. 122-123.

²⁷⁶ Na conceituação apurada de Geraldo Ataliba, “são tributos parafiscais aqueles criados (evidentemente por lei) para certas pessoas diversas do estado e arrecadados por elas próprias. Estas pessoas podem ser públicas autárquicas – meramente administrativas, como as designa, com rigor, RUY CIRNE LIMA – ou mesmo privadas, desde com finalidades de utilidade pública. São tributos parafiscais a taxa de pedágio do DNER, a taxa de esgoto dos Departamentos de Águas e Esgotos, as taxas cobradas pelas autarquias, os tributos destinados ao INPS, ao SESC, ao SENAC, ao SENAI, ao SESI, ao INCRA, etc” (ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 201).

²⁷⁷ Marco Aurélio Greco diz que nessas contribuições, “o critério apoia-se numa qualidade (fazer parte) e não numa essência (=fato determinado) ou utilidade (benefício/vantagem)” (GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições** (uma figura “sui generis”). São Paulo: Dialética, 2000, p. 83). Parece que a divisão não tão é nítida assim, porque o pertencimento a determinado grupo, inevitavelmente, traz consigo alguma utilidade.

²⁷⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais. **RFD - Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 1, n. 18, p. 1-25, 2010.

²⁷⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais. **RFD - Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 1, n. 18, p. 1-25, 2010.

Tipke e Douglas Yamashita, valendo-se das lições de Marco Aurélio Greco²⁸⁰, estes autores explicam que existem três correntes interpretativas acerca dessa cláusula: “sempre que possível sem força”, “sempre que possível fraco” e “sempre que possível forte”²⁸¹.

O “sempre que possível sem força” nega a normatividade do princípio, sendo entendido como princípio constitucional inútil. Tendo em vista tratar de princípio disposto na Constituição que se liga à ideia de justiça distributiva, tal concepção é inadmissível. O “sempre que possível fraco” é considerado insuficiente, pois restringe a aplicação da capacidade contributiva aos casos em que não haveria riqueza passível de tributação (proteção do mínimo existencial²⁸² e fundamento da imunidade intergovernamental²⁸³). Já o “sempre que possível forte” envolveria, além de imunizar a indisponibilidade de recursos para recolher tributos, as situações em que a capacidade contributiva não é adequadamente captada^{284 285}.

Como já foi demonstrado, já foi superada a visão de que a observância da capacidade contributiva na graduação (progressiva) dos tributos seria adstrita às espécies tributárias de caráter pessoal ou somente possível aos impostos reais quando houvesse autorização constitucional. Por meio da patrimonialidade, a mensuração de signos de riqueza dos contribuintes revela-se medida adequada para a aferição da capacidade contributiva. Nesta trilha, foi reconhecida a possibilidade de instituição de alíquotas progressivas no ITCD e talvez possa ser no futuro o entendimento do STF também em relação ao ITBI. Assim, a capacidade contributiva é determinável em quaisquer tributos, até mesmo nos impostos reais, nas taxas e nas contribuições de melhoria.

²⁸⁰ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura “sui generis”)**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 187.

²⁸¹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 51-52.

²⁸² Ao Estado não é permitido exercer exação sobre o mínimo existencial porque lhe é defeso retirar com uma mão (tributar) e dar com a outra (prover assistência social) (TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 34). Esse é o fundamento da imunidade das pequenas glebas rurais voltadas à subsistência do seu proprietário, de modo que o fisco não cause o êxodo rural por meio da tributação e leve a população camponesa à miséria nos espaços urbanos.

²⁸³ Cf.: BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ag.Rg. no RE n. 482.814/SC, Segunda Turma. Min. Relator Ricardo Lewandowski. In: **DJ** de 14.12.2011.

²⁸⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura “sui generis”)**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 187.

²⁸⁵ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 51-52.

Na tributação do consumo, o legislador elenca a incidência do princípio da seletividade (subprincípio da capacidade contributiva²⁸⁶) para o IPI e ICMS, segundo o qual a variação de alíquotas deva se dar conforme a essencialidade das mercadorias transmitidas. Essa determinação constitucional tem como conteúdo que a estipulação das alíquotas será feita na razão inversa da necessidade da mercadoria para a população e em razão direta da sua superfluidade²⁸⁷. Trata-se de medida de justiça (ou de atenuação de injustiça²⁸⁸) para esses impostos, que são insensíveis às características pessoais dos contribuintes. Todavia, a partir da seletividade, não se pode deduzir imunidade, “[...] ainda que as operações ou bens sejam essenciais ao ser humano”, prevalecendo “[...] o postulado da solidariedade no custeio das atividades estatais”²⁸⁹.

Dessa maneira, há diversas técnicas (ou subprincípios) que têm por escopo a adequação da carga tributária à capacidade contributiva, para além da mera proporcionalidade, de acordo com hipótese de incidência de cada tributo: (a) para os tributos sobre o consumo, impõe-se a seletividade; (b) para os tributos pessoais, funciona a pessoalidade, que propicia a progressividade; (c) para os tributos reais, rege a patrimonialidade, que admite a progressividade; (d) nos tributos vinculados, calcula-se o montante a ser pago pelo custo-benefício, sempre condicionado à manutenção do mínimo vital (que é imune)^{290 291}.

²⁸⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 377.

²⁸⁷ TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o princípio da seletividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 18, p. 94-102, mar/1997.

²⁸⁸ MELO, José Eduardo Soares de. **IPI: teoria e prática**. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 211.

²⁸⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 429.306/PR, Segunda Turma. Min. Relator Joaquim Barbosa. In: **DJe** n. 49, de 15.03.2011.

²⁹⁰ A tendência de proteção do mínimo existencial não é neonata. No Brasil, desde o Código Civil de 1916, já havia meios de proteção do patrimônio. Confirmando isso Fernando Martins afirma que “a sedimentar esse raciocínio, vale a indicação de Larenz, que, com apoio em Bretch, Stoll e Heck, trouxe ao conhecimento do direito pátrio a noção dos chamados ‘limites do sacrifício’, que importam na liberação do devedor ante sua dificuldade extraordinária, o que consolida uma impossibilidade subjetiva no cumprimento da obrigação” (MARTINS, Fernando Rodrigues. **Princípio da justiça contratual**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 249-256).

²⁹¹ Cf.: FACHIN, Luiz Edson. **Estatuto jurídico do patrimônio mínimo: à luz do novo código civil brasileiro e da constituição federal**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. 326 p.

1.3.10 Prejuízos decorrentes da quebra arbitrária da igualdade tributária

Tão importante quanto elencar a relevância da igualdade para o ambiente social é listar as consequências advindas da sua violação. A outorga de privilégios, além do profundo prejuízo ético, que os fazem se tornar odiados, repercute também na distribuição da carga fiscal e no campo da economia.

A tributação (regra), historicamente, sempre apresentou desonerações (exceções). No direito romano, existiam as *immunitas*, que livravam do encargo de recolher tributos determinadas situações e pessoas. Ante a necessidade de se distinguir pessoas e atividades, veteranos de guerra, templos de religião, religiosos, pintores, os trácios e os ilírios eram algumas hipóteses em que o Império, por razões diversas (como o fortalecimento para a guerra e a preservação do próprio sustento no caso dos pintores e dos veteranos), deixava de exercer a exação²⁹². Embora, em alguns casos, as desonerações pudessem estar carregadas de teleologia; na maioria das situações, elas eram privilégios de classes²⁹³. Era a consciência da época, como aponta José Souto Maior Borges:

[...] a existência dos privilégios tributários não contrastava com princípios de justiça vigorantes à época e consagrados nas Constituições medievais e em todas as Constituições cunhadas no ordenamento feudal. A organização social era então condicionada à distinção entre classes e comprometer a existência e a hegemonia dessas classes seria comprometer a existência do próprio Estado. Tais privilégios, portanto, eram tidos como condicionantes para assegurar a manutenção da ordem social e a consecução dos fins do Estado. Os privilégios tributários integravam todo um variado sistema de privilégios que o direito reconhecia às classes nobres. A nobreza e o clero, por mera tradição histórica, gozaram de privilégios até a Revolução Francesa²⁹⁴.

A exacerbação dos privilégios (que se diferem das imunidades por eles ostentarem *status* de vontade, de favor do soberano²⁹⁵) também colaborou para que acontecesse a Revolução Francesa. Benvenuto Griziotti esclarece que os privilégios tributários surgiram por abusiva tradição histórica: os impostos extraordinários de guerra, que justificavam a desoneração dos nobres e dos clérigos (os nobres porque custeavam diretamente a guerra e o clero porque sua atividade não era compatível com a beligerância), tornaram-se ordinários e

²⁹² MEIRA, Silvio. **Direito tributário romano**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 12-13.

²⁹³ FERNANDES, Rayneider Brunelli de Oliveira. Interpretação constitucional das imunidades tributárias e separação dos poderes. In: MARTINS, Fernando Rodrigues (coord.). **Direito em Diálogo de Fontes**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2014, p. 190.

²⁹⁴ BORGES, Jorge Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 67.

²⁹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no estado fiscal e no estado patrimonial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 20.

permanentes junto com a desoneração do clero e da nobreza. Mesmo quando estes dois retornavam com a sua capacidade contributiva plena, a tributação não lhes foi mais imposta²⁹⁶²⁹⁷.

Sabe-se que, hoje, aprofunda-se a meditação acerca das desonerações fiscais sob a ótica do Direito, que é um dos meios de legitimação do poder. Pois bem, querer limitar a forma com que tratamentos tributários benéficos são concedidos induz indagar sobre os malefícios que podem decorrer de alguma desigualação arbitrária.

No setor dos serviços estatais, uma arrecadação menor pode²⁹⁸ ter o efeito de propiciar uma oferta menor de comodidades públicas ao cidadão-contribuinte. Normalmente, os efeitos dos favorecimentos serão direcionados aos demais contribuintes não beneficiados, que acabam compensando por meio dos tributos o que deixou de ser arrecadado. É dizer: transfere-se o ônus para que o bônus seja atribuído.

No seara econômica, o prejuízo é sentido por todos, sejam pessoas jurídicas que agem no mercado ou pessoas naturais consumidoras de produtos e serviços. O tratamento fiscal favorável desprovido de razões lógicas fere a livre concorrência, ao passo que quem é favorecido goza de vantagem econômica não decorrente dos seus próprios méritos.

A concorrência produz a oferta de bens e serviços de maior qualidade e a preços mais baixos. “Competitividade estimula a inovação e o aumento de eficiência e produtividade”²⁹⁹. Benefícios fiscais inadequados produzem justamente o contrário. O CADE, em parecer sobre a concessão de incentivos fiscais em matéria de ICMS unilateralmente por Estados-membros, concluiu que a guerra fiscal:

- a) Retira o estímulo ao aumento constante do nível geral de eficiência da economia, permitindo uso menos eficiente de recursos e afetando negativamente a capacidade de geração de riquezas do país.
- b) Protege as empresas incentivadas da concorrência, mascarando seu desempenho, permitindo que mantenham práticas ineficientes e desestimulando melhorias na produção ou inovação.
- c) Permite que empresas incentivadas, ainda que auferindo lucros, possam “predatoriamente” eliminar do mercado suas concorrentes não favorecidas, mesmo

²⁹⁶ GRIZIOTTI, Benévuto. **Principios de Política, Derecho y Ciencia de La Hacienda**. Traducción de la primera edición italiana, revisada por el autor para la edición española, y notas por: Enrique R. Mata. Segunda Edición con notas de: Miguel Jimenez de Cisneros. Madrid: Instituto Editorial Reus, 1958, p. 180.

²⁹⁷ FERNANDES, Rayneider Brunelli de Oliveira. Interpretação constitucional das imunidades tributárias e separação dos poderes. In: MARTINS, Fernando Rodrigues (coord.). **Direito em Diálogo de Fontes**. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2014, p. 191.

²⁹⁸ Os mecanismos de gestão podem ajudar o administrador a fazer mais com menos recursos, mas toda atividade gerencial nesse sentido apresenta seus limites, sendo, ainda assim, indefensável que o Estado possa conceder favorecimentos arbitrários por suposta desnecessidade dos recursos (realidade esta que não se verifica no Brasil).

²⁹⁹ CARVALHO, Vinícius Marques de; RAGAZZO, Carlos Emmanuel Joppert (org.). **Defesa da Concorrência no Brasil**: 50 anos. Brasília: Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE, 2013, p. 31.

que estas sejam mais eficientes e inovadoras, em função do enorme colchão protetor que dispõem.

d) Prejudica as demais empresas que, independentemente de sua capacidade, terão maiores dificuldades na luta do mercado, gerando com isso mais desincentivo à melhoria de eficiência e inovação.

e) Gera incerteza e insegurança para o planejamento e tomada de decisão empresarial, dado que qualquer cálculo feito pode ser drasticamente alterado – e qualquer inversão realizada pode ser drasticamente inviabilizada com a concessão de um novo incentivo.

f) Desestimula, por tudo isso, a realização de investimentos tanto novos quanto a expansão da atividade em andamento³⁰⁰.

A garantia da livre concorrência parece ser parâmetro adequado para se aferir a validade de critérios de desigualação, vez que o constituinte autorizou o estabelecimento de critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência (art. 146-A) e negou a aplicação da imunidade tributária intergovernamental ao patrimônio, renda, bens e serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas.

Paulo Caliendo discorre que a teoria econômica desde os economistas neoclássicos concebe que a tributação é um peso morto (*deadweight loss*), gerando ineficiência, visto que a diferenciação de tratamento (ex.: tributação maior sobre a cerveja do que sobre o vinho, tendo como consequência o aumento do consumo do vinho em detrimento do da cerveja devido à carga fiscal) faz com que os produtos sejam “[...] escolhidos não com base nas preferências dos consumidores e do mercado, mas em intervenções políticas”. Esse posicionamento pode ser aperfeiçoado, dado que se possa fazer moderada intervenção fiscal para a promoção de justiça social e econômica³⁰¹.

A justiça social deriva do objetivo de redução das desigualdades sociais e a justiça econômica advém da garantia da livre iniciativa e da livre da concorrência. Para tanto, são propostos “tributos corretivos” (*corrective taxes*) para corrigir falhas e distorções do mercado, primando pelo equilíbrio entre eficiência e equidade³⁰².

³⁰⁰ BRASIL, Conselho Administrativo de Defesa Econômica. Consulta n. 038/1999, Rel. Cons. Marcelo Calliari, j. 22.03.2000. In: **DOU** de 28.4.2000.

³⁰¹ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. Princípio da livre concorrência em matéria tributária – Para uma superação do conceito de neutralidade fiscal. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 207.

³⁰² SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. Princípio da livre concorrência em matéria tributária – Para uma superação do conceito de neutralidade fiscal. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 205-216.

2 EXTRAFISCALIDADE

A lei, como produto dos órgãos legislativos competentes, não possui aspecto apenas formal; ela também contém dimensão política em sua composição. Esse conteúdo político expressa que a lei significa a concretização de uma vontade ou de um mandado. Na democracia, deve ser a vontade do povo³⁰³.

Neste capítulo, concentra-se no estudo da extrafiscalidade e no modo como esta interage com a igualdade no âmbito do sistema jurídico. O problema principal neste momento é circunscrever em quais hipóteses a extrafiscalidade pode relativizar a igualdade tributária guiada pela graduação do gravame conforme a capacidade contributiva.

2.1 Breve aparte: condução econômica e incentivos fiscais

No início da década de 1960, os Estados Unidos da América financiaram um programa chamado *Joint Tax Program*, seguindo as linhas sugeridas pela Declaração de Punta Del Este³⁰⁴, no intuito de orientar os países latino-americanos na tarefa de perpetração de reformas fiscais, e constituindo com estes a Aliança para o Progresso. Dos trabalhos efetuados no seio desse programa, conduzidos por especialistas latino-americanos, estadunidenses e europeus, emergiram as seguintes linhas mestras para as reformas:

- (a) Elevar a carga tributária e ao mesmo tempo tornar os sistemas fiscais mais progressivos;
- (b) aconselhar os governos da América latina a manter a despesa pública corrente em patamares baixos, a fim de gerar superávits orçamentários que poderiam ser usados para o financiamento de investimentos públicos e criar a infraestrutura necessária que contribuiria para o crescimento econômico dos países;
- (c) promover o investimento privado por meio do uso de incentivos fiscais³⁰⁵.

A sistemática seria a de que os governos deveriam promover o crescimento econômico por meio do aumento do investimento público (captando recursos através de uma alta carga tributária) e da elevação do investimento privado (por intermédio de incentivos fiscais). No

³⁰³ ABBOUD, Georges; CARNIO, Henrique Garballini; OLIVEIRA, Rafael Tomaz de. **Introdução à teoria e à filosofia do Direito**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 241.

³⁰⁴ Cf.: OEA, Conselho Interamericano Econômico e Social. **Reunião Extraordinária a Nível Ministerial** (1961: Punta Del Este). Aliança para o Progresso: documentos oficiais emanados da reunião extraordinária do Conselho Interamericano Econômico e Social no nível ministerial. Washington: União Pan-Americana, 1961. 49 p.

³⁰⁵ TANZI, Vito. **Tax Reform in Latin America**: a long term assessment. XXV Regional Seminar on Fiscal Policy, CELAC, Santiago (Chile), mar. 2013, p. 3, tradução nossa.

entanto, o objetivo da progressividade não foi perpetrado pela América Latina em razão da oposição de grupos políticos à tributação progressiva da renda (inviabilizando reformas legislativas), das dificuldades administrativas e das características estruturais das economias. Também por isso, não houve avanços na redução das desigualdades sociais. Nos anos 1970, esse apelo à tributação progressiva perdeu força e o objetivo da tributação moveu-se da equidade à estabilização e ao crescimento³⁰⁶.

No Brasil, esse contexto foi percebido no período da ditadura militar, com o esforço pela industrialização e pela substituição de importações. Foi nesse período que o binômio “desenvolvimento econômico/segurança nacional” “[...] chega ao seu paroxismo, com a estatização de empresas e com a ‘teoria do bolo’, que recomendava o crescimento econômico para ulterior redistribuição de riquezas”³⁰⁷.

Vito Tanzi observa que, desde então, ao contrário do que possa parecer, os sistemas tributários latino-americanos não permaneceram inalterados. Houve melhoramentos, sobretudo, no aspecto da alocação dos recursos orçamentários. A focalização nos tributos indiretos na América Latina fez com que esses países aprimorassem a fiscalização e o recolhimento desses tributos (como, por exemplo, através da praticabilidade), o que produziu significativa eficiência na arrecadação e redução de evasões fiscais. A lógica mais interessante é que a sonegação de tributos diretos passou a ter como “soldado de reserva”³⁰⁸ os tributos indiretos³⁰⁹, a incidir sobre todo tipo de consumo. Do ponto de vista macroeconômico, as

³⁰⁶ TANZI, Vito. **Tax Reform in Latin America**: a long term assessment. XXV Regional Seminar on Fiscal Policy, CELAC, Santiago (Chile), mar. 2013, p. 4.

³⁰⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 24.

³⁰⁸ “Soldado de reserva” é expressão do penalista Nelson Hungria, que trouxe o entendimento do princípio da subsidiariedade na esfera penal, de modo que a norma subsidiária (geral) mais branda seria aplicada caso houvesse impossibilidade de aplicação da norma penal especial mais grave (Cf.: HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal**. Vol. I, tomo I., Rio de Janeiro: Forense, 1958, p. 139).

³⁰⁹ O recolhimento de impostos, como ensina Nabais, foi suavizado com o tempo, de modo a anestesiar a sensação de perda sentida pelo homem ao pagar impostos. Tal tática foi proposta pelo Padre Antônio Vieira, em 1642, às Cortes portuguesas. “Uma técnica que só bastante mais tarde viria a ter o nome que tem, o qual, segundo nos informa Aníbal Almeida, Teoria Pura da Imposição, Almedina, Coimbra, 2000, p. 75, nota 50, se terá ficado a dever do financista francês Felix Esquirou Parieu, em meados do séc. XIX. Não resistimos, porém, a deixar aqui um pequeno naco da riquíssima prosa de Vieira sobre a anestesia fiscal: ‘A costa de que se havia de formar Eva, tirou-a Deus a Adão dormindo e não acordado, para mostrar quão dificulosamente se tira aos homens, e com quanto suavidade se deve tirar, ainda o que é para seu proveito. Da criação e fábrica de Eva dependia não menos que a conservação e propagação do género humano; mas repugnam tanto os homens a deixar arrancar de si aquilo que se lhes tem convertido em carne e sangue, ainda que seja para bem de sua casa e de seus filhos, que por isso traçou Deus tirar a costa a Adão, não acordado, senão dormindo; adormeceu-lhe os sentidos, para lhe escusar o sentimento. Com tanta suavidade como isto, se há-de tirar aos homens o que é necessário para sua conservação. Se é necessário para a conservação da Pátria, tire-se a carne, tire-se o sangue, tirem-se os ossos, que assim é razão que seja; mas tire-se com tal modo, com tal indústria, com tal suavidade,

perdas fazendárias são atenuadas, percebendo-se os efeitos negativos da evasão fiscal mais sobre a distribuição da carga tributária do que sobre a própria arrecadação³¹⁰.

Do ponto de vista da equidade na distribuição da carga fiscal, na contemporaneidade, os relatórios de pesquisa constataam que os tributos diretos, em países da América Latina e no Brasil, reduzem a desigualdade social e promovem a redistribuição de renda (quando aliados a instrumentos orçamentários). Entretanto, os tributos indiretos, mesmo com a previsão da seletividade para torná-los menos insensíveis às características pessoais dos contribuintes, apresentam impacto regressivo³¹¹, mas são a fonte de receitas mais significativa e segura³¹²³¹³.

A concessão de incentivos fiscais, em muito, é explicada pela competição dos governos para atrair investimento privado externo. Essa disputa, conforme observa Reuven Avi-Yonah, pode causar problemas como a tributação regressiva e limitar a capacidade de utilização da tributação para propósitos redistributivos. Quando uma empresa multinacional procura um local para investir, fatores como clima, geografia, mão-de-obra, níveis educacionais, mercado consumidor e estabilidade política são considerados. Finalmente, a transnacional foca na oferta de isenções e outros tipos de subvenção. Nesta etapa, os países sentem-se pressionados a oferecer os benefícios porque outros Estados os oferecem. Reuven Avi-Yonah, analisando o histórico mundial de competição por investimentos privados, opina que a partir da perspectiva de um país em desenvolvimento típico, as perdas de receitas com a

que os homens não o sintam, nem quase o vejam. Deus tirou a costa a Adão, mas ele não viu nem sentiu; e se o soube, foi por revelação. Assim aconteceu aos bem governados vassalos do imperador Teodorico, dos quais por grande glória sua dizia ele: *Sentimus auctas illationes, vos addita tributa nescitis*: ‘Eu sei que há tributos, porque vejo as minhas rendas acrescentadas; vós não sabeis se os há, porque não sentis as vossas diminuídas’ ...” (NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista de Direito Público da Economia**, Belo Horizonte, v. 5, n. 20, p.1-24, out. 2007).

³¹⁰ TANZI, Vito. **Tax Reform in Latin America**: a long term assessment. XXV Regional Seminar on Fiscal Policy, CELAC, Santiago (Chile), mar. 2013, p. 7-11.

³¹¹ Essa constatação acerca dos efeitos regressivos da tributação da renda consumida não é somente empírica e nem é realidade exclusiva do Brasil. Cf.: BRADFORD, David F. **Untangling the Income Tax**. Cambridge: Harvard University Press, 1986, p. 162.

³¹² BIRD. **Social Gains in the balance**: a fiscal policy challenge for Latin & Caribbean. Washington: World Bank LAC, 2014, p. 19-21.

³¹³ Além da distribuição desigual, são indicados também como problemas do sistema tributário nacional o baixo retorno social em relação à carga tributária; o desincentivo que a estrutura tributária causa nas atividades produtivas; a inadequação do pacto federativo em relação às suas competências tributárias, responsabilidades e territorialidade e; a já mencionada ausência de cidadania tributária (BRASIL. **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional**: Relatório de Observação n. 2. 2. ed. Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2011, p. 19-37).

concessão de isenções fiscais direcionadas parecem ser improváveis de serem compensadas com o investimento que delas resultam³¹⁴³¹⁵.

As teorias gerais da justiça têm tido relativamente pouco contato com as discussões ideológicas insertas nas políticas tributárias. Isso se deve em parte à constatação de que políticas fiscais envolvem largas incertezas empíricas sobre as consequências econômicas de escolhas diferentes, e ser difícil apartar as discordâncias sobre justiça dos desentendimentos acerca do que acontecerá no futuro³¹⁶.

Em suma, o cenário de avaliação da relação custo-benefício da medida extrafiscal geralmente é marcado por incertezas. Fundou-se cognitivamente o consenso de que a demanda por investimentos é sensível à tributação³¹⁷, o que motiva incentivos fiscais, mesmo que decorram prejuízos à distribuição equitativa da carga fiscal.

2.2 Definição da extrafiscalidade em face da fiscalidade como questão de natureza teleológica

“Etimologicamente, extrafiscalidade designa tudo o que não está vinculado à fiscalidade”³¹⁸. A extrafiscalidade é identificada quando o fenômeno tributário é regido por outros valores, que não somente o da igualdade vinculada à capacidade contributiva³¹⁹.

³¹⁴ AVI-YONAH, Reuven. Globalization, tax competition, and fiscal crisis of the Welfare State. **Havard Law Review**, v. 113, p. 1573-1676, n. 7, mai. 2000.

³¹⁵ Sobre os equívocos de governança em crises econômicas, cf.: DESAI, Mihir. The Incentive Bubble, Boston, **Harvard Business Review**, v. 9, n. 3, p. 1-11. March, 2012.

³¹⁶ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **The myth of ownership: taxes and justice**. New York: Oxford University Press, 2002, p. 4.

³¹⁷ HASSET, Kevin A.; HUBBARD, R. Glenn. Tax Policy and Business Investment. **Handbook of public economics 3**, Chicago, Alan J. Auerbach & Martin Feldstein eds, 2002, p. 1338.

³¹⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 292.

³¹⁹ Não se circunscreve no âmbito da extrafiscalidade a praticabilidade, que serve ao princípio da igualdade e permite a aplicação da lei tributária em massa (garante efetividade à normação). “Na medida em que a norma inferior é, ao mesmo tempo, criação e execução da norma superior, a lei que a veicula liga-se ao princípio da praticabilidade, tendendo: a facilitar a execução daquela hierarquicamente superior; e a simplificar, por antecipação, a aplicação dos próprios preceitos que edita” (DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 622). Na verdade, praticabilidade e extrafiscalidade estão em tensão. O incremento da complexidade pela extrafiscalidade implica perda em praticabilidade. “A obrigação de fiscalizar e arrecadar tributos extrafiscais ou de observar regulações específicas nos microssistemas de tributos fiscais amplia consideravelmente o trabalho da Administração tributária” (VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 320). O próprio STF vem

Douglas Yamashita e Klaus Tipke explicam que a distinção de tributos fiscais e tributos extrafiscais é processo hermenêutico teleológico. Klaus Vogel, desenvolvendo a sua teoria da “estratificação objetiva segundo a função”, observou que além da finalidade arrecadatória dos tributos (compor os cofres públicos), as normas tributárias também teriam “(1) a função da repartição da necessidade financeira segundo critérios de justiça distributiva (função distributiva) ou (2) função de perseguir determinadas finalidades político-econômicas (função dirigista)”. As normas de finalidade fiscal seriam aquelas que seguem estritamente a capacidade contributiva (como reprodução da justiça distributiva)³²⁰.

De outro lado, normas de finalidade extrafiscal não são explicadas pela capacidade contributiva, embora não possam destruir o mínimo existencial (eficácia mínima do princípio da capacidade contributiva). Sendo assim, os tributos ostentam dupla finalidade: arrecadar para satisfazer o gasto público e incentivar condutas³²¹, buscando fins de índole social, política e econômica³²².

Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo, em relação aos tributos indiretos, dizem que “certo é que as alíquotas estabelecidas para a obtenção de fins extrafiscais não servem de parâmetro para a comparação relativa à essencialidade”. Realmente, não há necessidade de que os fins extrafiscais correspondam ao critério de essencialidade; contudo, em determinados casos, a coincidência dessas duas técnicas oferece um *plus* de fundamentabilidade à medida, como no caso do cigarro (com alíquota de 330%) que é não é essencial nem tampouco aconselhável seu consumo por razões de saúde pública³²³.

Dessa maneira, a extrafiscalidade, numa primeira impressão, pode ser conceituada como técnica referente a atos normativos primários que, através da tributação, apresentam finalidade não arrecadatória.

reconhecendo que não há extrafiscalidade sem o almejo de alguma finalidade (Cf.: BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI n. 2.777-8/SP, Pleno. Min. Relator Cezar Peluso. In: **Informativo 331**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/ADI2777Peluso.pdf>>. Acesso em: 12 jan. 2013).

³²⁰ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 63-64.

³²¹ GRANADOS, Gabriela Ríos. La función del tributo en el Estado Moderno de Derecho. In: GRANADOS, Gabriela Ríos (coord.). **Reforma Haciendaaria en la agenda de la reforma del Estado**. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2009, p. 170.

³²² ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. El sistema financiero y la recaudación impositiva. In: GRANADOS, Gabriela Ríos (coord.). **Reforma Haciendaaria en la agenda de la reforma del Estado**. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2009, p. 158.

³²³ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 93.

Historicamente, podem-se distinguir duas fases do reconhecimento da extrafiscalidade. A primeira fase é do século XIX e “[...] ocorreu como uma síntese entre o liberalismo econômico individualista (que pregava a função fiscal ligada à não intervenção e ao equilíbrio orçamentário) e o socialismo marxista”. Nessa quadra, Adolph Wagner³²⁴ buscava compatibilizar essas ideologias e propôs uma função social aos tributos: a distribuição de receitas. Seligman³²⁵ contestava essa opinião e sustentava que essa distribuição “[...] deveria ser efetivada na utilização das despesas financeiras, e não nas receitas financeiras (na fase de arrecadação)”³²⁶.

Na segunda fase, marcada profundamente pela influência de Keynes na defesa da Política Fiscal Anticíclica³²⁷, assume-se a ausência de neutralidade do tributo³²⁸ e prega-se a utilização da tributação para superação de crises econômicas, distribuição de riquezas e geração de empregos³²⁹.

Hoje, fala-se numa terceira fase, num paradigma socioambiental acometedor da política fiscal de desenvolvimento, que “[...] está em vias de transmutação, acrescentando à economicidade a socioambientalidade”³³⁰.

Lorenzetti, explicando o paradigma ambiental, esclarece que a proteção ambiental não é deixada mais nas mãos exclusivas do Estado, como ocorria no passado. Hoje, dá-se

³²⁴ WAGNER, Adolph. **Traité des Science des Finances**. Théorie de l’Imposition, Théorie des Taxes et Théorie Générale des Impôts. Tradución par Jules Ronjat. 12. ed. Paris: V. Giard & E. Brière, 1909, p. 111-113.

³²⁵ SELIGMAN, Edwin. **Essais sur L’Impôt**. Tradución française d’après de l’8^o edictión américaine par Louis Suret. Tome Premier. Paris: V. Girard & E. Brière, 1914, p. 1 e ss.

³²⁶ MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade socioambiental. **Revista tributária e de Finanças públicas**, v. 18, n. 90, p. 73-123, jan./fev. 2010.

³²⁷ Para Keynes, os Estados deveriam intervir nos mercados para combater os dois males característicos dos ciclos econômicos: a inflação e o desemprego (Cf.: KEYNES, John Maynard. **Teoria geral do emprego, do juro e da moeda**. Tradução de Mário R. da Cruz; revisão técnica de Cláudio Roberto Contador. São Paulo: Atlas, 1982. 328 p.).

³²⁸ Humberto Ávila relaciona a neutralidade à igualdade e afirma que a neutralidade admite vários significados. Numa primeira acepção, pode traduzir proibição total de qualquer influência no comportamento dos contribuintes (incompatível com o art. 174 da CF/88). Numa segunda conceituação, neutralidade seria a vedação ao tratamento desigual injustificável (imotivado, arbitrário). Já numa terceira definição, seria a proibição da interferência exagerada na atividade dos contribuintes. Dentro dessas possibilidades, Humberto Ávila avalia que esta última acepção seria a mais condizente com o ordenamento jurídico. “A neutralidade melhor representa uma manifestação estipulada da própria igualdade na sua conexão com o princípio da liberdade de concorrência, notadamente no aspecto negativo da atuação estatal” (ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 97-99).

³²⁹ MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade socioambiental. **Revista tributária e de Finanças públicas**, v. 18, n. 90, p. 73-123, jan./fev. 2010.

³³⁰ MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade socioambiental. **Revista tributária e de Finanças públicas**, v. 18, n. 90, p. 73-123, jan./fev. 2010.

precedência à tutela preventiva sobre a reparadora. O direito ao meio-ambiente adequado positivado nas Constituições, nas últimas décadas, passou por processo de detalhamento em tratados internacionais e na legislação, como nas questões relativas à água potável e ao consumo sustentável. Os valores e os objetivos envolvidos nessa seara não se limitam à proteção da biodiversidade ou à manutenção de bens paisagísticos, mas também se procura alcançar a boa qualidade de vida das gerações presentes e futuras por meio da implementação do desenvolvimento sustentável. As políticas públicas visam ao desincentivo da externalização dos custos decorrentes de práticas lesivas ao meio-ambiente pelas pessoas jurídicas à sociedade. E a eficácia dessas medidas é verificada quando aliada a medidas que obriguem os mecanismos de produção a incorporar tecnologias “limpas”³³¹.

2.2.3 Aplicabilidade da extrafiscalidade

Eros Roberto Grau³³² conta que talvez tenha sido a primeira medida extrafiscal no Brasil o Decreto 2.543-A, de 1912, que estabelecia “medidas destinadas a facilitar e desenvolver a cultura da seringueira, do caucho, da maniçoba e da mangabeira e facilitar a colheita da borracha extraída dessas árvores”. Esse Decreto trazia uma série de prêmios em benefício daqueles que faziam plantações regulares e novas de árvores que oferecem látex e declarava isentos de impostos de importação os utensílios, as embarcações e os materiais de construção empregados na colheita e no beneficiamento desses vegetais³³³.

Diante de inúmeros programas que o legislador tem de desenvolver por atribuição do constituinte que adotou postura dirigente (regular o mercado, promover o meio-ambiente ecologicamente equilibrado, erradicar a miséria, garantir a livre concorrência, reduzir as desigualdades regionais, buscar o pleno emprego, etc.), ele tem de criar ações adequadas para tanto. Os valores, por serem muito abstratos, e às vezes tendencialmente contraditórios, não

³³¹ LORENZETTI, Ricardo Luís. *Teoría del Derecho Ambiental*. México: Porrúa, 2008, p. 31-57

³³² GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 28.

³³³ Cf.: BRASIL. **Decreto n. 2.543A**, de 5 de janeiro de 1912. Estabelece medidas destinadas a facilitar e desenvolver a cultura da seringueira, do caucho, da maniçoba e da mangabeira e a colheita e beneficiamento da borracha extrahida dessas arvores e autoriza o Poder Executivo não só a abrir os créditos precisos á execução de taes medidas, mas ainda a fazer as operações de crédito que para isso forem necessárias. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=52733&tipoDocumento=DEC&tipoTexto=PU B>> . Acesso em: 12 jan. 2014.

conseguem ser realizados por si só³³⁴. A esta insuficiência operativa dos valores soma-se o nível crescente de complexidade no qual o pleno consenso é praticamente impossível em relação a determinado tema:

A institucionalização de expectativas sobre expectativas só poderá estar voltada para o melhor aproveitamento de um mínimo em experiências simultâneas e sinônimas, distribuindo-as igualmente entre os significados e os momentos socialmente relevantes, tornando o consenso expectável e ativável caso necessário, mas principalmente expandindo as predisposições ao consenso, de tal forma que o “consenso social geral” só precise ser coberto pela experiência atual de algumas pessoas, em alguns sentidos e em alguns momentos. Dessa forma a função das instituições reside menos na criação e mais na economia do consenso, que é atingida, principalmente na medida em que o consenso é antecipado na expectativa sobre expectativa, ou seja, como pressuposto, não mais precisando, em geral, ser concretamente expresso. É essa institucionalização que permite uma comunicação rápida, precisa e seletiva entre pessoas³³⁵.

Por isso, a tributação é instrumentalizada como via adequada para estimular ou desestimular comportamentos, como nos casos dos tributos ambientais, que são vocacionados a inibir práticas lesivas ao meio ambiente, arrecadando-se menos quanto mais se atinge o fim primordial de preservação^{336 337}. Igual é a situação também em que o Poder Público poderá impor o IPTU progressivo para promover o adequado aproveitamento do espaço urbano (art. 182, §4º da CF/88) e a progressividade no ITR com o escopo de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas (art. 153, §4º da CF/88).

José Souto Maior Borges explica que “Griziotti³³⁸ incluiu como escopos da finança extrafiscal os da proteção (econômica, demográfica e social), da distribuição da riqueza, da prevenção, da repressão e da sanção”^{339 340}. No que tange a essa definição cabe pontuar que a

³³⁴ NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2013, p. 40.

³³⁵ LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito I**. Tradução de Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo brasileiro, 1983, p. 80.

³³⁶ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 292.

³³⁷ Cf.: FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade**: direito ao futuro. Belo Horizonte: Fórum, 2012, 347 p.

³³⁸ GRIZIOTTI, Benvenuto. **Principios de Política, Decrecho y Ciência de la Hacienda**. Traducción por Enrique R. Mata. Madrid: Instituto Editorial Reus, 1958, p. 371 e ss.

³³⁹ BORGES, José Souto Maior. **Introdução do Direito Financeiro**. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 60

³⁴⁰ Essa respeitável construção, que data de meados da década de 50 do século XX, não deve ser por inteiro aceita, dada a vedação do Estado de interferir na escolha individual de formar uma família (impossibilidade *prima facie* do agravamento de tributos sobre o celibato em face da autonomia privada). Rodrigo da Cunha Pereira aborda com propriedade a construção histórica do princípio da intervenção mínima do Estado nas relações familiares: “Era interesse do Estado que esta família monolítica, como unidade produtiva e esteio econômico da nação, fosse regulada ostensivamente. Mas, a partir das modificações políticas, sociais e econômicas, foi inevitável o declínio do caráter patriarcal e hierarquizado da família, uma unidade até então baseada no casamento. Surgiu uma nova família, que valoriza o afeto, a solidariedade e a cooperação entre seus membros. Vê-se o fim da hierarquização de seus componentes, que se igualam em direitos e deveres, em que se

redistribuição de renda pela via tributária³⁴¹ pode ser explicada somente pela capacidade contributiva (justiça distributiva)³⁴².

