PAULO VICTOR VIEIRA DA ROCHA

CONTRIBUIÇÃO AO ESTUDO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: RESTRIÇÕES A DIREITOS DO CONTRIBUINTE E PROPORCIONALIDADE

Tese de doutorado, desenvolvida sob orientação do Prof. Titular Dr. Luís Eduardo Schoueri LL. M. e apresentada ao Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
SÃO PAULO
2014

À minha esposa, por tanto amor, doação e companheirismo.

Aos meus pais e avós, irmã, por tanto convívio roubado.

À Dodolinha, que tanta graça dá às nossas vidas.

AGRADECIMENTOS

A elaboração de uma tese de doutorado tende a ser um desafiar inúmeras capacidades e habilidades, mas também se mostra a oportunidade para ver que algumas pessoas simplesmente são imprescindíveis para alcancemos alguns objetivos. Sem elas nada teria sido possível.

Tive a sorte de contar com um exército tão grande de apoiadores que um risco enorme de não conseguir mencionar todos. Mas, começando pelo próprio começo da minha existência, devo agradecer aos meus pais, pelo apoio incondicional que sempre me deram; é um suporte tão intenso e ilimitado que, mesmo convivendo com ele por mais de três décadas, ainda me impressiono frequentemente com o quanto ele é infinito.

Por outro lado, minha dívida de gratidão com o meu eterno orientador, Luís Eduardo Schoueri, cresce exponencialmente, por tantos ensinamentos, dedicação, honestidade acadêmica, mas, sobretudo, disponibilidade, a um orientando que, por certo, deu muito, muito trabalho. Obrigado por me guiar tão atentamente e, ao mesmo tempo, dando tanta liberdade intelectual.

Meu agradecimento também é intenso ao amigo e grande professor de língua portuguesa Antônio Carlos Dagnolo, que gratuita e dedicadamente corrigiu o texto. Méritos em relação ao isso são dele. Defeitos são de exclusiva responsabilidade minha, que irresponsavelmente não resisti a algumas alterações posteriores.

A presente tese foi desenvolvida em um período do de 12 meses de estada na Universidade de Heidelberg, na Alemanha, onde fui recebido de forma extremamente generosa pelo Prof. Dr. Ekkehart Reimer, aquém também agradeço não só as condições materiais oferecidas, como as discussões valiosíssimas.

Essa estada na Alemanha implicou a necessidade de enorme apoio de dezenas de pessoas, fosse suprindo minha drástica diminuição de dedicação à advocacia, fosse viabilizando o desenvolvimento do trabalho no exterior, com o envio de muitas dezenas de textos do Brasil, como a gentil Eloíza, bibliotecária do Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Mas a algumas pessoas no Brasil dei especial trabalho durante o ano que passou.

Assim, é que devo agradecer profundamente o apoio de todos do Vieira da Rocha, Benevides e Frota Advogados, especialmente aqueles mais onerados pela minha

ausência, como Bruno Vieira da Rocha Barbirato, Fábio Bandeira, Pedro Ribeiro e, principalmente, Bruno Frota, Leandro Benevides, Caio Takano e Laura Athayde.

Falando em dar trabalho, agradeço aos meus salvadores de última hora, Victor Polizelli e Terezinha Mauad de Andrade, cada um sabe o porquê

Mas se alguém teve trabalho no Brasil, por conta dessa estada na Alemanha e desenvolvimento da presente tese, é meu tio Lico. Só ele realmente sabe o trabalho que eu e Natália lhe demos. Tio, nunca iremos esquecer.

Falando nela, sem o suporte e parceria incondicionais do amor da minha vida eu não teria vindo parar aqui, muito menos enfrentado todos os desafios que precisaram ser superados para chegar ao fim. Nat, sem você nada disso teria acontecido. Obrigado por tanta dedicação, tanta renúncia e, acima de tudo tanto amor; será eterno.

RESUMO

O presente trabalho tem por objeto os direitos fundamentais em matéria tributária, mais especificamente as restrições a que tais direitos se sujeitam sob a justificativa da realização de bens coletivos. Toma-se como premissa que o controle de proporcionalidade é o método que melhor cumpre os propósitos de: a) garantir a máxima eficácia possível a esses direitos; b) permitir o mais intenso controle intersubjetivo de decisões judiciais acerca de restrições a eles impostas. Assume-se como parâmetro de trabalho os direitos de igualdade assegurados ao contribuinte, especialmente o direito à graduação de impostos conforme a capacidade contributiva, em busca da definição dos pressupostos e limites à aplicação do controle de proporcionalidade em matéria tributária. Discute-se o forte consenso que existe sobre a classificação das normas tributárias em fiscais e extrafiscais, concluindo-se que tal classificação é possível. Por conta disso, também se conclui não poder tal classificação servir de critério para delimitar os casos em que o controle de proporcionalidade é devido ou possível. Os pressupostos para aplicação do controle de proporcionalidade em matéria tributária, portanto, são em relação a cada direito fundamental: de um lado, sua construção interpretativa sob a forma de princípio, com um amplo âmbito de proteção; de outro, identificarem-se, em medidas estatais, efeitos restritivos sobre tal direito.

Palavras-Chave:

Tributos – Efeitos – Direitos Fundamentais - Restrições – Proporcionalidade - Controle

ABSTRACT

This work aims at the constitutional rights concerning tax matters, specially the restrictions to which such rights are subjected, due to justifications related to collective goods. It takes for granted the proportionality principle as the method which: a) ensures the best realization possible to theses rights; b) enables the most intense inter-subjective control over judicial decisions regarding the mentioned restrictions. The equality rights granted to taxpayers, specially the ability to pay principle were chosen as a pattern on searching to define the requirements and limits to the application of the proportionality principle in tax matters. It questions the strong doctrine of the classification of tax norms according to its fiscal or non-fiscal purposes, concluding that such a classification is not possible. Because of this, it also concludes that this distinction can not be the criteria to define the cases to which the proportionality principle is possible and should be done. The requirements to the application of the proportionality principle in tax matters, concerning each constitutional right, are therefore: a) its interpretative construction with the structure of a legal principle, with a wide realm of protection; b) the identification of State measures that restrict such a realm.

Key-words:
Taxes – Effects – Constitutional Rights – Restrictions – Proportionality Principle - Control

CONTRIBUIÇÃO AO ESTUDO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA:

RESTRIÇÕES A DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE

ÍNDICE

Introdução

Capítulo I - O controle de proporcionalidade como método: enfrentamento de críticas.....13

1. Premissas metodológicas.....13

1.1 A proporcionalidade como método.....13

1.2 Proporcionalidade como decorrência da definição de princípios.....18

1.3 A definição de princípios como produto da interpretação.....20

1.4 O caráter formal da regra da proporcionalidade.....23

1.5 A regra que impõe a proporcionalidade também como decorrência de uma opção interpretativa.....24

2.Críticas à proporcionalidade.....31

2.1 A identificação do objeto das críticas.....31

2.2 A violação à separação de poderes.....34

2.3 O caráter teleológico do controle de proporcionalidade e o utilitarismo.....36

2.4 A inexistência de uma distinção "forte" entre princípios e regras.....38

2.5 Falta de objetividade.....40

2.6 Auto-compreensão equivocada como método geral de aplicação do direito....44

2.7 O perigo de os direitos fundamentais tornarem-se todos ponderáveis, portanto restringíveis.....45

Capítulo II - O controle de proporcionalidade na prática e suas limitações 50

1. A metodologia do controle de proporcionalidade.....50

1.1 Hipótese de incidência e consequência jurídica das normas de direitos fundamentais.....50

1.2 O âmbito de proteção dos direitos fundamentais.....53

1.3 As três fases do controle de proporcionalidade.....55

1.4 Possibilidade e primeiros passos do controle de proporcionalidade na prática judicial brasileira.....56

1.5 A possibilidade do controle de proporcionalidade no âmbito do direito geral de igualdade.....62

2. Dificuldades específicas do controle de proporcionalidade de normas tributárias.....69

2.1 As dificuldades na definição dos fins das normas tributárias como seu parâmetro de adequação.....70
2.2 A adequação e a identificação dos fins.....74
2.3 As dificuldades do exame necessidade de efeitos indutores de normas.....77
2.4 A delimitação do âmbito de aplicação do controle de proporcionalidade com base na função das normas tributárias.....80
Capítulo III – Da justificação dos tributos à estratificação dos seus efeitos 87
1. A justificação dos tributos e a igualdade.....87
2. A doutrina da causa dos tributos como origem da sua justificação: enfrentamento de críticas.....89
3. A justificação e a classificação finalística.....96
4. A identificação dos fins das normas tributárias pelos seus efeitos.....101
5. A fiscalidade como repartição de encargos.....108
Capítulo IV – Os limites à aplicação do controle de proporcionalidade em matéria tributária.....117
1. Da classificação aos limites à aplicação da proporcionalidade.....117
1.1 Fiscalidade e extrafiscalidade: fins internos e externos.....117
1.1.1 Praticabilidade e extrafiscalidade.....123
1.1.2 Praticabilidade e combate ao abuso.....125
1.2 Fiscalidade e controle de correspondência.....128
2. O controle de proporcionalidade na função fiscal.....131
2.1 A colisão de princípios na fiscalidade.....132
2.1.1 Praticabilidade, combate ao abuso e critérios de igualdade.....134
2.1.2 Perspectivas do mesmo critério de igualdade.....141
2.2 Restrição a direito fundamental do contribuinte como pressuposto do controle de proporcionalidade.....145
3. A identificação de restrições a direitos fundamentais em matéria tributária.....146
3.1 A Estratificação de efeitos (restritivos e justificadores) a partir da proposta de Vogel.....148
3.1.1 Estratificação objetiva 150
3.1.2 Estratificação subjetiva 152
3.2 Estratificação (objetiva) de efeitos dentro da fiscalidade 154
3.3 A estratificação (objetiva) de efeitos e a partir de decisões legislativas 155
Capítulo V - A relação (e a distinção) entre direitos fundamentais e bens coletivos 159

1. Bens coletivos como elementos da teoria dos direitos fundamentais.....160
2. A definição de "bem" 166
3. A distinção entre bens e direitos, a colisão indireta entre direitos fundamentais e bens coletivos e a justiciabilidade 167
4. Direito objetivo e direito subjetivo 173
5. Caráter não-distributivo dos bens coletivos 181
6. Caráter não-distributivo dos bens coletivos 187
7. A zona limítrofe tanto na economia quanto no direito.....190

Capítulo VI – Os fins das normas tributárias: concretização de direitos fundamentais e bens coletivos 199
1. Considerações iniciais.....199
2. Os objetivos da tributação.....200
3. Os objetivos das normas tributárias 204
3.1 Eficiência econômica.....205
3.2 Flexibilidade.....207
3.3 Previsibilidade 209
3.4 Transparência.....211
3.5 Simplicidade.....213
3.6 Equidade.....217
4. Algumas definições sobre o âmbito de proteção do direito fundamental à graduação de impostos conforma a capacidade contributiva.....222
4.1 O direito a pagar impostos conforme o preço efetivamente praticado em operações comerciais (substituição tributária "para frente").....225
4.2 O direito a pagar imposto sobre a renda da pessoa jurídica a partir da base mais próxima possível do lucro (dedutibilidade de créditos de ICMS como custo).....227
4.3 O direito de pagar o imposto de renda da pessoa jurídica com base na disponibilidade efetiva dos lucros (regras CFC – Controlled Foreign Corporations) 228
Capítulo VII – A simplificação, o combate ao abuso e a relação difícil deles entre si e com os direitos fundamentais.....231
1. Simplificação e igualdade na tributação 231
1.1 A normatividade da simplificação.....234

1.2 A simplificação e a praticabilidade prescritas pelo Direito.....240
1.3 Os instrumentos de simplificação como "desconsiderações" 245
2. O combate ao abuso.....247
2.1 O combate ao abuso como bem coletivo 249
2.2 A paradoxal relação entre a praticabilidade e o combate à elisão e à evasão.....251
Conclusões.....259
Bibliografia.....261

INTRODUÇÃO

Em meados de 2013, o Supremo Tribunal Federal encerrou um julgamento que se prolongava por cerca de dez anos e que tinha por objeto a validade de um regramento relacionado ao imposto de renda das pessoas jurídicas. Trata-se da Ação Direta de Inconstitucionalidade 2588[1], inicialmente relatada pela Ministra Ellen Gracie e cuja redação do acórdão coube ao Ministro Joaquim Barbosa.

O caso por si só já é emblemático, em razão do inusitado resultado com que se deparou aquela corte, após os ministros proferirem seus votos. Simplesmente parecia não haver consenso nenhum que pudesse ser proclamado como resultado do julgamento, porque não se tratava simplesmente de julgar constitucional ou inconstitucional o art. 74 da Medida Provisório n. 2.158-35, que instituíra o regime de transparência fiscal internacional para empresas brasileiras que tivessem participações societária em outras pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, conhecidas globalmente pela expressão *Controlled Foreign Corporations,* falando-se internacionalmente em "regras CFC".

A inicial falta de um resultado que pudesse ser proclamado para o deslinde da questão se devia ao fato de os ministros terem procedido a diversas considerações sobre o conteúdo e os limites que tal regramento poderia ter, em face dos direitos fundamentais assegurados aos contribuintes. Exatamente por ter prescrito uma hipótese de aplicação extremamente ampla, o regime foi considerado por muitos julgadores válido, embora em extensões diferentes. Em outras palavras, afora os votos pela total constitucionalidade ou inconstitucionalidade da medida legal, houve uma série de posicionamentos pela sua validade parcial. O problema era a falta de consenso sobre a delimitação dessa parcialidade.

Mais interessante ainda pode ser tentar compreender como isso ocorreu em termos argumentativos. As divergências sobre os limites ao diploma legal impugnado decorreram do fato de os ministros terem feito considerações circunstanciais para tentar chegar aos limites impostos ao legislador tributário naquele caso. Buscaram justificativas que pudessem, pelo menos, em princípio, dar validade à medida impugnada, para, em seguida, fazer considerações sobre a possibilidade de o Estado atingir tais fins, por meio de medidas menos restritivas aos direitos dos contribuintes.

---

[1] STF, ADI 2577 DF, Rel. Min. Ellen Gracie, Relator para o acórdão Min. Joaquim Barbosa. D.J.e 13.2.214.

Essa foi, portanto, a questão.

Travaram-se, então, divergências em grande parte e, especialmente, a respeito do seguinte aspecto: a partir de que ponto o fisco realmente *necessitava* de tais medidas e, no sentido inverso, a intensidade com a qual a ordem constitucional admitia restrições aos direitos fundamentais em jogo. Em outras palavras, identificou-se uma medida restritiva a direitos fundamentais cujo conteúdo era relativo e verificou-se sua adequação e sua necessidade.

Percebe-se com isso que esse é apenas mais um exemplo dos casos cuja solução pode ser reconstruída sob os pressupostos metodológicos do controle de proporcionalidade.

Se essa construção é possível, correta, válida e, acima de tudo, contribui para a dogmática dos direitos fundamentais do contribuinte, é o que se tentará responder no decorrer deste trabalho.

CAPÍTULO I

O CONTROLE DE PROPORCIONALIDADE COMO MÉTODO: ENFRENTAMENTO DE CRÍTICAS

1. Premissas metodológicas

1.1 A proporcionalidade como método

O presente trabalho parte da premissa de que o exame de proporcionalidade é o método de controle mais eficaz de restrições aos direitos fundamentais. Não se pretende tomar parte em discussões sobre a normatividade do controle de proporcionalidade. Embora haja fortes razões para se o considerar objeto de uma regra formal, decorrente da própria estrutura principio lógica das normas que veiculam direitos fundamentais[1], é preciso reconhecer que atribuir força normativa obrigatória a tal exame implica negar juridicidade a uma parcela das manifestações jurisprudenciais brasileiras em matéria de direitos fundamentais.

Em outras palavras, ainda que extremamente sedutor, afirmar a existência de uma regra constitucional *impondo* o exame de proporcionalidade como instrumento de aplicação de princípios de direitos fundamentais teria por consequência dizer que parte dos julgados dos órgãos judiciais brasileiros, inclusive o Supremo Tribunal Federal, são inconstitucionais, simplesmente porque, em tais casos, tal controle não é feito, embora sejam decididos conflitos envolvendo direitos fundamentais (muitas vezes favoravelmente a esses direitos).

É importante salientar que, segundo os pressupostos metodológicos aqui adotadas, só se aplica o controle de proporcionalidade diante de restrições a direitos fundamentais garantidos sob a forma de princípios[2]. Daí, poderia surgir a objeção de que os casos que tenham sido julgados sem nenhum recurso à proporcionalidade seriam casos a tratar de regras, e não de princípios. Há, entretanto, alguns direitos fundamentais cuja eficácia é tão inevitavelmente variável em termos de grau que lhes atribuir natureza de regra provocaria uma das seguintes consequências: a) sua eficácia seria baixíssima; b) sua interpretação e aplicação seria sempre cercada de enorme subjetivismo e insegurança

---

1 SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. *Revista dos tribunais (798/23),* 2002, pp. 43-44. Segundo o autor, a reagra da proporcionalidade é uma decorrência lógica da estrutura que se atribuir à normas de direitos fundamentais, mas ela não tem um fundamento deontológico no direito positivo brasileiro.

2 ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte.* 6 Auf. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 2006, pp. 100-104. SILVA, Virgílio Afonso. *Op. cit. Nota 1,* pp. 43-44.

jurídica. É o caso do direito fundamental à graduação de impostos segundo a capacidade contributiva do contribuinte (art. 145, §, 1°, CF).

Logo, o presente trabalho, nesse aspecto, tem algum caráter normativo[3], no sentido de dizer como deve ser interpretado e aplicado o direito, defendendo abertamente uma maior aplicação do exame de proporcionalidade como instrumento de definição dos limites aos direitos fundamentais que devam ser interpretados como princípios para terem níveis mínimos de eficácia com um mínimo de segurança jurídica. Em outros termos, parte do trabalho é uma defesa da ampliação do controle de proporcionalidade (como método) em matéria de direitos fundamentais relacionados à tributação, visando especialmente ao ordenamento brasileiro, mas que poderia ser desenvolvido em relação a outros sistemas jurídicos.

Pode até parecer que, neste ponto, o trabalho perderia caráter dogmático, assumindo objetos de filosofia do direito, por exemplo, se assumida a contraposição entre esses dois enfoques descrita por Arthur Kaufamnn[4]. Contudo, parece que trabalhos acadêmicos podem ser dogmáticos, no sentido de tomarem por objeto um ordenamento jurídico concretamente considerado e discutirem sua forma de interpretação e aplicação, bem como o próprio conteúdo atribuído a ele,[5] ainda que algumas tese centrais aqui defendidas em relação ao ordenamento brasileiro pudessem ser igualmente sustentadas em relação a outros sistemas jurídicos, a exemplo da tese de que o controle de proporcionalidade pode e é exercitado no que se poderia chamar de "âmbito da fiscalidade".[6]

Isso implica um esclarecimento sobre que "proporcionalidade" se adota e se defende aqui. Com efeito, não se considera procedido um exame de proporcionalidade nos casos em que o recurso a essa expressão tem cunho muito mais retórico[7]. Aqueles casos em que julgadores fundamentam decisões sobre o argumento de que determinados atos normativos ou medidas estatais tenham violado o "princípio da proporcionalidade", sem

---

3 MENENDEZ, Agustin José. *Justifying Taxes: Some Elements for a General Theory of Democratic Tax Law.* Dordrecht: Kluwer, 2001, pp. 1-14.
4 KAUFMANN, Arthur. *Rechtsphilosophie.* 2 Auf. München: Beck, 1997, pp. 11-12.
5 Como parece ter feito Alexy. Ver: ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 2,* pp. 25-27.
6 Capítulo IV.
7 Ver, por exemplo a descrição da suposta aplicação do controle de proporcionaldiade feita por Gilmar Mendes. MENDES, Gilmar Ferreira. A proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Repertório IOB de Jurisprudência (23/475),* 1994. Referindo-se especificamente a uma aplicação dos controles de proporcionalidade e de razoabilidade sobre normas tributárias, ver como exemplo do mesmo tipo de uso meramente nominal da proporcionalidade: CAVALCANTE, Denise Lucena. A razoabilidade e a proporcionalidade na interpretação judicial das normas tributárias. In: *Ricardo Lobo Torres (coord.), Temas de interpretação do direito tributário.* Rio de Janeiro: Renovar, 2003, pp. 33-56 (49-55).

fazer qualquer consideração sobre os elementos deste exame (identificação das finalidades normativas, exames de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito) serão considerados neste trabalho como aquela parte da jurisprudência em que *não* se fez recurso a esse controle. Para os fins perseguidos aqui, referências meramente nominais são de pouca importância, como será esclarecido a partir da análise da ADI 551-RJ[8].

Por outro lado, casos em que se façam considerações finalísticas sobre as medidas normativas objeto de controle e se cogitem alternativas a elas, bem como aqueles em que se considerem *argumentativamente justificativas* as restrições a direitos fundamentais que resultam dessas medidas, serão considerados aqui julgados em que metodologicamente se pode falar em um exame de proporcionalidade, ainda que não haja qualquer menção nominal aos exames de adequação, necessidade ou à própria proporcionalidade, seja em sentido amplo seja em sentido estrito (sob o signo da ponderação). É o que se demonstrará, por exemplo, pela análise da ADI 1851-AL[9].

Como dito, isso não significa que em qualquer dos caso em que não tenha havido qualquer argumentação baseada no controle de proporcionalidade seja impossível cogitar tal exame. De fato, a ADI 551 é um caso em que seria muito difícil proceder-se a um exame de proporcionalidade, diante das dificuldades que exsurgiriam de se interpretar a vedação ao confisco como princípio; trata-se regra[10]. No entanto, em outras situações, mesmo não tendo sido adotado um exame de proporcionalidade (e a norma objeto de aplicação tenha sido construída como regra), tal construção argumentativa seria possível; em outras, até devida.

Na seara do "possível", trata-se de casos em que determinada norma de direito fundamental poderia ser construída pelo intérprete como uma regra ou como um princípio, e o órgão julgador optou por uma dessas interpretações, ambas possíveis. Quando a aplicação de tais comandos, em especial, a definição de seu alcance e limite se dá sem qualquer consideração a outras normas, significa que o aplicador do direito construiu interpretativamente uma norma com estrutura de regra, cujos limites são imanentes a ela

---

8 ADI 551-1 RJ. Rel. Min. Ilmar Galvão. D.J. 14.2.3003. A importância do referido julgado é absolutamente inegável, como paradigma de contenção do poder estatal relacionado à tributação. O que se afirma aqui é que naquele julgado não se procedeu metolologicamente a um exame de proporcionalidade, até porque isso seria equivocado, em se tratando de uma norma constitucional (vedação ao confisco), à qual dificilmente se atribuiria estrutura de princípio. De fato, o Supremo Tribunal Federal, a interpretou como "regra", desde, é claro, que a decisão seja analisada coerentemente com os pressupostos aqui adotados a respeito da distinção entre princípios e regras. .

9 ADI 1851-4 AL. Relator Min. Ilmar Galvão. D.J. 22.11.2002.

10 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário.* 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 338.

mesma, como é o caso da ADI 939-DF[11] (no que tange à anterioridade) e do RE 216.54 - PR[12] (no que toca à irretroatividade).

Nesses casos, a questão poderia ter girado sobre graus de garantia de anterioridade e da irretroatividade e respectivas justificativas para assegurarem-se maior ou menor grau de proteção ao contribuinte; seria o caso de interpretações que construiriam princípios. Mas não, em tais casos a discussão girou em torno dos limites dos conceitos de anterioridade e de irretroatividade e de estar-se ou não diante de hipóteses que se correspondiam a estes conceitos, como será demonstrado[13]. E no caso desses direitos, não parece que haja fortes razões para se considerar imperativa sua interpretação sob a forma de princípios. Isso poderia ser feito, como também poderia não ser, e assim feito decidido pelos órgãos judiciais brasileiros.