2.3 Extrafiscalidade *versus* capacidade contributiva

A extrafiscalidade introduz elemento anormal na sistemática regular tributária. A tributação fiscal tem a renda (patrimônio, lucro ou remuneração e consumo) como signo de riqueza sobre o qual o Estado exerce exação, e dentro dos parâmetros adotados para a aferição da capacidade para contribuir (*ability to pay*), o legislador gradua o gravame.

Com a técnica da extrafiscalidade, leva-se em consideração fatos e valores não tradicionalmente relacionados à justiça fiscal (comutativa, distributiva ou setorial) e, portanto, dissociados do simples parâmetro que só leva em conta a magnitude da renda. Assim, com esse aumento da complexidade no aspecto material e quantitativo dos tributos, por meio de decisão essencialmente política, dirigista ou regulatória, capacidade contributiva e finalidades extrafiscais podem chocar-se³⁴³.

encontra presente uma autonomia de vontade que deve ser respeitada, sobretudo, pelo Estado”. (PEREIRA, Rodrigo da Cunha. **Princípios fundamentais e norteadores para a organização jurídica da família**. 2004. 156 f. Tese [Doutorado] – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2004, fl. 110-111). O Decreto-lei n. 3.200, de 19 de abril de 1941, impunha alíquotas adicionais do imposto de renda às pessoas sem filhos. Com a polêmica instaurada de que o Estado estaria punindo os casais estéreis e coagindo indiretamente a contração do matrimônio e a concepção de filhos, o órgão máximo de da administração do imposto, a Divisão do Imposto de Renda, pronunciou que a agravamento do tributo para as pessoas que não tinham prole não se fundamentava no objetivo estatal de propiciar o casamento e a fundação de famílias numerosas. A solução social estaria na compensação do ônus de quem tem dependente, que apresentaria capacidade de contribuição menor que os solteiros, viúvos ou casados sem filho. Tal legislação foi revogada pela Lei n. 4.357, de 16 de julho de 1964, e permaneceu em vigor até o exercício de 1964, ano-base de 1963 (Cf.: <www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/curiosidades/curiosidades.asp>. Acesso em 13 jul. 2013). Foi dito “impossibilidade *prima facie*” porque as razões expostas pela Fazenda persistem, já que ainda hoje existem deduções que podem ser feitas na base de cálculo do imposto de renda em razão da condição de dependência (art. 22 da Lei 7.713, de 22 de dezembro de 1988).

³⁴¹ “A redistribuição de rendas opera por instrumentos orçamentários. O direito tributário por si só não alcança efeitos redistributivos, eis que pode diminuir a riqueza dos ricos, mas não incrementa a dos pobres” (TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 25).

³⁴² A tributação apresenta duas funções primárias: (1) determinar quanto dos recursos da sociedade irá para o controle estatal; e (2) estabelecer como o produto social será compartilhado entre pessoas diferentes, tanto na forma da propriedade privada quanto na de comodidades públicas. Isso é chamado distribuição (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **The myth of ownership: taxes and justice**. New York: Oxford University Press, 2002, p. 76).

³⁴³ GRANADOS, Gabriela Ríos. La función del tributo en el Estado Moderno de Derecho. In: GRANADOS, Gabriela Ríos (coord.). **Reforma Haciendaaria en la agenda de la reforma del Estado**. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2009, p. 171.

Tendo-se por entendido que a dicotomia fiscalidade/extrafiscalidade é relativa aos fins pretendidos com a norma, a doutrina faz uma segunda divisão, entre extrafiscalidade *lato e stricto sensu*. A extrafiscalidade em sentido amplo “[...] se caracteriza pela simples persecução de fins alheios ao Direito Tributário mediante a tributação, em qualquer grau”. Nesta, o legislador “nem sempre se contrapõe aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, haja vista que a busca de fins não fiscais pode operar-se dentro dos espaços que tais princípios concedem ao legislador”. A extrafiscalidade *stricto sensu* entra em conflito com os princípios consecutórios da justiça tributária³⁴⁴. Esta última extrafiscalidade que será objeto de análise.

Embora exista certa nébula na classificação dos tributos quanto à sua finalidade, porque o legislador nem sempre explicita as razões das suas decisões, Andrei Pitten Velloso entende que a solução é simples, ao menos no que tange ao controle de constitucionalidade: “sempre que ocorra um desvio perante as exigências da igualdade tributária, ele há de ser devidamente justificado”³⁴⁵. Assim, a desigualdade de trato, se impugnada, deverá ser fundamentada pelo legislador ou administrador, que exporá os motivos fiscais ou extrafiscais pelos quais ele expressou a sua vontade daquela forma.

Essa premissa de que poderia haver conflito entre o princípio da capacidade contributiva e extrafiscalidade não é vista por todos. Como expõe Andrei Pitten Velloso, aqueles que negam concretude ao princípio da capacidade contributiva acabam por concluir que capacidade contributiva contempla todos os valores relevantes para a atividade estatal. Essa corrente, cujo expoente é Dino Jarach³⁴⁶, afirma que o conceito de capacidade contributiva esteja integrado por finalidades diferentes das arrecadatórias. Moschetti, por sua vez, embora diga que a medida de extrafiscalidade precisa estar montada em idoneidade estrutural, sustenta que não haveria conflitos entre extrafiscalidade e capacidade contributiva, por entender que esta abrange a força econômica individual conjuntamente com as exigências coletivas^{347 348}.

³⁴⁴ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 293.

³⁴⁵ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 293-294.

³⁴⁶ Cf.: JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2003, p. 301.

³⁴⁷ MOSCHETTI, Francesco. **Il principio della capacità contributiva**. Milano: Giuffrè, 2001, p. 217-251.

Essas concepções, sem embargo, não são seguidas neste trabalho, pois a função ou finalidade histórica e original do tributo foi sempre³⁴⁹ obter dinheiro em face da capacidade econômica dos sujeitos³⁵⁰. E essa funcionalidade dos tributos de compor cofres públicos não se confunde com o destino do produto da tributação e muito menos com a percepção de outros fins inculcados pelo legislador pela técnica da fiscalidade.

Klaus Tipke explica que a maioria dessas normas extrafiscais beneficiam grupos de contribuintes; “por isso são chamadas de incentivos fiscais ou subvenções fiscais”. Assim, muito embora os tributaristas proponham que o modelo de incentivos fiscais fosse substituído por subvenções abertas (prestações de transferência), o legislador tem preferido a extrafiscalidade³⁵¹. De fato, vê-se ampla instrumentalização dos tributos para atenuação dos efeitos das crises econômicas e perseguição de fins não arrecadatórios.

Fernando Sainz de Bujanda é enfático no sentido de que a equitativa distribuição da carga fiscal não pode ser violada por outros fins³⁵². Entretanto, esse autor não nega a possibilidade da extrafiscalidade; apenas ostenta predileção pela fiscalidade.

Toda a dificuldade para controlar a extrafiscalidade deriva da preocupação quase que exclusiva do legislador constituinte de disciplinar consideravelmente o poder de tributar e pouco regulamentar o poder de desonerar³⁵³.

³⁴⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 296-297.

³⁴⁹ “Sempre”, logicamente, é um exagero. A teleologia arrecadatória do tributo surge com a sistematização do sistema tributário alemão, no pós-guerra, em 1919, que definia os impostos como “as prestações que uma corporação de direito público impõe para a obtenção de recursos”. O CTN, por sua vez, preceitua a ausência de caráter sancionatório do tributo. “Desse ponto de vista, os tributos se caracterizam por serem os recursos que o Estado requer para a satisfação dos gastos inerentes a toda organização social e que aquele distribui entre seus súditos com critérios políticos, com base no critério da capacidade contributiva, no benefício ou na contraprestação” (COSTA, Valdés Ramon. **Curso de Derecho Tributário**. Ingressos públicos, normas tributárias, relación jurídica tributária. 2. ed. Buenos Aires: Depalma, 1996, p. 76-77, tradução nossa).

³⁵⁰ “O principal objeto das normas jurídicas é o comportamento humano. Assim o objeto da obrigação tributária é o comportamento do sujeito passivo = o ato da entrega do dinheiro aos cofres públicos. O dinheiro, portanto, é o objeto do comportamento. Este é que é o objeto da obrigação” (ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 24).

³⁵¹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 39-40.

³⁵² SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y Derecho**. Vol III., Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 421.

³⁵³ ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. Incentivos fiscais em tempo de crise: impactos econômicos e reflexos financeiros. **Revista da PGFN**, v. 1, n. 1, p. 99-121, jan./jul., 2011.

Não que essa regulamentação absolutamente inexista. A Constituição faz algumas exigências formais além da legalidade estrita. No caso dos benefícios fiscais em matéria de ICMS, por exemplo, a Constituição prescreve que os incentivos fiscais serão concedidos mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, a ser regulada por lei complementar (art. 155, §2º, XII, “g”). Porém, no que se refere ao conteúdo das medidas de desoneração, prevê-se apenas o controle político a ser exercido Congresso Nacional à luz dos critérios da legitimidade, economicidade e legalidade.

As medidas de desoneração podem assumir diversas modalidades: “(i) isenções; (ii) reduções de alíquotas; (iii) reduções de bases de cálculo; (iv) anistia; (v) moratória; (vi) remissão; (vii) concessão de créditos tributários; (viii) subsídios; (ix) subvenções”³⁵⁴.

Tipke afirma que o legislador praticamente não encontrará dificuldades para justificar a violação do princípio da igualdade invocando o dirigismo econômico. Pelas teorizações que tentam impor limites ao legislador, Dieter Birk, citado por Tipke, defende que a fundamentação dos incentivos fiscais deva ser sopesada com o princípio da capacidade contributiva. No entanto, para Tipke, revela-se complicado e pouco seguro estabelecer uma ordem de preferência entre a justiça fiscal e a justiça buscada pela subvenção. Outros juristas sustentam “[...] a tese de que incentivos fiscais seriam apenas justificados se servissem ao Bem Comum”³⁵⁵.

Todavia, como expõe Tipke, a acepção do que serve ao bem comum é totalmente vazia ou fundada em amplo dissenso porque quem alega que determinado incentivo não serve ao bem comum acaba sendo rebatido pelo argumento de que este estaria sendo fomentado indiretamente. Além do mais, ao se aceitar a oca proposição de que bem comum é aquilo que beneficia a todos, acaba-se refugiando “[...] na opinião de que é próprio do pluralismo democrático deixar valer qualquer entendimento defensável, não totalmente absurdo”³⁵⁶; o que é um despropósito porque o direito fundamental à igualdade não pode ser violado por

³⁵⁴ ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. Incentivos fiscais em tempo de crise: impactos econômicos e reflexos financeiros. **Revista da PGFN**, v. 1, n. 1, p. 99-121, jan./jul., 2011.

³⁵⁵ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 40.

³⁵⁶ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 40-41.

quaisquer motivações: “se o tributo responde a uma finalidade extrafiscal, a finalidade deve estar fundamentada em um bem constitucionalmente protegido”³⁵⁷.

É difícil medir a eficácia da norma extrafiscal para a finalidade aspirada. “As prognoses *ex ante* são inseguras, e o controle *ex post* em geral vem muito tarde, podendo ele sequer chegar”³⁵⁸. Realmente, uma isenção desproporcionada pode ocasionar que o efeito percebido não compense os recursos despendidos ou não arrecadados³⁵⁹. Apesar de Tipke admitir que a capacidade contributiva possa ser violada pelas normas extrafiscais, restringindo o campo de aplicação do princípio; quando trata da moral tributária, ele diz que o favorecimento fiscal que não seja introduzido por razões de interesse público viola a moral tributária, porque os contribuintes não favorecidos têm que compensar com tributos maiores a queda da arrecadação, que surge com os favorecimentos³⁶⁰.

Seria ilusório pretender que o sistema jurídico pudesse consertar os erros cometidos na condução econômica. Embora seja difícil controlar a extrafiscalidade, pode-se, ao menos, em juízo que tentará averiguar a aceitabilidade da medida, identificar vícios que a deslegitimam utilizando as ferramentas de que dispõe o sistema jurídico.

2.4 Extrafiscalidade e razoabilidade: somente por razões constitucionais plausíveis que a capacidade contributiva pode ser relativizada

Como já foi aludido acima, a hipótese deste trabalho é no sentido de que somente por meio do princípio de legitimação³⁶¹ da razoabilidade que a capacidade contributiva possa ser relativizada pela extrafiscalidade. Sendo assim, admitir a extrafiscalidade não significa

³⁵⁷ GRANADOS, Gabriela Ríos. La función del tributo en el Estado Moderno de Derecho. In: GRANADOS, Gabriela Ríos (coord.). **Reforma Haciendaaria en la agenda de la reforma del Estado**. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2009, p. 173.

³⁵⁸ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 41.

³⁵⁹ Cf.: ZUCOLOTO, Graziela Ferrero. **Origem de capital e acesso aos incentivos fiscais e financeiros à inovação no Brasil** (texto para discussão). Brasília: Ipea, 2012, 60 p.

³⁶⁰ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2012, p. 65-66.

³⁶¹ “O Estado é legitimado através de processos reais de integração coletiva e para tanto se vale de muitos sistemas, dentre eles o direito” (MARTINS, Fernando Rodrigues. **Controle do patrimônio público**. 5. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 176).

reconhecer *a priori* a sua legitimidade³⁶², pois ela deve ser razoável. Antes, é preciso esclarecer o que se entende por razoabilidade.

2.4.1 A razoabilidade como requisito para uma decisão equilibrada fundada nos deveres de equidade, congruência e equivalência

Luis Recaséns Siches ataca a lógica formal tradicional (que abarca as noções de generalidade, coerência, dedução e indução)³⁶³, demonstrando ser esta inaplicável, ao menos parcialmente, para resolver o problema jurídico³⁶⁴. Desde o fim da Segunda Guerra, como foi assinalado, houve a decadência dos métodos de interpretação que intentaram apartar o Direito da moral, por desprezarem a especulação filosófica e prestigiarem a realidade observável à semelhança do que era adotado para as ciências exatas.

A metodologia formal de apreensão do problema jurídico não prevaleceu não só porque a sua aplicação poderia facilmente conduzir a uma injustiça ou que a realidade tornou-se tão complexa que o juiz sentiu necessidade de buscar concepções morais para a resolução de casos jurídicos. Essas motivações já foram explicitadas em tópico anterior, mas elas não explicam suficientemente a problemática posta. Como demonstra Siches, há um problema dentro do próprio silogismo.

As críticas dirigidas à concepção de que a atividade do órgão judicial seria processo mecânico de dedução lógica chegaram à conclusão de que a jurisdição implica sempre aportar algo novo, que não estava contido na regra geral. Assim, Siches aponta que caso a aplicação do Direito fosse mera questão de relacionar a premissa menor (fato juridicamente relevante) com a premissa maior (disposição normativa), não seria necessária a intervenção de um órgão jurisdicional; bastaria que uma autoridade administrativa impusesse a sanção. O juiz é necessário para proceder, em operação única, à qualificação jurídica do fato, selecionando os

³⁶² VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 305.

³⁶³ Precisamente, Siches, ao argumentar a respeito da impropriedade da lógica formal, para pautar sua tese atinente ao raciocínio jurídico traz análises dos trabalhos de Bentham, Ihering, Roscoe Pound, Ehrlich, John Dewey, Joaquín Dualde, Carlos Cossio, Theodor Viehweg, Chaim Perelman, Michel Villey, Ottmar Ballweg, Karl Engish, Joachim Hruschka, Lothar Phillips, Vilhelm Aubert, Julius Stone, Edward Levi, Thomas Cowan, Paul Freund e Francesco Carnelutti (SICHES, Luis Recaséns. **Nueva filosofía de la interpretación del Derecho**. 2. ed. México: Porrúa, 1973, p. 33-130).

³⁶⁴ SICHES, Luis Recaséns. **Nueva filosofía de la interpretación del Derecho**. 2. ed. México: Porrúa, 1973, p. 132-133.

atos pertinentes e determinando a norma aplicável a estes³⁶⁵. Essa atividade não é fácil, porque, para resolver o caso posto, o juiz terá de realizar outras tantas tarefas, como:

[...] a individualização do sujeito titular de direitos subjetivos, a individualização do sujeito titular de deveres jurídicos, a concreção da obrigação, a consistência e a quantidade desta, a fixação do prazo peremptório em que deve ser cumprida, e a especificação da modalidade da sanção, são pontos, que não estão compreendidos na norma geral, e que não podem estar³⁶⁶.

Assim, em essência, as leis e regulamentos são um dos ingredientes que elaborarão as normas jurídicas individualizadas. Trata-se da percepção de que a disposição normativa não é Direito automaticamente aplicável, sendo indispensável a função judicial com dimensões criadoras. Essas dimensões tornam-se mais visíveis nos casos complexos e quando há lacuna legislativa. E essa criatividade não inclui escolhas livres, arbitrárias ou caprichosas, pois o juiz pauta-se nos valores compartilhados pela comunidade a cada tempo³⁶⁷. A jurisdição nunca foi puramente mecanicista; mesmo no auge da Escola da Exegese, os juízes não atuavam como fantoches, pois retiravam princípios e concepções dos Códigos que lá não estavam, para não produzir estragos e desordens sociais³⁶⁸.

A premissa da lógica humana do razoável de que a da lógica tradicional de Aristóteles não seja suficiente deriva da assunção de que há outras razões que devem justificadamente prevalecer sobre a conclusão gerada pela interpretação formal. Esse juízo, pautado em considerações, é guiado por um critério de correção. “Essas considerações são razões; portanto, essas considerações pertencem ao campo da razão, ao campo do logos, ao campo da lógica, embora seja um setor especial desta, a qual é diferente da zona da lógica tradicional”³⁶⁹.

Ortega y Gasset define razão como “toda ação intelectual que nos põe em contato com a realidade, por meio da qual topamos com o transcende”. “Ao opor a razão vital à razão

³⁶⁵ Cf.: DINAMARCO, Cândido Rangel. **Capítulos de sentença**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. 142 p.

³⁶⁶ SICHES, Luis Recaséns. **Nueva filosofía de la interpretación del Derecho**. 2. ed. México: Porrúa, 1973, p. 213-217.

³⁶⁷ BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência**. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 492.

³⁶⁸ SICHES, Luis Recaséns. **Nueva filosofía de la interpretación del Derecho**. 2. ed. México: Porrúa, 1973, p. 218-223.

³⁶⁹ SICHES, Luis Recaséns. **Nueva filosofía de la interpretación del Derecho**. 2. ed. México: Porrúa, 1973, p. 132-133.

físico matemática não se trata de conceder permissões de irracionalismo”³⁷⁰. A vida humana é uma realidade a ser compreendida, mas também construída. “Este fazer-se de si mesma da vida consiste em ter que ir decidindo em cada momento o que será no momento vindouro”³⁷¹.

A lógica do razoável, de fato, não tem o caráter de exatidão, de precisão, de exclusividade; ela apresenta possibilidade de deliberação, apreciação e ponderação entre uma ou outra solução. Esta segunda classe de razão é que dirige os juízos que devem presidir a ação humana: “Esta é a razão que inspira a virtude da prudência, a qual, como é bem sabido, Aristóteles inclui dentro das virtudes intelectuais, mas cujo sentido direcional, cuja intenção, refere-se a assuntos da conduta prática”³⁷².

O exemplo trazido por Radbruch³⁷³ traduz a ideia que permeia a noção de razoabilidade. Procede que em uma estação ferroviária da Polônia havia um letreiro que transcrevia um dispositivo: “Proíbe-se a entrada de cães nos vagões”. Acontece que uma vez alguém pretendia ingressar no vagão acompanhado de um urso. O funcionário que vigiava a porta o impediu de entrar, ao que foi protestado pela pessoa que estava com o urso dizendo que a proibição era em relação aos cães e não a outras espécies de animais.

Aplicando-se a lógica tradicional, ressalta Siches, tende-se a reconhecer que a pessoa acompanhada do urso teria indiscutível direito de penetrar o vagão, pois não há como incluir os ursos dentro do conceito de cães. Caso o legislador pretendesse proibir a entrada de ursos, teria expressamente os contemplado na regra de proibição ou utilizado uma expressão mais geral como “animais de determinado porte”; ou “animais perigosos”; ou simplesmente “animais”³⁷⁴. A solução interpretativa de que também está proibido entrar no vagão com ursos é obtida porque as razões que levaram à proibição dos cães (resguardar a segurança e a comodidade dos passageiros) são aplicáveis aos ursos.

³⁷⁰ ORTEGA Y GASSET, José. Obras Completas. **Revista de Occidente**, Madrid, tomo VI, Alianza Editorial, 1983, p. 46 e 49.

³⁷¹ SICHES, Luis Recaséns. **Nueva filosofía de la interpretación del Derecho**. 2. ed. México: Porrúa, 1973, p. 132-133.

³⁷² SICHES, Luis Recaséns. **Nueva filosofía de la interpretación del Derecho**. 2. ed.. México: Porrúa, 1973, p. 164.

³⁷³ RADBRUCH, Gustav. Grundzüge der Rechtsphilosophie. 1914, apud SICHES, Luis Recaséns. **Nueva filosofía de la interpretación del Derecho**. 2. ed. México: Porrúa, 1973, p. 164.

³⁷⁴ SICHES, Luis Recaséns. **Nueva filosofía de la interpretación del Derecho**. 2. ed. México: Porrúa, 1973, p. 164.

Como se percebe no exemplo acima, o exame de razoabilidade, como situa Fernando Rodrigues Martins, encontra-se na interpretação³⁷⁵. A interpretação é tarefa do jurista que consiste na “indagação do sentido da norma, a determinação de seu conteúdo e o alcance efetivo para medir sua precisa aplicação ao caso concreto que por ela há de reger-se”³⁷⁶. A norma apreendida, como ressalta Friedrich Müller, é sempre produto da interpretação que será dada ao texto³⁷⁷. Logo, a interpretação e a concretização de disposições normativas são essenciais porque estas podem padecer dos problemas de ambiguidade e vagueza, nem sempre sendo unívocas (comportando mais de um significado) e/ou transparecendo imprecisão em definir quais são os referentes da norma (dificultando a aplicação). Portanto, a interpretação do texto é necessária para a superação da ambiguidade *prima facie*, e a vagueza é suprida através do desenvolvimento de um amplo processo seletivo³⁷⁸ de concretização³⁷⁹.

Humberto Ávila diferencia proporcionalidade (relação de causalidade entre meio e fim) de razoabilidade (dever de equidade, congruência e equivalência). Para tanto, lista três sentidos para a razoabilidade. No primeiro, a razoabilidade se apresenta como dever de harmonização do geral com o individual (dever de equidade), adaptando a aplicação da lei geral aos casos específicos que apresentam peculiaridades. Para determinados casos, em virtude de determinadas especificidades, a norma geral pode não ser aplicável por tratar-se de caso anormal³⁸⁰.

Numa segunda acepção, a razoabilidade apresenta-se como dever de harmonização do Direito com suas condições externas (dever de congruência), exigindo-se recorrer a um suporte empírico existente. Nesse passo, a razoabilidade é instrumento apto a transpor anacronismos legislativos à luz de novas razões e a exigir congruência entre o critério de diferenciação escolhido e a medida adotada. É neste segundo sentido que discriminações

³⁷⁵ MARTINS, Fernando Rodrigues. **Controle do patrimônio público**. 5. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 179.

³⁷⁶ OLIVEIRA, J. M. Leoni Lopes de. **Introdução ao Direito**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 219.

³⁷⁷ MÜLLER, Friedrich. **Teoria estruturante do direito**. Tradução de Peter Naumann e Eurides Avance de Souza. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009. 304 p.

³⁷⁸ Ocorre a seletividade do processo de concretização porque leva-se em conta somente os fatos jurídicos relevantes ao enquadramento da hipótese normativa.

³⁷⁹ NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2013, p. 6-7.

³⁸⁰ ÁVILA, Humberto Bergmann. Moralidade, razoabilidade e eficiência na atividade administrativa. **Revista Brasileira de Direito Público RBDP**, v.1, n.1, p. 105-133, abr./jun. 2003.

arbitrárias e aleatórias são afastadas, dado que a instituição de distinções sem causa concreta estiola o princípio da igualdade³⁸¹.

Na terceira conceituação, a razoabilidade é concebida como dever de vinculação entre duas grandezas (dever de equivalência); assim, “a razoabilidade também exige uma relação entre a medida adotada e o critério que a dimensiona”³⁸².

2.4.2 Controle da extrafiscalidade na doutrina

Embora a questão do controle judicial da extrafiscalidade seja intrincada, a auditoria de medidas com esse caráter pelo Judiciário não parece ser impossível. Aportando a razoabilidade para a esfera da extrafiscalidade e da capacidade contributiva, registra-se uma hipótese trazida por Klaus Tipke: “[...] é opinião geral entre tributaristas alemães que não é lícito conceder incentivos fiscais por meio de uma redução da base de cálculo do imposto de renda, pois isso, devido à alíquota progressiva, leva à concessão de maior vantagem fiscal àqueles que tiverem maior renda”. Para Tipke, haveria inadequação na lógica de que quanto maior for a riqueza manifestada, maior seja o benefício³⁸³.

Pode-se facilmente perceber que o legislador cria alíquotas progressivas no imposto de renda para graduar a carga tributária na lógica de que “quem tem mais paga mais e quem tem menos paga menos”. Se um incentivo fiscal no imposto de renda viesse a inverter isso e passasse a vigorar que quem tem mais paga menos, haveria um problema. As razões que levam à alíquota progressiva, esposada na justiça distributiva, pretendem promover a redistribuição de renda e, assim, atenuar desigualdades fáticas³⁸⁴. Logo, a progressividade, se combinada com a extrafiscalidade (que preveja abatimento proporcional à base de cálculo),

³⁸¹ ÁVILA, Humberto Bergmann. Moralidade, razoabilidade e eficiência na atividade administrativa. **Revista Brasileira de Direito Público RBDP**, v.1, n.1, p. 105-133, abr./jun. 2003.

³⁸² ÁVILA, Humberto Bergmann. Moralidade, razoabilidade e eficiência na atividade administrativa. **Revista Brasileira de Direito Público RBDP**, v.1, n.1, p. 105-133, abr./jun. 2003.

³⁸³ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 41.

³⁸⁴ Marco César García Bueno assinala que alíquotas progressivas no imposto sobre a renda facilitam a individualização, mas o êxito do efeito pretendido de redistribuição da riqueza depende da estrutura proposta pelo legislador (GARCÍA BUENO, Marco César. El impuesto sobre la renta de las personas físicas. La función del tributo en el Estado Moderno de Derecho. In: GRANADOS, Gabriela Rios (coord.). **Reforma Hacendaria en la agenda de la reforma del Estado**. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2009, p. 190).

pode levar exatamente ao contrário do que arrazoa a alíquota progressiva (ou seja, causar concentração de renda), sendo, portanto, medida irrazoável.

Quanto à durabilidade da medida, Gabriela Ríos Granados compreende que a extrafiscalidade não deve ser perpétua, pois assim que cumprida a finalidade desejada, deve ser derogada ou ab-rogada³⁸⁵. A consideração de que a medida deva ter prazo é razoável, mas a condição relativa ao atingimento de um fim genérico vislumbrado pode ser problemática.

O desenvolvimento econômico, fundamento de uma miríade de medidas extrafiscais, é ambição infindável dos regimes capitalistas. Sendo o desenvolvimento, assim como a geração de empregos, “objetivos perpétuos”, o fundamento da momentaneidade da medida extrafiscal só pode ser a igualdade; na medida em que os pressupostos que deram ensejo ao tratamento desigual (que fogem da graduação segundo a capacidade econômica) não subsistem à luz da finalidade específica pretendida, revela-se a sua desnecessidade.

Para Liam Murphy e Thomas Nagel, não se pode julgar se uma preferência tributária é injusta examinando-a isoladamente. Há de analisar-se: (a) se ela distorce o padrão mais amplo de redistribuição e financiamento público que a concepção geral de justiça requer; (b) se ela serve a outros propósitos, legítimos para a política fiscal, que são importantes o bastante para substituir o déficit³⁸⁶.

José Souto Maior Borges discorre sobre a classificação de Griziotti a respeito da distinção fundamental entre as finanças racionais ou lícitas e as irracionais ou ilícitas e chega à conclusão de que: “A análise dos elementos determinantes da finança irracional de fins fiscais ou extrafiscais descobre as seguintes características: a) vício do poder fiscal; b) vício da capacidade contributiva e c) vício da causa (do nexo jurídico causal)”. Essa causa, que pode ser examinada como justa determinando uma exação racional ou injusta, que dá base para se verificar os tributos tidos como irracionais, extorsivos ou arbitrários^{387 388}.

³⁸⁵ GRANADOS, Gabriela Ríos. La función del tributo en el Estado Moderno de Derecho. In: GRANADOS, Gabriela Ríos (coord.). **Reforma Haciendaaria en la agenda de la reforma del Estado**. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2009, p. 175.

³⁸⁶ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **The myth of ownership: taxes and justice**. New York: Oxford University Press, 2002, p. 171.

³⁸⁷ BORGES, José Souto Maior. **Introdução do Direito Financeiro**. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 61-62.

³⁸⁸ “A razoabilidade para os norte-americanos é compreendida como ‘*negative clearing-test*’, no sentido de que o direito, como sistema, se recusa a dar cobertura ao exercício de uma discricionariedade manifestamente

Andrei Velloso traça seu modelo para o controle da extrafiscalidade pautado nas regras de interpretação teleológica e no mandamento da proporcionalidade (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito). Para tanto, diferencia as normas de simplificação (praticidade), interventivas (extrafiscalidade) e de repartição de cargas tributárias (fiscalidade)³⁸⁹.

No parâmetro da adequação, assenta Andrei Velloso que é necessário manter a estrutura típica dos tributos, preservando-se os fins arrecadatórios; que o tributo não pode servir para tornar totalmente proibitiva a prática de condutas lícitas nem para penalizar condutas ilícitas, sendo, portanto, ilegítimos os tributos estranguladores³⁹⁰.

No controle da necessidade, deve-se analisar, caso a caso, a possibilidade de adoção de outros instrumentos tributários ou não, mas sempre menos lesivos à igualdade, para atingir a finalidade almejada com a extrafiscalidade. Por fim, no controle da proporcionalidade *stricto sensu*, Andrei Velloso pontua que os fins extrafiscais devam ter maior peso que a igualdade para que seja afirmada a constitucionalidade³⁹¹. A proposta aqui apresentada é parecida com a desse autor, mas é diferente.

2.4.3 Desenho geral teórico da proposta de modelo de controle da extrafiscalidade baseada na razoabilidade

Humberto Ávila identifica elementos estruturais necessários ao estabelecimento da relação de igualdade: 1) os sujeitos; 2) a medida de comparação, ou seja, o critério eleito, que deve guardar compatibilidade com alguma finalidade constitucional; 3) o elemento indicativo da medida de comparação ou *proxy*³⁹²; e 4) a finalidade da diferenciação, que obrigatoriamente deve trazer como resultado a concretização do objetivo constitucional³⁹³.

irrazoável ou excessivamente abusiva (proibição de excesso)” (MARTINS, Fernando Rodrigues. **Controle do patrimônio público**. 5. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 178).

³⁸⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 309.

³⁹⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 311-313.

³⁹¹ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 314-317.

³⁹² “Há uma relação fundada entre a medida de comparação e o seu elemento indicativo quando existe um vínculo de correspondência estatisticamente fundada entre o elemento indicativo e a medida de comparação”

Com base nessa estrutura, estaria afirmada a pertinência da medida extrafiscal quando são verificados nela: (a) atendimento às exigências formais, como a legalidade; (b) delimitação abstrata dos sujeitos destinatários³⁹⁴, acarretando sua incidência sempre sobre classes de contribuintes (e não sobre indivíduos específicos previamente conhecidos – o que seria espécie de tratamento que caracterizaria favoritismo ou perseguição); (c) fundamentação constitucional da medida de comparação expressa em sua finalidade; (d) aptidão adequada para produção de efeitos concretos (necessidade, racionalidade ou elemento indicativo da medida de comparação que faz a diferenciação ser compatível com a finalidade desejada); (e) relevância do valor extrafiscal equiparável à igualdade tributária (proporcionalidade *stricto sensu*).

Esses requisitos deveriam estar minimamente em qualquer decisão que importe renúncia de recursos públicos, na medida em que a Constituição de 1988, em seu art. 70, atribua ao Congresso Nacional o dever de analisar as subvenções e as renúncias fiscais à luz dos critérios da legitimidade, economicidade e legalidade. Destarte, uma medida incompatível com a Constituição jamais poderia ser considerada legítima e muito menos intocável pelo Judiciário, dado que as eleições são procedimentos instrumentais da confiança do povo nas pessoas eleitas e não alienações do poder de gestão³⁹⁵. O princípio da legalidade é uma consequência do dogma rousseauiano da vontade geral, em virtude da qual não se aceitam poderes pessoais³⁹⁶.

No tópico relativo à condução econômica e sua relação com os benefícios fiscais, viu-se que as prognoses não conseguem responder com exatidão se a renúncia tributária será compensada com os efeitos alcançados. O Judiciário não dispõe de instrumentos para obrigar o Legislativo a tomar uma medida tributária menos gravosa ou impor um meio não fiscal para a obtenção do fim pretendido. “Atribuir função política à decisão judicial – em termos

(ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 48). Por exemplo, para a aposentadoria compulsória, o constituinte elegeu o critério idade e o elemento indicativo setenta anos.

³⁹³ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 36-72.

³⁹⁴ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 29.

³⁹⁵ A crise de fíducia decorreria do sentimento do povo de que está alienado. O povo, muitas vezes, não é capaz de sentir como sua a gestão empreendida pela classe política, cuja atuação é considerada como em benefício próprio (e não do povo), em virtude de perversões como a corrupção e partidocracia. A ruptura da confiança culmina na quebra da legitimidade e na destruição da própria essência da democracia. (ENTERRÍA, Eduardo García de. **Democracia, jueces y control de la administración**. 5. ed. Madrid: Civitas, 2000, p. 117-121).

³⁹⁶ ENTERRÍA, Eduardo García de. **La lucha contra las inmunidades del Poder en el derecho administrativo** (poderes discrecionales, poderes de gobierno, poderes normativos). Madrid: Civitas, 1995, p. 18.

operativos – está distante de ser a fórmula de garantir a democracia e reforçar o Estado de Direito”, até porque o sistema jurídico nem foi preparado para isso³⁹⁷.

“Os poderes constituídos movem-se dentro do quadro constitucional criado pelo poder constituinte”³⁹⁸. Entretanto, mesmo assumindo que a extrafiscalidade diga respeito, concomitantemente, aos sistemas econômico, jurídico e político, “[...] não é crível compreender que a economia seja um fenômeno tão independente e absoluto a ponto de ditar uma totalidade de regras espontâneas”³⁹⁹. Deve existir, portanto, algum alento para que a estratégia político-econômica dos governos não fuja de qualquer limitação.

A Constituição, como acoplamento estrutural⁴⁰⁰ do sistema político com o jurídico, possibilita a suscitação de irritações de um sistema em relação ao outro, mas as reações se dão nos limites estruturais do sistema. O sistema jurídico pode garantir que o legislador não imponha incentivos fiscais arbitrários ou tributos estranguladores, mas não pode atuar para certificar que determinada medida extrafiscal seja mais eficaz que outra; e mesmo que se afirme, com base na experiência, que certo meio produziu melhores efeitos que outro, essa previsão pode não acontecer no futuro. Sempre que um sistema vai além dos seus próprios limites estruturais, bloqueia suas operações ou as torna incontroláveis, pois “as vantagens técnicas e decisórias de programas condicionais como os do sistema jurídico estariam diluídas e ‘corrompidas’ por esquemas estranhos ao direito”⁴⁰¹.

Dentro dos limites estruturais que caracterizam o sistema jurídico, pode-se analisar que como a medida extrafiscal é sempre criada sob a modalidade dogmático-jurídica de regra, ela deve guardar referibilidade a algum objetivo que integra o Direito. Os princípios, atuantes

³⁹⁷ CAMPILONGO, Celso Fernandes. **Política, sistema jurídico e decisão judicial**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 177.

³⁹⁸ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 5. ed. Coimbra: Almedina, 1991, p. 99.

³⁹⁹ MARTINS, Fernando Rodrigues. **Princípio da justiça contratual**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 195.

⁴⁰⁰ O acoplamento estrutural é o tipo de relação complexo e superficial por meio do qual um sistema utiliza as estruturas do outro para operar seus processos comunicativos, apesar de cada um deles operar com códigos binários distintos. No caso do sistema jurídico, é o “lícito/ilícito”; no político, “maioria/minoria”. “Pelo acoplamento estrutural um sistema pode se relacionar com sistemas altamente complexos do ambiente que o envolve, sem que precise alcançar ou reconstruir cognitivamente sua complexidade, mas apenas operacionalmente relacionar-se com os elementos do outro sistema, a fim de colocar em operação seus próprios elementos. Assim, um sistema pode utilizar estruturas mais avançadas do que as suas próprias sem a necessidade de compreender as suas lógicas de funcionamento” (NEVES, Rômulo Figueira. **Acoplamento estrutural, fechamento operacional e processos comunicativos na teoria dos sistemas sociais de Niklas Luhmann**. 2005. 148 f. Dissertação [mestrado] – Universidade de São Paulo. São Paulo, 2005, fl. 53-55).

⁴⁰¹ CAMPILONGO, Celso Fernandes. **Política, sistema jurídico e decisão judicial**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 178.

como mecanismos reflexivos, servem para o controle do âmbito de aplicação das regras, ou seja, para o seu balizamento. Essas regras precisam ser articuladas à luz de princípios constitucionais, de modo que o incentivo fiscal tenha ajuste na capacidade de reprodução adequada do sistema jurídico. Se os juízes, no processo de concretização constitucional, ao examinarem a aplicabilidade da produção do legislador ordinário, dispensarem a necessidade de autofundamentação da extrafiscalidade, estarão negando a dupla contingência⁴⁰² e desconsiderando o constituinte.

A ideia de submeter o poder sistematicamente a um juízo em que qualquer cidadão possa exigir justificativas de seu comportamento ante o Direito é uma ideia que surge do Estado montado pela Revolução francesa⁴⁰³. A estipulação de categorias pela norma extrafiscal, que assim não utiliza a graduação do tributo segundo a magnitude da renda, traz outra discutível noção de justiça⁴⁰⁴ para ser analisada no controle de constitucionalidade⁴⁰⁵. Por isso, a razoabilidade da medida é tão indispensável, já que “uma regra não é arbitrária em si: torna-se arbitrária apenas na medida em que permanece injustificada”⁴⁰⁶. E tal justificativa, claro, deverá estar baseada nos princípios e valores que correspondem ao Direito como sistema social autônomo.

O valor, como fórmula sintética de consenso, não demanda nenhum critério racional, por ser excessivamente abstrato. As regras, no entanto, são submetidas a exigências racionais,

⁴⁰² Marcelo Neves chama a atenção para o fato de que a concepção de princípios e regras como enunciados ou sentidos normativos de argumentos pode levar ao equívoco de que os juízes não estariam subordinados a nenhuma norma jurídica, “o que importa a invisibilização do legislador constituinte e, portanto, a negação da dupla contingência entre instância de produção institucional da norma e instância de construção de sua construção hermenêutica com força vinculante” (NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2013, p. 136-137).

⁴⁰³ ENTERRÍA, Eduardo García de. **La lucha contra las inmunidades del Poder en el derecho administrativo** (poderes discrecionales, poderes de gobierno, poderes normativos). Madrid: Civitas, 1995, p. 13-14.

⁴⁰⁴ Para Sáinz de Bujanda, não é possível que a extrafiscalidade atenda a uma justiça e a generalidade da tributação a outra, pois a justiça seria única (SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. **Leciones de Derecho Financiero**. 10. ed. Madrid: Ed. Universidad Complutense, 1993, p. 105-106).

⁴⁰⁵ O controle de constitucionalidade nada mais faz do que a verificação da validade da norma impugnada. Validade, para Wilson Steinmetz, é a propriedade da conformidade da norma jurídica a normas de hierarquia superior. Portanto, validade significa pertinência da norma com o ordenamento. Distingue-se entre ‘validade formal’ e ‘validade material’. A primeira é “[...] determinada pela observância de competências pessoal, procedimental e material”. A segunda é verificada “[...] pela não-contradição entre o conteúdo da norma inferior e o de norma(s) superior(es)” (STEINMETZ, Wilson. **A vinculação dos particulares a direitos fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 41).

⁴⁰⁶ PERELMAN, Chaïm. **Ética e Direito**. Tradução de Maria Ermantina de Almeida Galvão. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 61.

como o tratamento igualitário dos seres que fazem parte da mesma categoria essencial⁴⁰⁷. Assim, a pertinência da extrafiscalidade com o ordenamento abrange *o quê ela é, o que ela almeja e como essa medida pretende intervir no ambiente*.

A extrafiscalidade que fere a capacidade contributiva deve ser encarada como relativização ou restrição desse princípio que decorre do direito à igualdade. Por isso, para a sua legitimação, faz-se necessário que a medida extrafiscal atenda aos requisitos de estar constitucionalmente autorizado (mesmo que implicitamente), ser proporcional, e estar exaustivamente fundamentada (art. 93, IX, da CF/88). “Os direitos fundamentais são regras que permitem distribuir os encargos da argumentação: quem quiser limitar ou restringir um direito fundamental tem o encargo de dar as razões para fazê-lo, seja na elaboração da lei ou no julgamento judicial”⁴⁰⁸.

A Constituição, acoplamento estrutural do sistema jurídico com o político e mecanismo da racionalidade transversal entre esses sistemas⁴⁰⁹, é o documento que revela as ideias morais, políticas e sociais de cunho fundamental para a sociedade numa relação de espaço e tempo (por ser a Constituição brasileira dogmática), a embasar diferenciações (oferecendo carga argumentativa suficiente, como no caso da graduação dos tributos conforme a capacidade contributiva) ou impor igualações quando o critério eleito não está em consonância com a arquitetura constitucional positiva.

Celso Antônio Bandeira de Mello, nessa senda, ensina que a eleição do critério de *discrímen* enquanto instrumento de isonomia pelo Legislativo não é livre, estando regulada pelo princípio da proibição do arbítrio, como limite e critério possibilitador de valoração das relações de igualdade e desigualdade. Neste passo, a razoabilidade da medida, quando não encontra fundamento direto no texto constitucional, permite verificar a contradição com os valores transfundidos no sistema⁴¹⁰.

⁴⁰⁷ PERELMAN, Chaïm. **Ética e Direito**. Tradução de Maria Ermantina de Almeida Galvão. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 63.

⁴⁰⁸ LORENZETTI, Ricardo Luís. **Teoria da decisão judicial**: fundamentos de direito. Tradução de Bruno Miragem e notas de Cláudia Lima Marques. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010, p. 221.

⁴⁰⁹ NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2013, p. 116.

⁴¹⁰ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 42.

A restrição de direitos fundamentais, nessa ótica, carece de uma explicação atinente à sua legitimação. Para tanto, Georges Abboud, Henrique Garbellini Carnio e Rafael Tomaz de Oliveira concluíram serem necessários cinco requisitos cumulativos: (a) a restrição deve estar constitucionalmente autorizada; (b) deve ser proporcional; (c) seu fundamento pode ser de interesse social, mas não de interesse público⁴¹¹; (d) a restrição deve estar exaustivamente fundamentada (art. 93, IX, da CF/88); (e) o ato administrativo que restringir direito fundamental pode ser revisto pelo Poder Judiciário⁴¹².

A proporcionalidade sob esse prisma, entendem esses autores, refere-se à observância do princípio da proibição do excesso. O fundamento no interesse social, por sua vez, contrapõe-se à pura discricionariedade⁴¹³, formulação esta que peca por pretender tornar insindicável pelo Judiciário para fazer o controle de legalidade e principalmente o de constitucionalidade uma conduta do agente público que retira a legitimidade das suas atribuições na Constituição.

A fundamentação exaustiva aliada à proporcionalidade, nas lições de Ricardo Lobo Torres, corresponde à razoabilidade (técnica de ponderação de interesses na aplicação do Direito⁴¹⁴), assumindo funções, nos juízos de *lege ferenda*, de princípio da legitimação.

O exame de constitucionalidade da medida extrafiscal não poderá restringir-se a averiguar fundamentos abstratos das regras confeccionadas. O vício na medida extrafiscal apresenta-se quando esta não se mostra capaz de atender aos fins a que se propõe, isto é, quando ela mostrar-se inócua. O fisco tem de apresentar dados concretos que servem de pressuposto fático à medida, para que o Judiciário constate racionalmente se a eficácia alegada é ao menos realizável por meio dessa. O princípio da igualdade, como emanção do ideal de justiça e dotado de força deontica, não pode ser relativizado por qualquer finalidade ou reduzido a uma mera norma de interdição de arbitrariedades.

⁴¹¹ Cf.: ABOUD, Georges. O mito da supremacia do interesse público sobre o privado: a dimensão constitucional dos direitos fundamentais e os requisitos necessários para se autorizar restrição a direitos fundamentais. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 100, n. 907, maio 2011, p. 61-119.

⁴¹² ABOUD, Georges; CARNIO, Henrique Garbellini; OLIVEIRA, Rafael Tomaz de. **Introdução à teoria e à filosofia do Direito**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 238.

⁴¹³ ABOUD, Georges; CARNIO, Henrique Garbellini; OLIVEIRA, Rafael Tomaz de. **Introdução à teoria e à filosofia do Direito**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 238-239.

⁴¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 169.

O dever de congruência⁴¹⁵ é o ponto central da análise do critério de *discrímen* utilizado na formulação da regra que traz a extrafiscalidade anti-isonômica. Ao se questionar o critério eleito que impõe a diferença de trato pela medida extrafiscal, o controle deve buscar saber o porquê (as razões) de tal tratamento à luz dos fins buscados e a probabilidade de percepção dos resultados pretendidos (racionalidade⁴¹⁶). Ainda assim, o cotejo da finalidade da extrafiscalidade com a igualdade faz-se imprescindível, na medida em que o fim perseguido possa ser irrelevante, inútil ou muito pouco razoável em face do consagrado critério de justiça que fundamenta a capacidade contributiva⁴¹⁷:

Não obstante, embora o princípio da igualdade não tenha superioridade abstrata absoluta, ele tem prevalência axiológica relativa em nível abstrato. Trata-se de uma hierarquia relativa, decorrente do “privilegio axiológico atribuído à isonomia” pela Constituição⁴¹⁸.

Como Tipke alertou na passagem mencionada acima⁴¹⁹, é pouco seguro (ou subjetivo demais) estabelecer uma ordem de preferência, mesmo no caso concreto, entre a justiça da medida extrafiscal e a justiça tributária. Sendo assim, a proposta de controle é no sentido de que somente a medida que contém fundamento constitucional, destinando-se a realizar programas previstos na Constituição (como a promoção do meio ambiente ecologicamente equilibrado e a redução das desigualdades regionais), apresenta relevância equiparável à igualdade⁴²⁰.

As normas constitucionais decorrentes de emendas, no controle de validade, são objeto de fiscalização formal, relativa ao procedimento legislativo, e material, referente ao conteúdo,

⁴¹⁵ “‘Congruente’ significa a generalização da segurança do sistema em três dimensões: temporal (segurança contra as desilusões, enfrentada pela positivação); social (segurança contra o dissenso, tratada pela institucionalização de procedimentos); material (segurança contra as incoerências e contradições, obtida por meio de papéis, instituições, programas e valores que fixem o sentido da positivação)” (CAMPILONGO, Celso Fernandes. **Política, sistema jurídico e decisão judicial**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 19).

⁴¹⁶ Celso Antônio pontua que uma lei seria irracional e, por isto, inadmissível, se fosse verificada nela ausência de correlação lógica entre o elemento de *discrímen* e os efeitos jurídicos atribuídos a ela (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 38).

⁴¹⁷ “Também não é suficiente o poder-se argüir fundamento racional, pois é não é qualquer fundamento lógico que autoriza desequiparar, mas tão-só aquele que se orienta na linha de interesses prestigiados na ordenação jurídica máxima. Fora daí ocorre incompatibilidade com o preceito igualitário” (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 43).

⁴¹⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 148.

⁴¹⁹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 40.

⁴²⁰ Objetivamente, o direito à igualdade e os outros direitos que fundamentam o programa posto em execução pela medida extrafiscal (como o direito ao meio ambiente equilibrado) estão num mesmo documento, que é a Constituição Federal, e, portanto, apresentam a mesma supremacia formal.

que é restringido por força de limitações denominadas cláusulas pétreas⁴²¹. Como a igualdade é cláusula pétrea⁴²², serve de base para a invalidação de normas, mesmo formalmente constitucionais, que não guardarem referibilidade com princípios constitucionais e assim não poderem relativizar a igualdade, como o STF fez nas ADI's n. 3.105/DF⁴²³ e 3.128/DF⁴²⁴. A igualdade, como norma, cria uma expectativa contrafática específica: proibir a discriminação. Discriminação é a utilização de uma medida de comparação desvinculada de uma finalidade que justifica a colocação.

A extrafiscalidade tem por nota a consideração de que não cabe somente ao Estado efetivar objetivos constitucionais⁴²⁵, e a necessidade do controle dessa técnica tem por reconhecimento de que “a constituição não é ornamental, não se resume a um museu de princípios, não é meramente um ideário; reclama efetividade real de suas normas”⁴²⁶.

Estando fundamentada constitucionalmente a regra extrafiscal, ainda não se pode concluir que ela respeita a Constituição. Sem razões para a diversidade de tratamento entre as categorias (ou seja, havendo erro no elemento indicativo da medida de comparação), a extrafiscalidade é relativamente inapta a produzir os efeitos almejados, pois, quando da concretização do meio eleito, a categorização irrazoável prejudicará a percepção eficaz em potencial. Com isso, percebe-se que é indispensável a transmissão de razoabilidade, também em seu aspecto equivalência, por parte da medida extrafiscal.

Por exemplo, em caso levado ao STF referente ao concurso de notários, atribuíam-se quinze pontos a quem tinha experiência com cartórios e apenas cinco pontos para quem era magistrado. Corretamente, o Tribunal entendeu que não seria razoável tal discriminação,

⁴²¹ BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. 6. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 245.

⁴²² Não se faz referência aqui à teoria das cláusulas pétreas em seu sentido de conferir imutabilidade ao sistema jurídico positivo. Pelo contrário, preferiu-se deixar aberta a hipótese de relativização da igualdade entre os contribuintes justamente para permitir que o Direito se adeque, supere suas contradições e elimine privilégios, à medida que a sociedade se torne mais democrática. Sobre o tema das cláusulas pétreas, cf.: CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Coimbra: Almedina, 1998, p. 937.

⁴²³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI n. 3.105/DF, Pleno. Min. Relatora Ellen Gracie, Min. Redator do acórdão Cezar Peluso. In: **DJ** de 18.02.2005.

⁴²⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI n. 3.128/DF, Pleno. Min. Relatora Ellen Gracie, Min. Redator do acórdão Cezar Peluso. In: **DJ** de 18.02.2005.

⁴²⁵ Nesta senda, tem-se o dever de solidariedade projetado do direito fundamental ao meio ambiente, gerando a obrigação de tutela por toda a coletividade. Cf.: BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI n. 3.540/DF, Pleno. Min. Relator Celso de Mello. In: **DJ** de 01.09.2005.

⁴²⁶ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 1.002.335/RS, Primeira Turma. Min. Relator Luiz Fux. In: **DJe** de 22.09.2008.

identificando-se hipervalorização ilegítima (elemento indicativo inválido) e, consequentemente, incompatibilidade com o princípio da igualdade. O instituto do concurso público, fundamentado nos princípios da impessoalidade e da igualdade de oportunidades para ingresso no serviço público, é tema cativo no STF quanto às discussões relativas ao princípio da isonomia no que tange aos critérios de discriminação adotados na fase de títulos⁴²⁷. Quanto aos critérios de admissibilidade no concurso público, a jurisprudência dominante entende que deve haver a presença de dois requisitos: a previsão em lei (requisito formal) e a exigência de que a desigualação seja razoável (requisito material). Nesse teor, editou-se o enunciado n. 683 da súmula do STF: “O limite de idade para inscrição em concurso público só se legitima em face do art. 7º, XXX da CF quando possa ser justificado pela natureza das atribuições do cargo a ser preenchido”.

Assim, não é somente quando se está defronte de uma medida extrafiscal injustificável que a Constituição é desafiada. Mesmo com critério de *discrímen* fundamentado constitucionalmente, existe também violação à igualdade tributária quando se exclui, ainda que por mera omissão, determinados grupos do tratamento atribuído a outros contribuintes em situação de equivalência; pois não é por ser mais sutil que a afronta a um princípio é menos censurável⁴²⁸.

Como as análises devem ser feitas caso a caso, é possível existir erro interno da norma extrafiscal ao delimitar os sujeitos aos quais ela é aplicável, ou seja, ela pode estar tratando pessoas em situação semelhante de maneira diversa. Esse vício pode decorrer de arbitrariedade (restrição infundada do raio de aplicação do dispositivo legal) ou de omissão do legislador. Trata-se de omissão relativa porque “[...] a lei exclui do seu âmbito determinada categoria que deveria estar abrigada, privando-a de um benefício, em violação ao princípio da isonomia”⁴²⁹. Essa omissão indevida comporta linhas de correção judicial peculiares, a serem trabalhadas no quarto capítulo.

⁴²⁷ Em casos assemelhados ao narrado, há diversos acórdãos. Cf.: BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ag.Rg. no AI n. 830.011/RS, Min. Relator Luiz Fux. In: **DJe** de 14.08.2012; BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI n. 3.522/RS, Min. Relator Marco Aurélio. In: **DJ** de 12.5.2006; BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Rcl n. 4.507/RS, Min. Relator Joaquim Barbosa. In: **DJ** de 4.9.2006; BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Rcl n. 4463/RS, Min. Relator Ricardo Lewandowski. In: **DJe** de 4.3.2008.

⁴²⁸ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 24.

⁴²⁹ BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. 6. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 56.

O controle da extrafiscalidade pautado na isonomia tem sido um desafio para os tribunais brasileiros. O Supremo Tribunal Federal tem sido instado a se manifestar sobre tratamentos fiscais que, na ótica de alguns contribuintes, ofenderiam a igualdade jurídica. Em virtude da imprescindibilidade de se examinar analiticamente os debates em torno do exame da constitucionalidade de medidas extrafiscais em casos concretos e das decisões proferidas nessa seara; no terceiro capítulo, será feita a análise documental da jurisprudência do STF e explicitados os argumentos aduzidos e as soluções tomadas pela Corte Constitucional no exercício da sua jurisdição.

3 ANÁLISE DOCUMENTAL DA JURISPRUDÊNCIA DO STF

Nas conclusões do segundo capítulo, observou-se que uma norma extrafiscal pode ser tida como violadora da igualdade basicamente em três situações: (a) se trazer consigo pessoalidade (favoritismo ou perseguição), não circunscrevendo os seus destinatários de forma abstrata, ou; (b) quando o critério de discriminação adotado não esteja amparado pela Constituição, com medida de comparação ou elemento indicativo irrazoáveis ou; (c) quando a lei dispensa tratamento diverso a pessoas que se encontram em situação equivalente. À luz dessa distinção que se percorrerá o exame qualitativo das decisões colegiadas que compõem a jurisprudência do STF. Por ora, ater-se-á a uma análise prevalentemente descritiva e narrativa dos acórdãos para que, por ocasião do quarto capítulo, seja efetuado o cotejo crítico dos argumentos jurídicos identificados na análise documental.

3.1 Controle da impessoalidade e do fundamento da medida extrafiscal pelo Supremo Tribunal Federal

O Supremo, no exame de validade dos critérios de discriminação, apresenta alguns precedentes nos quais o órgão buscou rastrear aquilo que não seria minimamente razoável ou que violasse normas proibitivas. Atenta-se para o fato de que a análise do critério de *discrimen* no Supremo Tribunal Federal tem sido feito com maior profundidade no controle concentrado de constitucionalidade, pelo qual a decisão produz efeitos *erga omnes*.

3.1.1 ADI n. 2.672/ES: constitucionalidade da isenção de taxa de concurso público a trabalhadores carentes e desempregados

O STF, na ADI n. 2.672/ES⁴³⁰, entendeu compatível com a Constituição a lei que trazia isenção de taxa de inscrição em concurso público em favor de pessoa desempregada e de trabalhador que auferir até três salários mínimos por mês. No regramento da isenção, sendo a pessoa aprovada no certame, ela teria de pagar a taxa (havendo, assim, nesta situação, tão apenas diferimento do aspecto temporal do tributo).

⁴³⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI n. 2.672/ES, Pleno. Min. Relatora Ellen Gracie, Min. Redator do acórdão Carlos Britto. In: **DJ** 10.11.2006.

No julgamento, de um lado, votaram pela procedência do pedido os Ministros Ellen Gracie, Gilmar Mendes e Ricardo Lewandowski. Em seus votos, identificou-se a inconstitucionalidade formal da lei estadual, por ofensa à competência exclusiva do Chefe do Executivo para iniciar o processo legislativo tocante ao regime jurídico de servidor público. Já quanto ao conteúdo da lei, a Ministra Relatora Ellen Gracie também entendeu ser esta inconstitucional, por ofensa ao art. 7º, IV, CF/88, que estabelece a vedação da vinculação ao salário mínimo para qualquer fim.

O Ministro Ricardo Lewandowski levou em consideração o princípio da isonomia, entendendo que o critério de *discrimen* utilizado não conseguiria estender o benefício a todas as pessoas que estariam em situação de carência e, por isso, seria inválido. Esse argumento é, no mínimo, estranho, pois, ao se reconhecer a proteção insuficiente da norma, o Ministro acabou por proferir decisão que, na prática, desprotegeria a todos.

Instaurando a divergência que sagrou-se vencedora, o Ministro Carlos Ayres Britto discordou de que a matéria se referia a regime de servidor, mas sim de condições para se chegar à investidura em cargo público (momento anterior ao do ingresso no serviço público). Ainda, em interpretação teleológica, julgou que a indexação ao salário mínimo não estaria proibida pela Constituição, por não guardar relação com o processo inflacionário. O Ministro Sepúlveda Pertence acompanhou a divergência, constatando a razoabilidade da utilização da unidade do salário mínimo, nesse caso, na qualidade de indicador socioeconômico, e apreciando que a isenção seria realizadora do valor de igualdade de acesso aos cargos públicos. Por essas razões, formou-se a maioria no Tribunal, que não acolheu o pedido de declaração de inconstitucionalidade formulado pelo Governador do Estado.

3.1.2 HC n. 77.530/RS: tributação de fatos geradores decorrentes de atividades ilícitas

Nesse precedente, embora não diga respeito à extrafiscalidade, o provimento jurisdicional reconheceu a eficácia jurídica do princípio da capacidade contributiva em relação à generalidade e à universalidade da tributação. Em aplicação do art. 43, §1º e do art. 118 do CTN, cujo fundamento é a universalidade da tributação, firmou-se entendimento confirmando a incidência do imposto de renda sobre produtos financeiros resultantes de atividades criminosas.

O STF, no HC n. 77.530/RS⁴³¹, julgou a legalidade da prisão em razão de sonegação fiscal de rendas advindas de atividade criminosa. O lucro decorrente do tráfico de cápsulas com substâncias psicotrópicas havia sido omitido da declaração de rendimentos, com o fim de eximir os impetrantes do recolhimento do imposto de renda.

A defesa do impetrante sustentou a tese de que não haveria crime de sonegação, posta a inadmissibilidade da tributação de produto financeiro de atividade criminosa. Nessa toada, afirmou-se que seria incongruente obrigar o indivíduo que industrializa drogas declarar o seu lucro e manter a escrituração contábil do tráfico.

O Min. Relator Sepúlveda Pertence votou pelo indeferimento do pedido, no sentido de que o art. 118 do CTN não permite distinções quanto à moralidade do ato com conteúdo econômico. Entendeu que violaria a isonomia tributária a tese de que a tributação de rendimentos derivados de atividades ilícitas seria forma de locupletamento do Estado com ações que ele mesmo proíbe. Estiola-se a igualdade porque se daria a vantagem adicional da exoneração tributária, de que não gozam os contribuintes com igual capacidade contributiva e que auferem rendas decorrentes da prática de atos lícitos.

Enfim, aplicou-se o princípio *pecunia non olet*, segundo o qual o tributo não tem cheiro, não importa de onde vem. Por esse princípio, extrai-se o conteúdo axiológico do valor de justiça, direcionando a exigibilidade da exação sobre quem possui capacidade. Neste diapasão, é possível a tributação de renda obtida em razão de atividade ilícita, visto que a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica do ato efetivamente praticado, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos⁴³².

3.1.3 ADI n. 1.655-5/AP: inconstitucionalidade de isenção injustificada a contribuintes integrantes de determinada cooperativa

⁴³¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. HC n. 77.530/RS, Primeira Turma. Min. Relator Sepúlveda Pertence. In: **DJ** de 18.09.1998.

⁴³² BRASIL, Supremo Tribunal Federal. HC n. 94.240/SP, Primeira Turma. Min. Relator Dias Toffoli. In: **DJe** n. 196 de 13.10.2011.

O Supremo Tribunal Federal, na ADI n. 1.655/AP⁴³³, entendeu haver afronta ao princípio da igualdade e declarou inconstitucional lei estadual que concedia isenção de IPVA aos proprietários de veículos automotores destinados a transporte escolar e regularizados perante uma cooperativa municipal específica.

A Advocacia Geral da União, em defesa do diploma atacado, alegou, em preliminar, a impossibilidade de controle abstrato de constitucionalidade de lei de efeitos concretos. Contudo, entendeu o Ministro Relator Maurício Corrêa que o fato de os destinatários da lei serem determinados não significa que a norma seja de efeitos concretos. Nesse passo, verificou-se a possibilidade de exame da norma pela via do controle abstrato, pois, caso contrário, dificilmente se poderia julgar a ofensa ao princípio da igualdade no domínio tributário.

Constatou-se prejuízo à igualdade tributária, na medida em que não haveria justificativa para a exoneração fiscal sob análise. Ainda, o STF visualizou ferimento do princípio da liberdade de associação em função de a isenção somente ser devida aos proprietários de veículos regularizados junto à cooperativa de transportadores do município de Macapá. Desse modo, para usufruir do benefício, aqueles que já participam da cooperativa tendem a nela permanecer e os que não fazem parte dela, para terem o favor fiscal, ficam compelidos a filiar-se à entidade.

Percebe-se, diante do modelo teórico de controle da extrafiscalidade esboçado no final do segundo capítulo, que a lei estadual seria dada como ilegítima por não fazer a necessária delimitação abstrata dos sujeitos destinatários, acarretando sua incidência sobre indivíduos específicos previamente conhecidos, o que caracteriza espécie de favoritismo.

Nesse precedente, então, o Supremo Tribunal Federal adotou o posicionamento de que a quebra da igualdade necessitaria de alguma justificativa plausível, não podendo o legislador, de forma irrestrita, outorgar isenções fiscais em detrimento de pessoas em situação equivalente.

3.1.4 AgRg no AI n. 157.871-9, ADI n. 3.260/RN, RE n. 236.881/RS e AgRg no RE n. 492.816/SP: inconstitucionalidade de isenção em razão do cargo público ocupado

⁴³³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI n. 1.655-5/AP, Pleno. Min. Relator Maurício Corrêa. In: **DJ** de 02.04.2004.

No AgRg no AI n. 157.871-9⁴³⁴, igualdade serviu de fundamento para declarar dissonante da Constituição lei municipal que pretendeu conceder isenção de IPTU em razão da qualidade de servidor estadual do contribuinte. Reputou-se que a distinção feita pela lei iria de encontro com a proibição contida no art. 150, II da CF/88, que veda o estabelecimento de distinções baseadas na ocupação profissional.

Figuraram também inconstitucionais leis estaduais que concediam, sem justificativa, isenção aos servidores do Poder Judiciário⁴³⁵ e membros do Ministério Público⁴³⁶ de custas e emolumentos pelos serviços judiciais e extrajudiciais (taxas⁴³⁷). Nesses autos, a defesa dos dispositivos impugnados, assumida pela procuradoria estadual, alegou que concessão de privilégios fiscais decorreria do exercício da competência tributária, como opção política. O STF, de forma unânime, ignorou esse argumento e assentou que os ditos privilégios fiscais seriam inconstitucionais, na medida em que são injustificáveis.

O STF, no RE n. 236.881/RS, julgou não recebida pela Constituição norma contida na legislação federal que concedia isenção parcial do imposto de renda retido na fonte a magistrados em relação à parcela remuneratória denominada verba de representação⁴³⁸. O Min. Relator Octavio Gallotti observou que o constituinte originário, ao tratar dos subsídios dos magistrados, parlamentares e militares, fez menção expressa ao art. 150, II, estando, no atual regime constitucional, impossibilitada a concessão de isenções tributárias em favor de determinada profissão.

Nessa mesma linha, no AgRg no RE n. 492.816/SP, o STF julgou inconstitucional lei que instituíra isenção de taxa pelo exercício regular do poder de polícia relacionado ao estacionamento de veículos em locais públicos em benefício de agentes dos fiscos federal, estadual e municipal. Além da ausência de justificativa na concessão da exoneração fiscal e da afronta ao art. 150, II, CF, o Min. Relator Joaquim Barbosa foi além e sustentou que deveriam existir adequação e necessidade da isenção:

⁴³⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. AgRg no AI n. 157.871-9, Primeira Turma. Min. Relator Octavio Gallotti. In: DJ de 09.02.1996.

⁴³⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI n. 3.334/RN, Pleno. Min. Relator Ricardo Lewandowski. In: **DJe** n. 64, de 05.04.2011.

⁴³⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI n. 3.620/RN, Pleno. Min. Relator Eros Grau. In: **DJ** de 29.06.2007.

⁴³⁷ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI n. 3.694/AP,. Min. Relator Sepúlveda Pertence. In: **DJ** de 06.11.2006.

⁴³⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 236.881/RS, Segunda Turma. Min. Relator Maurício Corrêa. In: **DJ** 26.04.2002.

A norma exonerativa local estabelece benefício sem apontar nem justificar o critério utilizado para a distinção. Sem a justificativa, é impossível reconhecer a necessidade e a adequação da medida aos dispositivos constitucionais indicados. Esse exame é imprescindível, na medida em que a jurisprudência dessa Suprema Corte constantemente reafirma a incompatibilidade dos chamados privilégios odiosos, concedidos tão-somente em função da origem, classe social, profissão, raça ou credo do cidadão (cf., e.g., a ADI 1.655, rel. min. Maurício Corrêa, DJ de 02.04.2004; o RE 236.881, rel. min. Maurício Corrêa, Segunda Turma, DJ de 26.04.2002, a RTJ 136/444-445, e a RDA 55/114)⁴³⁹.

O Supremo Tribunal Federal, nesses julgados, negou que os entes tributantes possam conceder isenções de forma arbitrária. A justificativa do critério de *discrimen* utilizado pela medida exonerativa foi afirmada como componente essencial para que o benefício fiscal fosse reconhecido como constitucional. Destaca-se que, no precedente mais recente, o Ministro Joaquim Barbosa asseverou a imprescindibilidade de necessidade e adequação da isenção à Constituição.

3.1.5 ADI's n. 3.105/DF e 3.128/DF: inconstitucionalidade da tributação diferenciada entre servidores estaduais e federais

Nas ações diretas de inconstitucionalidade n. 3.105/DF e n. 3.128/DF⁴⁴⁰, aferiu-se a inconstitucionalidade das expressões “cinquenta por cento do” e “sessenta por cento do” constantes, respectivamente, dos incisos I e II do parágrafo único do art. 4º da Emenda Constitucional n. 41/2003, o §18 do art. 40 da CF/88.

A EC n. 41 alterou o regime previdenciário dos servidores públicos, que passou a prever a contribuição dos aposentados e pensionistas para os respectivos regimes de previdência. No texto da EC n. 41, os servidores públicos inativos e pensionistas estaduais, distritais e municipais deveriam pagar essa contribuição sobre a parcela que superasse cinquenta por cento do limite máximo estabelecido para o Regime Geral de Previdência Social. Contudo, os aposentados e pensionistas da União teriam tratamento privilegiado, pois estes deveriam contribuir somente sobre a parcela que superasse sessenta por cento do limite máximo estabelecido para o RGPS.

⁴³⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. AgRg no RE n. 492.816/SP, Segunda Turma. Min. Relator Joaquim Barbosa. In: **DJe** 21.03.2012.

⁴⁴⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI n. 3.128/DF, Pleno. Min. Relatora Ellen Gracie, Min. Redator do acórdão Cezar Peluso. In: **DJ** de 18.02.2005.

O STF, ao se posicionar sobre os dispositivos impugnados, consignou que o fato de o servidor ter pertencido aos quadros da União e não de outro ente federado não justificaria o tratamento desigual entre contribuintes em situação jurídica idêntica, prolatando-se ementa neste sentido:

Inconstitucionalidade. Ação direta. Emenda Constitucional (EC n. 41/2003, p. único, I e II). Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Bases de cálculo diferenciadas. Arbitrariedade. Tratamento discriminatório entre servidores e pensionistas da União, de um lado, e servidores e pensionistas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de outro. Ofensa ao princípio constitucional da isonomia tributária, que é particularização do princípio fundamental da igualdade. Ação julgada procedente para declarar inconstitucionais as expressões “cinquenta por cento do” e “sessenta por cento do”; constante do art. 4º, p. único, I e II, da EC n. 41/2003. Aplicação dos arts. 145, §1º, e 150, II, cc, art. 5º, *caput* e §1º, e 60, §4º, IV, da CF, com restabelecimento do caráter geral da regra do art. 40, §18. São inconstitucionais as expressões “cinquenta por cento do” e “sessenta por cento do”, constante do art. 4º, p. único, incisos I e II, do art. 4º da Emenda Constitucional n. 41, de 19 de dezembro de 2003, e tal pronúncia restabelece o caráter geral da regra do art. 40, §18, da Constituição da República, com redação dada por essa mesma Emenda⁴⁴¹.

O Ministro Gilmar Mendes, por sua vez, sufragou do entendimento de Canotilho, que entende que o critério de valoração para a relação de igualdade “[...] reconduz-se à proibição geral do arbítrio, de modo que haveria observância da igualdade quando indivíduos ou situações iguais não são arbitrariamente tratados como desiguais”⁴⁴²⁴⁴³. Extrai-se que, nesses dois julgados, afirmou-se o princípio da igualdade tributária como limitação ao poder reformador do constituinte derivado.

3.2 Controle da omissão parcial pelo Supremo Tribunal Federal: a prevalência da tese do legislador negativo

Quando o Supremo Tribunal Federal é provocado a se manifestar sobre a dispensa de tratamento desigual a contribuintes em função de omissão legislativa, a história é diversa. Na análise da alegação de a lei tratar desigualmente contribuintes em situação equivalente, mas com fundamento em critério válido, o STF tem proferido decisões contraditórias.

⁴⁴¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI n. 3.105/DF, Pleno. Min. Relatora Ellen Gracie, Min. Redator do acórdão Cezar Peluso. In: **DJ** de 18.02.2005.

⁴⁴² BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI n. 3.105/DF, Pleno. Min. Gilmar Mendes (voto). In: **DJ** de 18.02.2005.

⁴⁴³ Cf.: CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Coimbra: Almedina, 1998, p. 557.

Na primeira parte da análise dos julgados, percebe-se que, pela via das ações individuais, os contribuintes têm sido vulneráveis, não conseguindo, muitas vezes, sequer que o Tribunal examine os critérios de desigualação lançados pelo legislador para cominar tratamento diferenciado. O STF tem entendido que o órgão jurisdicional não pode, com fundamento na quebra da isonomia em razão de uma omissão legislativa, atribuir tratamento fiscal mais benéfico ao contribuinte que esteja fora do texto legal como seu destinatário. Esse posicionamento repousa sobre a famosa tese do legislador negativo, de Hans Kelsen.

A compreensão dos limites da atuação jurisdicional, expressa na tese do legislador negativo, tem por base a distinção que Hans Kelsen, para justificar a jurisdição constitucional, fez entre elaboração e anulação de leis. Para Kelsen, “a anulação de leis se produz essencialmente como aplicação da Constituição”, com pouca margem para criação do direito e absolutamente determinada pela Constituição. Já na elaboração de leis, o legislador estaria vinculado à Constituição quanto ao procedimento e, excepcionalmente, no que se refere ao conteúdo das leis, por princípios e diretivas gerais⁴⁴⁴.

No segundo tópico, será observado que o STF, em sede de controle concentrado de constitucionalidade, adotou posicionamento diferente, analisando o critério de *discrimen* da lei e conferindo benefício fiscal, em termos práticos, a quem inicialmente não o tinha.

Na última e terceira parte do exame da jurisprudência do STF, enfoca-se um julgado em que, embora a maioria do Tribunal tenha adotado a tese do legislador negativo, lançam-se luzes para uma futura posição mais efetiva dos órgãos judiciais quanto à aplicação do princípio da igualdade no domínio tributário.

3.2.1 Representações de Inconstitucionalidade n. 1.417-7/DF e 1.451-7/DF: os precedentes do STF que primeiro adotaram tese do legislador negativo

A tese do legislador negativo foi primeiramente afirmada no julgamento da Representação de Inconstitucionalidade n. 1.417-7/DF⁴⁴⁵, cujo objeto era o 3º do art. 65, da

⁴⁴⁴ Kelsen, Hans. **Jurisdição Constitucional**. Tradução de Maria Ermantina Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 153.

⁴⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RP n. 1.417/DF, Pleno. Min. Relator Moreira Alves. In: **DJ** de 15.04.1988.

LOMAN. No caso, o Supremo Tribunal Federal analisou a constitucionalidade de resoluções de tribunais federais e estaduais que, com alicerce no §3º do art. 65, da LOMAN⁴⁴⁶, introduzido pela Lei Complementar n. 54/1986, instituíram auxílio-moradia e auxílio-transporte, dispensando a mediação por lei ordinária.

A necessidade de leis ordinárias federais e estaduais foi constatada pelo STF, dizendo-se que a LOMAN teria função análoga à do CTN de norma geral, sendo imprescindível, tanto para a instituição de tributos (no caso do CTN) quanto para o pagamento de vantagens pecuniárias (na hipótese da LOMAN), a produção do legislador ordinário.

Ao votar pela procedência da Representação, o Min. Relator Moreira Alves rejeitou a proposta do Procurador Geral da República a respeito da utilização do princípio hermenêutico da interpretação conforme à Constituição; por considerar que se não haveria dúvida quanto à interpretação a ser utilizada, ainda que somente parte do texto de lei fosse claramente inconstitucional, o intérprete não pode mudar o sentido daquele texto (atropelar os limites textuais) para fazer interpretação conforme ou dar sentido completamente contrário ao que inequivocamente visou o legislador, que, na situação examinada, claramente, revelava-se inconstitucional. Nesse contexto, a tese de que o Poder Judiciário não poderia se imiscuir nas funções de legislador positivo foi proclamada.

O acórdão, invocando como limites à atuação jurisdicional o sentido literal da lei e o objetivo perseguido pelo legislador, traz como referência a jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal da Alemanha concluindo pelo seguinte: “Só uma sentença que declara nula uma lei a elimina do ordenamento jurídico: tem, assim, o mesmo efeito que obteria o legislador com a ab-rogação; a Corte Constitucional opera, nesse caso, como um legislador negativo”⁴⁴⁷.

Em outro precedente, na Representação de Inconstitucionalidade 1.451-7/DF⁴⁴⁸, o STF adotou posicionamento semelhante. Na demanda, pleiteava-se a declaração de inconstitucionalidade do Decreto-Lei n. 2.323/1987, que determinava a atualização da base de

⁴⁴⁶ BRASIL. **Lei Complementar n. 35, de 14 de março de 1979**. Dispõe sobre a Lei Orgânica da Magistratura Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp35.htm>. Acesso em 14 jun. 2014.

⁴⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RP n. 1.417/DF, Pleno. Min. Relator Moreira Alves. In: **DJ** de 15.04.1988.

⁴⁴⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RP n. 1.451-7/DF, Pleno. Min. Relator Moreira Alves. In: **DJ** de 24.06.1988.

cálculo do imposto de renda relativo ao exercício financeiro de 1986. O STF entendeu que tal diploma legal violava o princípio da irretroatividade, posto que o fato gerador já tivesse se consolidado em 31 de dezembro desse ano e, pela regra do art. 144 do CTN, devesse ser regido pela lei vigente nessa época.

Ocorre que a Procuradoria Geral da República pedira somente a declaração de inconstitucionalidade da expressão “em 31 de dezembro de 2006”, contida na parte final do dispositivo impugnado. Nessa perspectiva, o Ministro Moreira Alves repetiu o argumento de que o STF não poderia, por meio de controle de constitucionalidade em abstrato, modificar o sentido inequívoco do texto legal e, assim, consequentemente, criar nova lei, por diversa, em seu sentido, da existente: “Corte Constitucional só pode atuar como legislador negativo, não, porém, como legislador positivo”.