Sob este aspecto, o trabalho assume caráter dogmático mais analítico ou descritivo. Enquanto no tocante à aplicação metodológica do exame de proporcionalidade assume-se uma postura normativa, em relação à opção interpretativa feita pelos tribunais; referente à construção das normas de direitos fundamentais do contribuinte como regras ou princípios, assume-se uma postura mais analítica. Isso não implica postura acrítica, mas sim que as opções interpretativas são sustentáveis em termos argumentativos.

Com efeito, há dispositivos que admitem interpretações de uma forma ou de outra, atribuindo-se-lhes estrutura de regra ou de princípio. Nesses casos, ainda que se tenha preferencia pessoal por uma das alternativas, não se pode deixar de admitir que a outra é bem justificada. Por outro lado, há alguns casos em que a interpretação de determinado dispositivo deve ser feita necessariamente de uma das formas, sob pena de se tornar sua aplicação impraticável, imprevisível, arbitrária ou ainda de lhe retirar quase toda eficácia. É caso já citado da vedação ao confisco, que interceptada como princípio levaria à consideração de uma série de bens coletivos para admitir diversos graus de confisco, em julgamentos extremamente imprevisíveis.

---

11 ADI 939-7 DF. Rel. Min. Sydney Sanches. D.J. 18.3.1994.

12 RE 216.541-7 PR. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. D.J. 15.5.1998. Nesta julgado o tribunal se preocupou eu definir o significado de retroativiade, a partir do fato gerador como ponto de referência, não considerando qualquer fundamento constitucional que pudesse funcionar como uma razão contrária. A ementa diz que "não há aplicação retroativa da norma que aumentou a alíquota, se o fato gerador do tributos ocorreu com a importação do bem, após o início de sua vigência e não quando de sua aaquisição no exterior. A argumentação foi mantida e um pouco mais detalhada no RE 224.285-9 CE. Rel. Min. Maurício Corrêa. D.J. 28.5.1999. O voto do Mininstro Carlos Velloso nesta caso revela de forma muito clara a construção do conteúdo normativo da irretroatividade de forma "definitva", como uma "regra" (fls. 1815).

13 Capítulo II

Já a graduação de imposto, segundo a capacidade econômica do contribuinte, é exemplo de norma cuja interpretação como princípio é necessária por duas razões. Primeiro para que se a possa tornar eficaz em relação aos mais diversos sistemas de impostos, que diferem muito entre si em termos de possibilidades fáticas desta graduação. Segundo, sua interpretação como princípio permite que sua eficácia seja mitigada como consequência da perseguição de bens coletivos como a intervenção sobre o domínio econômico.

Por fim, é preciso considerar a existência de casos em que, embora as respectivas decisões tenham sido fundamentadas por meio de algum recurso, ainda que não expresso, à proporcionalidade, tais argumentos são tão vagos e amplos que seria de se duvidar da possibilidade de reconstrução de algum controle de proporcionalidade e, portanto, da interpretação dos respectivos direitos fundamentais como princípios. Tais situações, no entanto, assemelham-se muito àquelas em que simplesmente se interpretou um direito como regra, mas é preciso defender uma interpretação diversa, como princípio, por se tratar novamente de direitos fundamentais, cuja interpretação sob a estrutura de regras é tão desaconselhável que é preferível se valer das mínimas considerações que permitam a reconstrução de um controle de proporcionalidade (dimensão analítica) para que, a partir desse resultado, seja possível se provocarem os órgãos judiciais e fazerem com que se defrontem cada vez mais com seus julgados, argumentativamente reconstruídos, visando a que exponham mais explicitamente suas razões de decidir (dimensão normativa).

Quando se está, pois, diante de direitos fundamentais cuja eficácia mínima, de forma minimamente segura, dependa se sua interpretação como princípio, esta precisa ser defendida, seja quando a fundamentação for obscura o suficiente para que se tenda a falar em princípios, embora sob fundamentos extremamente vagos, seja quando tais fundamentos tenham sido claramente postos sob a forma de aplicação de regras pelo órgão aplicador.

Esse será o caso de alguns direitos fundamentais a determinados critérios materiais de igualdade, como a graduação de impostos segundo a capacidade contributiva, que desempenhará papel central na tese. Julgados serão analisados, reconstruídos argumentativamente sob os pressupostos da proporcionalidade baseada na teoria dos princípios, para que casos semelhantes no futuro possam ser decididos a partir de fundamentos cada vez mais explícitos e objetivos, portanto, intersubjetivamente controláveis.

Em outros termos, se uma corte decide que o contribuinte não tem direito à consideração de determinado índice de sua capacidade contributiva, sob o fundamento de se estar diante de uma circunstância qualquer, ainda que se trate de uma referência extremamente vaga e ampla, como a comodidade da arrecadação de tributos, já será possível reconstruir dogmaticamente o conteúdo desse direito fundamental e afirmar-se depois, perante os próprios órgãos judiciais, que diante de um caso em que não se possa falar em tal "comodidade", a restrição ao direito fundamental estará desautorizada. Claro que o órgão poderá suscitar uma outra justificativa, mas então os objetivos do presente trabalho já terão começado a se cumprir e o órgão decisório estará sendo instado a justificar cada vez mais suas decisões.

A defesa da proporcionalidade, como regra metódica de aplicação de alguns direitos fundamentais (construídos como princípios), visa exatamente a maiores níveis de transparência argumentativa.

1.2 Proporcionalidade como decorrência da definição de princípios

Primeiramente, o controle de proporcionalidade decorre da assunção da premissa de que alguns direitos fundamentais devem ser interpretados e aplicados de maneira que lhes seja atribuída a maior eficácia possível.[14]Trata-se daqueles direitos fundamentais interpretados sob a forma de princípios, isto é, direitos a que algo seja garantido ou realizado na maior medida possível[15]. No caso dos princípios, o dever de proporcionalidade decorre tanto da sua definição como "estados ideais"[16], como também "mandamentos de otimização"[17]. Embora as definições não sejam idênticas, elas têm em comum o fato de considerarem que o conteúdo de um direito fundamental deve ser implementado, na maior medida possível, seja ele um mandamento de otimização, seja um estado ideal de coisas.

---

14 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 2,* pp. 100-101. Posteriormente o próprio Alexy ratificou: "It is one of the central thesis of the *Theory of Constitutional Rights* that this definition implies the principle of proportionality with its three sub-principles of suitability, necessity and proportionality in the narrow sense, and that conversely the pricipled character constitutional rights follows from the principle of proportionality." ALEXY, Robert. *Postscript to A Theory of Constitutional Rights.* English translation by Julian Rivers. Oxford: Oxford University Press, 2002, p. 397.

15 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 2,* pp. 75-77.

16 ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos.* 12ª ed.São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 174-175.

17 SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia.* São Paulo: Malheiros, 2009*,* p. 46.

Não se ignora que a definição de princípios como estados ideais de coisas, proposta por Humberto Ávila[18], é bem mais ampla que aquela posta como "mandamentos de otimização" por Robert Alexy[19] e considera elementos definidores a partir de diversas perspectivas[20]. Essa uma das diferenças fundamentais entre elas. A definição proposta por Alexy[21] é bem mais estreita, não obstante os poucos elementos que definem esta classe de normas sejam suficientes para a análise pretendida neste trabalho.[22] A definição de direitos fundamentais veiculados por princípios que serve como premissa aqui é a que os constitui (além de direitos objetivos que balizam toda a atividade Estado) como direitos subjetivos[23], garantidos *prima facie* da maneira mais ampla possível, salvo justificativas fáticas ou jurídicas contrárias a esta maximização[24].

Também não pode passar despercebido que Alexy[25] propõe uma reconstrução dos direitos fundamentais dirigida ao direito constitucional alemão, que tem diferenças significativas em relação ao direito brasileiro, o que justifica a crítica de Marcelo Neves[26] ao que chama de uma "ingênua pretensão de universalidade". Se lá predomina a veiculação

---

18 Citado na *Nota 16,* pp. 78-102.
19 Citado na *Nota 2 ,* pp. 75-77.
20 Daí ser equivocada a afirmação de que Ávila seria um dos autores que distingue princípios de regras em função de seus maior grau de abstração, tal qual feito por Silva. Ver: SILVA, Virgílio Afonso da. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. *Revista latino-americana de estudos constitucionais (1/607)*, 2003, p. 615. A distinção proposta por Ávila só poderia ser descrita como de uma distinção gradativa se apresentada de forma extremamente sintetizada. Ela até pode chegar a permitir esta afirmação, mas está longe de poder ser resuminda a isso.
21 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 2,* pp. 75-77.
22 Não se ignora aqui a existência de críticas à caracterização de direitos fundamentais como mandamentos de otimização. Por exemplo, ver: POSCHER, Ralf. Insights, Erros and Self-Misconceptions of the Theory of Principles. *Ratio Juris (22, n. 4/425),* 2009, pp. 433-438. Tampouco está sendo desconsiderado o rechecimento por Alexy de que mais precisa é a descrição dos princípios como "mandamentos a serem otimizados" ou "deveres ideais", já que não são eles que determinam uma otimização, mas sim seu conteúdo é que é objeto de tal processo. Ver: ALEXY, Robert. On the Structure of Legal Principles. *Ratio Juris (13, n. 3/294),* 2000, pp. 300-301. ALEXY, Robert. Dever ideal. In: *Laura Clérico, Jan-R. Sieckmann e Daniel Oliver-Lalana (coords.), Derecho fundamentales, princípios e argumentación: estudios sobre la teoría jurídica de Robert Alexy.* Granada: Comares, 2011, pp. 15-35. Tradução espanhola de trabalho intitulado "Ideales Sollen", publicado originalmente em: CLÉRICO, Laura; SIECKMANN, JAN-R. (Hgrs.). *Grundrechte, Prinzipien und Argumentación. Studien zur Rechtstheorie Robert Alexys.* Baden-Baden: Nomos, 2009, pp. 21-38. A premissa conceitual adotada é a de normas que estabelecem deveres *prima facie,* que devem ser cumpridos ao máximo possível. Conquanto a expressão mandamentos a serem otimizados seja realmente mais precisa, opta-se conscientemente pela adoção da expressão mandamentos de otimização, por ser expressão mais corrente e sedimentada e por não se considerar que seu uso traga prejuízos seja a compressão de problemas reconstruídos por esses pressupostos, seja de respostas que se tente dar a eles, parecendo que, incluir como pressuposto conceitual a distinção entre o mandamento e o objeto da otimização ou até de "dever ideal" agrega uma conplexidade que aqui é desnecessária.
23 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 2,* pp. 159-194.
24 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 2,* pp. 75-77.
25 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 2,* pp. 21-22.
26 NEVES, Marcelo. *Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico.* São Paulo: WMF Martins Fontes, 2013, p. 63.

de direitos fundamentais por meio de princípios, como evidenciam tanto a jurisprudência[27] como parte da doutrina[28], ao tratar do catálogo de direitos estabelecidos entre os artigos 2 a 18 daquela constituição, aqui há uma grande quantidade de direitos fundamentais assegurados por regras[29], que, sem qualquer pretensão de levantamento numérico preciso, é pelo menos muito próxima daquela posta por princípios.

Daí não fazerem muito sentido, ao menos em relação ao Brasil, críticas que atribuem à chamada "teoria dos princípios" um perigo de se transformarem todos os direitos fundamentais em normas "ponderáveis", logo, restringíveis[30]. Isso só aconteceria em uma transposição de ideias e modelos um pouco apressada; se na realidade alemã faz algum sentido defender isso, na brasileira não. E não se nega que esse tipo de equívoco na utilização do direito comparado aconteça não só no Brasil, como até em países europeus com constituições bastante diferentes da alemã. Mas um equívoco nessa espécie de "transposição" não é suficiente para condenar uma teoria à inaplicabilidade.