3.2.2 Tese do legislador negativo e extrafiscalidade na jurisprudência do STF: impossibilidade de extensão de benefício fiscal pela via jurisdicional

No campo da extrafiscalidade, a primeira decisão adotando a tese do legislador negativo foi o acórdão proferido no RE n. 149.659/SP⁴⁴⁹. A recorrente General Motors do Brasil LTDA havia pedido a declaração de inconstitucionalidade da parte final dispositivo legal (art. 6º do Decreto-lei n. 2.434/1988) que garantia a isenção do IOF sobre operações de câmbio realizadas para pagamento de bens importados com guia de importação emitida após 1º julho de 1988. O Supremo Tribunal Federal entendeu que não seria possível a eliminação do elemento temporal da norma exonerativa por dois motivos: a) a concessão de incentivos fiscais é ato discricionário decorrente do implemento da política fiscal e econômica, pelo Estado, tendo em vista o interesse social, impassível de controle de mérito pelo Judiciário; b) o Judiciário, se acolhesse o pedido da recorrente, estaria legislando positivamente, pois o resultado seria a extensão da isenção a um universo de contribuintes não alcançados pelo dispositivo impugnado.

O Min. Relator Paulo Brossard ainda assentou que não haveria no caso concreto ofensa ao princípio da igualdade em razão da dinamicidade do mercado nas operações de

⁴⁴⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 149.659/SP, Segunda Turma. Min. Relator Paulo Brossard. In: **DJ** de 31.03.1995.

importação, de exportação e de títulos mobiliários. Ainda, como a norma havia sido editada em maio de 1988, todos os eventuais interessados saberiam que a partir de julho tais operações estariam isentas de IOF⁴⁵⁰. Como o benefício fiscal era atribuído de forma geral (objetiva) e não por grupos de contribuintes (subjativa), o Judiciário não avistou problemas de inconstitucionalidade.

No AgRg no AI n. 138.344-6/DF⁴⁵¹, questionava-se também o art. 6º do Decreto-Lei n. 2.434/1988⁴⁵². O Ministro Relator Celso de Mello suscitou o dogma da separação dos poderes como pressuposto para a inadmissibilidade de decisões que importem na extensão de benefícios fiscais, ainda que sob fundamento da isonomia. Ao analisar o critério de discrimen veiculado pelo dispositivo legal impugnado, o Min. Relator não identificou violação à isonomia, dado que a delimitação temporal posta seria impessoal e desprovida de arbitrariedade, tendo presentes as razões governamentais que lhe são subjacentes. Assim, caso o legislador infraconstitucional editasse norma que afrontasse a igualdade, o órgão judicial deveria julgá-lo inválido, mas jamais exercer expansão hermenêutica da área de incidência dessa modalidade de exclusão do crédito tributário⁴⁵³.

No Agravo Regimental no Recurso extraordinário n. 402.748/PE⁴⁵⁴, uma empresa de responsabilidade limitada que atua no ramo da distribuição de combustíveis derivados de petróleo insurgiu-se contra acórdão em que se discutia a isonomia tributária e a extensão de benefício referente ao recolhimento da COFINS e do PIS. A recorrente sustentou que haveria ofensa ao princípio da igualdade (art. 150, II, CF/88), em virtude de receber tratamento tributário mais gravoso no que tange à base de cálculo dessas contribuições sociais.

Esse tratamento legal mais desfavorável referia-se à previsão de que enquanto a recorrente deveria recolher PIS e COFINS sobre a receita bruta (totalidade das receitas auferidas), outras empresas, como instituições financeiras, cooperativas, revendedoras de

⁴⁵⁰ Foi a mesma conclusão a que se chegou no julgamento do RE n. 159.026/SP. Cf.: BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 159.026/SP, Primeira Turma. Min. Relator Ilmar Galvão. In: **DJ** de 30.08.1994.

⁴⁵¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. AgRg 138.344-6/DF, Primeira Turma. Min. Relator Celso de Mello. In: **DJ** de 12.05.1995.

⁴⁵² BRASIL. **Decreto-Lei n. 2.434, de 19 de maio de 1988**. Dispõe sobre a isenção ou redução de impostos na importação de bens e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-li/del2434 .htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-li/del2434.htm)>. Acesso em 14 jun. 2014.

⁴⁵³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. AgRg no AI n. 138.344-6/DF, Primeira Turma. Min. Relator Celso de Mello. In: **DJ** de 12.05.1995.

⁴⁵⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 402.748/PE, Segunda Turma. Min. Relator Eros Grau. In: **DJe** n. 88, de 16.05.2008.

automóveis e operadoras de planos de saúde, pagariam esses tributos sobre o faturamento (que corresponde às receitas oriundas da circulação de bens e serviços). Na visão da sociedade recorrente, essa diferença no tocante à base de cálculo pareceu grave ofensa à igualdade tributária, posto que ela se encontrava em situação fiscal equivalente a de empresas de outros ramos de atividade econômica e, portanto, mereceria igual tratamento. A recorrente impugnava, então, a diversidade de regimes tributários que, diante do seu enquadramento legal, lhe era desfavorável.

As instâncias ordinárias haviam julgado improcedente o pedido formulado pela empresa, argumentando que o próprio constituinte trouxe a possibilidade de se adotar, para as contribuições destinadas ao custeio da seguridade social, bases de cálculos e alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica exercida pelo contribuinte (art. 195, §9º, CF/88).

A Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, desproveu o recurso interposto, sob relatoria do Ministro Eros Grau, afirmando ser juridicamente impossível o pedido. O Ministro Relator julgou não ser possível a declaração de inconstitucionalidade de preceito legal com a intenção de, corrigido eventual tratamento anti-isonômico, estender os efeitos da norma a um universo de destinatários não contemplados. Esse entendimento foi fundado em dois precedentes do próprio STF: AgRg no AI n. 142.344/MG⁴⁵⁵ e AgRg no RE n. 322.348/SC⁴⁵⁶.

Nesses precedentes, assim como no RE n. 344.331/PR⁴⁵⁷, o STF chegou à conclusão de que o princípio da separação dos poderes não autorizaria o Judiciário a atuar como legislador positivo. No controle de constitucionalidade, o Judiciário só poderia exercer papel de legislador negativo. O STF nem ao menos examinou a constitucionalidade dos tratamentos tributários diferenciados. Nos acórdãos, o STF fincou sua posição na impossibilidade jurídica da pretensão, uma das condições da ação da teoria de Liebman, e não admitiu os recursos extraordinários.

⁴⁵⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. AgRg no AI n. 142.344/MG, Segunda Turma. Min. Relator Moreira Alves. In: **DJ** de 10.02.1995.

⁴⁵⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. AgRg no RE n. 322.348/SC, Segunda Turma. Min. Relator Celso de Mello. In: **DJ** de 06.12.2002.

⁴⁵⁷ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 344.331/PR, Segunda Turma. Min. Relatora Ellen Gracie. In: **DJ** de 14.03.2003.

Desde então, a jurisprudência da Suprema Corte tem sido firme “[...] no sentido de que não cabe ao Poder Judiciário, a pretexto de ofensa ao princípio da isonomia, atuar como legislador positivo e estender benefícios fiscais destinados a outros grupos de contribuintes pela Lei”⁴⁵⁸. Assim, a tese do legislador negativo, fundada no dogma da separação dos poderes, tornou-se o pressuposto teórico da inadmissão de pedidos de declaração de inconstitucionalidade, que, no aspecto prático, pretendiam que um tratamento tributário fosse estendido a contribuintes não previstos no texto legal. A solução, então, na jurisprudência do STF, no caso de estiolamento da isonomia, seria tão somente a declaração de inconstitucionalidade (supressão da eficácia) da norma⁴⁵⁹.

3.2.3 ADI n. 1.600/DF, um caso singular: inconstitucionalidade de distinção tributária entre transportadores aéreos nacionais e estrangeiros

O julgamento da ADI n. 1.600/DF⁴⁶⁰ refere-se a um posicionamento bastante lembrado pela doutrina no qual o Supremo Tribunal Federal cuidou de igualar pessoas que se encontravam em situações jurídicas distintas. Guilherme Cezarotti, analisando o acórdão proferido, registra que o STF estendeu isenção a quem inicialmente não a tinha⁴⁶¹. Atenta-se para o fato de que a tese do legislador negativo não foi nem mencionada no acórdão.

Cuidou-se de Ação Direta de Inconstitucionalidade proposta pelo Sindicato Nacional das Empresas Aeroviárias – SNEA, com o fim de que o Supremo Tribunal Federal declarasse a inconstitucionalidade, sem redução de texto, para excluir a navegação aérea do âmbito de compreensão das expressões “transportes interestadual e intermunicipal, por qualquer via”, constantes em dispositivos da Lei Complementar n. 87/1996.

⁴⁵⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 409.667/PE. Min. Relatora Ellen Gracie (decisão monocrática). In: **Dje** de 04.02.2010.

⁴⁵⁹ Prevalece o entendimento de que “alegada ofensa por lei que concede isenção a certa categoria de operações de câmbio, mas não a outra, substancialmente assimilável àquelas contempladas (DI 2.434/88, art. 6º): hipótese em que, do acolhimento da inconstitucionalidade argüida, poderia decorrer a nulidade da norma concessiva da isenção, mas não a extensão jurisdicional dela aos fatos arbitrariamente excluídos do benefício, dados que o controle da constitucionalidade das leis não confere ao Judiciário funções de legislação positiva” (BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 213.201/SP, Segunda Turma. Min. Relator Sepúlveda Pertence. In: **DJ** de 12.09.1997). Adotando essa mesma visão: BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 191.530/SP, Segunda Turma. Min. Relator Sepúlveda In: **DJ** de 29.08.1997.

⁴⁶⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI n. 1.600/DF, Pleno. Min. Relator Sydney Sanches. Min. Relator para o acórdão Nelson Jobim. In: **DJ** de 20.06.2003.

⁴⁶¹ CEZAROTTI, Guilherme. *Ativismo Judicial e Direito Tributário no Supremo Tribunal Federal*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. 15º vol., São Paulo: Dialética, 2011, p. 95.

Invocaram-se como parâmetro para o controle de constitucionalidade os artigos 146, I e III (exigência de lei complementar para dispor sobre conflito de competência tributária e definir os aspectos material, quantitativo e pessoal dos impostos previstos na Constituição); 150, II (princípio da igualdade tributária); 155, I, “b” (competência dos Estados e DF para instituir o ICMS), §2º e inciso XII (matérias reservadas à lei complementar); 170, IV (princípio da livre concorrência), todos da CF/88.

A quebra da isonomia era relativa ao fato de que a LC n. 87/96⁴⁶² autorizava tributação pelo ICMS das empresas brasileiras enquanto as operações internacionais, que operam para o Brasil, eram isentas por força de tratados internacionais. A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional contra-argumentou que pelo princípio do art. 151, I (uniformidade geográfica da tributação), não poderiam ser feitas distinções relativas aos contribuintes dentro do âmbito nacional e que as companhias estrangeiras não operam promovendo transportes interestaduais ou intermunicipais, sendo seus voos sempre internacionais.

Depois de o Ministro Relator Sydney Sanches ter concordado com a Fazenda Nacional pelos argumentos acima e votado pela improcedência dos pedidos, o Ministro Nelson Jobim pediu vista do processo. No voto-vista, divergiu do Relator e evidenciou as seguintes inconsistências na LC n. 87/96 no que tange ao transporte de pessoas: i) óbice ao regime de não-cumulatividade, por falta de previsão legal quanto à geração de créditos; ii) impossibilidade de recolhimento de alíquotas interestaduais, sendo sempre o pagamento realizado na origem por faltar disciplina específica para o transporte aeroviário, já que o destinatário final é sempre pessoa natural, que tem domicílio e não localização.

Ao final, no que se referia à quebra da isonomia, os Ministro Nelson Jobim entendeu pela inconstitucionalidade da instituição do ICMS sobre o transporte internacional de cargas e de passageiros, pois nenhuma empresa estrangeira, que opera no e para o Brasil, tem inscrição no ICMS, dadas as isenções conferidas por meio de tratados internacionais firmados em nome da República Federativa do Brasil.

⁴⁶² BRASIL. **Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (Lei Kandir). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em 13 jun. 2014.

A Ministra Ellen Gracie concordou com o Ministro Nelson Jobim no sentido de que a LC n. 87/96 era inoperável em face das peculiaridades atinentes ao transporte aéreo de pessoas. Em relação à isonomia, reputou inaceitável “a discriminação das companhias aéreas nacionais que as alija da concorrência em igualdade de condições com as empresas internacionais que operam no país. Seria o caso de um protecionismo às avessas”. Em sua conclusão, votou no mesmo sentido que o Ministro Nelson Jobim.

Os Ministros Maurício Corrêa e Ilmar Galvão acompanharam o voto que iniciou a divergência. O Ministro Marco Aurélio, por sua vez, firmou terceira corrente que reconhece que não está compreendida na tipologia constitucional do ICMS a prestação de serviço de transporte que, iniciada no exterior, termine no território brasileiro, sem deslocamento subsequente, na forma do art. 178 da CF/88. Portanto, assim, entendeu o Ministro Marco Aurélio pela inconstitucionalidade relativa à constatação de tratamento legal desigual entre as empresas estrangeiras e as nacionais.

Em seguida, votou o Ministro Celso de Mello, reforçando a validade dos tratados internacionais firmados pela União em matéria de ICMS e isentando as companhias internacionais do recolhimento desse imposto, eis que a proibição da isenção heterônoma é restrição à competência exonerativa da União como ordem jurídica parcial, e não como pessoa jurídica de Direito Público externo⁴⁶³. Por fim, o Ministro reafirmou os termos dos votos dos Ministros Nelson Jobim e Ellen Gracie, assentando que enquanto estiverem em vigor tais tratados, as empresas nacionais não poderão ser tributadas pelo ICMS em razão de prestarem o serviço de transporte internacional de passageiros e cargas.

O Ministro Carlos Velloso seguiu o voto do Ministro Relator pela improcedência dos pedidos. Os Ministros Sepúlveda Pertence e Néri da Silveira, reformando os seus entendimentos externados no julgamento da medida cautelar, divergiram do Relator e, em cognição exauriente sobre a matéria, acompanharam a divergência. Por último, o Ministro Moreira Alves, que já havia se filiado à corrente exposta inicialmente pelo Ministro Nelson Jobim na votação da medida cautelar, ratificou essa sua posição.

⁴⁶³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Constitucional Tributário Brasileiro**. 6. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 550-551.

Assim, no julgamento da ADI n. 1.600/DF, a maioria do Supremo Tribunal Federal, em matéria tributária relativa ao princípio da igualdade, proferiu decisão no sentido de que tratados internacionais firmados em favor de empresas estrangeiras acarretavam desequilíbrio concorrencial e, por isso, as empresas nacionais não poderiam ser tributadas enquanto fosse mantido esse pressuposto fático. A eficácia do acórdão teve o condão de excluir do âmbito de compreensão da LC n. 87/96 que a tributação de empresas nacionais, pelo ICMS, referentes ao transporte internacional de cargas e passageiros, poderia ser realizada enquanto a de companhias estrangeiras não. Ora, se a declaração de inconstitucionalidade de dispositivos da LC n. 87/96 teve o efeito de conferir tratamento benéfico às transportadoras aéreas nacionais, o STF supostamente atuou como legislador positivo, embora por meio de atuação negativa.

3.2.4 RE n. 405.579/PR: início da refutação da tese do legislador negativo em matéria tributária

Este julgamento, de 2010, expôs uma clara divergência no STF em relação às ofensas ao princípio da igualdade tributária por meio de omissões parciais. Ao contrário da grande maioria das demandas anteriores, a tese do legislador negativo sagrou-se vencedora por maioria, e não por unanimidade⁴⁶⁴.

A União, por meio da Lei n. 10.182/2001⁴⁶⁵, em seu art. 5º, havia concedido redução em quarenta por cento do imposto de importação incidente na importação de partes, peças, componentes, conjuntos e subconjuntos, acabados e semiacabados, de automóveis e pneumáticos. Contudo, no §1º do mesmo dispositivo, impunha-se que essa minoração apenas se aplicasse às empresas montadoras e fabricantes de veículos automotores, qualificando o incentivo fiscal como de natureza subjetiva.

A postulante, que apenas comercializava pneus importados, havia pedido ao Judiciário, via mandado de segurança, a extensão do benefício fiscal, sob o fundamento da

⁴⁶⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 405.579/PR, Pleno. Ministro Relator Joaquim Barbosa. In: **DJe** n. 149 de 04.08.2011.

⁴⁶⁵ BRASIL. **Lei n. 10.182, de 12 de fevereiro de 2001**. Restaura a vigência da Lei n. 8989, de 24 de fevereiro de 1995, que dispõe sobre a isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na aquisição de automóveis destinados ao transporte autônomo de passageiros e ao uso de portadores de deficiência física, reduz o imposto de importação para produtos que especifica, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10182.htm>. Acesso em 15 jun. 2014.

isonomia. O TRF da 4ª Região proveu a apelação⁴⁶⁶, entendendo que o benefício da alíquota reduzida deveria igualmente ser aplicado às empresas atuantes do mercado de reposição.

A Fazenda Nacional recorreu ao STF, sob o argumento de que o mercado de reposição não se encontrava em situação de equivalência àquela das indústrias de automóveis. Sustentou também que a medida extrafiscal teria por fundamento o art. 170 da Constituição Federal, notadamente seus incisos IV (livre concorrência) e VIII (busca do pleno emprego). Ainda, de acordo com o art. 37 da Constituição combinado com o art. 111 do CTN, é vedado ao administrador público estender benefício fiscal, em razão da imposição da interpretação literal para as hipóteses de exclusão do crédito tributário.

O Ministro Relator Joaquim Barbosa, analisando a alegação de estiolamento do princípio da igualdade tributária, observou, em seu voto, que as empresas do mercado de reposição não estariam em situação equivalente à das montadoras e fabricantes de veículos, dado que o produto importado deverá ser incorporado no processo industrial ou comercializado no mercado de reposição. Assim, não estaria configurada, a seu ver, a quebra da isonomia, posto que as importações não poderiam ser destinadas imediatamente ao consumidor.

No entanto, o Ministro Relator pautou seus argumentos a favor do provimento do recurso na tese do legislador negativo, pela qual invocou os ensinamentos de Helmut Simon relativos aos limites da jurisdição constitucional na Alemanha, que estariam, na visão dele, em plena consonância com o sistema jurídico brasileiro: “Na interpretação e aplicação do princípio da igualdade, há que se confiar ao legislador uma confiável margem de configuração”⁴⁶⁷. No campo tributário, valeu-se do entendimento de Ricardo Lobo Torres, no sentido de que não caberia controle de desigualdade sobre a lei que deveria ser elaborada⁴⁶⁸ e

⁴⁶⁶ Foi proferida ementa nestes termos: “TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTACAO. LEI 10.182/2001, ART. 5º, § 1º, INCISO X. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA. MONTADORAS E FABRICANTES DE VEÍCULOS. SUPRIMENTOS DESTINADOS AO MERCADO DE REPOSIÇÃO. PRINCÍPIO DA ISONOMIA.

- Ofensa ao princípio da isonomia residente na redução da alíquota do imposto de importação somente direcionada às empresas montadoras e fabricantes de veículos, quando atuantes no mercado de reposição, em detrimento das demais empresas importadoras dos mesmos produtos.

- Provimento da apelação” (BRASIL, Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação em Mandado de Segurança n. 943 PR 2002.70.08.000943-7, Primeira Turma. Desembargador Relator Wellington Mendes de Almeida. In: **DJ** de 28.05.2003, p. 250).

⁴⁶⁷ SIMON, Helmut. La Jurisdicción Constitucional. In: BENDA, Ernst *et al.* **Manual de Derecho Constitucional**. Madrid: IVAP; Marcial Pons, 1996, p. 856.

⁴⁶⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Vol. III: **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 343.

de que a omissão parcial, caso existente, não pode ser suprida pelo Judiciário. Ainda, lembrou-se da lição doutrinária de Roque Antonio Carraza, pela qual “em rigor, a competência para tributar e isentar são como o verso e o anverso de uma mesma moeda”⁴⁶⁹. Desse modo, reiterando a jurisprudência do Tribunal, o Relator aduziu a impossibilidade de extensão de benefício fiscal pela via jurisdicional.

Os Ministros Marco Aurélio Mello e Carlos Ayres Britto, inicialmente, divergiram do Relator por entenderem que o §1º do art. 5º da Lei traria a possibilidade de causar concorrência desleal no mercado porque, ao final do inciso X desse dispositivo, a lei conferia o direito à isenção aos fabricantes e às montadoras em relação a autopeças e componentes, inclusive os destinados ao mercado de reposição.

No entanto, advertiu o Relator que não existiam provas de que houvesse prejuízo à concorrência entre os beneficiários da isenção e os excluídos desta. Após alongada discussão, concluiu-se que a interpretação do texto legal não levaria ao entendimento de que as fabricantes de veículos poderiam vender a mercadoria importada, com redução do imposto, sem submetê-la a qualquer processo de industrialização.

Após pedido de vista do Ministro Gilmar Mendes, essa discussão retornou ao Plenário do STF. Para o Ministro, a lei criou privilégio para as montadoras de veículos sobre o mercado de reposição porque a fabricante poderia importar pneus estrangeiros tanto para empregar nos veículos novos quanto para o mercado de reposição. Assim, nesta última atividade, ela gozaria de larga vantagem em relação aos demais concorrentes em virtude da redução do imposto aduaneiro.

A solução poderia ser simples, para o Ministro Gilmar Mendes, com a declaração de nulidade da expressão “incluídos os destinados ao mercado de reposição”. Contudo, ele enfatiza que haveria nela equívoco, porque impactaria negativamente o estímulo pretendido à indústria automobilística. O raciocínio foi o seguinte: a inconstitucionalidade não residiria no benefício fiscal em si, mas na exclusão de contribuintes que realizariam as mesmas atividades. Na proposta de controle exposta no segundo capítulo, tendo como certos os elementos fáticos considerados pelo Ministro, afirmar-se-ia que o benefício tributário teria fundamento

⁴⁶⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19. ed., São Paulo: Malheiros, 2003, p. 768.

constitucional, mas, mesmo assim, seria inválido em razão da restritividade injustificada na categorização dos sujeitos destinatários do tratamento favorável – o que exigiria a adoção de alguma solução pelo Tribunal para corrigir esse vício.

Reconhecendo o equívoco do legislador, o Ministro Gilmar Mendes pontuou que a solução judicial deveria preservar os estímulos ao investimento e à produção até que o legislador elabore novas regras para disciplinar a matéria. Nesse talante, a técnica da interpretação conforme a Constituição (que, diante de textos polissêmicos, escolhe uma interpretação compatível com o ordenamento jurídico) poderia oferecer alternativa viável, evidenciando que essa técnica hermenêutica pode transformar-se numa decisão modificativa do texto (até mesmo porque a atividade judicante é sempre criativa).

Surge, então, a questão mais importante no voto proferido, que são os pressupostos fáticos e jurídicos (razões) que fazem com que o órgão judicial, à luz do caso concreto, tenha de abandonar a tese do legislador negativo. Esses motivos seriam as consequências adversas da declaração total para a segurança jurídica e para o interesse social, devendo as decisões judiciais, em tom essencialmente pragmático, vislumbrarem outras soluções além da simples supressão de eficácia da lei⁴⁷⁰.

Sobre as decisões que escapam da simples extirpação do texto quando o Tribunal está defronte de norma inconstitucional, o Ministro Gilmar lembrou que, na doutrina constitucionalista, a solução acolhida na ADI n. 3.105/DF foi demolitória com efeitos aditivos, dado que ao se declarar a inconstitucionalidade das expressões “cinquenta por cento do” e “sessenta por cento do” dos incisos I e II do parágrafo único do art. 4º da Emenda Constitucional n. 41/2003, o STF superou a tradicional posição de que a técnica da interpretação conforme à Constituição não poderia ir contra a inequívoca vontade do legislador⁴⁷¹.

⁴⁷⁰ Essas decisões judiciais chamadas de manipulativas advêm de exigências práticas e não de lucubrações teóricas; surgem da preocupação em evitar vazios no ordenamento decorrentes de decisões de inconstitucionalidade aliada à inércia do legislador em preenchê-los (Cf.: MEDEIROS, Rui. **A decisão de inconstitucionalidade**. Lisboa: Universidade Católica, 1999, p. 499).

⁴⁷¹ MORAIS, Carlos Blanco de. **Justiça Constitucional**. Tomo II. O contencioso constitucional português entre o modelo misto e a tentação do sistema de reenvio. Coimbra: Coimbra Editora, 2005, p. 238.

Em profecia, que, afinal, em 2012, concretizou-se, o Ministro assentou que se o STF, por ocasião do julgamento da ADPF n. 54/DF⁴⁷², entendesse pela constitucionalidade da antecipação terapêutica do parto no caso de fetos anencefálicos, ele, invariavelmente, proferiria decisão com eficácia aditiva, acrescentando uma excludente de punibilidade ao crime de aborto. Diante disso, em tom conclusivo, admitiu que:

Portanto, é possível antever que o Supremo Tribunal Federal acabe por se livrar do vetusto dogma do legislador negativo e se alie à mais progressiva linha jurisprudencial das decisões interpretativas com eficácia aditiva, já adotadas pelas principais Cortes Constitucionais europeias.

Haveria de o Tribunal não apenas julgar o favorecimento, mas também a exclusão, dado o caráter relacional da isonomia. A simples declaração de nulidade, de fato, acabaria por exterminar a medida de política extrafiscal, mas também se impõe que a extensão do benefício precisa ser avaliada frente às repercussões orçamentárias da ampliação da renúncia fiscal.

No caso do imposto de importação, pontuou-se que não haveria problemas em relação ao declínio na arrecadação, já que o Poder Executivo poderia a qualquer momento alterar a alíquota do imposto e superar eventuais impactos da decisão aditiva.

Esse voto do Ministro Gilmar Mendes foi o primeiro na história do STF a assumir a possibilidade de se exarar decisões com eficácia aditiva (exercendo função reparadora) em matéria tributária e propor o afastamento da tese do legislador negativo para sanar omissões inconstitucionais em nome do interesse social.

No voto do Ministro Dias Toffoli, a Fazenda Nacional conseguiu convencê-lo, por meio de memoriais contendo pesquisa realizada junto ao Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX), de que a empresa recorrida e as fabricantes e montadoras de veículos não se encontravam em situação equivalente, pois estas não importavam pneumáticos para revenda no mercado de reposição. E foi neste sentido da não configuração da ofensa à isonomia que votaram os demais ministros.

⁴⁷² BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADPF n. 54/DF, Pleno. Min. Relator Marco Aurélio Mello. In: **DJe** de 30.04.2013.

3.3 Relatório da atuação do STF no controle de constitucionalidade das medidas extrafiscais

O controle de validade dos critérios de discriminação tem sido realizado examinando-se a justificativa da medida extrafiscal e valendo-se dos princípios da proibição do arbítrio e da razoabilidade.

Pelos acórdãos analisados, são inválidos benefícios fiscais: (a) que tenham seus sujeitos beneficiários circunscritos de modo não abstrato pelo legislador; (b) que são irracionais, não prosperando o argumento isolado de que as benesses seriam opção política decorrente do exercício da competência tributária; (c) que violam as regras constitucionais que exigem a uniformidade de tratamento tributário entre os contribuintes de qualquer profissão.

Na construção do controle concentrado de constitucionalidade, Kelsen distinguiu as funções de legislador positivo (elaboração), dotada de grande potencial criativo do Direito, da de legislador negativo (anulação), com pouca margem criativa e absolutamente determinada pela Constituição. Somente este último papel poderia ser desempenhado pelo Judiciário, o que, no campo tributário, conduziria à impossibilidade de extensão de benefício fiscal pela via jurisdicional, permitindo-se apenas, diante de violação da Constituição, a simples supressão de eficácia do ato normativo.

Aparece como exceção a esse entendimento derivado da aplicação da tese do legislador negativo o caso da exoneração fiscal do serviço de transporte aéreo em prol das empresas estrangeiras e em detrimento das nacionais. Neste julgado, o STF deparou-se com a situação em que o legislador dispensou tratamento diverso a contribuintes que estavam em situação de identidade. Como solução judicial, em virtude de tratados internacionais preverem isenções recíprocas do transporte aéreo, o STF suprimiu a regulação de cobrança do ICMS na legislação interna (LC n. 87/1996) e, assim, restabeleceu o equilíbrio concorrencial no setor.

Enfim, no controle das omissões legislativas (alvo do próximo capítulo), a tese do legislador negativo domina a prática do Tribunal, assumindo que a sua “condição institucional” não o autorizaria a estender os benefícios de uma lei⁴⁷³. Porém, *a missão da*

⁴⁷³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 178.932/SP, Segunda Turma. Min. Relator Celso de Mello. In: **DJ** de 07.04.1995.

guarda da Constituição (art. 102, CF/88) permitiria ao STF deixar de concretizar o princípio da isonomia?

4 SOLUÇÕES JURISDICIONAIS PARA A CORREÇÃO DE SITUAÇÕES ANTI-ISONÔMICAS

Nos primeiro e segundo capítulos, a pesquisa cuidou dos critérios de avaliação das medidas extrafiscais no plano da validade, construindo à luz de requisitos lógicos e jurídicos as hipóteses de constitucionalidade e inconstitucionalidade de benefícios fiscais fundamentadas no princípio da igualdade.

No terceiro capítulo, adentrou-se à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Procurou-se entrever como os debates na temática da extrafiscalidade têm sido conduzidos nesse órgão e retirar dos pronunciamentos judiciais os argumentos sustentados para fundamentar as espécies decisórias cogitadas na Corte.

Neste quarto capítulo, a investigação teórica tem por objeto o exame crítico das soluções jurisdicionais até hoje adotadas em face da violação legislativa da igualdade tributária. Para tanto, este escrito aborda os temas da força normativa da Constituição, da hermenêutica jurídica e da separação dos poderes com a visão do referencial da teoria dos sistemas. Ao final, defende-se a hipótese de trabalho alicerçada nas conclusões parciais atingidas no segundo capítulo com o escopo de solucionar os problemas de consistência e coerência das linhas judiciais de decisão identificados no terceiro.

4.1 Legalidade, tipicidade e igualdade tributária

O Direito Tributário é recente como área de conhecimento sistematizado, tendo-se como referencial histórico o Código Tributário Alemão de 1919. No Brasil, só na década de 40 que o tributo passou a ser objeto de preocupação científica em separado do bojo da Ciência das Finanças. Desde então, construiu-se uma concepção de Direito Tributário como “[...] conjunto de normas protetivas do patrimônio individual e limitadoras das investidas do Fisco”⁴⁷⁴⁴⁷⁵.

⁴⁷⁴ GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. **Revista da PGFN** – Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, p. 9-18, v.1. n.1. jan./jun. 2011. Brasília: Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, 2011.

⁴⁷⁵ Cf.: MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 60.

Na década de 70, a obra de Geraldo Ataliba⁴⁷⁶ trouxe para a esfera tributária os âmbitos kelsenianos de validade da norma na forma de “aspectos” (material, pessoal, temporal, quantitativo e espacial) da hipótese de incidência (=previsão abstrata) do tributo⁴⁷⁷. À formulação de Ataliba, Tércio Sampaio Ferraz⁴⁷⁸ aportou suas lições oriundas da semiótica, introduzindo no debate questões dos planos da linguagem (sintático, semântico e pragmático). Porém, discussões de caráter substancial, sobre isonomia, capacidade contributiva, distorções concorrenciais e funções do Estado, ficaram em segundo plano⁴⁷⁹.

Alberto Xavier, influenciado pela metodologia de Karl Larenz⁴⁸⁰, afirmava que a tipicidade do Direito Tributário seria fechada: “contém em si todos os elementos para a valoração dos efeitos, sem carecer de qualquer recurso a elementos a ela estranhos e sem tolerar qualquer valoração que se substitua ou acresça à contida no tipo legal”⁴⁸¹.

O tipo, ordenação dos dados concretos existentes na realidade segundo critérios de semelhança, superpõe-se à mera representação abstrata de dados empíricos (conceito), pois descreve a média ou a normalidade da situação concreta, com suas conexões de sentido⁴⁸². Predomina hoje que ele é fluído e aberto⁴⁸³; não tendo o feito de esgotar-se a aplicação do Direito Tributário no conceito fechado.

A Constituição de 1988 encampou nova variável política e ideológica⁴⁸⁴, abrindo espaço para o reconhecimento da solidariedade⁴⁸⁵ como fundamento último da tributação e o

⁴⁷⁶ Cf.: ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, p. 45-125.

⁴⁷⁷ GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. **Revista da PGFN** – Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, p. 9-18, v.1. n.1. jan./jun. 2011. Brasília: Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, 2011.

⁴⁷⁸ Cf.: FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Direito, retórica e comunicação**: subsídios para uma pragmática do discurso jurídico. São Paulo: Saraiva, 1973. 205 p.

⁴⁷⁹ GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. **Revista da PGFN** – Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, p. 9-18, v.1. n.1. jan./jun. 2011. Brasília: Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, 2011.

⁴⁸⁰ Cf.: LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**, 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1997, p. 490.

⁴⁸¹ XAVIER, Alberto Pinheiro. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 92.

⁴⁸² TORRES, Ricardo Lobo Torres. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 5, fev./mar./abr. de 2006, p. 8. Disponível: <www.direitodoestado.com.br>. Acesso em 29 jul. 2013.

⁴⁸³ Cf.: DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, Direito Penal e Tipo**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1988, 398 p.

⁴⁸⁴ GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. **Revista da PGFN** – Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, p. 9-18, v.1. n.1. jan./jun. 2011. Brasília: Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, 2011.

para o ingresso do Direito Tributário na jurisprudência dos valores⁴⁸⁶. É neste contexto que os debates finalmente encontram terreno fértil para ir além dos limites formais à atuação do legislador e discutir questões como a coerência e a justiça da carga fiscal.

A adequação do fato gerador concreto no plano abstrato pode fazer-se pela subsunção, pela discricionariedade (para interpretar conceitos indeterminados) e pela tipificação (formação normativa do tipo). A regra de incidência tributária compõe-se de conceitos determinados, conceitos indeterminados, cláusulas gerais e tipos. Assim, embora a tipificação sirva à segurança jurídica, ela, como técnica de adequação do fato à norma, deve ser ponderada com os princípios derivados da justiça tributária⁴⁸⁷.

4.2 Força normativa da Constituição e legitimidade da jurisdição constitucional

O constituinte incumbiu ao órgão cúpula do Poder Judiciário a missão de ser o guardião da Constituição. Por isso, compreender o que é a Constituição e a sua função no ambiente pode revelar o campo de atuação e a utilidade do Judiciário na tarefa da garantia de efetividade ao texto constitucional.

4.2.1 Força normativa constitucional

Ferdinand Lassale, ao responder à pergunta “o que é uma Constituição?”, disse que a eficácia das constituições decorria das correlações de forças dos fatores reais de poder, que formariam a constituição real. Questões constitucionais não seriam questões jurídicas, mas sim questões políticas. Nessa visão, caso houvesse contraposição entre os fatores de poder e a

⁴⁸⁵ “A realização do ideal de solidariedade traduz-se no maior de todos os desafios da Ciência do Direito, sempre buscando a reaproximação do programa normativo (*sollen* – dever ser – texto) do âmbito ou domínio normativo (*sein* – ser – contexto). O solidarismo traduz-se em novo paradigma científico e caminho a ser necessariamente percorrido por nossos juristas, buscando a prevalência dos valores éticos e do compromisso social com a realização dos direitos fundamentais e humanos através da construção do Estado Constitucional Solidarista” (OLIVEIRA JUNIOR, Valdir Ferreira de. O Estado Constitucional Solidarista: estratégias para sua efetivação. In: MARTINS, Ives Gandra; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). **Tratado de direito constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 88).

⁴⁸⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. **Revista Fórum de Direito Tributário**, n. 1, Belo Horizonte, p. 90-123.

⁴⁸⁷ TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 5, fev./mar./abr. de 2006, p. 20 e 34-35. Disponível: <www.direitodoestado.com.br>. Acesso em 29 jul. 2013

constituição escrita, esta sucumbiria, pois não passaria de mero pedaço de papel se não estivesse de acordo com aqueles⁴⁸⁸:

Os problemas constitucionais não são problemas de direito, mas do poder, a verdadeira Constituição de um país somente tem por base os fatores reais e efetivos do poder que naquele país regem, e as Constituições escritas não têm valor nem são duráveis a não ser que expressem fielmente os fatores do poder que imperam na realidade social: eis aí os critérios fundamentais que devemos sempre lembrar⁴⁸⁹.

Konrad Hesse, ao analisar a concepção realista de Lassale, percebeu que a condição de eficácia da Constituição jurídica seria a coincidência entre a realidade e a norma, como limite hipotético extremo. “E que, entre a norma fundamentalmente estática e racional e a realidade fluida e irracional, existe uma tensão necessária e imanente que não se deixa eliminar”, não restando outra função à ciência jurídica “[...] senão a de constatar e comentar os fatos criados pela Realpolitik”, “[...] de justificar as relações de poder dominantes”⁴⁹⁰.

A concepção de Lassale prega a dependência do Direito perante as determinações do sistema político e as conjunturas do econômico. Não existiria autonomia do Direito, porque ele estaria inafastavelmente condicionado às circunstâncias da realidade.

Hesse, por sua vez, afirma o Direito como ciência do dever ser, estando sua eficácia associada (nem separada, nem amalgamada) a condições naturais, técnicas, econômicas e sociais como elemento autônomo: “Graças à pretensão de eficácia, a Constituição procura imprimir ordem e conformação à realidade política e social”. A Constituição não seria mero espelho das correlações de forças dos fatores reais de poder, mas ordem geral objetiva do complexo de relações da vida que procura construir o futuro com base na natureza singular do presente⁴⁹¹.

A Constituição, nessa perspectiva, pode impor tarefas e converter-se em força ativa se se fizer presente na consciência geral a vontade de Constituição. Esta vontade baseia-se:

a) Na compreensão da necessidade e do valor de uma ordem normativa inquebrantável, que proteja o Estado contra o arbítrio desmedido e disforme;

⁴⁸⁸ Cf.: LASSALE, Ferdinand. **O que é uma Constituição?**. São Paulo: Edijur, 2014, 58 p.

⁴⁸⁹ LASSALE, Ferdinand. **O que é uma Constituição?**. São Paulo: Edijur, 2014, p. 54.