1.3 A definição de princípios como produto da interpretação

Com efeito, diferentemente da Lei Fundamental de Bonn, de 1949, algumas constituições, notadamente a brasileira de 1988, contêm enorme quantidade de regras. E

---

27 Uma riquíssima abordagem descritiva da jurisprudência constitucional alemã, agregada com interessantes aportes dogmáticos pode ser vista em: SCHWABE, Jürgen (org.). *50 anos de jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal*. Organização e introdução à tradução brasileira por Leonardo Martins. Rio de Janeiro: Fundação Konrad Adenauer, 2009. Ali é possível ver o quanto aquela corte atribui natureza de princípios aos dieritos catalogados como fundamentais na Lei Fundamental, no sentido de os aplicar juntamente com outros direitos fundamentais por meio do exame de proporcionalidade.

28 O ponto defendido aqui é que mesmo os inúmeros autores que criticam a teoria dos princípios e sua consequente ponderação em sentido estrito, tratam dos direitos catalogados nos arts. 2 a 18 da Lei Fundamental como normas que colidem entre si e com bens coletivos, e cujo controle de restrições se dá pela identificação do seu âmbito de proteção, do qual não faz parte a medida estatal interventiva, seguida da identificação das justificativas para a medida interventiva e seu controle de adequação e necessidade em relação àquele fim, se voltando apenas contra o exame de proporcionalidade em sentido estrito. Em outros termos, a definição desses dieritos fundamentais como normas que estabelecem em face do Estado deveres *prima facie* é, no mínimo, parcialmente aceita. Por todos veja-se: PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Direitos fundamenais. Direitos estaduais II.* Tradução portuguesa da 22ª edição alemã de António C. Franco e António Francisco Sousa. Lisboa: Universidade Lusíada, 2008*,* pp. 62-101. A parte geral do livro, que segue a mesma estrutura no trato específico de cada um dos direitos fundamentais. A parte especial do livro (pp. 102 e ss.) segue a mesma abordagem de identificação de âmbito de proteção, identificação da medida interventiva, etc. , salvo, em relação à norma da dignidade humana (art. 1, 1, LF), em relação à qual os autores sustentam não se admitirem restrições. A exceção só confirma a regra. Apenas a título de curiosidade, vale salientar que Alexy defende a existência de *duas* normas distintas atribuídas ao mesmo dispositivo constitucional, uma regra da dignidade humana e um princíoio da dignidade humana, esta admitindo mitigações e aquela não.Ver: ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 2,* pp. 94-97.

29 ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 16,* p. 121. ÁVILA, Humberto. Regra-matriz *versus* princípios. In: *Luís Eduardo Schoueri (coord.), Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho.* São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 67-77, (63-64, 77).

30 MARTINS, Leonardo. *Liberdade e Estado constitucional. Leitura jurídico-dogmática de uma complexa relação a partir da teoria liberal dos direitos fundamentais.* São Paulo: Atlas, 2012*,* pp. 72 e 91.

isso pode ser evidenciado, inclusive, pelo fato de um dos autores bastante associados no Brasil à teoria dos princípios referir-se às normas constitucionais que garantem imunidades tributárias como regras[31], em contraposição, inclusive à doutrina tradicional que as considera verdadeiros princípios, dada a sua importância para o ordenamento e a função basilar que nele ocupam[32].

Regras, por sua vez, não se distinguem dos princípios ontologicamente, porque regras e princípios não pairam no ar, tampouco estão postas como tal em textos constitucionais[33]. Não se pode negar que a redação de alguns dispositivos sugere bastante a prescrição de um dever *prima facie* ou de um estado de coisas, por exemplo, ao se valer da expressão "sempre que possível" ou ao impor algo que sabidamente nunca poderá ser completamente alcançado (art. 145, § 1°, CR).

Por outro lado, a expressão textual de outros é bastante sugestiva ao intérprete no sentido de prescrever um dever definitivo (ou prescrever diretamente uma conduta)[34], a exemplo de quando se diz que tributos não poderão ser retroativos (art. 150, III, *a*, CR), tampouco poderão ter efeito de confisco (art. 150, IV, CR). Aqui, têm-se comandos que podem tranquilamente ser cumpridos sem gradações e seria até contraintuitiva uma interpretação deles no sentido de que admitissem, até certo grau, uma dose de retroatividade ou certo nível de efeito confiscatório em um tributo. Por isso, não é só o texto que influencia a interpretação construtiva de princípios, mas também a natureza dos objetos dessas prescrições.

Como dito, os dispositivos relativos à irretroatividade e à proibição de confisco sugerem sejam interpretados como regras (seja pelo seu texto seja pelo seu conteúdo),

---

31 "Partindo-se da premissa de que o texto ' vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão'(CF, art. 150, VI, *d*) expressa uma regra, e que o texto 'são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas' (CF, art. 5.º, X, primeira parte), um princípio, percebe-se com clareza que ambos carecem de interpretação. Poderá ser discutido, por exemplo, se os termos *jornais* e *periódicos* abarcariam também os encartes de propaganda comercial distribuídos juntamente com os jornais, da mesma forma que se poderá discutir o significado de *intimidade, vida privada, honra e imagem.* Mas, depois que se chega a uma decisão acerca do significado dos primeiros (jornais e periódicos), já é possível, para se usar a expressão positivista de uso corrente na tradição jurídica brasileira, subsumir o fato à norma e aplica-a ao caso concreto. No segundo caso, mesmo qu se chegue a uma decisão sobre o significado dos termos *intimidade, vida privada, honra e imagem,* ainda assim pode não ser possível proceder à subsunção. Pode ser que outros princípios – principalmente a liberdade de expressão e de imprensa – sejam aplicáveis ao mesmo caso concreto, que, dessa forma, só poderá ser solucionado após um sopesamento entre os princípios envolvidos. Esse segundo passo – sopesamento – é característico dos princípios." Ver: SILVA, Virgílio Afonso da. *Op. cit. Nota 20,* p. 617.

32 No sentido de normas de imunidades como princípios jurídicos, ver: PESTANA, Márcio. *O princípio da imunidade tributária.* São Paulo: RT, 2001, *passim*.

33 NEVES, Marcelo. *Op. cit. Nota 26,* p. 5.

34 ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 16,* pp. 71-72.

como de fato sempre o foram no Brasil, mas talvez não seja impensável construir-lhes o significado sob a estrutura de um dever *prima facie*. Repita-se, isso não parece ser impossível, embora existam fortes razões para concordar com a interpretação dada a eles no Brasil até hoje, no sentido de lhes atribuir estrutura de regra.

Claro que é bastante difícil em alguns casos definir retroatividade, ainda mais quando se leva em conta que essa pode ser própria ou imprópria[35], e mais difícil ainda pode ser definir o que seja confisco. Mas são problemas conceituais, e sua solução reside nos limites inerentes a essas próprias expressões, sem que, para sua aplicação, seja necessário ponderá-los com a necessidade de efetivação de outras normas constitucionais (cujos exemplos podem ser o princípio da segurança jurídica ou até bens coletivos como, os efeitos indutores que possam justificar medidas estatais de política fiscal, como demonstra Schoueri[36]).

Isso evidencia a procedência da afirmação de Humberto Ávila[37] de que a distinção entre espécies normativas, em especial, entre princípios e regras, tem caráter "heurístico", no sentido de funcionar como hipótese provisória de trabalho, em função da premissa de que não há conteúdo imanente aos dispositivos legais ou constitucionais, a ser "descoberto" pelo intérprete. É este quem atribui, mais ou menos racionalmente (e aí a grande tarefa da dogmática jurídica, contribuir para isso), sentido e conteúdo aos textos. Portanto, uma distinção entre princípios e regras, seja gradativa ou estrutural, pode se basear mais ou menos em uma reconstrução da jurisprudência (e aí ela poderá ter caráter mais analítico que normativo, e vice-versa), no entanto ela sempre será produto da interpretação[38], ou, como explica Marcelo Neves[39], "situa-se no plano da argumentação que se desenvolve no processo concretizador, em que se pretende determinar o conteúdo de normas a aplicar".

O fato é que as definições de princípios como estados ideias de coisas ou como mandamentos de otimização não levam a conclusões distintas quanto ao controle de suas restrições pela proporcionalidade. No que se refere às regras é diferente. Mesmo no caso alemão, admite-se a existência de direitos fundamentais veiculados por regras, que, na

---

35 ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário.* 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, pp. 147-151. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica.* Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 271.
36 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário.* 3ª ed. São Paulo: Sariava, 2013, pp. 324-326.
37 ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 16,* p. 68.
38 SILVA, Virgílio Afonso da. *Op. cit. Nota 1,* pp. 43-44.
39 NEVES, Marcelo. *Op. cit. Nota 26,* pp. 11, 89-90.

reconstrução de Alexy[40], não são objeto de ponderação ou aplicação do controle de proporcionalidade, por serem definidas como "mandamentos definitivos". Já para Ávila[41], elas podem sim ser objeto de ponderação, ainda que não exatamente por meio da proporcionalidade.

Entretanto, as dificuldades que se tenta superar aqui são referentes aos direitos fundamentais veiculados por princípios, pelo que fugiria aos propósitos do trabalho discutir a possibilidade de ponderação de regras. Por isso, é importante frisar que o controle de proporcionalidade é um instrumento de aplicação de princípios, por decorrer da estrutura desse tipo de norma, especialmente, do seu caráter *prima facie* e necessidade de otimização de sua eficácia. E, como dito, não se pode negar que ele é uma construção metodológica, até porque princípios jurídicos sempre existiram, sob diversas concepções, muito antes de se falar em sua aplicação por meio dessa *metarregra**42***.

1.4 O caráter formal da regra da proporcionalidade

Como dito, o dever de controlar a proporcionalidade é uma norma que decorre da forma como se interpretam princípios jurídicos. Logo, por necessidade de coerência, ele é uma consequência necessária da construção do conteúdo de normas jurídicas com a estrutura de mandamentos otimização. Dito de outra forma, quando se interpretam princípios como normas com elevado grau de abstração, generalidade e hierarquia ou importância sistêmica, não surge nenhuma exigência de se controlar a proporcionalidade de normas jurídicas. E esta é inegavelmente uma interpretação possível. O que se pretende aqui é, muito ao contrário de negar a possibilidade ou mesmo a correção de um tal método de interpretação e aplicação do direito, é sustentar a existência de outro mais adequado à eficácia das normas de direitos fundamentais.

Portanto, em seguida a uma interpretação que construa princípios jurídicos como mandamentos de otimização, surge a imposição de se controlar a proporcionalidade de medidas que, fundadas em um princípio (veiculador de um bem coletivo ou um direito fundamental) tenham por efeito a restrição da eficácia de outro princípio, pelo fato de ambos terem conteúdo, *em princípio*, extremamente amplo. Esse dever de controlar efeitos não tem em si conteúdo material, não diz o que deve ser, mas apenas como se deve

---

40 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 2,* pp. 94-97.
41 ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 16,* pp. 112-120, 162-164.
42 SILVA, Virgílio Afonso da. *Op. cit. Nota 17,* pp. 168-169.

determinar o que deve ser. E sua compreensão como postulado normativo aplicativo[43] não lhe retira o caráter formal, apenas o predica, em função do caráter formal e da complexidade de sua aplicação[44], como algo diferente de uma regra. Não obstante, como salientado por Silva[45], em homenagem à simplificação, opta-se aqui por lhe atribuir o caráter de "metarregra".

É importante frisar que atribuir caráter formal à proporcionalidade não implica negar-lhe caráter normativo[46]. Sua normatividade existe, ainda que apenas formal, ela em si não tem conteúdo material porque não estabelece exatamente o que é devido, mas apenas como se deve chegar àquele conteúdo. O que ocorre é que ela só surge como consequência da forma como se interpretam normas de direitos fundamentais. Em outras palavras, caso se interpretem princípios como normas que veiculam deveres/direitos *prima facie*, consequentemente se atribuirá ao respectivo ordenamento um "dever" formal de proporcionalidade[47].

1.5 A regra que impõe a proporcionalidade também como decorrência de uma opção interpretativa

A imposição de se controlar a proporcionalidade dos efeitos de certas normas ou medidas decorre, portanto, da interpretação que se dê à estrutura das normas de direitos fundamentais. Não só a estrutura de regras ou de princípios é produto da interpretação, como também o é a existência de uma regra da proporcionalidade (uma regra que imponha este método de interpretação e aplicação de princípios constitucionais).