⁴⁹⁰ HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Tradução e notas de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Fabris Ed., 1991, p. 3-4.

⁴⁹¹ HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Tradução e notas de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Fabris Ed., 1991, p. 5-12.

- b) na compreensão de que essa ordem constituída é mais do que uma ordem legitimada pelos fatos (e que, por isso, necessita de estar em constante processo de legitimação);
- c) na consciência de que, ao contrário do que se dá com uma lei do pensamento, essa ordem não logra ser eficaz sem o concurso da vontade humana. Essa ordem adquire e mantém sua vigência através de atos de vontade⁴⁹².

Com isso, as afirmações feitas dispersamente no primeiro e segundo capítulos sobre a Constituição são consolidadas, pois ela é ao mesmo tempo: (a) acoplamento estrutural dos sistemas políticos e jurídico, ou seja, estrutura pertencente aos dois campos que funciona como mecanismo de racionalidade transversal entre política e Direito⁴⁹³; (b) documento que esboça o projeto de vida da sociedade⁴⁹⁴ e ordem geral objetiva do complexo de relações da vida, revelando as ideias morais, políticas e sociais de cunho fundamental para a sociedade numa relação de espaço e tempo, e procurando construir o futuro com base na natureza singular do presente⁴⁹⁵; (c) dispositivo reflexivo mais abrangente do sistema jurídico, por ser ponto central do constitucionalismo a pretensão de autofundamentação constitucional do Direito⁴⁹⁶.

4.2.2 A relação do legislador com o aplicador do Direito como questão ligada à distinção entre norma e texto

Kelsen distinguia a proposição normativa da norma jurídica (prescritiva), sendo aquela descritiva desta⁴⁹⁷. Norberto Bobbio define a norma como proposição (um juízo),

⁴⁹² HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Tradução e notas de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Fabris Ed., 1991, p. 13-20.

⁴⁹³ Cf.: NEVES, Marcelo. **Transconstitucionalismo**. São Paulo: Martins Fontes, 2009. 388 p.

⁴⁹⁴ LORENZETTI, Ricardo Luís. **Fundamentos de Direito Privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 253.

⁴⁹⁵ “O futuro é esboçado no presente por meio da organização reflexiva dos ambientes de conhecimento. Na ordem pós-tradicional da modernidade e frente ao substrato das novas formas de experiência mediada, a autoidentidade se converte em esforço reflexivamente organizado. Não obstante, a causa de ‘abertura’ da vida social, de pluralização de contextos de ação e de diversidade de ‘autoridades’, a eleição do estilo de vida é cada vez mais importante na constituição da autoidentidade e na atividade diária. O plano de vida organizado reflexivamente, que normalmente assume a consideração de riscos porquanto filtrados através do contato com o conhecimento experto, converte-se em um rasgo central da estruturação da autoidentidade” (GIDDENS, Anthony. *Modernidad y autoidentidad*. In: BERIAIN, Josetxo (comp.). **Las consecuencias perversas de la modernidad**: modernidad, contingencia y riesgo. Tradução de Celso Sánchez Capdequí. Barcelona: Anthropos, 1996, p. 36-38).

⁴⁹⁶ NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2013, p. 118.

⁴⁹⁷ KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 62-66.

distinguindo-a do enunciado (o texto)⁴⁹⁸. A diferença, na visão de Marcelo Neves, é referente aos planos do significante e do significado, como duas dimensões do signo, remontando a Saussure⁴⁹⁹. “A conexão entre ambos implica uma relação semântica de significação ou, de maneira mais abrangente, de dação de sentido no processo de comunicação”⁵⁰⁰:

Os textos são feitos de formas às quais a prática discursiva passada, condensada em convenções, dota de significado potencial. O significado potencial de uma forma é geralmente heterogêneo, um complexo de significados diversos, sobrepostos e algumas vezes contraditórios⁵⁰¹.

Nessa comunicação, Marcelo Neves discorre que se configura um processo quadriangular, em situação de circularidade, entre disposição normativa, norma, enunciado normativo e proposição normativa. Para ele, diante de uma disposição normativa, caberia indagar a norma que lhe pode ser atribuída. E, mediante o enunciado normativo (interpretativo), poderia perguntar-se qual proposição normativa foi expressa através deste. Além desses elementos (a norma jurídica como significado e o texto normativo como significante), também são relevantes, no plano semântico, os referentes, que são fatos e objetos construídos na comunicação, “[...] intermediados sobretudo pela hipótese normativa do fato irradiador dos efeitos concretos da norma (hipótese de incidência, tipo, antecedente)” (o pressuposto abstrato da incidência da norma)⁵⁰².

Estabelece-se relação comunicacional entre o legislador e o Judiciário, não devendo prosperar as afirmações de que a norma jurídica somente é produzida no decurso da solução do caso concreto, como sustentava Friedrich Müller⁵⁰³. Pelo contrário, o juiz está subordinado a normas antes de solucionar a situação que lhe é posta. Da sentença, podem-se extrair dois tipos de normas: a norma que regula especificamente o caso concreto (presente na parte

⁴⁹⁸ BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Tradução de Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Bauru: Edipro, 2001, p. 69-77.

⁴⁹⁹ Cf.: SAUSSURE, Ferdinand de. **Cours de linguistique générale**. Paris: Payot, 1922, p. 103-109 (trad. bras.: **Curso de linguística geral**, 12. ed. São Paulo: Cultrix, s.d., p. 78-91).

⁵⁰⁰ NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2013, p. 3.

⁵⁰¹ FAIRCLOUGH, Norman. **Discurso e mudança social**. Tradução e revisão técnica de Izabel Magalhães. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2001, p. 103.

⁵⁰² NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2013, p. 3-5.

⁵⁰³ MÜLLER, Friedrich. **Teoria estruturante do direito**. Tradução de Peter Naumann e Eurides Avance de Souza. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009, p. 264.

dispositiva da decisão); e a norma jurídica geral que fundamenta a solução dada para o caso concreto (exposta na motivação)⁵⁰⁴.

Portanto, no processo de comunicação, estabelece-se inicialmente uma dupla contingência. O intérprete-aplicador atribui sentido à mensagem (de conteúdo informativo) do legislador (indaga-se o que o produtor da norma jurídica quis dizer com aquela mensagem), em relação de alteridade (o legislador como *alter* e a intérprete como *ego*) consistente em mensagem, informação e compreensão⁵⁰⁵.

Contingência é a presença contínua do diverso como possível; significa que algo não é necessário nem impossível e é uma característica da sociedade moderna e do direito positivo: “da perspectiva intrasistêmica, o direito positivo é contingente em face das incontáveis possibilidades de direito descartadas no processo de sua seleção”; “da perspectiva intersistêmica, essa contingência decorre do fato de que a seletividade dos outros subsistemas é invisível para o sistema jurídico e vice-versa”⁵⁰⁶.

A imputação de conteúdo ao texto normativo é realizada em dois níveis: produção institucional da norma e construção hermenêutica da norma. Nessa perspectiva, a dação de sentido *prima facie* do legislador e definitiva pelo aplicador (no decurso do processamento da dupla contingência, complementando-a ou transformando-a) permanece posta em alteridade⁵⁰⁷.

4.2.3 “Poder” como dispositivo que edita normas jurídicas

Misabel Derzi explica que a teoria clássica de separação dos poderes, atribuidora de papel preponderante ao Legislativo, está assentada na racionalidade derivada da lógica dos conceitos, que opõe compreensão a extensão. Por esta, uma lei teria extensão máxima por

⁵⁰⁴ Produto da jurisdição, a norma jurídica geral do caso concreto é produzida por indução, ou seja, nasce a partir de uma situação específica. Há nela um forte componente genético porque foi gerada a partir de um problema e só pode ser compreendida à luz desse mesmo problema. Contudo, pela reiteração dessa solução adotada para a situação concreta, a norma jurídica geral do caso concreto pode ser aplicada por dedução quando guarda aptidão para ser aplicada a casos semelhantes. No Brasil, observa-se que o sistema de precedentes vinculativos ganha cada vez mais força. Cf.: TUCCI, José Rogério Cruz e. **Precedente judicial como fonte do direito**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 18.

⁵⁰⁵ NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2013, p. 8-10.

⁵⁰⁶ CAMPILONGO, Celso Fernandes. **Política, sistema jurídico e decisão judicial**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 21, 61-63, 104, 156-157.

⁵⁰⁷ NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2013, p. 10-11.

abranger um número indeterminado de sujeitos e objetos, e compreensão mínima, por seus termos serem muito gerais e abstratos; já a sentença teria extensão mínima, por só atingir as partes, e compreensão máxima, por elaborar uma norma jurídica especificamente para reger o caso concreto⁵⁰⁸.

A separação dos poderes, como princípio de organização do Estado constitucional, foi concebida como técnica do liberalismo de proteção aos direitos de liberdade com o fito de limitar a soberania. “Fazia-se mister contrapor à onipotência do rei um sistema infalível de garantias”⁵⁰⁹. Ingeborg Maus averiguou que: (a) a separação dos poderes de Montesquieu não intenciona uma separação dos poderes, mas uma divisão da soberania; (b) os modelos democráticos atingem uma separação dos poderes precisamente com a institucionalização da indivisibilidade da soberania popular; (c) e houve mudança em relação à função da justiça desde o século XX no contexto das alterações da estrutura jurídica e da metodologia da jurisdição⁵¹⁰.

Luhmann, a seu turno, entendeu que a posição dos tribunais no sistema jurídico é determinada pela distinção entre legislação e jurisdição. Como consequência:

- (a) Torna-se possível incluir os fundamentos da vigência do Direito no próprio sistema jurídico na forma de uma lei constitucional;
- (b) a jurisdição (*Gerichtsbarkeit*) é neutralizada politicamente como função nuclear do sistema jurídico;
- (c) o modelo de ordem/obediência sofre uma revisão com vistas à relação entre legislação e jurisprudência. Isso se manifesta no fato de se desistir da reserva de interpretação (*Interpretationsvorbehalt*) (*référé législatif*) do legislador⁵¹¹.

Decorre dessas consequências que o Judiciário recebe as seguintes vantagens: (a) possibilidade de ampliação dos fundamentos da vigência do Direito, ocorrida na atribuição de força obrigacional aos precedentes judiciais; (b) irresponsabilização política dos tribunais pelas consequências das suas decisões, excluindo-se estes da participação política, mas não os privando da atuação na transformação do Direito, “[...] sobretudo em áreas nas quais o legislador demonstra ser relativamente inativo”; (c) delegação das funções de aplicação e

⁵⁰⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário**: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder de tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 50-51.

⁵⁰⁹ BONAVIDES, Paulo. **Do Estado liberal ao Estado social**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 48-49.

⁵¹⁰ MAUS, Ingeborg. Separação dos Poderes e Função Judiciária. Uma Perspectiva Teórica Democrática. In: BIGONHA, Antonio Carlos Alpino; MOREIRA, Luiz (coord.). **Legitimidade da Jurisdição Constitucional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 20-21.

⁵¹¹ LUHMANN, Niklas, A posição dos tribunais no sistema jurídico. Tradução de Peter Naumann e revisão de Vera Jacob de Fradera. **Revista Ajuris**, Porto Alegre, v. 17, n. 49, p. 149-168, jul. 1990.

interpretação das leis, o que culmina na vinculação à lei, tornando-se esta objeto da interpretação por parte do juiz⁵¹².

Paulo Bonavides avalia que a separação dos poderes é princípio decadente na técnica do constitucionalismo “em virtude das contradições e da incompatibilidade em que se acha perante a dilatação dos fins reconhecidos ao Estado para proteger eficazmente a liberdade do indivíduo e sua personalidade”. A liberdade contra/perante o Estado passou a ser ideia morta porque a democracia propõe o alcance da liberdade no interior do Estado⁵¹³. De fato, não é adequado pensar que existem direitos que excluem o Estado; as pessoas só gozam de direitos se os males que elas sofrerem são, por meio de mecanismos e procedimentos, corrigidos pelo Estado⁵¹⁴.

A diferença entre legislação e jurisdição logrou sobreviver “enquanto distinção relacionada e materializada na organização”. Exemplifica Luhmann, que ninguém se dirige ao Parlamento para solicitar o divórcio ou requer a modificação de uma lei junto a um juízo cível:

Mas a função da distinção entre legislação e jurisprudência não se localiza no plano organizacional: ela se localiza no sistema jurídico da sociedade. Assim, o paradoxo da unidade do que é distinguido se dissolve: do ponto de vista organizacional o fato da distinção vale como pressuposto da especificação de tarefas. Do ponto de vista social a distinção vale como unidade, como forma. Ela fornece, na sua ação conjunta com outras distinções, sobretudo nas distinções entre codificação binária e programação, igualmente, na diferença entre Direito e não-Direito, por um lado, e normas jurídico-positivas, de outro lado, o pressuposto para que o próprio sistema jurídico se possa diferenciar do seu mundo circundante e para que ele possa, enquanto sistema operativamente fechado, reproduzir suas próprias operações através da rede de operações próprias⁵¹⁵.

Os tribunais constituem o centro do sistema jurídico que os coage à decisão e funciona operativamente fechado, mas cognitivamente aberto e disposto a reagir a proposições de qualquer espécie. Na operação do sistema, como já foi exposto:

Não existe nenhuma jurisprudência mecânica. Os Tribunais devem, queiram ou não e independentemente da existência ou não existência de uma motivação em termos de política jurídica, interpretar, construir e, se for o caso, 'distinguir' os casos (como

⁵¹² LUHMANN, Niklas, A posição dos tribunais no sistema jurídico. Tradução de Peter Naumann e revisão de Vera Jacob de Fradera. **Revista Ajuris**, Porto Alegre, v. 17, n. 49, p. 149-168, jul. 1990.

⁵¹³ BONAVIDES, Paulo. **Do Estado liberal ao Estado social**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 86-87.

⁵¹⁴ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The cost of rights: Why liberty depends on taxes**. New York: W. W. Norton & Company, 2000, p. 43.

⁵¹⁵ LUHMANN, Niklas, A posição dos tribunais no sistema jurídico. Tradução de Peter Naumann e revisão de Vera Jacob de Fradera. **Revista Ajuris**, Porto Alegre, v. 17, n. 49, p. 149-168, jul. 1990.

se diz no *Common Law*), para que possam formular novas regras de decisão e testá-las quanto à sua consistência frente ao Direito vigente⁵¹⁶.

Luhmann afirma que não se pode compreender a legislação como uma instância hierarquicamente superior à administração da Justiça⁵¹⁷ ou que a relação entre sistema político e jurídico seja de *output* e *input*.

A interação entre esses sistemas é explicada por Celso Campilongo, que ressalta que, do ponto de vista sistemático, a teoria de Luhmann (que parte de uma perspectiva funcional e operativa do Direito) figura melhor para descrever a multicentricidade social. Celso Campilongo entende que “a teoria dos sistemas autopoieticos substitui a explicação causal dos sistemas abertos (*input/output*) por um modelo de ligações simultâneas e assimétricas entre os sistemas”. Assim, não seria informação, *input* ou determinação do sistema político ao jurídico, mas sim uma relação de acoplamento estrutural, que permite o sistema jurídico irritar-se internamente, “[...] a partir de suas próprias estruturas seletivas, pelo sistema político”⁵¹⁸.

O Judiciário, que trabalha com complexidade e alternativas riquíssimas (mas limitadas), edita decisões que constituem Direito. Portanto, o juiz, que na concepção clássica seria a “boca da lei”, não conseguiu sê-la, tendo o Judiciário superado, com a sua vinculação à lei, o *status* de singela autoridade e chegado ao patamar de Poder⁵¹⁹.

“Poder”, de acordo com Jean-Claude Milner, é dispositivo socialmente aceito capaz de criar, modificar e suprimir regras; enquanto “autoridade” apenas faz respeitar as regras que não cria⁵²⁰. Luhmann parte da perspectiva de que poder é concebido como meio de comunicação simbolicamente generalizado, que tem referência sistêmica na sociedade e baseado na reconhecida competência para prescrição de comportamentos⁵²¹. Misabel Derzi, abordando esses dois autores, chancela a diferença que a teoria dos conceitos faz entre os atos

⁵¹⁶ LUHMANN, Niklas, A posição dos tribunais no sistema jurídico. Tradução de Peter Naumann e revisão de Vera Jacob de Fradera. **Revista Ajuris**, Porto Alegre, v. 17, n. 49, p. 149-168, jul. 1990.

⁵¹⁷ LUHMANN, Niklas, A posição dos tribunais no sistema jurídico. Tradução de Peter Naumann e revisão de Vera Jacob de Fradera. **Revista Ajuris**, Porto Alegre, v. 17, n. 49, p. 149-168, jul. 1990.

⁵¹⁸ CAMPILONGO, Celso Fernandes. **Política, sistema jurídico e decisão judicial**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 95.

⁵¹⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário**: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder de tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 50-53.

⁵²⁰ MILNER, Jean-Claude. Les Puvoirs: d'un Modèle à l'Autre. **Revue Éclaircissement**, Paris, n. 6/7, p. 9, 2002.

⁵²¹ LUHMANN, Niklas. **Poder**. Tradução de Martine Creuzot de Rezende Martins. Brasília: Ed. Universidade de Brasília, 1985. 122 p.

dos poderes estatais, ficando o Judiciário a cargo de buscar a justiça na análise individualizada e o Legislativo na missão de fazer justiça para todos. O Judiciário está no centro do sistema jurídico; o Legislativo, na periferia, porque filtra primária e primeiramente os fatos econômicos, políticos e sociais, como se dão no ambiente, para que o Executivo e Judiciário trabalhem com eles⁵²².

O legislador ordinário, que também é concebido pela regra fundamental (Constituição), encontra-se condicionado a expectativas contrafáticas, não podendo apreender quaisquer possibilidades existentes no ambiente, correndo o risco de o centro do sistema jurídico (Judiciário) reconheça em sua produção, ao operar o código binário⁵²³ do sistema dentro do acoplamento estrutural, a mácula da inconstitucionalidade.

4.2.4 Legitimidade da jurisdição constitucional

A questão da legitimidade da existência da jurisdição constitucional não é nem um pouco pacífica⁵²⁴, até porque “a legitimação é extremamente variável no conteúdo e em seus efeitos”⁵²⁵. Robert Alexy justifica o caráter democrático do Poder Judiciário não eleito pelos cidadãos na argumentação: enquanto os membros do Parlamento representam o povo politicamente, o Tribunal Constitucional o faz argumentativamente⁵²⁶. Ronald Dworkin enxerga que, na democracia, o papel central das cortes (“fórum do princípio”) é a defesa de direitos fundamentais e aos parlamentos cumpriria a deliberação sobre políticas públicas⁵²⁷. Já

⁵²² DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário**: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder de tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 51-57.

⁵²³ “A contradição do direito e não-direito assimetiza a simultaneidade de sua produção, primeiro o direito e logo o não direito, uma distinção temporal que constitui um pressuposto evolutivo da aquisição da distinção entre legislação e aplicação do direito” (GIORGI, Raffaele de. Sobre o direito: Kafka, Dürrematt e a idéia de Luhmann sobre o camelo. Tradução de Virgílio de Mattos. **Veredas do direito**, v. 4, n. 7, p. 29-44, jan./jun. 2007).

⁵²⁴ Cf.: FERNANDES, Rayneider Brunelli de Oliveira. Demissão em massa, negociação coletiva e separação poderes: qual deve ser o comportamento do Judiciário perante as crises econômicas? **Revista Fórum Trabalhista – RFT**, Belo Horizonte, ano 2, n. 5, p. 169-206, mar./abr. 2013.

⁵²⁵ NONET, Philippe; SELZNICK, Philip. **Direito e sociedade**: a transição ao sistema jurídico responsivo. Tradução de Vera Pereira. Rio de Janeiro: Ed. Revan, 2010, p. 102.

⁵²⁶ ALEXY, Robert. Direitos Fundamentais no Estado Constitucional Democrático. Para a relação entre direitos do homem, direitos fundamentais, democracia e jurisdição constitucional. Tradução de Luís Afonso Heck. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, 217, p. 55-66, jul./set. 1999, p. 65.

⁵²⁷ Conrado Hübner Mendes chama o parlamento, de acordo com a posição de Dworkin, de “fórum de utilidade” e esclarece que Ronald Dworkin desenvolveu o seu argumento de defesa da revisão judicial em obras distintas. Suas principais referências são: *Freedom’s Law*, “Introduction”, *Sovereign Virtue*, capítulos 1 e 2, “Equality,

Shapiro vê que à medida que cresce a necessidade de conferir legitimidade ao *judicial review* no Estado democrático, a perspectiva é de que os tribunais devem intervir se e somente se os processos democráticos falharem em seus mecanismos de autocorreção, atuando, então, para aparar os seus excessos⁵²⁸.

Entre os opositores da jurisdição constitucional, é comum a alegação de que os seus defensores parecem ter uma fé mística na sabedoria superior e na imparcialidade do Judiciário. Jeremy Waldron argumenta que o *judicial review* é vulnerável ao ataque em duas frentes: ele não fornece um modo pelo qual a sociedade possa claramente enfocar as questões reais em jogo quando os cidadãos discordam sobre direitos; e é politicamente ilegítimo, no que se refere aos princípios democráticos, pois “[...] priva os cidadãos comuns de seus direitos e rejeita estimados princípios de representação e igualdade política na resolução final de questões de direitos”⁵²⁹.

Embora Waldron não forneça argumento incondicional de oposição à revisão judicial, pois sua posição depende de determinadas características institucionais e políticas⁵³⁰ para ser válida, ele definitivamente rechaça que a prevalência de instituições representativas levaria inevitavelmente à tirania da maioria⁵³¹.

democracy and Constitution: we are people in court”, e “The Partnership Conception of Democracy (MENDES, Conrado Hübner. **Direitos fundamentais, separação de poderes e deliberação**. 2008. 224 f. Tese [Doutorado] – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008, fl. 2).

⁵²⁸ SHAPIRO, Martin. Juridicalization of Politics in the United States. **International Political Science Review/Revue internationale de science politique**, vol. 15, n. 2, The Judicialization of Politics. La judicialisation de la politique, apr., 1994), pp. 101 -112.

⁵²⁹ WALDRON, Jeremy. A essência da oposição ao Judicial Review. In: BIGONHA, Antonio Carlos Alpino; MOREIRA, Luiz (coord.). **Legitimidade da Jurisdição Constitucional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 98.

⁵³⁰ Waldron afirma que para o seu argumento de invalidação da legitimidade da jurisdição constitucional seja aceito, deve-se “[...] imaginar uma sociedade que possua (1) instituições democráticas em condições de funcionamento razoavelmente boas, incluindo um legislativo representativo, eleito por voto adulto universal; (2) um conjunto de instituições judiciais, também em boas condições de funcionamento, erigidas sobre uma base não representativa para conhecer de ações individuais, resolver controvérsias e defender o Estado de direito; (3) um comprometimento da parte da maioria dos membros da sociedade e da maioria de suas autoridades com a ideia de direitos individuais e de minorias e (4) discordância persistente, substancial e de boa-fé quanto a direitos (isto é quanto ao que realmente significa o comprometimento com direitos e quais as suas implicações) entre os membros da sociedade que estão comprometidos com a ideia de direitos” (WALDRON, Jeremy. A essência da oposição ao Judicial Review. In BIGONHA, Antonio Carlos Alpino; MOREIRA, Luiz (coord.). **Legitimidade da Jurisdição Constitucional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 106).

⁵³¹ WALDRON, Jeremy. A essência da oposição ao Judicial Review. In BIGONHA, Antonio Carlos Alpino; MOREIRA, Luiz (coord.). **Legitimidade da Jurisdição Constitucional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 99.

A construção argumentativa de Waldron não é facilmente contra-atacável. Jürgen Habermas, ao tratar da questão de saber se as divergências persistentes na interpretação constitucional afeta a legitimidade do sistema democrático como um todo, afirma que a “formalidade deliberativa” pode não conferir legitimidade a decisões majoritárias para além de seus méritos inerentemente cognitivos. Habermas indica que quando Waldron diz que a votação é convocada quando a discussão se esgota, ele falha por não explicar o que “esgotamento” significa nesse contexto. Prossegue Habermas asseverando que se isso significa que os participantes estão “sem ideias”, percebe-se que são as razões que fornecem o elo que faltava no argumento. Sem a promessa epistêmica de uma troca irrestrita de ampla gama de motivos relevantes, a força de legitimação que brota de uma deliberação formalmente estruturada permaneceria misteriosa. Por fim, Habermas conclui que ele não vê qualquer ameaça inafastável para a legitimidade de regimes constitucionais decorrente da inevitabilidade de desacordos endêmicos⁵³². Ou seja, a supressão das divergências na interpretação constitucional, via lançamento dessa tarefa para o âmbito dos cidadãos ou seus representantes por meio da deliberação⁵³³, não teria o condão automático de fertilizar a legitimidade dos regimes.

O assunto da legitimidade da jurisdição constitucional é deveras controverso⁵³⁴ e os argumentos aduzidos em seu favor são igualmente consistentes aos que a atacam⁵³⁵. Este trabalho, embora visualize que o problema das desigualdades impositivas inconstitucionais também repousa sobre as atribuições dos poderes constituídos, adota como justificativa para a revisão judicial da extrafiscalidade a supremacia do texto da Constituição e o paradigma do

⁵³² HABERMAS, Jürgen. On Law and Disagreement. Some Comments on “Interpretative Pluralism”. **Ratio Juris**. Vol. 16. n. 2 jun. 2003, p. 187-194, tradução nossa.

⁵³³ Ricardo Lobo Torres ensina que sob o aspecto funcional, a democracia pode ser vista como: a) democracia participativa, fundada na democracia ativa, sendo forma de reivindicação social; e b) democracia deliberativa, estribada no caráter dialógico do direito atual, visando a estabelecer, pelo discurso entre os membros da sociedade, o consenso sobre a distribuição de bens. Esta última caminha para a justiça procedimental e para a afirmação dos direitos na via do processo legislativo e orçamentário, ou, havendo conflitos, na esteira judicial (TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 159-160).

⁵³⁴ Cf.: GARGARELLA, Roberto. **La justicia frente al gobierno**. Sobre el carácter contramayoritario del poder judicial. Quito: Corte Constitucional para el Período de Transición, 2011. 294 p.

⁵³⁵ “Controvérsias sobre quem deveria ter a última palavra em conflitos sobre direitos fundamentais, dessa maneira, são percebidos como uma tensão não apenas entre instituições – parlamentos e cortes – mas também entre dois ideais políticos – respectivamente, democracia e constitucionalismo. Se o primeiro ideal se propõe a realizar algum tipo de governo do povo, o segundo busca assegurar que o poder tenha limites. Por trás da interação entre duas instituições políticas, portanto, encontra-se o problema de como balancear as demandas procedimentais e substantivas desses dois ideais” (MENDES, Conrado Hübner. **Direitos fundamentais, separação de poderes e deliberação**. 2008. 224 f. Tese [Doutorado] – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008).

Estado de Direito. A questão da restauração do estado de constitucionalidade em face das omissões inconstitucionais, que pode levantar dúvidas sobre os limites do papel do Judiciário, oportunamente, será abordada em tópico próprio.

Desde logo, é de se admitir que o sofisma “da supremacia da Constituição decorre o controle de constitucionalidade” não cumpre o dever teórico e empírico de analisar se os tribunais efetivamente cumprem as promessas do constitucionalismo, vez que o respeito ou desrespeito a direitos não se provam de maneira incontroversa. Pela associação cognitiva “controle de constitucionalidade-supremacia constitucional”, ter-se-ia uma legitimação *ex ante* e abstrata do Judiciário⁵³⁶, o que é difícil de defender, pois dependeria da constatação de uma quase-infalibilidade judicial. Justamente por existir essa dificuldade, as soluções judiciais nos casos de omissões parciais necessariamente devem ser meticulosamente costuradas.

4.3 Ferramentas do Judiciário para a guarda da Constituição

A Constituição de 1988 não apenas atribuiu ao órgão cúpula do Judiciário a guarda da ordem constitucional, mas também lhe garantiu ferramentas bastantes para o cumprimento dessa missão institucional.

Percebeu-se que a “guarda da Constituição” a que se refere o art. 102 significa a pretensão de manutenção do próprio Estado de Direito e da relação de contingência entre os poderes, cada um deles detentores parciais da soberania.

Nos tópicos seguintes, o procedimento de abordagem é a perscrutação das ferramentas de correção de ações e omissões que contrariam o princípio da isonomia positivado pelo constituinte no art. 150, II. Ao final, o foco deste capítulo volta-se para o problema das omissões inconstitucionais do legislador, passando o objeto de pesquisa a ser a operacionalidade das técnicas disponíveis para dar efetividade à Constituição sem resultar na diminuição da liberdade do legislador democrático⁵³⁷.

⁵³⁶ MENDES, Conrado Hübner. **Direitos fundamentais, separação de poderes e deliberação**. 2008. 224 f. Tese [Doutorado] – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008, fl. 9.

⁵³⁷ PAGÉS, Juan Luis Requejo. **The problems of legislative omission in the constitutional jurisprudence**. In: XIV Conference of Constitutional Courts of Europe, Vilnius, Mai., 2008.

4.3.1 Controle de constitucionalidade por ação

Quando determinada norma é julgada inconstitucional, declara-se, por algum motivo, a sua incompatibilidade com o ordenamento jurídico, sendo os conceitos de nulidade e anulabilidade primários para a compreensão do sistema de controle de constitucionalidade brasileiro.

Torquato Castro Jr. ensina que “como sanção, a nulidade vai se mostrar um tanto insólita”. A postura jusnaturalista via a nulidade de um ato como a cassação de sua juridicidade. Já sob o positivismo, que identificava toda juridicidade como emanção da ordem positiva, passa a prevalecer a visão de que a nulidade expressa “[...] a situação negativa do ato que não mereceu juridicização”⁵³⁸.

Na perspectiva da pragmática das nulidades, não existe modelo perfeito que alcance o feito de abarcar todas as hipóteses imbuídas de nulidade. Em outras palavras, “[...] é possível mais uma representação do problema”, assumindo-se a relatividade metafórica dos conceitos pensados. Mesmo assim frustrada a demarcação do conceito em razão da complexidade percebida na observação prática, Torquato Castro Jr. diz que “o ato nulo corresponde àquele em que o decisor reconhece tratar-se de uma mensagem, mas recusa-se a aceitar o conteúdo”⁵³⁹.

No caso da anulabilidade, a norma é tida como válida, vigente e eficaz até que sobrevenha a decisão que lhe retire a juridicidade, preservando os efeitos dos atos pretéritos (*ex nunc*). A nulidade, a seu turno, nega vigência ao ato, não podendo ter produzido efeitos desde o início (*ex tunc*).

A violação da Constituição por meio de conduta positiva dá-se no plano da validade⁵⁴⁰, existindo dois modelos clássicos de controle de constitucionalidade exercidos pelo Judiciário: o norte-americano e o austríaco. Nos Estados Unidos, o *judicial review* que primeiramente negou vigência à produção do legislador ordinário foi a decisão do *Chief*

⁵³⁸ CASTRO JÚNIOR, Torquato da Silva. **A Pragmática das nulidades e a Teoria do ato jurídico inexistente: Reflexões sobre Metáforas e Paradoxos da Dogmática Privatista**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 158-159.

⁵³⁹ CASTRO JÚNIOR, Torquato da Silva. **A Pragmática das nulidades e a Teoria do ato jurídico inexistente: Reflexões sobre Metáforas e Paradoxos da Dogmática Privatista**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 172-176.

⁵⁴⁰ PIOVESAN, Flávia. **Proteção Judicial contra omissões legislativas: ação direta de inconstitucionalidade por omissão e mandado de injunção**. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais. 2003, p. 101.

*Justice John Marshall*⁵⁴¹, no caso *William Marbury v. James Madison*, em 1803⁵⁴². Neste sistema de controle difuso (realizável por todos os órgãos jurisdicionais), a lei inconstitucional é nula e írrita (*null and void*)⁵⁴³ e a declaração tem efeitos *ex tunc* (retroativa). No modelo austríaco, o controle de constitucionalidade é concentrado nos tribunais constitucionais. Este foi idealizado por Hans Kelsen, que colaborou na elaboração da Constituição austríaca de 1920, e segundo ele, a princípio, nenhuma norma jurídica é nula, mas se contrariar norma de hierarquia superior será anulada pelo Tribunal Constitucional, produzindo a decisão eficácia *ex nunc*.

Quanto à vinculabilidade das decisões, nos Estados Unidos, a declaração de inconstitucionalidade da Suprema Corte tem eficácia *erga omnes*, por força do mecanismo do *stare decisis*⁵⁴⁴, que em essência enuncia a força dos precedentes judiciais. No modelo de Kelsen, também terão efeitos *erga omnes* as decisões do tribunal constitucional porque elas vão retirar do ordenamento a norma declarada dissonante do texto constitucional⁵⁴⁵.

O controle de constitucionalidade surge no Brasil com a promulgação da primeira Carta republicana, em 1891, que adotou o modelo de controle difuso norte-americano, sem, contudo, incorporar a sistemática do *stare decisis*⁵⁴⁶, dada a tradição romanística do Direito brasileiro⁵⁴⁷. O problema era que as decisões do Supremo Tribunal Federal operavam efeitos

⁵⁴¹ Cf.: SMITH, Edward Jean. **John Marshall: Definer of a Nation**. Nova York: Henry Colt & Colt Company, 1998, 784 p.

⁵⁴² Cf.: FRIEDMAN, Barry. The Myths of Marbury. In: TUSHNET, Mark (org.). **Arguing Marbury vs. Madison**. Stanford: Stanford University Press, 2005, p. 65-87.

⁵⁴³ CASTRO JÚNIOR, Torquato da Silva. **A Pragmática das nulidades e a Teoria do ato jurídico inexistente: Reflexões sobre Metáforas e Paradoxos da Dogmática Privatista**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 170.

⁵⁴⁴ *Stare decisis* deriva da locução completa “*stare decisis e non quieta movere*”.

⁵⁴⁵ Opositor da jurisdição constitucional, Jeremy Waldron chama o modelo de controle de constitucionalidade norte-americano de “forte” em razão do *stare decisis*. “Ainda mais forte”, segundo ele, seria o controle de constitucionalidade que dá poderes aos tribunais “[...] para excluir totalmente uma lei de uma vez por todas”. Este último é o modelo austríaco, que se espalhou pela Europa. O sistema “fraco” seria, por exemplo, o do Reino Unido, no qual os tribunais emitem uma “declaração de incompatibilidade” cujo efeito não suprime a aplicabilidade da lei, mas repercute no processo legislativo, autorizando e agilizando a proposta legislativa de um ministro do governo que pretenda remediar a incompatibilidade. (WALDRON, Jeremy. A essência da oposição ao Judicial Review. In: BIGONHA, Antonio Carlos Alpino; MOREIRA, Luiz [coord.]. **Legitimidade da Jurisdição Constitucional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 100-101)

⁵⁴⁶ Robert Alexy lista três razões para a regra do *stare decisis*, que sustenta um caráter vinculante *prima facie*: i) previsibilidade; ii) proteção da confiança; e iii) igualdade de trato entre os semelhantes. O *stare decisis* se apoia na segurança jurídica e só é afastado em caso de conflito com outros valores, através da ponderação. (ALEXY, Robert. **La institucionalización de la justicia**, 2. ed. Tradução de José Antonio Seoane, Eduardo Roberto Sodero e Pablo Rodrigues. Granada: Comares, 2010, p. 74-75).

⁵⁴⁷ LEWANDOWSKI, Ricardo Enrique. Reflexões em torno do Princípio Republicano. **Revista Justiça & Cidadania**. São Paulo, n. 74, set. 2006, p. 6-11.

apenas *inter partes*, “[...] ensejando prosperarem soluções distintas para casos semelhantes”⁵⁴⁸.

Para tentar remediar esse problema, a constituição de 1934 atribuiu ao Senado Federal competência para suspender, no todo ou em parte, a execução de qualquer lei ou ato, deliberação ou regulamento declarados inconstitucionais pelo Poder Judiciário. Como relata Ricardo Lewandowski, tal fórmula foi mantida pelas Constituições de 1946 (art. 64), de 1967/69 (art. 42, VII) e a de 1988 (art. 52, X)⁵⁴⁹. Essa competência do Senado não o autoriza a revogar o ato declarado inconstitucional, mas empresta eficácia *erga omnes* à decisão do STF proferida no caso concreto⁵⁵⁰.

Com o advento da EC n. 15/65, inaugurou-se o controle concentrado de constitucionalidade dos atos normativos federais e estaduais no Brasil, mediante a criação da representação genérica de inconstitucionalidade por iniciativa exclusiva do Procurador-Geral da República. Como se tratava de controle abstrato, em 1977, o STF entendeu pela dispensabilidade da intervenção do Senado Federal nesses casos, à semelhança do modelo austríaco. Finalmente, a Constituição de 1988 ampliou o rol dos legitimados a proporem a ação direta de inconstitucionalidade (art. 103), exigiu a citação do Advogado-Geral da União (art. 103, §3º), instituiu a ADI por omissão (art. 103, §2º) e trouxe a possibilidade de os Estados-membros instituírem a ação direta de inconstitucionalidade para o controle das leis e atos normativos estaduais e municipais em face das constituições estaduais⁵⁵¹.

Com essa rápida explicação, identifica-se que o Brasil adota um sistema de controle misto. É difuso, pois todos os órgãos jurisdicionais podem fazer controle de constitucionalidade no caso concreto (e com efeitos entre as partes). E também é concentrado, pois compete ao Supremo Tribunal Federal (e aos Tribunais de Justiça, no âmbito estadual) realizar o controle abstrato das normas, tendo estas decisões efeitos *erga omnes*; entretanto, quando a Corte Constitucional realiza o controle difuso no Brasil, ao contrário de nos Estados

⁵⁴⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Reclamação n. 4335/AC**. Min. Ricardo Lewandowski (voto vista). Min. Relator Gilmar Mendes. Disponível em: < <http://s.conjur.com.br/dl/voto-lewandowski-funcao-senado-controle.pdf>>. Acesso em: 28 mai. 2013.

⁵⁴⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Reclamação n. 4335/AC**. Min. Ricardo Lewandowski (voto vista). Min. Relator Gilmar Mendes. Disponível em: < <http://s.conjur.com.br/dl/voto-lewandowski-funcao-senado-controle.pdf>>. Acesso em: 28 mai. 2013.

⁵⁵⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. MS n. 16.512, Pleno. Min. Prado Kelly. **RTJ** 38, n.1, p. 16.