Assim, o direito fundamental que assegura a anterioridade das regras que instituam ou aumentem tributos (art. 150, III, *b*, CR) é interpretado pelo STF como uma regra[48], que estabelece um direito definitivo, no sentido de que aquela corte não leva em conta o conteúdo instituído por outras normas constitucionais (princípios) para definir o conteúdo do direito em questão, é dizer, ela não o considera como um mandamento que imponha um direito a ser assegurado ao máximo possível, salvo razões externas. Ao contrário, o STF, sem proceder a considerações sobre o conteúdo de uma série de

---

43 ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 16,* pp. 146-148.
44 ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 16,* p. 148.
45 SILVA, Virgílio Afonso da. *Op. cit. Nota 17,* pp. 168-169.
46 Leonardo Martins considera o dever de proporcionaldiade uma limitação material às intervenções estatais sobre o âmbito de proteção dos direitos fundamentais. MARTINS, Leonardo. *Op. Cit. Nota 30,* p. 139.
47 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 2,* pp. 75-77.
48 Este seria mais um exemplo de normas de direitos fundamentais às quais Silva atribui caráter de regra. Ver: SILVA, Virgílio Afonso da. *Op. cit. Nota 20,* p. 613. No mesmo sentido e, em detalhes: ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 35,* pp. 157-162.

princípios constitucionais que poderiam influenciar a definição da extensão do direito à irretroatividade (como a livre concorrência, a proteção da confiança, a segurança jurídica), define seu âmbito de proteção como circunscrito em seus próprios limites, ou internamente.

Isso se evidencia quando aquele tribunal parte de um conteúdo definido "em si mesmo" da norma referente à anterioridade. Por ocasião da instituição do Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras – IPMF, uma emenda à constituição (EC n. 3/93) afastou a incidência do "direito fundamental à anterioridade" dos tributos. Ao julgar uma das Ações Diretas de Inconstitucionalidade propostas[49], o tribunal poderia ter interpretado aquele dispositivo como uma norma que estabelece um dever/direito *prima facie*, de modo que levasse em conta não só circunstâncias fáticas como a incidência de outras normas jurídicas na definição de seu conteúdo definitivo "naquele caso". E não faltariam razões para isso, consubstanciadas em uma série de justificativas (muitas de natureza constitucional indiscutível; se elas seriam suficientes ou não, é uma outra questão) alegadas em favor daquela mitigação à norma da anterioridade. A Fazenda Pública pleiteou que se interceptasse o direito em questão como um princípio.

De fato, os próprios órgãos do poder público (em especial, Advocacia Geral da União e Procuradoria Geral da Fazenda Nacional) alegaram que tal "relativização" teria como fundamentos: a) o caráter emergencial da medida; b) a inexistência de nenhuma surpresa para o contribuinte, dada a repercussão do trâmite da emenda nos meios de comunicação; c) o fato de a norma da anterioridade não ter por escopo a proteção da confiança do contribuinte ou sua segurança jurídica, sendo apenas uma norma orçamentária; d) possibilidade de mitigação por emenda à constituição, por não se tratar de direito ou garantia fundamental, logo, cláusula pétrea; e) a indispensabilidade da medida para a execução orçamentária e o equilíbrio fiscal; f) o aspecto positivo da medida consistente na tributação efetiva de setores informais da economia; g) o fato de a cobertura imediata do déficit público implicar controle da inflação; h) a pretendida curtíssima vigência do imposto; i) o fato de a norma da anterioridade não ter conteúdo absoluto, tanto que há inúmeras exceções a ela postas pela própria Constituição; i) a medida não abolia o direito, apenas o mitigava; j) o imposto teria também uma função extrafiscal (embora não tenha ficado muito clara qual); k) o fato de a isonomia tributária ser uma norma programática e só dirigida ao legislador e não ao juiz, em face do princípio da separação de

49 ADI 939-7 DF, Rel. Min. Sydney Sanches, D.J. 18.3.1994.

poderes e da presunção de constitucionalidade das leis (logo, muito mais das emendas à Constituição).[50]

Não se pode negar que várias dessas razões foram expressamente levadas em conta pelo Relator do caso, Ministro Sydney Sanches, e até consideradas por ele procedentes, como se verifica em seu voto. Entretanto, parece que tal "adoção de argumentos" visou apenas a afastar uma série de outras razões contrárias à instituição daquele imposto, mas, em nenhum momento tais argumentos foram ponderados, com a anterioridade, no sentido de serem confrontados como duas razões opostas e cujo conteúdo não estaria definido em uma relação de "regra e exceção".

Nem mesmo o relator do caso, portanto, efetuou qualquer ponderação (em sentido lato, ou exame de proporcionalidade em sentido amplo) entre a norma de anterioridade e outras normas. Já em relação especificamente à invalidade da "mitigação" à norma da anterioridade, foi ressaltado expressamente, pelo relator, Ministro Sanches, como também pelos Ministros Ilmar Galvão, Marco Aurélio Mello, Paulo Brossard e Celso de Mello, que *todas as exceções possíveis àquela norma já estão previstas expressa e exaustivamente pela Constituição*.

Repita-se, o texto constitucional em si não contém regras nem princípios, mas a atribuição de sentido que o intérprete faz a esses textos é que possui estruturas tais, ou que, no mínimo, podem ser assim reconstruídas dogmaticamente. Isso porque nada impede que analiticamente se reconstrua a interpretação de um dispositivo feita pelo Poder Judiciário e normativamente se a critique e aponte os respectivos erros. Como será demonstrado à frente, o modelo dogmático aqui adotado não serve para "legitimar" todo tipo de construção argumentativa, de modo a retirar da doutrina a possibilidade de apontar e evidenciar erros, como advertido por exemplo, por Martins[51], como se a dogmática não pudesse descrever *para* proceder à crítica. Afirmações como a de Martins só teriam procedência caso se partisse de premissas como a separação kelseniana entre ciência do direito e política jurídica, cujo desgaste André Folloni[52] parece ter recentemente evidenciado de forma patente.

O fato de se reconstruir a argumentação empreendida pelo STF na construção da norma relativa à anterioridade e se chegar à conclusão de que ele o fez sob a estrutura

---

50 Folhas 8 a 66, do voto do Ministro relator, correspondentes às folhas 180 a 237, dos autos, consultados no sítio do Supremo Tribunal Federal na *internet*.

51 MARTINS, Leonadro. *Op. cit. Nota 30,* p.77. O próprio autor parece se contradizer em relação a esta afirmação (p. 87).

52 FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges.* São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 183-191, 261-333.

de uma regra, não impede que se tente argumentar (não quer dizer que o argumento seria procedente) que seria melhor tê-la construído sob a forma de princípio, como aliás foi o que tentaram fazer os órgãos estatais incumbidos da defesa judicial da medida, alegando que não se tratava de norma absoluta, pelo que seu conteúdo admitiria, segundo aqueles argumentos, alguma relativização.[53] Logo, foi submetida ao Supremo a possibilidade interpretativa de atribuir natureza de princípio ao direito fundamental em questão, que a rejeitou peremptoriamente (com razão), decidindo que tal norma não admite mitigações e que suas exceções não residem naquelas inúmeras outras razões constitucionais apresentadas, mas, tão somente, nos outros dispositivos constitucionais que expressamente a excetuavam.

Dizendo de outro modo, o conteúdo abstrato e, *em princípio*, do direito à anterioridade é igual ao seu conteúdo definitivo, concreto. Se fosse construído como princípio, seu conteúdo seria um no plano abstrato (*em princípio*), bastante amplo, e seu objeto garantido de forma gradual, a exemplo da afirmação de Greco[54] de que seria "garantidor de alto grau de previsibilidade" na tributação. Já no plano concreto (*em definitivo*) seria outro, por força de outras razões atinentes a outros direitos fundamentais ou bens coletivos considerados na decisão do caso concreto. Concebido, portanto, o direito fundamental à irretroatividade como uma regra, não há espaço para controlar a proporcionalidade de medidas que eventualmente restringissem a eficácia deste direito subjetivo, *simplesmente porque o STF não considera possível qualquer restrição a este direito*. Daí porque da estrutura que a corte atribui a essa norma não decorre nenhum dever de proporcionalidade. Se tal regra só surge em decorrência de uma opção interpretativa acerca da definição de princípios, ela também é resultado deste tipo de opção.

---

53 Vide *Nota 50.*

54 GRECO, Marco Aurélio. Tributação e tempo futuro. In: *Maria Lúcia L. M. Padua Lima (coord.), Agenda contemporânea: direito e economia: 30 anos de Brasil, vol. 3.* São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 81-94, (85-86). "As observações acima mostram que, apesar de a CF/88 dedicar um dispositivo específico para prestigiar as limitações constitucionais da anterioridade e da irretroatividade da lei tributária que – pela leitura do texto – poderia ser visto como garantidor de alto grau de previsbilidade, a interpretação que se dá a estas garantias dificulta ou mesmo compromete a possibilidade de emitir uma previsão sobre a exigência tributária e respectiva dimensão com elevado grau de probabilidade de vir a se concretizar, pois até 31 de dezembro (no âmbito do imposto sobre a renda) pode surgir modificação da lei que, na prática, implicará atingir eventos ocorridos no plano fático." Perceba-se que o autor atribui sentido aos dispositivos que vai além do seu conteúdo imenante semanticamente. São ideias relacionadas à segurança jurídica e à proteção da confiança, que, por sua vez, são intimamente ligadas aos propósitos das regras asseguradoras de anterioridade e da irretroatividade, mas que, inegavelmente, têm conteúdo normativo com forte tendência à aplicação gradual, a depender, por exemplo, de justificativas fundadas em propósitos de intervenção sobre domínio econômico. Essas justificativas fossem levada sem conta juntamente com a proteção da confiança e a segurança jurídica, o STF teria construído princípios. Mas elas não são sequer cogitadas como argumentos a serem ponderados pelo tribunal ao decidir sobre anterioridade e irretroatividade.

Talvez a contraposição a um outro exemplo deixe essa distinção ainda mas clara. O direito a ser tributado conforme a capacidade contributiva, ao menos em alguns casos (e no que se refere à graduação dos impostos), é interpretado como princípio, isso porque seu conteúdo abstrato (*em princípio*) é um, bastante amplo e, na decisão de casos concretos (*em definitivo*), pode ser outro, porque definido sob a consideração de outros direitos fundamentais ou bens coletivos, ou seja, por razões externas ao conteúdo dele mesmo (direito à tributação conforme a capacidade contributiva). É o que se vê, por exemplo, no caso em que um determinado regime de tributação mitigava o dever do Estado de "graduar os impostos segundo a capacidade contributiva do contribuinte" e no qual se verificou que o conteúdo definitivo do direito à tributação conforme a capacidade contributiva foi decidido levando em conta o princípio da livre concorrência, a praticabilidade da tributação e o combate à sonegação, de modo que, no julgamento do caso, o conteúdo da referida norma de direito fundamental foi, no caso concreto, bem menos amplo que, em princípio, poderia ser.[55]

Trata-se do regime de substituição tributária por fato gerador presumido. Claro que o caso tem uma especificidade que merece ser destacada. Ali não se julgava um regime de substituição tributária para frente por fato gerador presumido específico (instituído por um ente político, como um dos vários instituídos pelos estados-membros para a cobrança do ICMS), mas sim um convênio entre estados que impedia que tais entes políticos devolvessem aos contribuintes a diferença entre o imposto cobrado antecipadamente de forma "tipificada"[56] e o imposto que seria devido se calculado sobre os valores efetivos das operações, após a ocorrência efetiva dessas.