⁵⁵¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Reclamação n. 4335/AC**. Min. Ricardo Lewandowski (voto vista). Min. Relator Gilmar Mendes. In: **Informativo n. 706**. Disponível em: <<http://s.conjur.com.br/dl/voto-lewandowski-funcao-senado-controle.pdf>>. Acesso em: 28 mai. 2013.

Unidos, as decisões não terão eficácia contra todos, salvo se o Senado Federal suspender a execução do ato declarado inconstitucional.

Teori Zavascki pontua que a aptidão expansiva das decisões do STF não ocorre só quando e se o Senado intervier na forma do art. 52, X, da CF/88. “A evolução do direito brasileiro caminhou em direção a um sistema de valorização dos precedentes judiciais emanados dos tribunais superiores”, que passaram a receber, cada vez mais, força persuasiva e expansiva em relação a processos análogos. Criou-se institutos voltados à garantia de efetividade e racionalidade à atuação do Judiciário como as súmulas, a repercussão geral para o efeito de conhecimento de recursos extraordinários, a súmula vinculante, os recursos repetitivos e o pedido de uniformização da interpretação de lei no âmbito dos juizados especiais. Outrossim, nos processos coletivos, gerou-se a sistemática na qual as decisões nelas proferidas apresentam eficácia subjetiva que transcende os partícipes da relação processual⁵⁵²⁵⁵³.

Como bem percebeu Gilmar Mendes, a jurisdição constitucional dos países ibero-americanos é caracterizada por modelos híbridos, construída com criatividade em consonância com a heterogeneidade típica da região⁵⁵⁴. Segado, nessa senda, diz que os países latinos americanos são verdadeiros “laboratórios constitucionais” na aplicação de técnicas de controle de constitucionalidade⁵⁵⁵.

No sistema brasileiro, “[...] onde a eficácia da decisão e a ineficácia do ato são havidas, como nos Estados Unidos, *ex tunc*, sempre é possível a regra de calibração da boa-fé permita uma desconstituição retroativa”⁵⁵⁶. Está-se falando da modulação de efeitos *ad hoc*, prevista no art. 27 da Lei n. 9868/1999: por razões de segurança jurídica (proteção da

⁵⁵² BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Reclamação n. 4335/AC. Min. Teori Zavascki (voto vista). Min. Relator Gilmar Mendes. In: **Informativo n. 739**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/rc14335TZ.pdf>>. Acesso em 14 jul. 2014.

⁵⁵³ Cf.: ZAVASCKI, Teori Albino. **Processo coletivo**: tutela de direitos coletivos e tutela coletiva de direitos. 6. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 53-75.

⁵⁵⁴ MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição constitucional no Brasil: o problema da omissão legislativa inconstitucional**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaArtigoDiscurso/anexo/Omisao_Legislativa_v__Port.pdf>. Acesso em 06 ago. 2014.

⁵⁵⁵ SEGADO, Francisco Fernández. **Del control político al control jurisdiccional**. Evolución y aportes a La Justicia Constitucional en América Latina. Bologna: Center for Constitutional Studies and Democratic Development, Libreria Bonomo, 2005, p. 39.

⁵⁵⁶ CASTRO JÚNIOR, Torquato da Silva. **A Pragmática das nulidades e a Teoria do ato jurídico inexistente**: Reflexões sobre Metáforas e Paradoxos da Dogmática Privatista. São Paulo: Noeses, 2009, p. 170.

confiança) ou de excepcional interesse social, poderá o STF, quando declara a inconstitucionalidade do ato normativo, por dois terços de seus membros, “[...] restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha ser fixado”⁵⁵⁷.

Humberto Ávila ensina que “[...] a modulação de efeitos surgiu na Alemanha para tornar intangíveis efeitos de normas posteriormente declaradas inconstitucionais que haviam instituído tratamentos vantajosos aos cidadãos, embora desiguais ou desproporcionais”⁵⁵⁸.

Assim, nem sempre as decisões declaratórias de inconstitucionalidade no Brasil terão eficácia retroativa, podendo o Supremo Tribunal Federal, em sede controle difuso⁵⁵⁹ ou concentrado, modular os efeitos da decisão por razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social. No caso do controle de validade dos benefícios fiscais, o aspecto temporal da eficácia das decisões declaratórias de nulidade é assunto notadamente relevante em face do princípio da proteção da confiança (defesa contra a frustração abrupta das expectativas geradas), propondo, a partir da decisão, a inauguração de uma justiça de transição⁵⁶⁰, como consistência adequada do processo decisório⁵⁶¹.

4.3.2 Controle de constitucionalidade por omissão

O constituinte entregou ao Judiciário dois instrumentos que têm por objeto as omissões inconstitucionais: o mandado de injunção, no art. 5º, LXXI, destinado à defesa de

⁵⁵⁷ BRASIL, **Lei n. 9.868**, de 10 de novembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm>. Acesso em: 28 mai. 2013.

⁵⁵⁸ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Segurança Jurídica**. Entre permanência, Mudança e Realização do Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 571.

⁵⁵⁹ Reconhecendo a possibilidade, cf.: BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. no AI 627.770, Segunda Turma. Min. Relator Joaquim Barbosa. In: **DJe** n. 203, de 21.10.2011, p. 220-229.

⁵⁶⁰ Cf.: ROCHA, Altamirando Pereira da; FERNANDES, Rayneider Brunelli de Oliveira. **Guerra fiscal, pacto federativo e proteção da confiança**: a proteção da confiança em face da supressão de benefícios fiscais inconstitucionais. In: Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-graduação em Direito. Anais do XXIII Congresso Nacional do Conpedi. Coordenação de Antônio Carlos Diniz Murta, Ubaldo Cesar Balthazar e Raymundo Juliano Rego Feitosa. Florianópolis: CONPEDI, 2014, p. 91-117.

⁵⁶¹ CAMPILONGO, Celso Fernandes. **Política, sistema jurídico e decisão judicial**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 21.

direitos subjetivos perante omissão legislativa ou administrativa e; o processo de controle abstrato da omissão, no art. 103, §2º⁵⁶².

Anna Cândida da Cunha Ferraz reconhece, com apoio nas lições de Karl Loewenstein, que as omissões ou inércias dos poderes estatais geram a desvalorização da Constituição escrita⁵⁶³ (porque operam no plano da eficácia das normas constitucionais⁵⁶⁴). Porém, em que pese a necessidade de correção desse fenômeno, não existem respostas simples e prontas para superá-los sem a quebra do equilíbrio institucional entre os poderes⁵⁶⁵.

Luís Roberto Barroso classifica as omissões legislativas inconstitucionais em totais (ou absolutas) e parciais (ou relativas). Nas totais, “o pressuposto para o reconhecimento e declaração da inconstitucionalidade por omissão é o decurso de prazo razoável para a edição da norma exigida pelo texto constitucional”; é a inobservância de um dever constitucional de legislar decorrente da *inertia deliberandi* das Casas Legislativas⁵⁶⁶. Neste caso, o Poder ou órgão administrativo é constituído em mora porque permaneceu inerte quando deveria ter atuado, e a decisão jurisdicional que declara a inconstitucionalidade: “(a) dará ciência ao Poder competente ou (b) dará ordem ao órgão administrativo para a adoção das providências necessárias”⁵⁶⁷ (art. 103, §2º, CF/88).

A ação direta de inconstitucionalidade por omissão, inspirada nas Constituições da Iugoslávia de 1974 e Portuguesa de 1976, dada a limitação do conteúdo dos provimentos

⁵⁶² MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição constitucional no Brasil: o problema da omissão legislativa inconstitucional.** Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaArtigoDiscurso/anexo/Omisao_Legislativa_v__Port.pdf>. Acesso em 06 ago. 2014.

⁵⁶³ LOWENSTEIN, Karl. **Teoría de la constitución.** Tradução de Alfredo Gallego Anabitarte. Barcelona: Ariel, 1970, p. 222.

⁵⁶⁴ PIOVESAN, Flávia. **Proteção Judicial contra omissões legislativas: ação direta de inconstitucionalidade por omissão e mandado de injunção.** 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais. 2003, p. 101.

⁵⁶⁵ Por ser impossível constranger o legislador a legislar, Anna Cândida da Cunha Ferraz propôs, para a Assembleia Constituinte de 1987, que se prevíssem mecanismos de iniciativa popular, dos Estados-membros, de entidades e de associações, como meio de suprir a omissão do legislador. Dentre os mecanismos propostos à Constituinte contra as omissões totais, destaca-se a (não acatada) proposta do “regulamento de execução de norma constitucional”, que substituiria a lei formal caso o Legislativo não viabilizasse o exercício de um direito constitucional num prazo razoável (FERRAZ, Anna Cândida da Cunha. Inconstitucionalidade por omissão: uma proposta para a constituinte. **Revista de Informação Legislativa**, v. 23, n. 89, p. 49-62, jan./mar., 1986).

⁵⁶⁶ MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição constitucional no Brasil: o problema da omissão legislativa inconstitucional.** Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaArtigoDiscurso/anexo/Omisao_Legislativa_v__Port.pdf>. Acesso em 06 ago. 2014.

⁵⁶⁷ BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência.** 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 314-315.

jurisdicionais feita no §3º do art. 103, tornou-se um remédio de baixa eficácia⁵⁶⁸, de uso limitado e “[...] insuficiente para a tutela objetiva do ordenamento constitucional, quando vulnerado na sua supremacia”⁵⁶⁹.

Em sede de mandado de injunção, o STF avançou na matéria, ao admitir “[...] a possibilidade de estabelecer um regramento provisório para evitar que a omissão inconstitucional paralise a eficácia de normas inconstitucionais”⁵⁷⁰⁵⁷¹; o que foi efetivamente realizado no emblemático caso do direito de greve dos servidores públicos, tendo o STF determinado a aplicação provisória da lei que regula o exercício desse direito pelos trabalhadores em geral (MI n. 708⁵⁷²)⁵⁷³.

Prevalece na doutrina a interpretação de que há diferença entre as soluções judiciais adotadas no mandado de injunção e no processo objetivo: no controle de constitucionalidade concentrado, comunica-se a omissão; “no mandado de injunção o Judiciário deve declarar o direito para que dele possa desfrutar o postulante” (por deter força mandamental)⁵⁷⁴. Em que pese a afirmação dessa distinção, “seria inimaginável admitir que, no âmbito da jurisdição injuntiva, fossem produzidas soluções casuísticas e antiisonômicas para situações semelhantes”⁵⁷⁵; sendo “[...] da essência do mandado de injunção a edição de provimentos jurisdicionais com força material e subjetiva de caráter expansivo”. Luís Roberto Barroso

⁵⁶⁸ Cf.: BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADIMC n. 529/91, Pleno. Min. Relator Sepúlveda Pertence. In: **DJ** de 05.03.1993.

⁵⁶⁹ BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 316-317.

⁵⁷⁰ BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 317-318.

⁵⁷¹ Cf.: PIOVESAN, Flávia. **Proteção Judicial contra omissões legislativas**: ação direta de inconstitucionalidade por omissão e mandado de injunção. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais. 2003, p. 190.

⁵⁷² BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Pleno. MI n. 708/DF, Pleno. Min. Relator Gilmar Mendes. In: **DJe** n. 206, de 31.10.2008.

⁵⁷³ No banco de dados do STF, já se identificou que o tribunal proferiu quatro tipos de decisões nos casos de omissões legislativas: (a) a meramente declaratória, caso em que o Tribunal reconhece a existência da omissão do legislador e apenas dá ciência da mesma à autoridade competente para edição da norma regulamentadora; (b) a declaratória com estipulação de prazo, quando o STF, além de declarar a omissão, estabelece prazo para o cumprimento da obrigação constitucional de legislar; (c) a constitutiva *inter partes*, situação em que o STF define qual o direito que deve ser aplicado no caso concreto até que sobrevenha norma regulamentadora editada pelas autoridades competentes; (d) a constitutiva *erga omnes*, que se dá nas hipóteses em que o Tribunal diz o direito a ser aplicado aos casos análogos ao que está sendo julgado, não se limitando, portanto, ao caso concreto (RAMOS, Luciana de Oliveira. **O controle de constitucionalidade por omissão no Supremo Tribunal Federal**: análise dos casos de omissão legislativa nos vinte e um anos da Constituição. 2010. 135 f. Dissertação (mestrado). Universidade de São Paulo. São Paulo, 2010, fl. 59).

⁵⁷⁴ TEMER, Michel. **Elementos de Direito Constitucional**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 214.

⁵⁷⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Rcl n. n. 4335/AC. Min. Teori Zavascki (voto vista). Min. Relator Gilmar Mendes. In: **Informativo n. 739**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/rcl4335TZ.pdf>>. Acesso em 14 jul. 2014.

situa que, a rigor, não haveria impedimento teórico para que se adotasse esse tipo de solução dos mandados de injunção também em sede de controle concentrado⁵⁷⁶.

Gilmar Mendes, que relatou o MI n. 708, conta que propôs a adoção de solução “normativa e concretizadora” porque, da perspectiva constitucional, o legislador não poderia escolher se concede ou não o direito de greve, podendo tão-somente dispor sobre a adequada configuração da sua disciplina⁵⁷⁷. Como limite desse poder de editar normas abstratas, Calmon de Passos afirmava que o mandado de injunção deveria ser inadmitido se o direito subjetivo dependesse da organização de determinada atividade ou da disposição de recursos públicos⁵⁷⁸.

Nota-se que, semelhantemente ao que já ocorreu na Espanha⁵⁷⁹, o pronunciamento judicial de reconhecimento da omissão total inconstitucional e sinalização da adoção da teoria concretista geral para o aviso prévio proporcional (MI n. 943⁵⁸⁰) já fez com que o Legislativo brasileiro, provavelmente para evitar os efeitos de soluções judiciais provisórias, finalmente cumprisse seu papel constitucional⁵⁸¹.

As omissões parciais inconstitucionais são verificadas “[...] quando o legislador atua de modo insuficiente ou deficiente em relação à obrigação que lhe cabia”⁵⁸², havendo nelas conduta positiva do legislador⁵⁸³, mas imperfeita do ponto de vista constitucional⁵⁸⁵. O

⁵⁷⁶ BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 317-318.

⁵⁷⁷ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. MI n. 943/DF, Pleno. Min. Relator Gilmar Mendes. In: **DJe** de 19.03.2014.

⁵⁷⁸ PASSOS, J. J. Calmon de. **Mandado de Segurança Coletivo, Mandado de Injunção, Habeas Data: constituição e processo**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 113.

⁵⁷⁹ PAGÉS, Juan Luis Requejo. **The problems of legislative omission in the constitutional jurisprudence**. In: XIV Conference of Constitutional Courts of Europe, Vilnius, Mai., 2008. Disponível em: <http://www.confeconstco.org/reports/rep-xiv/report_Spain_en.pdf>. Acesso em 05.08.2014.

⁵⁸⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. MI n. 943/DF, Pleno. Min. Relator Gilmar Mendes. In: **DJe** n. 120, de 19.03.2014.

⁵⁸¹ No MI n. 758/DF, o STF entendeu pela adequação da aplicação analógica do art. 57, §1º, da Lei n. 8.213/1991, para sanar a omissão legislativa em relação ao art. 40, §4º, da CF/88 (BRASIL, Supremo Tribunal Federal. MI n. 758/DF, Pleno. Ministro Relator Marco Aurélio. In: **Dj** de 26.09.2008).

⁵⁸² BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 318-319.

⁵⁸³ MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição constitucional no Brasil: o problema da omissão legislativa inconstitucional**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaArtigoDiscurso/anexo/Omisao_Legislativa_v__Port.pdf>. Acesso em 06 ago. 2014.

⁵⁸⁴ Flávia Piovesan revela que o mandado de injunção tem como pressuposto a falta de norma regulamentadora, parecendo improvável no STF a utilização do instituto para o controle de constitucionalidade de omissões parciais (PIOVESAN, Flávia. **Proteção Judicial contra omissões legislativas**: ação direta

precedente do STF quase sempre invocado é o da insuficiência do valor do salário mínimo⁵⁸⁶ para prover os bens listados no art. 7º da CF/88. Por bem e não haveria como ser diferente, o STF entendeu que não poderia estimar um numerário que atendesse à Constituição, já que o assunto referente ao poder de compra do dinheiro escapa do controle, do campo de cognoscibilidade e das funções do sistema jurídico.

Houve ainda entendimento de que houve omissão parcial no julgamento da ADI n. 3.243/MT⁵⁸⁷, em que o STF reconheceu a inconstitucionalidade da LC n. 62/1989 no que se referia à fixação dos critérios para a repartição do FPE que não atendiam ao objetivo constitucional de promoção do equilíbrio socioeconômico. Na solução encontrada, o Ministro Relator Gilmar Mendes destacou a necessidade de se manter a lei em vigor a fim de evitar lacuna ameaçadora, mas, no escopo de garantir efetividade à decisão, fixou prazo terminativo (e não meramente de razoabilidade), após o qual o ato perderia vigência⁵⁸⁸.

Luís Roberto Barroso lista como soluções para a correção de omissões inconstitucionais: (a) a declaração positiva de inconstitucionalidade, não melhorando a situação dos excluídos, mas generalizando a situação menos favorável; (b) declaração de nulidade sem redução do texto, declarando-se a inconstitucionalidade, com ciência ao Poder competente. Contudo, tais fórmulas têm o problema de não corresponder ao espírito constitucional, como no episódio em que o Supremo julgou inválida lei que reajustava a remuneração apenas de algumas categorias de servidores públicos⁵⁸⁹ ou quando o legislador não deixar de quedar-se inerte, persistindo a injustiça⁵⁹⁰. No mais, a declaração de nulidade pode causar o surgimento de vácuo legislativo ou a repristinação da lei anterior.

de inconstitucionalidade por omissão e mandado de injunção. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais. 2003, p. 168).

⁵⁸⁵ PIOVESAN, Flávia. **Proteção Judicial contra omissões legislativas**: ação direta de inconstitucionalidade por omissão e mandado de injunção. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais. 2003, p. 96.

⁵⁸⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADIMC n. 1.458-DF, Pleno. Min. Relator Marco Aurélio. In: **DJU** de 20.09.1996.

⁵⁸⁷ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Pleno. ADI n. 3.243/MT, Pleno. Ministro Relator Gilmar Mendes. In: **DJe** n. 81 de 07.05.2010.

⁵⁸⁸ BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 319-321.

⁵⁸⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RMS n. 22.307/DF, Pleno. Min. Relator Marco Aurélio Mello. In: **DJ** de 19.02.1997.

⁵⁹⁰ BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 521.

4.3.3 Sentenças aditivas

Entre os efeitos práticos das declarações de inconstitucionalidade e constitucionalidade, há uma série de pronunciamentos intermediários. As pronúncias interpretativas, que recortam as possibilidades de atribuição de sentido ao texto normativo, fazem parte desse espectro⁵⁹¹.

Zagrebelsky conceitua as sentenças aditivas ou adjuntivas como aquelas destinadas a reparar deficiências de carga normativa entre o texto legal e o sentido que ele, constitucionalmente, deveria possuir. Nessa atividade, o tribunal declara a inconstitucionalidade da parte na qual não prevê algo⁵⁹².

Moreno Millán apresenta três fundamentos para as sentenças integradoras: (a) o caráter normativo da Constituição; (b) a efetividade dos princípios e direitos consagrados no texto constitucional; (c) a função jurisdicional da Corte⁵⁹³. Já Humberto Nogueira Alcalá entende que as decisões aditivas são expressão do ativismo judicial, ao inovarem o ordenamento e ostentarem natureza constitutiva⁵⁹⁴.

Com a *Sentenza* n. 190, datada de 1970, a Corte Constitucional italiana supriu a omissão do Código de Processo Penal para garantir, em pé de igualdade com a acusação, o direito de assistência do advogado quando do interrogatório do acusado na fase de instrução⁵⁹⁵. Na Espanha, o Tribunal Constitucional reconheceu, na *Sentencia* n. 103, igualmente aos viúvos, o direito de receber pensão decorrente da morte da esposa sem necessidade de comprovar incapacidade laboral, requisito este não exigido para as viúvas. De forma semelhante, na *Sentencia* n. 222, o Tribunal, arrimado no direito à igualdade, equiparou

⁵⁹¹ PAGÉS, Juan Luis Requejo. **The problems of legislative omission in the constitutional jurisprudence**. In: XIV Conference of Constitutional Courts of Europe, Vilnius, Mai., 2008. Disponível em: <http://www.confeuconstco.org/reports/rep-xiv/report_Spain_en.pdf>. Acesso em 05.08.2014.

⁵⁹² ZAGREBELSKY, Gustavo. **La giustizia costituzionale**. Bologna: Società editrice il Mulino, 1977, p. 157.

⁵⁹³ MORENO MILLÁN, Franklyn, **La jurisprudencia constitucional como fuente del derecho**. Bogotá: Editorial Leyer, 2002, p. 65.

⁵⁹⁴ NOGUEIRA ALCALÁ, Humberto. Sentencias de los tribunales constitucionales y sus efectos en América del Sur. **Revista Iberoamericana de Derecho Procesal Constitucional**. Proceso y Constitución, México, Editorial Porrúa, jul./dez., 2004, , p. 92.

⁵⁹⁵ CERRI, Augusto. **Corso di giustizia costituzionale**. 3. ed. Milão: Giuffrè, 2002, p. 236.

a união estável ao casamento em situação na qual a lei de arrendamentos urbanos textualmente somente atribuía direito de sub-rogação ao cônjuge sobrevivente⁵⁹⁶.

Edilson Nobre Júnior, baseado em Augusto Cerri⁵⁹⁷, distingue sentença aditiva de decisão manipuladora ou substitutiva, sendo esta eficaz para alterar a locução primária normativa inconstitucional e sugerir outra válida em seu lugar⁵⁹⁸. As aditivas, por sua vez, restringem-se apenas a preencher uma omissão:

A sentença aditiva indica que um preceito é inconstitucional *enquanto não estabelece...*, ou *não prevê...*, ou *omite...*, ou *não inclui...*, ou *exclui...*, algo que deveria incluir para ser conforme a Constituição. A disposição é conservada em sua totalidade, mas passa a significar também o sentido omitido (norma) que a tornava ilegítima⁵⁹⁹.

Assim, as sentenças aditivas são caracterizadas pelo seu dispositivo, “no qual se declara a inconstitucionalidade de uma disposição normativa, justamente na parte em que não prevê algo que, com a sua prolação, passa a integrar a regra jurídica”⁶⁰⁰.

As decisões aditivas (*sentenze aggiuntive*) originam-se da jurisprudência italiana e passaram a ser adotadas também na Espanha. Ao contrário do que possa parecer, as Cortes Constitucionais europeias são firmemente influenciadas pela filosofia do *self-restraint*, sendo somente objeto de apreciação as omissões do legislador que podem ser remediadas pelas ferramentas judiciais e sem recorrer a outros componentes de criação do Direito que não são inerentes à atividade jurisdicional⁶⁰¹. Esses limites às decisões aditivas são aqueles em que a integração da omissão legislativa não pode ser deduzida de princípios ou regras constitucionais ou, em geral, quando é impraticável recorrer à analogia (por exemplo, em

⁵⁹⁶ NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Sentenças aditivas e o mito do legislador negativo. **Revista de Direito do Estado-RDE**, n. 3, p. 55-94, jul./set., 2006.

⁵⁹⁷ Augusto Cerri identifica precedentes mais longínquos das decisões aditivas, como as *sentenze* n. 24, de 1957; a n. 168, de 1963 e a n. 9, de 1964 (CERRI, Augusto. **Corso di giustizia costituzionale**. 3. ed. Milão: Giuffrè, 2002, p. 425).

⁵⁹⁸ NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Sentenças aditivas e o mito do legislador negativo. **Revista de Direito do Estado-RDE**, n. 3, p. 55-94, jul./set., 2006.

⁵⁹⁹ BRUST, Leo. A interpretação conforme a constituição e as sentenças manipulativas. **Revista direito GV**. 2009, vol.5, n.2, p. 507-526.

⁶⁰⁰ NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Controle de constitucionalidade: modelos brasileiro e italiano (breve análise comparativa). **Revista Esmafe/Escola de Magistratura Federal da 5. Região**, n. 1, p. 183-222, jan. 2001.

⁶⁰¹ PAGÉS, Juan Luis Requejo. **The problems of legislative omission in the constitutional jurisprudence**. In: XIV Conference of Constitutional Courts of Europe, Vilnius, Mai., 2008. Disponível em: <http://www.confeconstco.org/reports/rep-xiv/report_Spain_en.pdf>. Acesso em 05.08.2014.

matéria criminal)⁶⁰². Na jurisprudência italiana, fundaram-se semelhantes limitações à injunção pela via judicial em matéria penal e naquelas causas que demandam suporte financeiro⁶⁰³.

Parece evidente que a correção da discriminação causada pela omissão poderia igualmente ter estendido a eliminação dos benefícios em favor da acusação (no caso italiano), da viúva ou do cônjuge (nas situações discutidas na Corte espanhola). Como ressalta Juan Pagés, esse tipo de decisão seria reverencial ao legislador, por só reconhecer nele a legitimidade de decidir sobre o destino de um benefício com repercussões orçamentárias ou que poderia não ser mantido em razão da necessidade de incluir uma nova categoria no círculo de beneficiários⁶⁰⁴.

A técnica de dissociação do dueto inconstitucionalidade/nulidade, surgida na Alemanha⁶⁰⁵, é a base de operação das decisões aditivas. Essa conclusão foi alcançada no julgamento de uma causa tributária relativa a pessoas casadas e em união estável no sistema de deduções em que a Corte espanhola reconheceu que a infração do princípio da igualdade não poderia ser simplesmente corrigida com a extensão do tratamento fiscal menos favorável, colocando no mesmo patamar de tributação contribuintes solteiros sozinhos, solteiros em união estável e casados. Juan Pagés explica que essa declaração de incompatibilidade sem nulidade tem sido a opção encontrada nesses casos de omissão parcial porque a Corte espanhola não tem à sua disposição fórmulas como o condicionamento da nulidade⁶⁰⁶.

Há diferenças básicas entre os ordenamentos brasileiro e italiano, pois neste sistema a tramitação da arguição de inconstitucionalidade apresenta requisitos específicos:

- a) a relevância do tema focado para o desenlace do litígio; b) não se apresentar manifestamente infundada a arguição, portanto não se justifica a provocação da Corte Constitucional quando a lei em tela se revela, de maneira indiscutível, em compasso com a Lei Mor; c) haver, de acordo com o art. 1º da Lei 01/48, ratificado

⁶⁰² AHUMADA RUÍZ, María Ángeles. El control de constitucionalidad de las omisiones legislativas. **Revista del Centro de Estudios Constitucionales**, n. 8, 1991, p. 169-194.

⁶⁰³ NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Controle de constitucionalidade: modelos brasileiro e italiano (breve análise comparativa). **Revista Esmafe/Escola de Magistratura Federal da 5. Região**, n. 1, p. 183-222, jan. 2001.

⁶⁰⁴ PAGÉS, Juan Luis Requejo. **The problems of legislative omission in the constitutional jurisprudence**. In: XIV Conference of Constitutional Courts of Europe, Vilnius, Mai., 2008. Disponível em: <http://www.confeconstco.org/reports/rep-xiv/report_Spain_en.pdf>. Acesso em 05.08.2014.

⁶⁰⁵ MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**. Tomo II. Coimbra: Ed. Coimbra, 2000, p. 511.

⁶⁰⁶ PAGÉS, Juan Luis Requejo. **The problems of legislative omission in the constitutional jurisprudence**. In: XIV Conference of Constitutional Courts of Europe, Vilnius, Mai., 2008. Disponível em: <http://www.confeconstco.org/reports/rep-xiv/report_Spain_en.pdf>. Acesso em 05.08.2014.

pela o art. 23 da Lei 87/53, a impugnação tido lugar ‘*nel corso de um giudizio*’ (no curso de um juízo) e diante de uma ‘*autorità giurisdizionale*’ (autoridade jurisdicional)⁶⁰⁷.

Percebe-se, dessa maneira, a concentração da competência para decidir sobre a constitucionalidade das leis na Corte Constitucional. Na Itália, em sede de controle difuso ou concentrado, as *sentenze de accoglimento* afetam a todos após sua publicação e apresentam efeitos *ex nunc*; com ressalvados laivos de retroatividade na paralisação de eficácia da norma constitucional, ao impedir a aplicação da norma inconstitucional pelos órgãos jurisdicionais a fatos ocorridos ainda que anteriormente à pronúncia da Corte⁶⁰⁸.

4.4 Hipótese para as omissões parciais inconstitucionais em matéria de extrafiscalidade: desafio de harmonização do acesso a direitos econômicos com as consequências públicas da decisão judicial

Praticamente toda decisão jurisdicional proferida em prol do contribuinte apresenta alguma repercussão econômica na pretensão arrecadatória do Estado. E a decisão judicial pode ser analisada como um “modelo de atribuição” inserido num contexto caracterizado por escassez de bens e proliferação de direitos⁶⁰⁹.

Se, na visão deste trabalho, é necessário que para restringir a lógica da igualdade segundo a capacidade contributiva, o legislador tenha o encargo de dar razoáveis justificativas para tanto; exige-se, da mesma maneira, para a prevenção contra o arbítrio, a coerência da norma extrafiscal na estipulação de seus beneficiários, respeitando-se as situações de equivalência⁶¹⁰.

O que se põe primeiro em discussão é o cumprimento do princípio da igualdade. A partir de então, e sendo essa análise feita, é que se abre ao Judiciário a oportunidade de decidir como serão administrados os interesses em jogo.

⁶⁰⁷ NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Controle de constitucionalidade : modelos brasileiro e italiano (breve análise comparativa). **Revista Esmafe**/Escola de Magistratura Federal da 5. Região, n. 1, p. 183-222, jan. 2001.

⁶⁰⁸ NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Controle de constitucionalidade : modelos brasileiro e italiano (breve análise comparativa). **Revista Esmafe**/Escola de Magistratura Federal da 5. Região, n. 1, p. 183-222, jan. 2001.

⁶⁰⁹ LORENZETTI, Ricardo Luís. **Teoria da decisão judicial**: fundamentos de direito. Tradução de Bruno Miragem e notas de Cláudia Lima Marques. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010, p. 214.

⁶¹⁰ Cf.: CLÈVE, Clèmerson Merlin. **A fiscalização abstrata da constitucionalidade no direito brasileiro**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2000. 484 p.

Pela fórmula do Tribunal Constitucional Federal alemão, o princípio da igualdade é violado quando se dispensa tratamento a um grupo de destinatários normativos de maneira distinta da de outros destinatários normativos sem que exista diferenças de tal índole e de tal peso que possam justificar o tratamento desigual⁶¹¹. A equivalência, base fática da reclamação do tratamento tributário igualitário, então, pode ser verificada: (a) pela análise, nos planos da linguagem, dos significados dos tipos jurídicos empregados, focalizando-se os pontos de semelhança e diferença do contemplado com o excluído; (b) por meio de resultados probatórios apontando prejuízo à concorrência ou obstáculo à iniciativa no mercado em função do benefício fiscal discutido e; (c) através do exame cognitivo da pertinência racional da justificativa que o ente tributante invoca para a desigualação⁶¹².

A Constituição só não é letra morta se as pessoas procurarem a sua concretização; e um direito fundamental só não é oco quando existem mecanismos que o tornam reclamável. No decorrer deste trabalho, viu-se que o trato judicial referente a omissões parciais inconstitucionais pode ser guiado sob diferentes linhas solucionais, tais como:

- (a) declaração de nulidade da norma extrafiscal, extinguindo-se, assim, o benefício fiscal nela contido e as diferenças de tratamento anti-isonômicas;
- (b) declaração de incompatibilidade sem pronunciar nulidade, tendo-se por efeito prático a inclusão do excluído no círculo de beneficiários do incentivo tributário.

A maioria da doutrina, ao posicionar-se sobre o dilema acima no campo tributário, é fortemente convicta de que não cabe a adoção de decisões aditivas nas hipóteses que tenham por consequência a realização de gastos desprovidos de cobertura orçamentária⁶¹³⁶¹⁴. Por mais

⁶¹¹ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 59-60.

⁶¹² Para provar o prejuízo à livre concorrência, o interessado pode requerer a intimação do CADE, na forma do art. 118 da Lei n. 12.529/2011. A manifestação do CADE poderá fornecer subsídios para a constatação do impacto da tributação diferenciada e apontar se, de fato, o beneficiário e o excluído do benefício fiscal estão em patamar de equivalência. O autor, que não tem como prever a posição do Judiciário, pode cumular pedidos alternativos: ou declara-se a nulidade do ato inconstitucional, ou declara-se a inconstitucionalidade da omissão. Cf.: CLÈVE, Clèmerson Merlin. **A fiscalização abstrata da constitucionalidade no direito brasileiro**. 2 ed. Atual. e ampl. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2000, p. 305.

⁶¹³ NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Controle de constitucionalidade: modelos brasileiro e italiano (breve análise comparativa). **Revista Esmafe**/Escola de Magistratura Federal da 5. Região, n. 1, p. 183-222, jan. 2001.

que respeitável esse argumento, ele é insuficiente, por si só, para oferecer resistência definitiva à prolação de sentenças aditivas na seara da extrafiscalidade porque subestima as consequências em jogo da decisão judicial e esquece-se dos mecanismos manipuladores dos efeitos temporais que foram dados ao Judiciário para fazer valer seus pronunciamentos (art. 27 da Lei n. 9.868/1999).

Nota-se que os órgãos judiciários italianos e espanhóis dispõem de limitadas ferramentas para manipular cronologicamente os efeitos da declaração de inconstitucionalidade. O Judiciário brasileiro, em caminho diverso, avançou notavelmente nessa temática, já proferindo decisões que puderam efetivamente impulsionar o legislador a adequar sua produção à Constituição. No Mandado de Injunção n. 232, por exemplo, o STF estabeleceu que, passados seis meses sem que o Congresso Nacional editasse a lei referida no art. 195, § 7º, da CF/88, o impetrante passaria a gozar da imunidade requerida⁶¹⁵. Soluções personalizadas desse tipo fazem parte de um longo caminho hermenêutico que o STF percorreu para garantir efetividade ao texto constitucional apesar da mora legislativa injustificada⁶¹⁶.

Parece possível extrair da teoria das decisões aditivas aportes úteis à função judicial de garantia de efetividade da Constituição. No entanto, o Supremo Tribunal Federal tem colocado o óbice do dogma do legislador negativo, que culmina na conclusão pela impossibilidade jurídica do pedido de integração, para repelir essa espécie de decisão na sua jurisprudência.

⁶¹⁴ Edilson Nobre Júnior coleta outras orientações a respeito da relação entre orçamento e sentenças aditivas: "a) favorável à sua definitiva exclusão, por não respeitar o princípio da cobertura financeira (Caianeillo); b) não se atribuir o surgimento de novas despesas ao pronunciamento da Corte Constitucional, mas aos vícios do sistema legislativo (Donati); c) criação de um item orçamentário destinado ao custeio das despesas advindas com as decisões aditivas (Crisafulli); d) cobertura automática dessas decisões através da repartição entre os velhos e os novos beneficiários dos fundos para tanto destinados (Grosso); e) prolação de sentença de incompatibilidade sem efeitos imediatos (Zagrebel'sky) (NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Sentenças aditivas e o mito do legislador negativo. **Revista de Direito do Estado-RDE**, n. 3, p. 55-94, jul./set., 2006).

⁶¹⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. MI n. 232/RJ, Pleno. Ministro Relator Moreira Alves. In: **DJ** de 27.03.1992

⁶¹⁶ Marco Aurélio Mello conta parte dessa história: "Observem haver este Tribunal, no julgamento do Mandado de Injunção nº 283/DF, da relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, dado um passo adiante quanto à superação das omissões inconstitucionais, ao reconhecer a possibilidade de obtenção de indenização por perdas e danos em razão da mora legislativa na regulamentação do § 3º do artigo 8º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, a ser fixada em liquidação. Avançou-se mais na apreciação do Mandado de Injunção nº 712/PA, da relatoria do Ministro Eros Grau, e do Mandado de Injunção nº 721/DF, de minha relatoria, nos quais o Supremo retirou da inoperância o inciso VIII do artigo 7º e o § 4º do artigo 40 da Lei Maior, determinando a aplicação analógica, respectivamente, das Leis nº 7.783/89 e 8.213/91" (BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 565.089/SP. Min. Relator Marco Aurélio Mello [decisão monocrática]. In: **DJe** n. 219, de 05.11.2013).

Deve-se recordar que a tese do legislador negativo foi concebida por Kelsen para justificar e gerar a sistemática do controle de constitucionalidade concentrado na Corte Constitucional austríaca, afirmando o caráter pouco criativo e absolutamente determinado pela Constituição da jurisdição constitucional. Contudo, há de ser frisado, mais uma vez, que nenhuma jurisprudência logrou ser mecânica, sendo atividade inerente dos órgãos judiciários a interpretação, a integração (colmatação de lacunas), a confecção e a aplicação de normas.

Fredie Didier aponta que “a possibilidade jurídica do pedido é, sem sombra de dúvida, a mais esdrúxula e despropositada das condições da ação”. Desde 1970, o próprio Liebman já havia retirado a possibilidade jurídica do rol das condições da ação⁶¹⁷. A possibilidade do pedido, pela regra lógica do terceiro excluído, encaixa-se como questão de mérito, pertinente ao interesse processual e correspondente à incidência da *fattispecie* legal na *fattispecie* material. Então, “quando se pede, em países que não permitem o divórcio, a dissolução do vínculo matrimonial, está-se a pedir algo que o direito positivo repele” (proibido) e não rigorosamente algo fora das possibilidades⁶¹⁸.

O problema é saber se o Direito brasileiro proíbe as decisões aditivas; logo, cabe perguntar: “a competência do Judiciário só compreende juízos negativos de exclusão?”⁶¹⁹. Não há nenhuma regra escrita que claramente autorize ou desautorize o STF a proferir acórdãos desse tipo; mas também não seria equilibrado pregar a concretização positiva do princípio da igualdade desvinculada de quaisquer parâmetros.

Humberto Ávila entende que a proibição de análise dos efeitos prospectivos da lei ou de consideração às alternativas que deveriam ter sido cogitadas pelo Legislativo levaria à falta de realização da igualdade⁶²⁰. O exemplo trazido é o julgamento do RMS n. 22.307/DF, no qual o STF, semelhantemente ao que fez na ADI n. 1.600/DF, anulou a medida de

⁶¹⁷ Embora muito criticado, Liebman mantinha como hipótese de impossibilidade jurídica do pedido o divórcio; depois que este fora positivado no sistema jurídico e tornado possível (permitido) o pedido judicial de dissolução do casamento, a possibilidade da demanda não mais figurou no rol de condições da ação. Cf.: LIEBMAN, Enrico Tullio. **Manual de Direito Processual Civil**. Tradução de Cândido Rangel Dinamarco. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985, p. 160.