Portanto, naquele caso, julgou-se apenas a possibilidade de esse regime existir validamente com fatos geradores presumidos que fossem "definitivos" (é dizer, cobrado com base em valores médios), já que eram muitos os argumentos no sentido de que um tal modelo de tributação não poderia existir de forma alguma, muito menos com um regramento que não previsse a devolução da parcela do imposto correspondente à diferença entre o valor da operação efetivamente praticado e seu valor antecipadamente

---

55 ADI 1851-4 AL, Rel. Min. Ilmar Galvão, D.J. 13.12.2002.

56 Tipificação aqui significa o resultado do que Misabel Derzi chama de "modo de pensar tipificante", baseando-se na dogmática e na prática tributária alemã, legislativa, administrativa e judiciária, por meio do qual abtraem-se circunstâncias, em princípio, relevantes e consideram-se, a partir de presunções, padrões médios. No caso da substituição tributária para frente no âmbito do ICMS, por exemplo, tributando-se operações mercantis com base em valores médios, desprezando-se seus montantes efetivos. Ver: DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo.* 2ª ed. São Paulo: RT, 2002, cap. VI. Para uma abordagem atual e crítica no direito alemão, ver: SCHENKE, Ralf Peter. *Die Rechtsfindung im Steuerrecht.* Töbingen: Mohr Siebeck, 2007, pp. 131-172, 236-249, 297-319.

presumido[57]. Como muito propriamente ressaltado por Humberto Ávila[58], o STF apenas decidiu que o regime não é por si só inconstitucional, daí não decorrendo que ele possa, na instituição própria, por cada ente político, ser levado a cabo de forma inconstitucional[59].

É importante frisar também que a corte examinou a validade constitucional do regime em tela sob a configuração que a Lei Complementar 87/96 lhe deu, fixando como premissa, na própria ementa do acórdão, que referido diploma legal definiu a base de cálculo do imposto, *aproximando-a ao máximo possível dos valores efetivos das operações*. Em outros termos, a aproximação máxima possível da estimativa em relação aos valores efetivos mostra o caráter gradativo que a corte atribui ao conteúdo prescritivo da norma que impõe a graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Além disso, o conteúdo dessa norma foi definido naquele caso, por meio de uma ponderação com outras razões constitucionais (algumas nem tão constitucionais assim), referidas expressamente também na ementa do acórdão, quais sejam: a) redução da máquina fiscal; b) redução da evasão fiscal; c) promoção de comodidade, economia, eficiência e celeridade à atividade de tributação e arrecadação.[60]

---

57 BRAGA, Waldir Luiz; BARRETO, Paulo Ayres. ICM – irremediável inconstitucionalidade do regime de substituição tributária. *Revista de direito tributário (32/258),* 1985, pp. 261 ss. ATALIBA, Geraldo. Emenda 3/93 (à Constituição de 1988). *Revista trimestral de direito público (3, n.4/172),* 1993, pp. 172 ss. ARAÚJO, Jackson Borges de. *ICMS: ficção do fato gerador na substituição tributária.* São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 114. Alegando que a própria emenda era inconstitucional no que se refere a este regime: BARRETO, Aires F. Substituição tributária e restituição de diferenças de base de cálculo. *Revista dialética de direito tributário (84/7),* 2002, pp. 86 ss. CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS.* São Paulo: Malheiros, 2003, pp. 232-249.

58 ÁVILA, Humberto. Parecer. Imposto sobre a Circulação de Mercadorias – ICMS. Substituição tributária. Base de cálsulo. Pauta fiscal. Preço máximo ao consumidor. Diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço máximo ao consumidor sugerido pelo fabricante. Exame de constitucionalidade. *Revista dialética de direito tributário (123/122),* 2005, p. 124. "Se é verdade que o Tribunal decidiu pela constitucionalidade do uso de pautas fiscais, também é verdade que ele nada decidiu sobre seu conteúdo e os seus limites: nenhuma pauta fiscal específica foi analisada; nenhum critário foi estabelecido; nenhum limite foi questionado." Ver também: ÁVILA, Humberto. Presunções e pautas fiscais frente à eficiência administrativa. In: *Valdir de Oliveira Rocha (coord.), Grandes questões atuais de direito tributário, 9º vol.* São Paulo: Dialética, 2005, pp. 277-288, (277-278).

59 Especificamente sobre o controle de proporcionaldiade de regimes de substituição tribtuária por fato gerador presumido: VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor. O controle de proporcionalidade de regras de substituição tributária por fato gerador presumido. *Revista direito tributário atual (24/388),* 2010. VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor. *Substituição tributária e proporcionalidade: entre capacidade contribuitva e praticabilidade.* São Paulo: Quartier Latin, 2012, pp. 160 ss.

60 Não se pode deixar de mencionar que Humberto Ávila nega expressamente a possibilidade de se recorrer ao controle de proporcionalidade de regimes de substituição tribtuária por fato gerador presumido. Na verdade, o autor rejeita especificaemnte o exame de necessidade, sob o argumento de que por meio do art. 150, § 7°, CF/88, o constituinte positivou uma *regra*, representativa de uma ponderação *já* realizada por ele, constituinte. ÁVILA, Humberto. Parecer.*Op. cit. Nota 59,* 2005, p. 124. Contudo, a questão pode ser vista de outra forma. A referida norma é resultado de uma emenda constitucoinal, cujo objetivo seria "apenas" autorizar e regrar o uso desse tipo de regime, já que era amplamente sustentada sua inconstitucionalidade "absoluta", por enorme parcela da doutrina. Ver *Nota 57*. O Constituinte derivado apenas afastou esta ampla

Claro que algumas das referidas razões têm fundamento constitucional bastante duvidoso, a começar pela dita "comodidade" da atividade de tributação e arrecadação[61]. Afinal, é bastante difícil identificar na Constituição de 1988 um dispositivo que dê azo a tal dedução. O modelo proposto aqui serve exatamente para isso: em vez de reconstruir acriticamente os argumentos utilizados, torná-los o mais evidentes possível exatamente para os submeter a uma análise crítica.

Não se está afirmando aqui que ao decidir a ADI 1851 o tribunal recorreu expressamente a um exame de proporcionalidade, de forma alguma. Como já dito, menções nominais são de menor importância. Houve, no entanto, uma ponderação expressa entre razões opostas, como dito, algumas de ordem constitucional (outras nem tanto), sejam elas direitos fundamentais ou bens coletivos. Se essa ponderação foi deficiente em termos argumentativos, e se foram arbitrariamente "constitucionalizados" argumentos estranhos à Constituição, é uma outra questão, que será tratada mais à frente[62]. O déficit argumentativo é um problema existente na prática judicial de forma bem ampla e não é exclusividade do Brasil. Mas, ao contrário de servir de fundamento para afastar tentativas de reconstrução argumentativa das decisões judiciais, ele precisa ser enfrentado exatamente por meio dessas tentativas, como será demonstrado.

O importante aqui é firmar que o controle de proporcionalidade, além de uma norma formal que dirige a aplicação de princípios jurídicos (mais precisamente, a definição de limites a restrições a direitos fundamentais veiculados por eles), não deixa de ser um modelo dogmático, decorrente da forma como se constrói o conteúdo de algumas normas constitucionais (aqui referidas como princípios). Ela só existe, inclusive em termos normativos, porque se interpretam os direitos fundamentais de uma dada maneira[63]. Dito de outro modo, o dever de proporcionalidade decorre de opções metodológicas relacionadas à definição do conteúdo de normas constitucionais.

---

e geral inconstitucionaldiade cogitada, não querendo isso dizer que o regime em comento será "sempre" adequado e necessário, até porque não é difícil pensar em situações nas quais ele seja absolutament inadequado aos fins que o justificam, a exemplo de setores em que o começo da cadeia produtiva seja muito ramificdo e seu final seja concentrado. Ver também Capítulo VII.

61 Segundo Ávila (no que parece ter razão), a técnica só poderia ser utilizada quando a própria viabildiade da cobrança do imposto sobre bases individuais ficasse ameaçada, sendo necessário cobrar sobre bases aproximadas *para* cobrar o imposto igualitariaemnte.: ÁVILA, Humberto. Parecer. *Op. cit. Nota 58,* pp. 124-127.

62 Capítulo VII.

63 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 2,* pp. 75-77.

Portanto, seu estudo tem caráter dogmático, tanto pelas perspectivas analítica como até empírica[64]. Com efeito, a atual dogmática dos direitos fundamentais, em uma série de países[65], tem como um de seus elementos centrais o controle de proporcionalidade, do mesmo modo como a dogmática das liberdades fundamentais e proibição de discriminação na comunidade europeia[66].

A dogmática dos direitos fundamentais no Brasil segue essa tendência, ainda que até agora de forma pouco consistente, e isso não pode ser negado ou ignorado. É preciso admitir que seria possível voltar-se contra isso em busca de uma dogmática de cunho predominantemente normativo, que simplesmente pregasse que os tribunais não deveriam de forma alguma recorrer a tal modelo metodológico. É preciso firmar, contudo, como um dos pressupostos centrais deste trabalho que a dogmática dos direitos fundamentais pautada pelo controle de proporcionalidade apresenta muito mais vantagens que desvantagens, como apontado por Jan Sieckmann[67].

2.Críticas à proporcionalidade

2.1 A identificação do objeto das críticas

---

64 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 2,* pp. 23-24.

65 A título de exemplo, podem se citar uma série de textos fazendo referência à aplicação do controle de proporcionalidade em uma série de países, embora se deva reconhecer que, não se referem a um estrura homogênea, muitas vezes relatando construções argumentativas que não coincidem exatamente com o defendido aqui, como na narrativa norte-americana. Ver: BERNAL PULIDO, Carlos. ¿És la ponderación irracional y contrária al princípio democrático? Una discussión sobre la teoría de los derechos fundamentales como princípios en el contexto de España. In: *Jan-R. Sieckmann (ed.), La teoria principialista de los derechos fundamentales: estudios sobre la teoria de los derechos fundamentales de Robert Alexy.* Madri / Barcelona / Buenos Aires: Marcial Pons, 2011, pp. 223-241, (236-237). RIVERS, Julian. Los princípios de derecho fundamental em inglaterra: proporcionalidad y competencias de control judicial. In: *Jan-R. Sieckmann (ed.), La teoria principialista de los derechos fundamentales: estudios sobre la teoria de los derechos fundamentales de Robert Alexy.* Madri / Barcelona / Buenos Aires: Marcial Pons, 2011, pp. 261-272, (269). KUMM, Matthias. Mas alla del principio de proporcionalidad. El pluralismo estructural de los derechos fundamentales en el derecho constitucional de los Estados Unidos. In: *Jan-R. Sieckmann (ed.), La teoria principialista de los derechos fundamentales: estudios sobre la teoria de los derechos fundamentales de Robert Alexy.* Madri / Barcelona / Buenos Aires: Marcial Pons, 2011, pp. 273-296, (274-276). Ao contrário, a narrativa coreana é bastante próxima do modelo originado no constitucionalismo alemão. Ver: YI, Zoonil. La teoria de los principios en Corea. In: *Jan-R. Sieckmann (ed.), La teoria principialista de los derechos fundamentales: estudios sobre la teoria de los derechos fundamentales de Robert Alexy.* Madri / Barcelona / Buenos Aires: Marcial Pons, 2011, pp. 297-302, 299-300.

66 NOGUEIRA, João Félix Pinto. *Direito fiscal europeu - o paradigma da proporcionalidade: a proporcionalidade como critério central de compatibilidade de normas tributárias internas comas liberdades fundamentais.* Coimbra: Coimbra, 2010, *passim,* especialmente capítulos IX e X. TERRA, Ben; WATTEL, Peter. *European tax law.* 6th abridged student ed. Amsterdam: Kluwer, 2013, pp. 44-45, 459-464.

67 SIECKMANN, Jan-R. Problemas de la teoría principialista de los derechos fundamentales. In: *Laura Clérico, Jan-R. Sieckmann e Daniel Oliver-Lalana (coords.), Derecho fundamentales, princípios e argumentación: estudios sobre la teoría jurídica de Robert Alexy.* Granada: Comares, 2011, pp. 37-72, 70.