⁶¹⁸ DIDIER JÚNIOR, Fredie. Um réquiem às condições da ação: estudo analítico sobre a existência do instituto. **Revista Forense**, v. 96, n. 351, p. 65-82, jul./set. 2000.

⁶¹⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 180.

⁶²⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 180.

comparação e, com a decisão, produziu efeitos positivos, igualando a revisão dos vencimentos para servidores militares e civis⁶²¹.

Marco Aurélio Mello reconhece que a interpretação dos limites do mandado de injunção “representa o inconformismo do Tribunal com a omissão inconstitucional e a criação de soluções para o problema que superem o singelo – e tantas vezes inócuo – apelo ao legislador”; sendo “chegado o momento de superar a conhecida ‘síndrome da inefetividade das normas constitucionais’”⁶²².

O art. 111 do CTN, que ordena interpretar literalmente as hipóteses de exclusão do crédito tributário, deve ser entendido com o reconhecimento da teleologia de que exceções (desonerações) devem mesmo ser interpretadas restritivamente (a regra é a tributação)⁶²³. Contudo, o art. 111 do CTN não se sobrepõe a princípios constitucionais como o da igualdade e o da livre concorrência no mercado pela pressuposição de que a vontade do constituinte é superior. Aliás, a prática discursiva dialética não adota um modelo de causalidade mecânica, pois considera a prática e o evento contraditórios e em luta, com uma relação complexa e variável (de fixidez parcial e temporária) com as estruturas⁶²⁴.

Como apontou Luhmann, a formulação da teoria geral de Kelsen já estava anacrônica à época porque os enfoques da “engenharia social” e da Jurisprudência dos interesses haviam vinculado a aplicação do Direito a uma série de fatos que não tinham sido considerados no momento de formulação das normas. O pragmatismo postulava que toda interpretação prática do Direito deveria levar em conta como as diferentes construções do Direito afetavam os resultados jurídicos. Assim, deveria ocupar-se não só do impacto sobre as futuras decisões no marco do sistema jurídico, mas também de controlar as consequências fáticas no seio da

⁶²¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RMS n. 22.307/DF, Pleno. Min. Relator Marco Aurélio Mello. In: **DJ** de 19.02.1997.

⁶²² BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 565.089/SP. Min. Relator Marco Aurélio Mello (decisão monocrática). In: **DJe** n. 219, de 05.11.2013.

⁶²³ Como explica Karl Larenz, o sentido literal é o resultado do ato interpretativo, o que depende do uso linguístico especial por parte da lei (LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3. ed. Tradução de José Lamago. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 485). O resultado literal é o desejável. Porém, se este for incompatível com a norma de hierarquia superior (princípio da igualdade), ou seja, o legislador envia a mensagem mas o sistema jurídico nega seu conteúdo, outras possibilidades interpretativas surgem para que o Judiciário solucione o problema.

⁶²⁴ FAIRCLOUGH, Norman. **Discurso e mudança social**. Tradução e revisão técnica de Izabel Magalhães. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2001, p. 94.

realidade social⁶²⁵. “Os intérpretes reduzem a ambivalência potencial dos textos, mostrando parte do efeito do contexto na redução da ambivalência, num sentido estreito de 'contexto' como o que precede (ou segue) em um texto”⁶²⁶.

As omissões do legislador são questões referentes ao plano da eficácia das normas constitucionais. Na decisão aditiva, o tribunal não atuaria rigorosamente como legislador positivo, pois ele não inventa o benefício fiscal e nem delimita os seus destinatários (tarefa exclusiva do legislador): a eficácia injuntiva não leva o julgador a estabelecer critérios e soluções opostos aos critérios e soluções da lei⁶²⁷. Então, o que se faz é a integração do texto, ou seja, o preenchimento necessário de seu sentido porque, da forma como está, ele apresenta desconformidade com o ordenamento.

A doutrina consequencialista exerce seu maior peso quando estão no palco causas com repercussão financeira para o Estado. Desvirtua a lógica da separação dos poderes atribuir função política aos tribunais. Porém, distorce também a autonomia do sistema jurídico proferir decisões que não são dedutíveis do plexo normativo⁶²⁸.

Parece extremamente perigoso defender o pragmatismo jurídico, no qual o juiz está mais preocupado em atuar politicamente e orientado a agir a partir de dados apresentados pela economia⁶²⁹. O sistema jurídico é aberto cognitivamente, mas fechado operacionalmente; ou seja, o juiz está preparado para ouvir quaisquer argumentos, mas não pode editar quaisquer decisões, pois suas operações são limitadas (a decisão judicial é tipicamente uma decisão programada⁶³⁰). O juiz pode conhecer das consequências públicas da sua decisão, desde que o próprio sistema jurídico tenha considerado essa possibilidade – os sistemas sociais selecionam

⁶²⁵ LUHMANN, Niklas. El derecho como sistema social. In: DIEZ, Carlos Cómez-Jara (Ed.). **Teoría de sistemas y derecho penal**: fundamentos y posibilidades de aplicación. Granada: Comares, 2005. p. 69.

⁶²⁶ FAIRCLOUGH, Norman. **Discurso e mudança social**. Tradução e revisão técnica de Izabel Magalhães. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2001, p. 110.

⁶²⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 185.

⁶²⁸ “O Direito processa autonomamente informação, cria mundos de sentido, fixa objetivos e fins, produz construções da realidade e define as expectativas normativas – e tudo isso independentemente das construções do mundo que existem nas mentes dos juristas. Semelhante epistemologia jurídico-construtivista não é nem individualista nem coletivista. Não precisa de recurso algum aos autores e intenções individuais; ao mesmo tempo, não pressupõe a existência de uma entidade coletiva supra-individual no sentido de uma ‘consciência coletiva’ ou ‘pensamento coletivo’”(TEUBNER, Günther. El derecho como sujeto epistémico: hacia una epistemologia constructivista del derecho. Tradução de Carlos Gomez-Jara Diez. **Doxa**, Madrid, n. 25, 2002, p. 551).

⁶²⁹ CAMARGO, Margarida Maria Lacombe. Fundamentos teóricos do pragmatismo jurídico. **Revista de Direito do Estado - RDE**, n. 6, p. 185-211, abr./jun. 2007.

⁶³⁰ CAMPILONGO, Celso Fernandes. **Política, sistema jurídico e decisão judicial**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 103.

as possibilidades que lhes fazem sentido conforme a função que exercem, reduzindo a complexidade do ambiente para eles⁶³¹.

A doutrina jurídica é compreendida como a formulação da autorreferência do Direito. O Direito é sistema que está dentro da sociedade; “não é política, não é economia, não é religião, nem educação. Não produz obras de arte, não cura doenças, nem distribui notícias”⁶³². O Direito trabalha com normas, que, do ponto de vista sociológico, são expectativas contrafáticas; opera com um código binário próprio, de modo que o sistema se diferencie para cumprir a sua tarefa específica de resolver o problema da defraudação de expectativas e servir à reprodução autopoietica do sistema:

O processamento de ditas expectativas precisa de um código binário que contenha um valor positivo (a justiça) e um valor negativo (a injustiça), assim como que exclua artificialmente ambas contradições – v.g. a justiça é injusta e a injustiça é justa – e outros valores (a utilidade, os fins políticos, etc). Esta codificação tem uma importância decisiva para a diferenciação do sistema jurídico, posto que dota o sistema de sua própria forma de contingência, a qual está internamente constituída. Tudo aquilo que entre dentro da esfera da relevância jurídica pode ser legal ou ilegal. Tudo aquilo que encaixe dentro desse código só terá relevância jurídica se resulta importante como questão preliminar às decisões sobre a justiça e à injustiça⁶³³.

A Constituição não despreza o impacto orçamentário das medidas extrafiscais (art. 70). O constituinte demonstrou apreço à estabilidade orçamentária nos artigos 165 a 169 da Constituição e 35 a 39 da ADCT; e preocupou-se com a fiscalização financeira do Estado nos artigos 70 a 75. Do mesmo modo, não se criou nenhuma ordem de preferência entre os princípios decorrentes da justiça na distribuição da carga tributária e a segurança jurídica orçamentária.

Incumbe ao hermeneuta harmonizar os interesses que se contrapõem no caso concreto e esforçar-se para que nenhum deles seja completamente sacrificado. O valor a ser buscado pela medida extrafiscal pode ser tão vital para a sociedade quanto a igualdade e a segurança jurídica. Imagine o estrago que seria a declaração de nulidade de um incentivo fiscal que confere viabilidade econômica a tecnologias que degradam em menor grau o meio-ambiente.

⁶³¹ Cf.: CAMPILONGO, Celso Fernandes. **Direito e diferenciação social**. São Paulo: Saraiva, 2011. 149 p.

⁶³² LUHMANN, Niklas. El derecho como sistema social. In: DIEZ, Carlos Cómez-Jara (Ed.). **Teoría de sistemas y derecho penal**: fundamentos y posibilidades de aplicación. Granada: Comares, 2005. p. 72.

⁶³³ LUHMANN, Niklas. El derecho como sistema social. In: DIEZ, Carlos Cómez-Jara (Ed.). **Teoría de sistemas y derecho penal**: fundamentos y posibilidades de aplicación. Granada: Comares, 2005, p. 74.

Pressões sociais, no futuro, podem ser fontes de oportunidades de autocorreção⁶³⁴ baseadas na prudência (capacidade de discernir em cada situação entre o bem e o mal concretos⁶³⁵). O magistrado deve sempre tentar salvar a obra do legislador infraconstitucional que canaliza a eficácia de normas constitucionais⁶³⁶; pois não há impedimento ao Judiciário de atuar quando “houver sentido que subsista à nulidade de uma parte da norma em virtude da ausência de entrelaçamento dos fragmentos normativos”⁶³⁷.

As decisões de eficácia injuntiva, embora criadas no estrangeiro, podem ser trazidas e adaptadas ao sistema jurídico brasileiro naquilo que favorecer a efetividade das normas constitucionais. Na visão deste trabalho, o aporte a ser incorporado da teoria das sentenças aditivas é a dissociação do dueto inconstitucionalidade/nulidade. Esta formulação teórica, se compatibilizada com a segurança jurídica e o respeito à competência do legislador democraticamente eleito para erigir o orçamento público, fortalecerá a missão judicial de guarda da Constituição.

Como, então, compatibilizar a segurança jurídica orçamentária com a concretização positiva da igualdade tributária que gera consequências financeiras para o Estado? O Judiciário deve agrupar as ferramentas à sua disposição e oferecer resposta interpretativa⁶³⁸ que guarda referibilidade com o espírito constitucional de isonomia fiscal, segurança orçamentária e promoção de valores extrafiscais de índole social ou econômica. Como Niklas Luhmann já percebera, os tribunais devem, queiram ou não, tendo motivos de política jurídica

⁶³⁴ Cf.: NONET, Philippe; SELZNICK, Philip. **Direito e sociedade**: a transição ao sistema jurídico responsivo. Tradução de Vera Pereira. Rio de Janeiro: Ed. Revan, 2010, p. 162.

⁶³⁵ KALINOWSKI, Georges. Georges L'interpretation du droit ses regles juridiques et logiques. In: **Archives de Philosophie du Droit**, n. 30, p. 171-180 1985.

⁶³⁶ “Para que o princípio da unidade, expressão da racionalidade do legislador constituinte, seja confirmado na atividade interpretativa, o intérprete estará legitimado a lançar mão de variados recursos argumentativos, como o da descoberta de lacunas axiológicas, tendo em vista a necessidade de confirmar o esforço coerente do constituinte de promover um ordenamento uniformemente justo”. “Como é função da Constituição promover a integração política e social, mantido o respeito às diversidades básicas existentes, aponta-se que serve de índice positivo do acerto de uma interpretação o efeito produzido de reforço da unidade política e o favorecimento à integração política e social” (MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 106-107).

⁶³⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 186.

⁶³⁸ Cf.: DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. **Teoria geral dos direitos fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2009, p. 53.

ou não, formular novas regras de decisão e testá-las quanto à sua consistência frente ao Direito vigente⁶³⁹.

As omissões totais já tiveram suas regras de decisão radicalmente alteradas pelo sistema jurídico. Basta perceber a postura do STF referente ao direito à aposentadoria especial dos servidores públicos, que nunca foi disciplinado pelo legislador. Num primeiro momento, nos Mandados de Injunção n. 425⁶⁴⁰ e 444⁶⁴¹, o Judiciário entendeu que o §1º do art. 40 da CF/88, ensejador da quebra da uniformidade dos requisitos no setor público para a concessão de aposentadoria, apenas facultava a criação desse benefício previdenciário para as pessoas que exerciam atividades penosas, insalubres ou perigosas. Contudo, no MI n. 721⁶⁴², a solução encontrada pela Corte foi a de dar concreção ao direito da impetrante, estendendo a ela as regras do Regime Geral de Previdência Social (art. 57 da Lei n. 8.213/1991). O STF, na ocasião, fez uma meditação crítica percebendo a frustração (inconsistência e injustiça) que decorria da eficácia meramente declaratória do ato omissivo que o remédio constitucional oferecia.

O sistema jurídico tem como cláusula operativa o papel constitucional preciso, a imparcialidade⁶⁴³ e a autorreferência⁶⁴⁴. A política opera com a agregação de interesses⁶⁴⁵ e com a deliberação rica de possibilidades. A equivalência (justiça comutativa) é próxima do sistema jurídico⁶⁴⁶ e é realizável pela tutela jurisdicional. Os limites do sistema jurídico são os mesmos que decorrem das possibilidades de operação com o seu código binário⁶⁴⁷. Então, a

⁶³⁹ LUHMANN, Niklas. A posição dos tribunais no sistema jurídico. Tradução de Peter Naumann e revisão de Vera Jacob de Fradera. **Revista Ajuris**, Porto Alegre, v. 17, n. 49, p. 149-168, jul. 1990.

⁶⁴⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. MI n. 425/D, Pleno. Min. Relator Sydney Sanches. In: **DJ** de 11.11.1994.

⁶⁴¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. MI n. 444-7/MG, Pleno. Min. Relator Sydney Sanches. In: **DJ** de 04.11.1994.

⁶⁴² BRASIL, Supremo Tribunal Federal. MI n. 721-7/DF, Pleno. Min. Relator Marco Aurélio. In: **DJ** de 30.11.2007.

⁶⁴³ CAMPILONGO, Celso Fernandes. **Política, sistema jurídico e decisão judicial**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 61.

⁶⁴⁴ “Como sistema autorreferencial – organizado com base num código comunicativo específico (lícito/ilícito), que implementa programas condicionais (do tipo se/então) e desempenha função infungível (generalização congruente de expectativas normativas) –, o direito positivo deve resolver de modo circular, tautológico e paradoxal, o problema do seu fundamento” (CAMPILONGO, Celso Fernandes. **Política, sistema jurídico e decisão judicial**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 22).

⁶⁴⁵ CAMPILONGO, Celso Fernandes. **Política, sistema jurídico e decisão judicial**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 63.

⁶⁴⁶ CAMPILONGO, Celso Fernandes. **Política, sistema jurídico e decisão judicial**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 104.

⁶⁴⁷ LUHMANN, Niklas. El derecho como sistema social. In: DIEZ, Carlos Cómez-Jara (Ed.). **Teoría de sistemas y derecho penal**: fundamentos y posibilidades de aplicación. Granada: Comares, 2005. p. 74-76.

vedação do Judiciário de atuar como legislador negativo nada tem a ver com a criação de normas (é característico dos poderes tomarem decisões que constituem Direito), e sim com a contenção para que este não decida com base nos códigos do sistema político⁶⁴⁸ e corrompa com as diferenças funcionais de cada subsistema:

Os tribunais são obrigados a decidir, mas como os casos chegam em estado bruto e como a capacidade de produzir e aceitar o ‘não’ atinge limites quase insuportáveis, muitas vezes tanto as demandas quanto as soluções aguardam por momentos mais propícios ao tratamento político das questões. Não se trata de dizer que os tribunais passam a decidir politicamente. Como muitos problemas não são passíveis de tratamento jurídico – mas os tribunais devem decidi-los –, constantemente se protela ao máximo a decisão para que a instância mais adequada – geralmente o poder político ou o acordo entre as partes – assumam suas responsabilidades funcionais. Não é a seletividade do direito que se deixa corromper pela seletividade da política. Cria-se, muitas vezes deliberadamente, a expectativa de um tratamento político aos riscos da exclusão. Mas isso não significa que se espera que o tribunal decida com base nos códigos do sistema político. Ao contrário, a expectativa é que a decisão jurídica não ocorra. O processo judicial é apenas uma forma – perversa, é verdade – de tornar público um problema que antes tenha sido ignorado pelo sistema político e pela periferia do sistema jurídico. Mas a expectativa é a de que o tratamento político seja dado pelo próprio sistema político e não pelo sistema jurídico. Não se pode resolver juridicamente problemas que são do sistema político ou do sistema econômico. A solução jurídica será sempre jurídica, dada a cegueira e a inacessibilidade do sistema jurídico aos códigos dos demais sistemas⁶⁴⁹.

Construiu-se a ideia de que os juízes têm direito a dar a última palavra, por meio do procedimento que empresta visibilidade à imparcialidade, porque expressam uma vontade que lhes é exterior (a do legislador). O devido processo legal é uma das bases da confiança e da credibilidade nos juízes⁶⁵⁰; e atualmente, já se fala num sistema do direito com capacidade de adaptação responsável, ou seja, que compreende o que é essencial à sua integridade e, ao mesmo tempo, que leva em consideração as novas forças do ambiente social⁶⁵¹.

⁶⁴⁸ “Um aspecto de capital importância do modelo do Estado-de-Direito, e um baluarte da autonomia institucional, é a disjunção entre a vontade política e a sentença judicial. O direito se coloca ‘acima’ da política, isto é, considera-se que o direito positivo inclui padrões que o consentimento público, validado pela tradição ou pelo processo constitucional, separou da controvérsia política” (NONET, Philippe; SELZNICK, Philip. **Direito e sociedade**: a transição ao sistema jurídico responsivo. Tradução de Vera Pereira. Rio de Janeiro: Ed. Revan, 2010, p. 104).

⁶⁴⁹ CAMPILONGO, Celso Fernandes. **Política, sistema jurídico e decisão judicial**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 105.

⁶⁵⁰ “A ideia dum sistema de atuação relativamente autônomo permite compreender outras características e assim também as funções do procedimento juridicamente organizado. Só porque a estrutura do sistema processual deixa em suspenso possibilidades de comportamento, portanto absorve ainda uma complexidade declarada, se pode apresentar o processo jurídico aos participantes como um papel que eles terão ainda de desempenhar e que compromete e vincula as personalidades com as suas próprias representações e as suas outras relações de papéis no procedimento” (LUHMANN, Niklas. **Legitimação pelo procedimento**. Tradução de Maria da Conceição Côrte-Real. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1980, p. 43).

⁶⁵¹ NONET, Philippe; SELZNICK, Philip. **Direito e sociedade**: a transição ao sistema jurídico responsivo. Tradução de Vera Pereira. Rio de Janeiro: Ed. Revan, 2010, p. 104, 115 e 125.

A construção hermenêutica da norma é realizada no decurso do processamento da dupla contingência pelo aplicador, complementando-a ou transformando-a. O sistema jurídico adquiriu a faculdade de desenvolver seus próprios processos reflexivos: “pode regular sua própria regulação, e, portanto, regular juridicamente as variações do Direito. Mais ainda, pode valorar o sistema em seu conjunto a partir de sua própria perspectiva, é dizer, em termos da ideia de justiça”. Essas perspectivas formuladas pelo próprio sistema decorrem da sua autonomia e podem ser novas ou diferentes das previamente concebidas. Ademais, não corrompe a autorreferência do Direito que o processamento de suas operações estabeleça comunicação com o contexto da administração da justiça⁶⁵².

Não analisar com profundidade⁶⁵³ o critério de discriminação adotado na norma extrafiscal (colocando a pecha de “pretexto” na efetivação do direito fundamental à

⁶⁵² LUHMANN, Niklas. El derecho como sistema social. In: DIEZ, Carlos Cómez-Jara (Ed.). **Teoría de sistemas y derecho penal**: fundamentos y posibilidades de aplicación. Granada: Comares, 2005. p. 74-76.

⁶⁵³ Exemplo recente que demonstra o quanto o debate entorno da igualdade tributária tem de melhorar é o da LC n. 123/2006. Esta lei, quanto promulgada, trazia como critérios para enquadramento no regime simplificado de arrecadação o porte da empresa, quantificado pela receita bruta, e o ramo da atividade explorada. Humberto Ávila percebeu a impertinência da medida de comparação relacionada ao ramo da atividade e propôs a exclusão desse critério, permanecendo apenas o relativo à receita bruta (ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 180-181). Essa questão, suscitada na ADI n. 4.960/DF, não chegou a ser (e nem será) julgada pelo STF, mas o Procurador Geral da República, em parecer opinando pela improcedência do pedido (Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=4238648&tipoApp=.pdf>>. Acesso em: 12 jul. 2014), invocou os seguintes argumentos: a) a ADI n. 1.643/DF, que trouxe o entendimento de que “não há ofensa ao princípio da isonomia tributária se a lei, por motivos extrafiscais, imprime tratamento desigual a microempresas e empresas de pequeno porte [...]” (BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI n. 1.643/DF, Pleno. Min. Relator Maurício Corrêa. In: **DJ** de 14.03.2003) (art. 146, III, “d”, CF/88); b) a ADI n. 3.330/DF, que julgou válida a quotização de vagas nas universidades em prol dos estudantes egressos de escolas públicas ou de escolas privadas com bolsa integral sob o fundamento de que se tratava de desigualação compensatória, direcionada a tutelar segmentos historicamente desfavorecidos (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Pleno. ADI n. 3.330/DF. Min. Relator Ayres Britto. In: **DJe** n. 55 de 22.03.2013); c) os profissionais liberais não geram empregos em escala satisfatória para fazer jus ao sistema simplificado e não sofrem o mesmo nível de competição que as empresas comerciais e manufatureiras (BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI n. 1.643/DF, Pleno. Min. Relator Maurício Corrêa. In: **DJ** de 14.03.2003); d) as sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada podem disputar o mercado sem assistência do Estado e que, por isso, a pretensão da entidade autora da ADI “[...] não corresponde à realidade empresarial nem é recomendável, seja à luz da Constituição da República, seja diante dos princípios de justiça fiscal, seja em face da experiência internacional, seja até intuitivamente”. Acontece que a supressão desse critério de desequiparação tramitou na Câmara dos Deputados (Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=559036>>. Acesso em: 12 jul. 2014) e no Senado Federal (Disponível em: <http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=118070>. Acesso em: 12 jul. 2014), constando dos relatórios desses dois órgãos que a restrição existente na lei precisaria ser eliminada por questão de igualdade e justiça fiscal. Na sanção do projeto, ainda, a Presidente da República afirmou que o condicionamento seria irracional. A conclusão retirada, então, é que a análise das situações de ofensa à igualdade tributária tem sido realizada tão superficialmente que o sistema político, que nem é obrigado a decidir, conseguiu entender a impertinência da medida de comparação e o sistema jurídico não, pois a reputou justificada (no parecer do Ministério Público e no julgamento da ADI n. 1.643/DF).

isonomia⁶⁵⁴) ou simplesmente expungir a medida não parecem ser as melhores respostas que o Judiciário pode dar em face de uma omissão parcial inconstitucional. Pelo contrário, essas “posições institucionais” não preservam a produção do legislador por conta de um erro sanável pelo sistema jurídico.

Como sanar esse erro? Sem romper com o equilíbrio institucional entre os poderes, pode-se operar a declaração de incompatibilidade sem a pronúncia da nulidade⁶⁵⁵ qualificada, se for necessário, pela modulação cronológica dos efeitos da decisão, para devolver ao Legislativo, em tempo hábil, a oportunidade de decidir se mantém (preservando para os já beneficiários e estendendo para os equivalentes, como opção única) ou elimina o incentivo fiscal.

A hipótese levantada não propõe a inversão da finalidade dos fundamentos constitucionais. A segurança jurídica é um direito fundamental do contribuinte (art. 5º da CF/88). Humberto Ávila⁶⁵⁶, com rigor e razão, defende a impossibilidade de se proferir decisões manipuladoras de efeitos temporais em favor da Fazenda Pública porque, ao se cancelar a cobrança e a arrecadação pretéritas de tributo inválido, permite-se a tributação sem lei. A teleologia da presente proposta não subverte a consistência do sistema jurídico porque a modulação não seria operada para beneficiar o fisco (calibrando a inacessível boa-fé do aparelho estatal de captação de recursos que cumpre as regras que edita), mas para impedir que a reserva do possível (questão da pragmática) seja um dado desconsiderado, sobretudo para os entes federativos com menor potencial de arrecadação.

Assumindo a complexidade do princípio da separação dos poderes, a ciência política empírica tem defendido três teses sobre o comportamento do Judiciário e a sua relação com a política:

⁶⁵⁴ “Sob o pretexto de tornar efetivo o princípio da isonomia tributária, não pode o Poder Judiciário estender benefício fiscal sem que haja previsão legal específica” (BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 405.579/PR, Pleno. Min. Relator Joaquim Barbosa. In: **DJe** de 4/8/11).

⁶⁵⁵ O STF analisou o elemento indicativo da medida de comparação no RE n. 567.985/MT. A Lei n. 8.742/1993 havia regulado o art. 203, V, CF/88 indicando como pessoa que não teria meio de prover a própria manutenção ou de tê-la provida de sua família aquela pertencente a núcleo familiar cuja renda mensal *per capita* fosse inferior a um quarto do salário mínimo. O STF declarou a inconstitucionalidade parcial, sem pronunciar a nulidade do art. 20, §3º da Lei n. 8.742/1993, para abrir a possibilidade de aferir-se a situação de miserabilidade das pessoas fora do requisito objetivo da lei (BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 567.985/MT, Pleno. Min. Relator Marco Aurélio Mello, Min. Redator do Acórdão Gilmar Mendes. In: **DJ** de 03.10.2013).

⁶⁵⁶ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Segurança Jurídica**. Entre permanência, Mudança e Realização do Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 535-577.

- (i) a corte é politicamente sensível e testa, de modo ininterrupto, o espaço que pode ocupar na separação dos poderes a partir do cálculo da resposta potencial dos outros poderes às suas decisões, e de sua força e capacidade para resistir;
- (ii) a separação de poderes é um fenômeno dinâmico, e uma norma jurídica abstrata não tem como descrever ou capturar essa constante redistribuição de fronteiras;
- (iii) em paralelo a essa interação, a própria legitimidade de cada participante do jogo também oscila, e tal oscilação é responsável, inclusive, pelo espaço maior ou menor que o poder irá ocupar no arranjo de forças⁶⁵⁷.

As decisões aditivas de efeitos imediatos já geraram problemas na Itália quando a Corte Constitucional estendeu direitos econômicos sem lastro orçamentário⁶⁵⁸. Isto porque “mesmo que métodos de interpretação não constriam juízes tanto quanto esperávamos, a política (formal e informal) o faz”⁶⁵⁹. Se desse episódio emanasse a conclusão de que o sistema jurídico não deveria intervir nas providências orçamentárias, essa recomendação de abdicação judicial enfraqueceria os compromissos com a democracia e com o constitucionalismo (conceitos estes que apresentam como pressuposto comum a igualdade), porquanto imunizaria do controle judiciário um campo de expressão do poder político que retira sua legitimidade do Direito.

A situação de desarmonia entre os poderes constituídos no caso italiano, ao ver deste trabalho, não foi porque a integração demandava para sua efetivação recursos públicos, mas porque o Judiciário italiano não foi munido de ferramentas de condicionamento cronológico⁶⁶⁰ da incompatibilidade para protelar (e avisar) as consequências financeiras das suas decisões.

Cada situação de omissão parcial inconstitucional submetida ao Judiciário provavelmente tem as suas variáveis e merece solução personalizada, sensível às suas peculiaridades. Poder-se-ia defender que a decisão pudesse operar os efeitos aditivos no início do exercício financeiro seguinte⁶⁶¹. Porém, com a revogação do princípio da anualidade,

⁶⁵⁷ MENDES, Conrado Hübner. **Direitos fundamentais, separação de poderes e deliberação**. 2008. 224 f. Tese [Doutorado] – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008, fl. 182-183.

⁶⁵⁸ Foi o caso da “Sentenza n. 219/1975, que estendeu, em favor dos professores universitários, o tratamento econômico dispensado aos funcionários da carreira diretiva, de maneira que a Comissão de Negócios Constitucionais da Câmara dos Deputados, através do Boletim de 15 de outubro de 1975, sugerira ao Governo o repúdio à sua condição vinculativa, com base no agravamento dos ônus orçamentários que a Corte Constitucional, com sua intervenção quase-legislativa, não poderia determinar” (NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Sentenças aditivas e o mito do legislador negativo. **Revista de Direito do Estado-RDE**, n. 3, p. 55-94, jul./set., 2006).

⁶⁵⁹ MENDES, Conrado Hübner. **Direitos fundamentais, separação de poderes e deliberação**. 2008. 224 f. Tese [Doutorado] – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008, fl. 183.

⁶⁶⁰ Cf.: ZAGREBELSKY, Gustavo. **La giustizia costituzionale**. Bologna: Il Mulino, 1977. 392 p.

⁶⁶¹ BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 322.

podendo o legislador majorar a carga tributária durante o exercício financeiro; esse prazo nem sempre é necessário, quanto mais nos tributos que são excepcionados dos princípios da anterioridade do exercício (art. 150, III, “b”) e nonagesimal (art. 150, III, “c”). O motivo, portanto, de estipular prazo *ad hoc* ao legislador seria a necessidade de dar previsibilidade ao administrador público a respeito do impacto orçamentário da correção da omissão, para que ele contrabalanceie os efeitos arrecadatários da decisão se for preciso.

Nessa esteira, o suporte financeiro é um dado a ser considerado e não uma condição impeditiva de decisões que declaram a incompatibilidade sem, contudo, conduzir à nulidade⁶⁶². A nova regra de decisão, que propõe a modulação temporal de efeitos (caso necessária) combinada com a declaração de incompatibilidade da omissão sem pronunciar a invalidade, é uma correção constitucional que não vai além dos limites do código binário do sistema jurídico, pois este não age estritamente com deliberação e agregação de interesses (já que suas possibilidades de operação são muito limitadas). A solução é, ainda, aplicável tanto em sede de controle de constitucionalidade concentrado (art. 27 da Lei 9.868/1999) quanto difuso⁶⁶³.

O sistema político tem papel preponderante na realização da justiça fiscal, por ter mais condições, através do seu código binário que detém capacidade cognitiva ampla, de operar a distributividade. Na esfera tributária, cabe ao legislador tornar as leis mais justas através da seletividade e da progressividade, levando em conta um contexto de complexidade e contingência riquíssimas. De outro lado, o sistema jurídico é ligado à equivalência porque a

⁶⁶² É preciso ter cuidado com o raciocínio de que omissões não devem ser resolvidas com declarações de nulidade. Se o legislador, ao criar o benefício fiscal, restringe positivamente (estipulando vedações) o seu âmbito de aplicação em desconformidade com o princípio da isonomia; essa questão deve ser resolvida no plano da validade (embora ainda diga respeito ao plano da eficácia), pois é a declaração de nulidade que possibilitará o restabelecimento do estado de igualdade. Nesse âmbito, as decisões de eficácia aditiva corrigiriam a violação constitucional causada pelo defeito legislativo anulando a regra que só está parcialmente incluindo (PAGÉS, Juan Luis Requejo. **The problems of legislative omission in the constitutional jurisprudence**. In: XIV Conference of Constitutional Courts of Europe, Vilnius, Mai., 2008. Disponível em: <http://www.confeuconstco.org/reports/rep-xiv/report_Spain_en.pdf>. Acesso em 05.08.2014)

⁶⁶³ O STF, por ver a força expansiva das suas decisões proferidas em sede de controle incidental, já atribuiu eficácia *ex nunc* ou prospectiva a uma série de pronunciamentos de nulidade. São alguns exemplos: INQ n. 687/SP, Pleno. Min. Relator Sydney Sanches. In: **DJ** de 09.11.2001; CC n. 7.204/MG, Pleno. Min. Relator Ayres Britto. In: **DJ** de 09.12.2005; MS n. 26.604/DF, Pleno. Min. Relatora Carmen Lúcia. In: **DJ** de 03.10.2008; RE n. 560.626/RS. Min. Relator Gilmar Mendes. In: **DJe** de 05.12.2008. Cf.: BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Reclamação n. 4335/AC. Min. Teori Zavascki (voto vista). Min. Relator Gilmar Mendes. In: **Informativo** n. 739. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/rcl4335TZ.pdf>>. Acesso em 14 jul. 2014.

decisão judicial opera num contexto de complexidade e contingência já reduzidas pelo processo de positivação do Direito⁶⁶⁴.

Por fim, a proposta não toma a instância judiciária como detentora da última palavra nesse caso⁶⁶⁵. A provisoriedade (circuito decisório entre os poderes até chegar a uma decisão aparentemente final) da decisão para suprir omissões parciais não infirma o papel das Cortes. “Os juízes farejam o grau de aceitabilidade de suas decisões e estão sujeitos a pressões difusas e específicas”⁶⁶⁶. Como a sentença nesse caso segue a cláusula *rebus sic standibus*, a eficácia aditiva nem de longe é adjudicada de uma vez por todas pelo postulante, porque só permaneceria de pé se o legislador aceitasse a decisão passivamente (já que ele pode, pelo procedimento legislativo, retirar-lhe a aplicabilidade suprimindo o incentivo fiscal).

⁶⁶⁴ CAMPILONGO, Celso Fernandes. **Política, sistema jurídico e decisão judicial**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 103-104.

⁶⁶⁵ “O interlocutor judicial pode provocar atritos e desafiar o legislador a enfrentar um tipo especial de razão que nem sempre pesa nas decisões parlamentares. À medida que o legislador se nega a fazê-lo de forma transparente, ele desperdiça a credencial eleitoral de que dispõe para inovar com responsabilidade na esfera política. Isso não implica a obrigação de demonstrar a resposta correta, ou de encontrar uma que alcance adesão consensual, mas de respeitar os ônus argumentativos de quem participa de um empreendimento deliberativo. A corte, nesse sentido, tem outras razões para enfrentar o parlamento que não as messiânicas” (MENDES, Conrado Hübner. **Direitos fundamentais, separação de poderes e deliberação**. 2008. 224 f. Tese [Doutorado]. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008, fl. 209).

⁶⁶⁶ MENDES, Conrado Hübner. **Direitos fundamentais, separação de poderes e deliberação**. 2008. 224 f. Tese (Doutorado). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008, fl. 13e 183.

CONCLUSÕES

A igualdade é princípio que integra as disciplinas dos direitos e dos deveres (art. 5º, CF/88) e detém relação estreita com a justiça. Os pressupostos ético-políticos oriundos das teorias do sacrifício incutiram no ordenamento a premissa de que a tributação apresenta como fundamento último de legitimação a solidariedade social.

O constitucionalismo, que tem como pretensão a autofundamentação constitucional do Direito, depreende-se de pressupostos igualitários. E foi com a juridicização dos conceitos éticos justificadores da tributação que o sistema jurídico passou a poder operar, com suas próprias estruturas, na relação entre contribuinte e Estado com princípios que constituem aspectos parciais de justiça.

Na qualidade de acoplamento dos sistemas político e jurídico, a Constituição atribui à igualdade estrutura condicional, tendo o condão de justificar (ou invalidar) ações no plano legislativo e fundamentar decisões judiciais. Nesse propósito, a Constituição de 1988, em sua programação, estabeleceu cláusulas (regras) impeditivas de discriminação, cláusulas permissivas de diferenciação e contemplou as construções históricas (princípios) relativas à igualdade formal (perante a lei) e à igualdade material (na lei).

O atributo da temporalidade revela a posição de ciência do Direito. O ordenamento está sempre voltado a solucionar os problemas que aparecem na sua época. E as considerações igualitárias, que repousam sobre a interpretação dos princípios (positivados sob a forma de conceitos abertos), naturalmente, sofrem mutação com o tempo, dada a alteração dos contextos sociais.

A teoria discursiva da justiça parte da premissa operacional de que decisões políticas e jurídicas, alçando obrar a justiça dentro das suas tradições e autocompreensões, dependem de justificação.

A igualdade é direito fundamental do contribuinte, não é demagogia, é norma (determinação contrafactual) contida no documento que estrutura os sistemas jurídico e político e que lança o peso da argumentação contra quem queira restringi-la. Nessa linha, medidas de extrafiscalidade, que introduzem na tributação lógicas de distribuição do encargo

público não correspondentes ou até conflitantes com a igualdade segundo a capacidade contributiva, necessitam ser exaustivamente justificadas.

Justificar uma medida é comunicar as suas razões. Por questão de higidez sistêmica, o Judiciário só pode aceitar a relativização da igualdade se for por razões equiparáveis à justiça fiscal e deduzíveis da Constituição. Uma decisão legislativa razoável é aquela que congrega racionalidade, congruência e aptidão para a consecução de algum objetivo constitucionalmente relevante.

A Constituição pode ser violada em sua supremacia tanto por meio de ações quanto por intermédio de omissões. O ferimento da Constituição através de conduta positiva dá-se no plano da validade. As omissões, por sua vez, afrontam a Constituição no plano da eficácia. À luz dessa diferença, as regras de decisão que corrigem esses dois tipos de estiolamentos devem ser distintas.

As ações legislativas inconstitucionais que criam desigualações incoerentes, irracionais, arbitrárias e infundadas são processadas pelo sistema jurídico com a declaração de nulidade. No entanto, as omissões inconstitucionais são questões um pouco mais complexas, sendo mais coerente, em muitas situações, o restabelecimento do estado de constitucionalidade sem o recurso do pronunciamento de nulidade.

As omissões violadoras da Constituição são classificadas em totais e parciais. Nas totais, o pressuposto é a ausência de norma para canalizar a eficácia de normas constitucionais. Nas parciais, o elemento que as caracteriza é a deficiência ou insuficiência da ação legislativa que cuidou de garantir efetividade ao texto constitucional.

As omissões totais passaram a ser solucionadas pelo Judiciário, paulatinamente e rompendo muitas resistências em sede de mandado de injunção, com a adjudicação ao postulante da disciplina necessária ao exercício do direito constitucional reclamado. Foi o que ocorreu nos casos dos direitos de greve e de aposentadoria especial dos servidores públicos; e seria o que teria acontecido quanto ao aviso prévio proporcional e à imunidade tributária do art. 195, §7º se o legislador não tivesse cumprido seu papel de regramento legal desses direitos.