O Direito é produção humana, não pode, pois, ser perfeito, tampouco poderia ser a sua prática aplicativa ou sua dogmática. E as inúmeras objeções ao controle de proporcionalidade, especialmente este baseado na teoria dos princípios, demonstram o quão longe está da perfeição ou absoluta consistência. No entanto, a maioria das críticas pode ser enfrentada. Antes é preciso distinguir dois tipos de ataques. De um lado, aqueles dirigidos a procedimentos de interpretação e aplicação do direito chamados pelos seus próprios autores (julgadores, normalmente) de "ponderações de princípios" como forma de legitimar escolhas altamente subjetivas e sem qualquer fundamentação jurídica. De outro, aquelas críticas dirigidas à proporcionalidade como método interpretativo e aplicativo decorrente da teoria dos princípios, especialmente à ponderação como elemento desse método.

A primeira ordem de críticas não tem por objeto a proporcionalidade de que se fala aqui, muito menos a teoria dos princípios por ela pressuposta. É comum que se travem, no Brasil e no exterior, intensos debates entre defensores e opositores do exame de proporcionalidade, especialmente da ponderação de princípios inerente a ele[68], não obstante seja muito visível que as teses têm objetos distintos. É dizer, aquilo que uns defendem (como algo que deveria ocorrer)[69] não é aquilo que outros criticam, seja como algo que acontece (mas que não deveria), seja como algo que se pensa acontecer (logo, o objeto da crítica não existe).

As críticas que se fazem à parcela da prática judicial brasileira que, por meio de menções nominais à ponderação, escamoteia decisões incontroláveis e altamente subjetivas[70] são procedentes. Mas elas não dizem respeito ao objeto deste trabalho, fazem parte daquela primeira ordem de críticas. Nesta mesma linha, há críticas que até teriam fundamento e procedência, não fosse pelo fato de criarem dogmaticamente o seu objeto por meio de algo caricaturizado[71] ou, ainda, por concentrarem suas objeções sobre alvos os que não têm mais tanta relevância no debate atual[72], por serem teses relacionadas à ponderação historicamente, porém abandonadas pelos seus próprios criadores, como a dos direitos fundamentais como "ordem objetiva de valores", ensaiada pelo Tribunal

68 PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Op. cit. Nota 28,* pp. 83-84.
69 SILVA, Virgílio Afonso da. *Op. cit. Nota 17, passim.*
70 MARTINS, Leonardo. *Op. cit. Nota 30,* pp. 66.
71 MARTINS, Leonardo. *Op. cit. Nota 30,* pp. 69, 72-74.
72 HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia: entre facticidade e validade. Vol. I.* Tradução brasileira de Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo brasileiro, 2012, p. 315-316. Habermas compartilha as críticas à doutrina da "ordem objetiva de valores", mas não se pode, de forma alguma, dizer que ele concentra neste ponto suas críticas à ponderação.

Constitucional Federal alemão no final da década de 50, mas nunca levada a cabo efetivamente por aquela corte[73].

Logo, tem razão Eros Grau[74], ao tecer duras críticas à ponderação de princípios a que se assiste algumas vezes hoje na prática judicial brasileira, de forma semelhante àquela feita por Carlos Ari Sundfeld[75]. Mas é preciso salientar que tanto este como aquele[76] adotam como premissa a identificação de princípios jurídicos com "textos normativos de extrema indeterminação"[77]. Ocorre que não é desta ponderação (meramente nominal e retórica, quase baseada em preferências pessoais)[78] que se fala aqui, muito menos da definição de princípios jurídicos relacionada à indeterminação e ao subjetivismo imprevisível. Daí a importância de se definir minimamente a que controle de proporcionalidade este trabalho se refere. Em outros termos, os autores têm razão em suas críticas, mas tratam de outro objeto.

A outra ordem de críticas, como dito, alveja a proporcionalidade, como método decorrente da teoria dos princípios. Essas afetam o presente trabalho. Contudo, as objeções mais aprofundadas, não se dirigem ao controle de proporcionalidade como um todo, em sentido amplo, pois esmo os mais ferrenhos críticos da distinção estrutural entre princípios e regras e do modelo do exame de proporcionalidade dele consequente, tanto no Brasil[79], como na Alemanha[80], atacam quase que exclusivamente o exame de proporcionalidade em sentido estrito, também referido por "ponderação".

É verdade que há objeções também à distinção entre princípios e regras aqui pressuposta, mas essas são muito mais restritas. Isso porque a consequência mais relevante

---

73 SILVA, Virgílio Afonso da; MENDES, Conrado Hübner. Habermas e a jurisdição constitucional. In: *Marcos Nobre e Ricardo Terra (orgs.), Direito e democracia: Um guia de leitura de Habermas.* São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 199-222, (218-219).

74 GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes (a interpretação/aplicação do direito e dos princípios).* São Paulo: 2013, pp. 115-124.

75 SUNDFELD, Carlos Ari. Princípio é preguiça? In: *Ronaldo Porto Macedo Jr., Catarina Helena Cortada Barbieri (orgs.), Direito e interpretação: racionalidades e instituições.* São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 287-305, (287, 289-291).

76 GRAU, Eros Robertto. *Op. cit. Nota 74,* p. 105. "E os critérios de identificação dos *princípios* encontram-se em seu *alto grau de generalidade* e na sua *proximidade aos valores.*" (grifos no original)

77 SUNDFELD, Carlos Ari. *Op. cit. Nota 75,* p. 287.

78 Veja-se o exemplo dado por Silva em: SILVA, Virgílio Afonso da. Ponderação e objetividade na interpretação constitucional. In: *Ronaldo Porto Macedo Jr. e Catarina Helena Cortada Barbieri (orgs.), Direito e interpretação: racionalidades e instituições.* São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 363-380, (369).

79 DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. *Teoria geral dos direitos fundamentais.* 2ª ed. São Paulo: RT, 2009, pp. 201-209. MARTINS, Leonardo. Citado na *Nota 30,* 147-149.

80 PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhardt; KINGREEN, Thorsten; POSCHER, Ralf. *Grundrechte. Staatsrechte II.* Heidelberg: Beck: 2013, pp. 71-72. Há quem aponte problemas que podem surgir da ponderação de princípios, por entender tratar-se de um conceito jurídico indeterminado, pelo que é preciso ficar muito atento à sua aplicação em consonância com a liberdade de conformação e a prerrogativa de avaliação do legislador. Ver: IPSEN, Jörn. *Staatsrecht II. Grundrechte.* 16 auf. München: Vahlen, 2013, pp. 51-52.

da referida distinção entre espécies normativas é a existência da regra formal da proporcionalidade. E grande maioria dos críticos de daquela diferenciação não se opõe ao controle de proporcionalidade em sentido amplo (exames de adequação e necessidade), mas, tão somente ao exame de proporcionalidade em sentido estrito (no qual se procede à chamada ponderação).

Um dos melhores exemplos talvez seja Ralf Poscher[81], que, apesar de ser um ferrenho crítico da ponderação e da distinção entre princípios e regras, hoje é coautor do famoso manual de direitos fundamntais orginalmente escrito por Pieroth e Schlink[82], o qual, por sua vez, dedica tópicos específicos ao ensino prático dos testes de adequação e necessidade. Ocorre que esses mesmos autores pouco explicam como procedem a exames de adequação e necessidade sem partir da premissa de que as normas, objeto desses exames, podem ser cumpridas em diversos graus possíveis em cada caso concreto. Como observado pelo próprio Alexy[83], a necessidade de otimização como característica dos princípios é indissociável dos exames "fáticos", que são os de adequação e de necessidade, logo não se pode abrir mão da otimização sem abrir mão do exame de adequação.

Este não é um trabalho dedicado ao enfrentamento de todas as objeções ao exame de proporcionalidade e ao processo de ponderação. O saldo amplamente positivo de vantagens que o modelo oferece é tomado como premissa. No entanto, em um capítulo inicial no qual se reconhece que algumas críticas têm algum fundamento, é preciso ao menos expô-las e enfrentá-las, ainda que muito sinteticamente, como forma de fortalecimento de um dos pressupostos mais importantes do trabalho (mas que não deixa de ser um pressuposto).

2.2 A violação à separação de poderes

Sustenta-se que, quando um órgão judicial procede a uma ponderação de princípios e afasta uma medida que restringe um dos dois princípios envolvidos, se estaria violando o princípio da separação de poderes, por invadir a esfera de competência do órgão legislativo. Conforme apontou Silva, essa objeção se sustenta sobre uma concepção de

---

81 POSCHER, Ralf. *Op cit. Nota 22.* POSCHER, Ralf. Principles Theory: How Many Theories? What their merit? In: *Mathias Klatt (ed.), Institutionalized Reason: The Jurisprudence of Robert Alexy.* Oxford: Oxford University Press, 2012, pp. 218-247.
82 PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhardt; KINGREEN, Thorsten; POSCHER, Ralf. *Op. cit. Nota 80,* pp. 67-76, especialmente, 69-72.
83 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 14,* 2002, pp. 397-399.

separação de poderes de certo modo, descontextualizada[84], apoiada em concepções rígidas sobre separação de poderes, como se houvesse uma fórmula universal dessa separação. E como afirma Habermas[85], um dos críticos do controle de proporcionalidade (partindo de outras premissas, contudo) "os princípios do Estado de Direito não podem ser confundidos com *uma* de suas interpretações históricas".

Tal conceito não existe de forma universal e atemporal, como também não existe o de democracia. Por isso também é equivocada a crítica quando formulada sob o argumento de que a teoria dos princípios e a ponderação decorrente dela implicariam prejuízos à democracia, pelo fato de ampliarem a esfera de decisão de órgãos judiciais em detrimento dos órgão legislativos, que, por sua vez, teriam maior legitimidade democrática.[86]

Ocorre que, como salientado pelo próprio Robert Alexy[87] em resposta, essa objeção parte da premissa de que não existem pontos intermediários entre dois modelos extremos dominados por um direito posto pelo judiciário ou pelo legislativo. Ela também ignora que existe enorme margem de competência decisória deixada ao legislador no âmbito da incerteza epistêmica. É dizer: sempre que houver razoáveis dúvidas sobre questões fáticas, que digam respeito à adequação e necessidade de intervenções, essas serão admitidas neste teste.

A mesma amplitude da margem decisória é deixada em relação à própria proporcionalidade em sentido estrito, nos casos em que se estiver diante do "emparelhamento" de razões, ou seja, sempre que o nível de intervenção em um direito fundamental for tão intenso quanto a importância do fomento ao outro a ele contraposto, caberá ao legislador decidir qual deve prevalecer. Por outro lado, a possibilidade de que a argumentação sobre tais intensidades (de intervenção e de importância do fomento) seja feita de forma racional e controlável já foi demonstrada também na resposta de Alexy[88].

---

84 SILVA, Virgílio Afonso da. The Limits of Constitucionalism: Public Policies and the Constitution. In: *Gilles Tarabout, Ranabir Samaddar (orgs.), Conflict, Power and the Landscape of Constitutionalism.* London / New York / New Delhi: Routledge, 2007, pp. 167-181, (168-170).
85 HABERMAS, Jürgen. *Op. cit. Nota 72,* p. 310.
86 BÖCKENFÖRDE, Ernst-Wolfgang. Grundrechte als Grundsatznormen. Zur gegenwärtigen Lage der Grundrechtsdogmatik. In: *Ernst-Wolfgang Böckenförde, Statt, Verfassung Demokratie.* Frankfurt am Main: Suhrkamp: 1991, pp. 159-199, (183-191).
87 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 14,* 2002, pp. 414 ss.
88 ALEXY, Robert. Constitutional Rights, Balancing and Rationality. *Ratio Juris (16, n. 2/131),* 2003, pp. 136 ss.

É claro que essa racionalidade, instrumentalizada pela chamada "lei da ponderação"[89], pode atingir níveis de complexidade muito altos, embora isso seja decorrência da complexidade dos próprios casos serem decididos. Abrir mão do modelo não os tornará mais simples. De outro giro, casos menos complexos podem ser decididos com base em ponderações cuja "fórmula de peso" poderá ser relativamente simples, cogitando-se apenas de uma classificação da intensidade da intervenção e da importância do fomento em "leve" e "grave", deixando-se escalas de avaliação mais segmentadas para casos difíceis.[90] Afinal a sofisticação desta análise pode ser escolhida interpretativamente.