A omissão parcial já foi resolvida pelo Supremo com a manutenção da lei inconstitucional provisoriamente em vigor, a fim de evitar lacuna ameaçadora, combinada com a fixação de prazo terminativo após o qual o ato perderia vigência (ADI n. 3.243/MT). Essa solução é adequada porque o Judiciário, para resguardar sua autonomia e imparcialidade, não pode operar com os códigos próprios do sistema político (deliberação e agregação de interesses) quando o resultado pretendido (ou seja, a concretização da eficácia da norma constitucional) inevitavelmente demanda esse tipo de atividade.

Em sentido diverso, há situações de omissões parciais inconstitucionais que o sistema jurídico pode corrigir a incompatibilidade com seus próprios mecanismos para a dotação de eficácia da Constituição. A correção integrativa (sustentada pelo princípio da igualdade) da carga normativa das desonerações tributárias movidas por razões extrafiscais, quando implica o exame das possibilidades não visualizadas pelo legislador, estaria dentro desse espectro.

Viu-se que não há nulidade se o legislador ignorou, ao formular o benefício fiscal, contribuintes em situação de equivalência à dos beneficiários textualmente contemplados. E também não há nenhuma exacerbação de funções se o Judiciário julga incompatível com o postulado da igualdade a falta de previsão legal de um grupo de contribuintes que concretamente está em patamar equivalente ao dos destinatários expressos em lei.

Nas duas fórmulas de decisão que visam dar solução às omissões parciais inconstitucionais, o Judiciário, através de instrumentos de condicionamento cronológico da inconstitucionalidade, faz a qualificação da inércia legislativa e atribui-lhe a consequência adequada: (a) quando a concretização constitucional demanda construção política, a norma injusta até então vigente perde vigência se o Legislativo, ciente da sua omissão, não produzir regramento válido no prazo terminativo; (b) quando a concretização constitucional pode ser operada pelo sistema jurídico, a norma injusta é corrigida em seu sentido constitucional (tornada inteira, suficiente) se o Legislativo, ciente de seu equívoco, não quiser dispor de forma diferente no prazo suspensivo.

O sistema político é próximo da justiça distributiva porque esta exige operar a igualdade proporcional no tratamento de uma pluralidade de pessoas desiguais. Por outro lado, o sistema jurídico é familiarizado com a justiça comutativa porque o parâmetro (o

Direito) já foi positivado por decisão política, bastando retificar suas dimensões subjetivas e fazer equivaler o tratamento a pessoas que estão em patamar de igualdade.

Enfim, a justiça fiscal é ideário a ser perfilhado pelos subsistemas sociais, devendo a extrafiscalidade ser um meio de promoção de valores transfundidos na Constituição e atender aos requisitos de coerência e consistência. A Constituição torna jurídica a relação (historicamente de poder) entre o fisco e o contribuinte e, por isso mesmo, o Judiciário tem o papel de fiscalizar a atuação dos poderes constituídos e condicionar a extrafiscalidade à efetivação de programas constitucionais que lhes confirmem legitimidade. Da mesma maneira, a extrafiscalidade deve ser imbuída de racionalidade, não podendo desrespeitar arbitrariamente as situações de equivalência que são arrimadas na livre concorrência, na livre iniciativa e em preceitos éticos.

REFERÊNCIAS

- ABBOUD, Georges; CARNIO, Henrique Garballini; OLIVEIRA, Rafael Tomaz de. **Introdução à teoria e à filosofia do Direito**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2013.
- ALEXY, Robert. **La institucionalización de la justicia**. Tradução de José Antonio Seoane, Eduardo Roberto Sodero e Pablo Rodrigues. 2. ed. Granada: Comares, 2010.
- ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.
- ALEXY, Robert. Direitos Fundamentais no Estado Constitucional Democrático. Para a relação entre direitos do homem, direitos fundamentais, democracia e jurisdição constitucional. Tradução de Luís Afonso Heck. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, 217, p. 55-66, jul./set. 1999.
- ANDRADE, José Carlos Vieira. **Os Direitos Fundamentais na Constituição da República Portuguesa de 1976**. Coimbra: Livraria Almedina, 1987.
- ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. São Paulo: Martin Claret, 2000.
- ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. Incentivos fiscais em tempo de crise: impactos econômicos e reflexos financeiros. **Revista da PGFN**, v. 1, n. 1, p. 99-121, jan./jul., 2011.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1981.
- ATIENZA, Manuel. **Curso de argumentación jurídica**. Madrid: Trotta, 2013.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. Moralidade, razoabilidade e eficiência na atividade administrativa. **Revista Brasileira de Direito Público RBDP**, v.1, n.1, p. 105-133, abr./jun. 2003.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. **Segurança Jurídica**. Entre permanência, Mudança e Realização do Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com a emenda constitucional n. 42 de 19.03. São Paulo: Saraiva, 2004.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- AVI-YONAH, Reuven. Globalization, tax competition, and fiscal crisis of the Welfare State. **Havard Law Review**, v. 113, p. 1573-1676, n. 7, mai. 2000.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. São Paulo: Malheiros, 1993.
- BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012.

BIRD. **Social Gains in the balance**: a fiscal policy challenge for Latin & Caribbean. Washington: World Bank LAC, 2014.

BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função**. Barueri: Manole, 2007.

BOBBIO, Norberto. **Igualdade e liberdade**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Ediouro, 1996.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Tradução de Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Bauru: Edipro, 2001.

BODIN, Jean. **Os seis livros da república**. Tradução, introdução e notas de José Carlos Orsi Morel, revisão técnica da tradução de José Ignácio Coelho Mendes Neto. São Paulo: Icone, 2011.

BONAVIDES, Paulo. **Do Estado liberal ao Estado social**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BORGES, Jorge Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BORGES, José Souto Maior. **Introdução do Direito Financeiro**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BRASIL, Conselho Administrativo de Defesa Econômica. Consulta n. 038/1999, Rel. Cons. Marcelo Calliari, j. 22.03.2000. In: **DOU** de 28.4.2000.

BRASIL, **Lei n. 7.783, de 28 de junho de 1.989**. Dispõe sobre o exercício do direito de greve, define as atividades essenciais, regula o atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/17783.htm>. Acesso em: 12 jun. 2013.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 1.002.335/RS, Primeira Turma. Min. Relator Luiz Fux. In: **DJe** de 22.09.2008

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI n. 1.600/DF, Pleno. Min. Relator Sydney Sanches. Min. Relator para o acórdão Nelson Jobim. In: **DJ** de 20.06.2003.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI n. 1.655-5/AP, Pleno. Min. Relator Maurício Corrêa. In: **DJ** de 02.04.2004.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI n. 2.010/DF. Pleno. Min. Relator Celso de Mello. In: **DJ** de 12.04.2002.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI n. 2.672/ES, Pleno. Min. Relatora Ellen Gracie, Min. Redator do acórdão Carlos Britto. In: **DJ** 10.11.2006.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI n. 2.777-8/SP. Min. Relator Cezar Peluso. In: **Informativo 331**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/ADI2777Peluso.pdf>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI n. 3.105/DF, Pleno. Min. Relatora Ellen Gracie, Min. Redator do acórdão Cezar Peluso. In: **DJ** de 18.02.2005.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI n. 3.128/DF, Pleno. Min. Relatora Ellen Gracie, Min. Redator do acórdão Cezar Peluso. In: **DJ** de 18.02.2005.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI n. 3.243/MT, Pleno. Ministro Relator Gilmar Mendes. In: **DJe** n. 81 de 07.05.2010.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI n. 3.334/RN, Pleno. Min. Relator Ricardo Lewandowski. In: **DJe** n. 64, de 05.04.2011.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI n. 3.620/RN, Pleno. Min. Relator Eros Grau. In: **DJ** de 29.06.2007.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI n. 3.694/AP, Pleno. Min. Relator Sepúlveda Pertence. In: **DJ** de 06.11.2006.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADIMC n. 1.458-DF, Pleno. Min. Relator Marco Aurélio. In: **DJU** de 20.09.1996.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI-MC n. 2.178-8-MC/DF, Pleno. Min. Relator Ilmar Galvão. In: **DJ** de 12.05.2000.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADPF n. 54, Pleno. Min. Relator Marco Aurélio Mello. In: **DJe** de 30.04.2013.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. AgRg no AI n. 138.344-6/DF, Primeira Turma. Min. Relator Celso de Mello. In: **DJ** de 12.05.1995.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. AgRg no AI n. 142.344/MG, Segunda Turma. Min. Relator Moreira Alves. In: **DJ** de 10.02.1995.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. AgRg no AI n. 157.871-9, Primeira Turma. Min. Relator Octavio Gallotti. In: **DJ** de 09.02.1996.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. AgRg no RE n. 322.348/SC, Segunda Turma. Min. Relator Celso de Mello. In: **DJ** de 06.12.2002.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. AgRg no RE n. 492.816/SP, Segunda Turma. Min. Relator Joaquim Barbosa. In: **DJe** 21.03.2012.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. HC n. 77.530/RS, Primeira Turma. Min. Relator Sepúlveda Pertence. In: **DJ** de 18.09.1998.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. HC n. 94.240/SP, Primeira Turma. Min. Relator Dias Toffoli. In: **DJe** n. **196** de 13.10.2011.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. MI n. 425/DF, Pleno. Min. Relator Sydney Sanches. In: **DJ** de 11.11.1994.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. MI n. 444-7/MG, Pleno. Min. Relator Sydney Sanches. In: **DJ** de 04.11.1994.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. MI n. 670-9/ES, Pleno. Min. Relator Maurício Corrêa. In: **DJe** n. 206, de 31.10.2008.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. MI n. 695/MA, Pleno. Min. Relator Sepúlveda Pertence. In: **DJ** de 20.04.2007.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. MI n. 712-8/PA, Pleno. Min. Relator Eros Grau. In: **DJe** n. 206, de 31.10.2008.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. MI n. 721-7/DF, Pleno. Min. Relator Marco Aurélio. In: **DJ** de 30.11.2007.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. MI n. 943/DF. Min. Relator Gilmar Mendes. In: **DJe** de 02.05.2013.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. MS n. 16.512, Pleno. Min. Prado Kelly. **RTJ** 38, n.1.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Rcl n. n. 4335/AC. Min. Teori Zavascki (voto vista). Min. Relator Gilmar Mendes. In: **Informativo** n. **739**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/rcl4335TZ.pdf>>. Acesso em 14 jul. 2014.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 149.659/SP, Segunda Turma. Min. Relator Paulo Brossard. In: **DJ** de 31.03.1995.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 177.835-1/PE, Pleno. Min. Relator Carlos Velloso. Pleno. Julgado em 22.04.1999. In: **DJ** de 24.05.2001.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 178.932/SP, Segunda Turma. Min. Relator Celso de Mello. In: **DJ** de 07.04.1995.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 19.423/DF, Primeira Turma. Min. Relator Mário Guimarães, Pleno. In: **DJ** de 17.12.1953.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 191.530/SP, Segunda Turma. Min. Relator Sepúlveda In: **DJ** de 29.08.1997.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 213.201/SP, Segunda Turma. Min. Relator Sepúlveda Pertence. In: **DJ** de 12.09.1997.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 236.881/RS, Segunda Turma. Min. Relator Maurício Corrêa. In: **DJ** 26.04.2002.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 344.331/PR, Segunda Turma. Min. Relatora Ellen Gracie. In: **DJ** de 14.03.2003.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 402.748/PE, Segunda Turma. Min. Relator Eros Grau. In: **DJe** n. 88, de 16.05.2008.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 405.579/PR, Pleno. Min. Relator Joaquim Barbosa. In: **DJe** de 03.08.2011.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 409.667/PE. Min. Relatora Ellen Gracie (decisão monocrática). In: **DJe** de 04.02.2010.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 429.306/PR, Segunda Turma. Min. Relator Joaquim Barbosa. In: **DJe** n. 49, de 15.03.2011.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 562.045/RS, Pleno. Min. Relator Ricardo Lewandowski, Min. Redatora do acórdão Carmen Lúcia. In: **DJe** 233, de 27.11.2013.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 565.089/SP. Min. Relator Marco Aurélio Mello (decisão monocrática). In: **DJe** n. 219, de 05.11.2013.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 567.985/MT, Pleno. Min. Relator Marco Aurélio Mello, Min. Redator do Acórdão Gilmar Mendes. In: **DJ** de 03.10.2013.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 72.400/RN, Primeira Turma. Relator Min. Barros de Monteiro. In: **DJ** 26.11.1971.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 77.544 /SP, Primeira Turma. Min. Relator Aliomar Baleeiro. In: **DJ** 27.09.1974.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 78.577/SP, Segunda Turma. Min. Relator Min. Cordeiro Guerra. In: **DJ** 04.04.1975.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Reclamação n. 4335/AC. Min. Ricardo Lewandowski (voto vista). Min. Relator Gilmar Mendes. In: **Informativo n. 706**. Disponível em: <<http://s.conjur.com.br/dl/voto-lewandowski-funcao-senado-controle.pdf>>. Acesso em: 28 mai. 2013.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RMS n. 22.307/DF, Pleno. Min. Relator Marco Aurélio Mello. In: **DJ** de 13.06.1997.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RP n. 1.451-7/DF, Pleno. Min. Relator Moreira Alves. In: **DJ** de 24.06.1988.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. SS n. 3.753/RJ. Min. Relator Gilmar Mendes. In: **DJe** n. 73, de 20.04.2009.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. MI n. 695/MA, Pleno. Min. Relator Sepúlveda Pertence. In: **DJ** de 20.04.2007.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. MI n. 708/DF, Pleno. Min. Relator Gilmar Mendes. In: **DJe** n. 206, de 31.10.2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RP n. 1.417/DF. Min. Relator Moreira Alves. In: **DJ** de 15.04.1988.

BRASIL, Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação em Mandado de Segurança n. 943 PR 2002.70.08.000943-7, Primeira Turma. Desembargador Relator Wellington Mendes de Almeida. In: **DJ** de 28.05.2003.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, de 05 de outubro de 1988.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 10 jul. 2013.

BRASIL. **Decreto n. 2.543A**, de 5 de janeiro de 1912. Estabelece medidas destinadas a facilitar e desenvolver a cultura da seringueira, do caucho, da maniçoba e da mangabeira e a colheita e beneficiamento da borracha extrahida dessas arvores e autoriza o Poder Executivo não só a abrir os créditos precisos á execução de taes medidas, mas ainda a fazer as operações de crédito que para isso forem necessárias. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=52733&tipoDocumento=D EC&tipoTexto=PUB>> . Acesso em: 12 jan. 2014.

BRASIL. **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional**: Relatório de Observação n. 2. Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES. 2. ed. 2011.

BRUST, Leo. A interpretação conforme a constituição e as sentenças manipulativas. **Revista direito GV**. São Paulo, vol.5, n.2, p. 507-526, 2009.

BUCHANAN, James M.; BRENNAN, Geoffrey. **The power to tax**: analytical foundations of a fiscal constitution (The collected works of James M. Buchanan; v. 9). Cambridge: Cambridge University Press, 2000.

CALAMANDREI, Piero. **Eles, os juízes, vistos por um advogado**. Tradução de Eduardo Brandão. São Paulo: Martins Fontes, 1995.

CAMPILONGO, Celso Fernandes. **Direito e diferenciação social**. São Paulo: Saraiva, 2011.

CAMPILONGO, Celso Fernandes. **Política, sistema jurídico e decisão judicial**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 5. ed. Coimbra: Almedina, 1991.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Estudos sobre direitos fundamentais**. Coimbra: Coimbra Editora, 2004.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MOREIRA, Vital. **Constituição da República Portuguesa anotada**, Art. 1º ao 107. 4. ed. Coimbra: Coimbra Ed., 2007.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Vinícius Marques de; RAGAZZO, Carlos Emmanuel Joppert (org.). **Defesa da Concorrência no Brasil: 50 anos**. Brasília: Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE, 2013.

CASTRO JÚNIOR, Torquato da Silva. **A Pragmática das nulidades e a Teoria do ato jurídico inexistente**: Reflexões sobre Metáforas e Paradoxos da Dogmática Privatista. São Paulo: Noeses, 2009.

CERRI, Augusto. **Corso di giustizia costituzionale**. 3. ed. Milão: Giuffrè, 2002.

CEZAROTI, Guilherme. Ativismo Judicial e Direito Tributário no Supremo Tribunal Federal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2011.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. **A fiscalização abstrata da constitucionalidade no direito brasileiro**. 2 ed. Atual. e ampl. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2000.

COMPARATO, Fábio Konder. **Ética**: direito, moral, religião no mundo moderno. São Paulo: Companhia das Letras, 2008.

COMPARATO, Fábio Konder. Igualdade, Desigualdades. **Revista Trimestral de Direito Público**. São Paulo, n. 1: p. 69-78, 1993.

COSTA, Regina Helena. Imposto de renda e capacidade contributiva. **Revista CEJ**, Brasília, n. 22, p. 25-30, jul./set. 2003.

COSTA, Valdés Ramon. **Curso de Derecho Tributário**. Ingressos públicos, normas tributárias, relación jurídica tributária. 2. ed. Buenos Aires: Depalma, 1996.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, Direito Penal e Tipo**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1988.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário**: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder de tributar. São Paulo: Noeses, 2009.

DIDIER JÚNIOR, Fredie. Um réquiem às condições da ação: estudo analítico sobre a existência do instituto. **Revista Forense**, v. 96, n. 351, p. 65-82, jul./set. 2000.

DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. **Teoria geral dos direitos fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2009.

DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de introdução à ciência do direito**. São Paulo: Saraiva, 20. ed. rev. e atual., 2009.

DUGUIT, Leon. **Manuel de Droit Constitutionnel**: Théorie générale de l'Etat – Organisation politique. 4. ed. Paris: Domat, 1907.

DWORKIN, Ronald. **A virtude soberana**: a teoria e a prática da igualdade. Tradução de Jussara Simões; revisão técnica e da tradução de Cícero Araújo e Luiz Moreira. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

ENGISCH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. Tradução de João Batista Machado. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1998.

ENTERRÍA, Eduardo García de. **La lucha contra las inmunidades del Poder en el derecho administrativo** (poderes discrecionales, poderes de gobierno, poderes normativos). Madrid: Civitas, 1995.

ENTERRÍA, Eduardo García de. **Democracia, jueces y control de la administración**. 5. ed. Madrid: Civitas, 2000.

FAIRCLOUGH, Norman. **Discurso e mudança social**. Tradução e revisão técnica de Izabel Magalhães. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2001.

FERNANDES, Rayneider Brunelli de O. Direito de resistir à violência institucional no sistema carcerário brasileiro. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ-RFD**, Rio de Janeiro, v.2, n. 24, p. 127-145, 2013.

FERNANDES, Rayneider Brunelli de Oliveira. Demissão em massa, negociação coletiva e separação poderes: qual deve ser o comportamento do Judiciário perante as crises econômicas? **Revista Fórum Trabalhista – RFT**, Belo Horizonte, ano 2, n. 5, p. 169-206, mar./abr. 2013.

FERNANDES, Rayneider Brunelli de Oliveira. Interpretação constitucional das imunidades tributárias e separação dos poderes. In: MARTINS, Fernando Rodrigues (coord.). **Direito em Diálogo de Fontes**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2014.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. **Direito, retórica e comunicação**: subsídios para uma pragmática do discurso jurídico. São Paulo: Saraiva, 1973.

FERRAZ, Anna Cândida da Cunha. Inconstitucionalidade por omissão: uma proposta para a constituinte. **Revista de Informação Legislativa**, v. 23, n. 89, p. 49-62, jan./mar., 1986.

GALLO, Franco. La capacidad contributiva y las razones en su inserción como principio constitucional positivo. **La Capacidad Contributiva, Pressupuesto Jurídico y Fundamento de la Tributación**. Conferencia Técnica del CIAT Taomina 2000. Madrid: Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 2002.

GARGARELLA, Roberto. **Derecho constitucional**. v. 1. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2009.

GIDDENS, Anthony. Modernidad y autoidentidad. In: BERIAIN, Josetxo (comp.). **Las consecuencias perversas de la modernidad**: modernidad, contingencia y riesgo. Tradução de Celso Sánchez Capdequí. Barcelona: Anthropos, 1996.

GIORGI, Raffaele de. Sobre o direito: Kafka, Dürrematt e a idéia de Luhmann sobre o camelo. Tradução de Virgílio de Mattos. **Veredas do direito**, v. 4, n. 7, p. 29-44, jan./jun. 2007.

GRANADOS, Gabriela Ríos. La función del tributo en el Estado Moderno de Derecho. In: GRANADOS, Gabriela Rios (coord.). **Reforma Hacendaria en la agenda de la reforma del Estado**. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2009.

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

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições** (uma figura “sui generis”). São Paulo: Dialética, 2000.

GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. **Revista da PGFN – Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**, p. 9-18, v.1. n.1. jan./jun. 2011. Brasília: Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, 2011.

GRIZIOTTI, Benevuto. **Principios de Política, Derecho y Ciencia de La Hacienda**. Traducción de la primera edición italiana, revisada por el autor para la edición española, y notas por: Enrique R. Mata. Segunda Edición con notas de: Miguel Jimenez de Cisneros. Madrid: Instituto Editorial Reus, 1958.

HASSET, Kevin A.; HUBBARD, R. Glenn. Tax Policy and Business Investment. **Handbook of public economics 3**, Chicago, Alan J. Auerbach & Martin Feldstein eds, 2002.

HEIDEGGER, Martin. **Introdução à metafísica**. Tradução de Emmanuel Carneiro Leão. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1969.

HEIDEGGER, Martin. **Ser e tempo**. Tradução de Márcia Sá Cavalcante Schulback. 15. ed. Petrópolis: Vozes, 2005.

HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Tradução e notas de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Fabris Ed., 1991.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The cost of rights**: Why liberty depends on taxes. New York: W. W. Norton & Company, 2000.

JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributário**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2003.

JARACH, Dino. **Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo**. 2. ed. Buenos Aires: Ed. Abeleco Perrot, 1971.

KALINOWSKI, Georges. Georges L'interpretation du droit ses regles juridiques et logiques. In: **Archives de Philosophie du Droit**, n. 30, p. 171-180 1985.

KELSEN, Hans. **Jurisdição Constitucional**. Tradução de Maria Ermantina Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

- KELSEN, Hans. **Teoria pura do Direito**. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1995.
- KEYNES, John Maynard. **Teoria geral do emprego, do juro e da moeda**. Tradução de Mário R. da Cruz; revisão técnica de Cláudio Roberto Contador. São Paulo: Atlas, 1982.
- KRIELE, Martin. **Introdução à Teoria do Estado**. Tradução de Urbano Carvelli. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2009.
- KUHN, Thomas S. **A estrutura das revoluções científicas**. Tradução de Beatriz Vianna Boeira e Nelson Boeira. 9. ed. São Paulo: Perspectiva, 2006.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico**: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1992.
- LARENZ, Karl. **Derecho Justo**. Fundamentos de Ética Jurídica. Madrid: Civitas; 2001.
- LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**, 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1997.
- LEWANDOWSKI, Ricardo Enrique. Reflexões em torno do Princípio Republicano. **Revista Justiça & Cidadania**. São Paulo, n. 74, set. 2006.
- LIEBMAN, Enrico Tullio. **Manual de Direito Processual Civil**. Tradução de Cândido Rangel Dinamarco. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985.
- LIPOVESTKY, Gilles. **El crepúsculo del deber**. La ética indolora de los nuevos tiempos democráticos. Tradução de Juana Bignozzi. Barcelona: Editorial Anagrama, 1994.
- LORENZETTI, Ricardo Luís. **Fundamentos de Direito Privado**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1998.
- LORENZETTI, Ricardo Luís. **Teoria da decisão judicial**: fundamentos de direito. Tradução de Bruno Miragem e notas de Cláudia Lima Marques. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010.
- LORENZETTI, Ricardo Luís. **Teoría del Derecho Ambiental**. México: Porrúa, 2008.
- LOWENSTEIN, Karl. **Teoría de la constitución**. Tradução de Alfredo Gallego Anabitarte. Barcelona: Ariel, 1970.
- LUHMANN, Niklas. A posição dos tribunais no sistema jurídico. Tradução de Peter Naumann e revisão de Vera Jacob de Fradera. **Revista Ajuris**, Porto Alegre, v. 17, n. 49, p. 149-168, jul. 1990.
- LUHMANN, Niklas. **Confianza**. México: Universidad Iberoamericana, 1996.
- LUHMANN, Niklas. **Complejidad y modernidad**: de la unidad a la diferencia. Tradução e edição de Josetxo Berian e José María García Blanco. Madrid: Editorial Trotta, 1998.
- LUHMANN, Niklas. El derecho como sistema social. In: DIEZ, Carlos Cómez-Jara (Ed.). **Teoría de sistemas y derecho penal**: fundamentos y posibilidades de aplicación. Granada: Comares, 2005.

LUHMANN, Niklas. **Introdução à teoria dos sistemas**: aulas publicadas por Javier Torres Nafarrate. Tradução de Ana Cristina Arantes Nasser. Petrópolis: Vozes, 2009.

LUHMANN, Niklas. **Poder**. Tradução de Martine Creuzot de Rezende Martins. Brasília: Ed. Universidade de Brasília, 1985.

LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito I**. Tradução de Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo brasileiro, 1983.

LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito II**. Tradução de Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo brasileiro, 1983.

LUHMANN, Niklas. **Legitimação pelo procedimento**. Tradução de Maria da Conceição Côrte-Real. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1980.

LUÑO, Antônio Enrique Perez. **Dimensiones de la igualdad**. 2. ed. Madrid: Dykinson, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Temas de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

MARINS, James. **Justiça tributária e processo tributário**: ensaios. Curitiba: Champagnat, 1998.

MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade socioambiental. **Revista tributária e de Finanças públicas**, v. 18, n. 90, p. 73-123, jan./fev. 2010.

MARTINS, Fernando Rodrigues. **Controle do patrimônio público**. 5. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

MARTINS, Fernando Rodrigues. **Princípio da justiça contratual**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MAUS, Ingeborg. Separação dos Poderes e Função Judiciária. Uma Perspectiva Teórico Democrática. In: BIGONHA, Antonio Carlos Alpino; MOREIRA, Luiz (coord.). **Legitimidade da Jurisdição Constitucional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

MEDEIROS, Rui. **A decisão de inconstitucionalidade**. Lisboa: Universidade Católica, 1999.

MEIRA, Silvio. **Direito tributário romano**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

MELO, José Eduardo Soares de. **IPI: teoria e prática**. São Paulo: Malheiros, 2009.

MENDES, Conrado Hübner. **Direitos fundamentais, separação de poderes e deliberação**. 2008. 224 f. Tese (Doutorado). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição constitucional no Brasil: o problema da omissão legislativa inconstitucional**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaArtigoDiscurso/anexo/Omisao_Legislativa_v__Port.pdf>. Acesso em 06 ago. 2014.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MERON, Theodor. **International Law in the age of human rights**. General Course on Public International Law. Hague Academy of International Law. Leiden/Boston: Martinus Nijhoff Publishers, 2004.

MILNER, Jean-Claude. Les Puvoirs: d'un Modèle à l'Autre. **Revue Éluclardation**, Paris, n. 6/7, p. 9, 2002.

MIRANDA, Jorge. Direitos fundamentais e ordem social (na Constituição de 1933). **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa**, v. 46, n. 1, p. 271-310, 2005.

MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**. Tomo II. Coimbra: Ed. Coimbra, 2000.

MONTESQUIEU, Charles Louis de Secondat, Barão de. **O Espírito das Leis**: as formas de governo, a federação, a divisão dos poderes. Tradução de Fernando Henrique Cardoso e Leoncio Martins Rodrigues. Brasília: Unb, 1982.

MORAIS, Carlos Blanco de. **Justiça Constitucional**. Tomo II. O contencioso constitucional português entre o modelo misto e a tentação do sistema de reenvio. Coimbra: Coimbra Editora, 2005, p. 238.

MORENO MILLÁN, Franklyn, **La jurisprudencia constitucional como fuente del derecho**. Bogotá: Editorial Leyer, 2002.

MOSCHETTI, Francesco. **Il principio della capacità contributiva**. Milano: Giuffrè, 2001.

MÜLLER, Friedrich. **Teoria estruturante do direito**. Tradução de Peter Naumann e Eurides Avance de Souza. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **The myth of ownership**: taxes and justice. New York: Oxford University Press, 2002.

NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista de Direito Público da Economia**, Belo Horizonte, v. 5, n. 20, p.1-24, out. 2007.

NABAIS, José Casalta. A soberania fiscal no actual quadro de internacionalização, integração e globalização económicas. **Direito público**, v. 1, n. 6, p. 69-93, out./dez. 2004.

NEVES, Clarissa Baeta; SAMIOS, Eva M. B. **A nova teoria dos sistemas**. Porto Alegre: Universidade/UFRGS Goethe Institut - ICBA, 1997.

NEVES, Marcelo da Costa. From Autopoeisis to Allopoiesis of Law. **Journal of Law and Society**, Oxford, Blackwell Pub., v. 28, n. 2, p. 242-264, 2001.

NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2013.

NEVES, Marcelo. **Transconstitucionalismo**. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

NEVES, Rômulo Figueira. **Acoplamento estrutural, fechamento operacional e processos comunicativos na teoria dos sistemas sociais de Niklas Luhmann**. 2005. 148 f. Dissertação (mestrado) – Universidade de São Paulo. São Paulo, 2005.

NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Controle de constitucionalidade: modelos brasileiro e italiano (breve análise comparativa). **Revista Esmafe/Escola de Magistratura Federal da 5. Região**, n. 1, p. 183-222, jan. 2001.

NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Sentenças aditivas e o mito do legislador negativo. **Revista de Direito do Estado-RDE**, n. 3, p. 55-94, jul./set., 2006.

NOGUEIRA ALCALÁ, Humberto. Sentencias de los tribunales constitucionales y sus efectos en América del Sur. **Revista Iberoamericana de Derecho Procesal Constitucional**. Proceso y Constitución, México, Editorial Porrúa, jul./dez., 2004.

NONET, Philippe; SELZNICK, Philip. **Direito e sociedade: a transição ao sistema jurídico responsivo**. Tradução de Vera Pereira. Rio de Janeiro: Ed. Revan, 2010.

OLIVEIRA JUNIOR, Valdir Ferreira de. O Estado Constitucional Solidarista: estratégias para sua efetivação. In: MARTINS, Ives Gandra; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). **Tratado de direito constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 88.

OLIVEIRA, J. M. Leoni Lopes de. **Introdução ao Direito**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Aspectos jurídicos do princípio da capacidade contributiva. **Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro**, n. 39, p. 168-187, 1987.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Declaração Universal de Direitos Humanos**. 1948. Disponível em: <<http://www.un.org/en/documents/udhr/>>. Acesso em: 15 out. 2013.

ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. El sistema financiero y la recaudación impositiva. In: GRANADOS, Gabriela Rios (coord.). **Reforma Haciendaaria en la agenda de la reforma del Estado**. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2009.

ORTEGA Y GASSET, José. Obras Completas. **Revista de Occidente**, Madrid, tomo VI, Alianza Editorial, 1983.

ORTEGA y GASSET, José. Pidiendo una biblioteca. **El imparcial**, Madrid, v. I, p. 82, 21.02.1908.

PAGÉS, Juan Luis Requejo. **The problems of legislative omission in the constitutional jurisprudence**. In: XIV Conference of Constitutional Courts of Europe, Vilnius, Mai., 2008. Disponível em: <http://www.confeuconstco.org/reports/rep-xiv/report_Spain_en.pdf>. Acesso em 05.08.2014.

PASSOS, J. J. Calmon de. **Mandado de Segurança Coletivo, Mandado de Injunção, Habeas Data: constituição e processo**. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2012.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PENNOCK, Robert T. Death and Taxes. In: MCGEE, Robert W. (ed.). **The Ethics of Tax Evasion**. Dumont, NJ.: The Dumont Institute for Public Policy Research. p. 124-142. 1998.

PEREIRA, Rodrigo da Cunha. **Princípios fundamentais e norteadores para a organização jurídica da família**. 2004. 156 f. Tese (Doutorado) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2004.

PERELMAN, Chaïm. **Ética e Direito**. Tradução de Maria Ermantina de Almeida Galvão. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

PEREZ DE AYALA, Jose Luis. **Derecho Tributario I**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968.

PIOVESAN, Flávia. **Proteção Judicial contra omissões legislativas**: ação direta de inconstitucionalidade por omissão e mandado de injunção. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais. 2003.

PONTES DE MIRANDDA, Francisco Cavalcanti. **Democracia, liberdade, igualdade**: os três caminhos. São Paulo: José Olympio, 1945.

RADBRUCH, Gustav Lambert. Cinco Minutos de Filosofia do Direito. In: RADBRUCH, Gustav. **Relativismo y Derecho**. Bogotá: Editorial Temis, 2009.

RADBRUCH, Gustav Lambert. **Introdução à Ciência do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

RADBRUCH, Gustav. Grundzüge der Rechtsphilosophie. 1914, apud SICHES, Luis Recaséns. **Nueva filosofía de la interpretación del Derecho**. 2. ed. México: Porrúa, 1973.

RAWLS, John. **A Theory of Justice**. Oxford: Oxford University Press, 1980.

REALE, Miguel. **Introducción al Derecho**. 9. ed. Madrid: Ediciones Pirámide, S.A., 1989.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais. **RFD- Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 1, n. 18, p. 1-25, 2010.

ROCHA, Altamirando Pereira da; FERNANDES, Rayneider Brunelli de Oliveira. **Guerra fiscal, pacto federativo e proteção da confiança**: a proteção da confiança em face da supressão de benefícios fiscais inconstitucionais. In: Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-graduação em Direito. Anais do XXIII Congresso Nacional do Conpedi. Coordenação de Antônio Carlos Diniz Murta, Ubaldo Cesar Balthazar e Raymundo Juliano Rego Feitosa. Florianópolis: CONPEDI, 2014.

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. **Leciones de Derecho Financiero**. 10. ed. Madrid: Universidad Complutense Ed., 1994.

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y Derecho**. Vol I. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1962.

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. **Teoría de la educación tributaria**. Madrid: LAEL, 1967.

SANDEL, Michael J. **Justiça** – o que é fazer a coisa certa. Tradução de Heloísa e Maria Alice Máximo. 6. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012.

SÃO PAULO, Tribunal de Justiça de São Paulo. Processo n. 0202182-24.2013 (Ação Direta de Inconstitucionalidade). Des. Relator Péricles Piza. In: **Dje** de 16.12.2013.

SARLET, Ingo; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

SEGADO, Francisco Fernández. **Del control político al control jurisdiccional**. Evolución y aportes a La Justicia Constitucional en América Latina. Bologna: Center for Constitutional Studies and Democratic Development, Libreria Bonomo, 2005.

SELIGMAN, Edwin. **Essais sur L'Impôt**. Tradución française d'après de l'8º edición américaine par Louis Suret. Tome Premier. Paris: V. Girard & E. Brière, 1914.

SICHES, Luis Recaséns. **Nueva filosofía de la interpretación del Derecho**. 2. ed. México: Porrúa, 1973.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. Princípio da livre concorrência em matéria tributária – Para uma superação do conceito de neutralidade fiscal. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

SIMON, Helmut. La Jurisdicción Constitucional. In: BENDA, Ernst *et al.* **Manual de Derecho Constitucional**. Madrid: IVAP; Marcial Pons, 1996.

SMITH, Adam. **Inquérito sobre a natureza e as causas da riqueza das nações**. Lisboa: C. Gulbenkian, 1983.

SOARES, Maria Victória. Cidadania e Direitos Humanos. In: CARVALHO, José Sérgio Fonseca de (org.). **Educação, cidadania e direitos humanos**. Petrópolis: Vozes, 2004.

STEINMETZ, Wilson. **A vinculação dos particulares a direitos fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2004.

SUNDFELD, Carlos. **Fundamentos de Direito Público**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

TANZI, Vito. **Tax Reform in Latin America: a long term assessment**. XXV Regional Seminar on Fiscal Policy, CELAC, Santiago (Chile), mar. 2013.

TEMER, Michel. **Elementos de Direito Constitucional**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

TEUBNER, Günther. **O Direito como Sistema Autopoiético**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian. Tradução de José Engrácia Antunes, 1989.

TEUBNER, Günther. El derecho como sujeto epistémico: hacia una epistemología constructivista del derecho. Tradução de Carlos Gomez-Jara Diez. **Doxa**, Madrid, n. 25, 2002.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2012.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo Torres. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 5, fev./mar./abr. de 2006, p. 8. Disponível: <www.direitodoestado.com.br>. Acesso em 29 jul. 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no estado fiscal e no estado patrimonial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o princípio da seletividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 18, p. 94-102, mar/1997.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**, Vol. II – valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

UCKMAR, Victor. El principio de la equidad tributaria y el vínculo de solidaridad social: la relación entre las necesidades. **La Capacidad Contributiva, Pressupuesto Jurídico y Fundamento de la Tributación**. Conferencia Técnica del CIAT Taomina 2000. Madrid: Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 2002.

UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999.

VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

VIEIRA, Oscar Vilhena. **Direitos fundamentais**: uma leitura da jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2006.

VILA, Maria Iglesias. El positivismo en el Estado Constitucional: algunos comentarios em torno ao constitucionalismo de Ferrajoli. In: CARBONELL, Miguel; SALAZAR, Pedro (org.). **Garantismo**: estudios sobre el pensamiento jurídico de Ferrajoli. Madrid: Trotta, 2009.

VILLEGAS, Hector B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. 5. ed. Buenos Aires: Depalma, 1993.

WAGNER, Adolph. **Traité des Science des Finances**. Théorie de l'Imposition, Théorie des Taxes et Théorie Générale des Impôts. Tradución par Jules Ronjat. 12. ed. Paris: V. Giard & E. Brière, 1909.

WALDRON, Jeremy. A essência da oposição ao Judicial Review. In: BIGONHA, Antonio Carlos Alpino; MOREIRA, Luiz (coord.). **Legitimidade da Jurisdição Constitucional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

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

ZAGREBELSKY, Gustavo. **La giustizia costituzionale**. Bologna: Il Mulino, 1977.

ZAVASCKI, Teori Albino. **Processo coletivo**: tutela de direitos coletivos e tutela coletiva de direitos. 6. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

ZUCOLOTO, Graziela Ferrero. **Origem de capital e acesso aos incentivos fiscais e financeiros à inovação no Brasil** (texto para discussão). Brasília: Ipea, 2012.