Enfim, o controle de proporcionalidade, inclusive em sentido estrito, e sua pressuposta teoria dos princípios diminuem, sim, a competência decisória do legislador, mas isso é da essência dos direitos fundamentais. No entanto, entre uma mitigação e uma violação há uma enorme diferença, e a própria estrutura da proporcionalidade demonstra isso, principalmente quando se leva em conta que o método inclui a assunção de princípios formais, cujo escopo é exatamente dividir poderes decisórios entre órgãos do poder estatal em casos de incerteza epistemológica ou normativa, tal como respondido pelo próprio Alexy[91] e detalhado, dentre outros, por Silva[92].

2.3 O caráter teleológico do controle de proporcionalidade e o utilitarismo

O exame de proporcionalidade se situa no plano da justificação das medidas interventivas sobre o âmbito de proteção dos direitos fundamentais[93], que, em matéria tributária, tendem a ser sempre medidas estatais. Dado que um ato do Estado restringe a eficácia de um direito fundamental do contribuinte, é preciso verificar se tal medida se justifica em outras razões constitucionais, para que, então, se conclua pelo preenchimento ou não da hipótese incidência daquele direito fundamental e, portanto, pela validade ou não da intervenção[94].

---

89 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 2,* pp. 79-84.
90 ALEXY, Robert. On Balancing and Subsumption. *Ratio Juris (16, n. 4/433),* 2003, pp. 443 ss.
91 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 14,* 2002, pp. 414 ss.
92 SILVA, Virgílio Afonso da. *Grundrechte und gesetzgeberische Spielräume.* Badan-Baden: Nomos, 2003, pp. 144-151.
93 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 2,* pp. 103-104. PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Op. cit. Nota 28,* pp. 79-82. RODI, Michael. *Die Rechtfertigung der Steuern als Verfassungsproblem: Dargestellt am Beispiel der Gewerbesteuer.* München: Beck, 1994, pp. 39-40. IPSEN, Jörn. *Staatsrecht II: Grundrechte.* 15 Auf. München: Vahlen, 2012, pp. 47, 50-51. SILVA, Virgíio Afonso da. *Op. cit. Nota 17,* pp. 169-170. MARTINS, Leonardo. *Op. cit. Nota 30,* pp. 128 e 139.
94 SILVA, Virgílio Afonso da. *Op. cit. Nota 17,* pp. 73-75.

A justificativa dessas medidas se evidencia exatamente pelo controle de sua proporcionalidade[95]. Procede-se a um controle cujo objeto é, em parte, a relação "meio-fim" entre a medida restritiva de um direito fundamental e a finalidade que a justifica[96]. Percebe-se com isso a forte relação que existe entre o controle de proporcionalidade e a interpretação teleológica do Direito[97], tanto que boa parte das críticas a essa dogmática se baseiam exatamente no caráter excessivamente instrumental que o Direito tende assim a tomar, permitindo-se, com isso, enorme enfraquecimento aos direitos fundamentais por um utilitarismo exacerbado, como aponta Habermas[98].

Trata-se de uma crítica que deve funcionar como sério alerta em relação à inclusão de alguns "bens coletivos" *ad hoc* no discurso constitucional[99], como se verá à frente, ao tratar de normas relacionadas à praticabilidade administrativa, quando, por exemplo, o STF incluiu dentre as finalidades constitucionais a "comodidade" da arrecadação de impostos. É importante lembrar que o problema começa nas esferas legislativas e executiva de todos os entes da federação, cujo exercício do poder de tributar é marcado pela escolha de formas sempre "mais cômodas aos interesses dessas três esferas fiscais", como observa Eurico de Santi[100].

É realmente muito difícil encontrar no texto constitucional brasileiro de 1988 dispositivo que permita considerar a mera "comodidade" da Administração tributária uma finalidade constitucional. Mas essa verdadeira "criação jurisprudencial de bens coletivos" não é uma decorrência do controle de proporcionalidade, podendo ocorrer igualmente no seio da adoção de outros modelos interpretativos, mais uma vez o método defendido visa exatamente à exposição e enfrentamento desses problemas.

---

95 Capítulo II.

96 ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. *Revista de direito administrativo (215/151),* 1999, pp. 172-172. ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 16,* pp. 174-175.

97 BYDLINKSKI, Franz. *Grundzüge des juristischen Methodenlehre*. Wien: Facultas, 2012, pp. 43-46.

98 Por todos: HABERMAS, Jürgen. *Op. cit. Nota 72* pp. 314-323. Segundo o autor, quando valores são positivados pelo Direito, passa-se a atribuir uma espécie de primazia estrita de uns sobre outros e é com isso que eles passam do plano axiológico para o deontológico. Assim, o Direito "domestica" as "orientações teleológicas" e as "colocações de objetivos" e isso se dá "sob um ponto de vista normativo" ao qual se dá "estrita primazia". (p. 318). Por isso, segundo ele, valores não podem ser concretizados contingencialmente pela jurisdição constitucional (pp. 315-316). A preocupação é a de que se chegue a "juízos irracionais, porque, neste caso, os argumentos funcionalistas prevalecem sobre os normativos" (p. 321).

99 Segundo Habermas, da forma como o Tribunal Constitucional Federal alemão decide, qualquer coisa pode ser argumento de uma "colocação de objetivos". HABERMAS, Jürgen. *Op. cit. Nota 72,* p. 321.

100 SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Reforma tributária: reconstruindo os laços nacionais do federalismo brasileiro e resgatando a dignidade do contribuinte. In: *Maria Lúcia L. M. Padua Lima (coord.), Agenda contemporânea: direito e economia: 30 anos de Brasil. Vol. 3*. São Paulo: Saraiva, 2012 pp. 53-79, (57-58).

Portanto, simplesmente abrir mão do método aqui defendido não resolveria o problema. Finalidades coletivas existem e isso é uma realidade inexorável, do mesmo modo que a sua tendência a rivalizar com direitos individuais. Negar que esses direitos possam ser relativizados em função de necessidades coletivas é defender uma realidade não só inexistente como irrealizável. O conflito e a relativização existem com ou sem controle de proporcionalidade. O que se busca com a defesa de tal método - e sua afirmação como algo devido em função da natureza que se atribui interpretativamente aos princípios - é tornar esse conflito mais transparente e aquela relativização mais controlável intersubjetivamente, tal como percebido por Öhlinger e Eberhard[101].

2.4 A inexistência de uma distinção "forte" entre princípios e regras

A outra veemente crítica à proporcionalidade que decorre da teoria dos princípios é a de que não existe uma distinção estrutural entre princípios e regras. Essas críticas, porém, cujo parâmetro será a de Ralf Poscher[102], parecem desconsiderar que algumas definições no Direito são conceituais e argumentativas, no sentido de que elas não se provam empírica nem ontologicamente.

Um argumento central da objeção é a de que haveria princípios que não são ponderáveis, mas aplicáveis por subsunção, por não serem ambíguos, a exemplo do princípio da boa-fé no direito civil e da proporcionalidade.[103] Perceba-se que os próprios exemplos são de normas cujo conteúdo, tal qual normalmente entendido na pratica judicial e academicamente, é realmente "definitivo". O autor incide em uma petição de princípio, assumindo na premissa aquilo que quer provar. Para provar que há princípios aplicáveis por subsunção, toma como premissa que normas aplicáveis por subsunção (os exemplos são do próprio Poscher) são princípios. De forma bem trivial, seria como se, para provar que há laranjas verdes, Poscher chamasse "limões" de "laranjas". E o caminho não é novo.

---

101 ÖHLINGER, Theo; EBERHARD, HARALD. *Verfassungsrecht.* 9 Auf. Wien: Facultas.wuv, 2012, p. 332. "Die Aufgliederung der Beurteilung der Verhältnismäßigkeit einer Regelung nach den skizzierten Prüfungsschritten macht aber den Entscheidungsprozess transparenter und rational nachvollziehbar. Dies ist schon deshalb wünschenswert, weil es bei jedem der vier Prüfungsschritte um Wertungen geht, bei denen ohne ausführliche Begründung die Gefahr eines Abgleitens in einen willkürlichen Dezisionismus besteht." Em tradução livre: "A análise do juízo de proporcionalidade de um regramento pelas etapas de exame delineadas faz, contudo, o processo de decisão mais transparente e racionalmente executável."
102 POSCHER, Ralf. *Op. cit. Nota 22.* POSCHER, Ralf. *Op. cit. Nota 81.* Esse último trabalho já havia sido antes publicado em forma provisória para discussões em: http://ssrn.com/abstract=141181.
103 POSCHER, Ralf. *Op. cit. Nota 22,* pp. 442-444.

Aulis Aarnio[104], autor de crítica que talvez seja uma das mais clássicas à distinção estrutural entre princípios e regras, fez algo parecido, criando uma classificação gradativa em termos de generalidade e abstração, contendo regras "propriamente ditas", "regras que são como princípios", "princípios que são como regras" e "princípios propriamente ditos". E é interessante notar que a sustentada distinção de graus é atrelada à premissa de que princípios são mais abstratos; e regras, mais concretas. Daí a afirmação de que regras com significado mais ambíguo são "regras que são como princípios", e princípios de significado mais determinado são "princípios que são como regras".[105] Portanto, Aarnio toma como premissa um conceito de princípios que ele pretende provar.

É importante ressaltar que o problema não é a circularidade do raciocínio (ou a petição de princípio) em si, mas o fato de Poscher achar que assim se está a falsear o modelo teórico proposto. Ele simplesmente adota premissas metodológicas muito diferentes, pelo que seria de admirar se chegasse às mesmas conclusões que aqueles que critica. No fundo, Poscher parece não aceitar que não se trata de demonstrar o erro metodológico de um modelo ou outro (não obstante, autores do porte Marcelo Neves[106] considerem insustentável a relação entre princípios e alto grau de abstração), se ambos são congruentes e consequentes em termos lógico-formais (as conclusões decorrem das premissas). O debate deve girar em torno de demonstrar que ambos os modelos podem ser adotados, embora um traga mais vantagens que o outro e, claro, fazê-lo definindo quais os fins a serem perseguidos, para que se tenha um parâmetro comum do que seja vantajoso ou desvantajoso.

Uma outra crítica à existência de uma distinção entre princípios e regras bastante conhecida é feita também por Aarnio[107], ao afirmar que a diferença entre princípios e regras é uma diferença entre razões *prima facie* e razões "que consideram todas circunstâncias" (*all things considered*) e que, princípios, como razões *prima facie*, só existem antes do término do processo interpretativo, após o qual sempre tanto princípios como regras "serão precisos e expressam uma regra". Ora, isso é exatamente o que afirma Alexy[108] a respeito das regras constitucionais "atribuídas", que são resultado da ponderação de princípios, cujo antecedente normativo é exatamente o conjunto de circunstâncias sob as quais o mandamento de um dos princípios obtém prevalência. A

104 AARNIO, Aulis. Taking rules seriously. *Archiv für Rechts- und Sozialphilosophie, Beiheft (42/180).* 1990, pp. 184-186.
105 AARNIO, Aulis.*Op. cit. Nota 104,* p.186.
106 NEVES, Marcelo. *Op. cit. Nota 26,* pp. 15-20.
107 AARNIO, Aulis. *Op. cit. Nota 104,* pp. 185-191.
108 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 2,* pp. 87-87. ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 22,* 2000, p. 297.

distinção, portanto, torna mais clara essa diferenças, entre, de um lado, normas que, em princípio, determinam algo, mas que podem ser mitigadas em função de outras normas que também determinam, em princípio, algo no sentido oposto e, de outro, normas cujo conteúdo não é definido a partir do conteúdo de outras normas (externamente), a não ser por relações de hierarquia, cronologia e especialidade.

Destarte, o controle de proporcionalidade decorrente da teoria dos princípios é adotado por ser considerado aqui aquele que: a) melhor descreve as decisões mais bem fundamentadas (dimensão analítica); b) melhor serve para provocar decisões cada vez mais racionalmente fundamentadas (dimensão normativa). Isso parece ser suficiente para demonstrar que, se a distinção estrutural entre princípios e regras decorre das premissas assumidas, ela existe.

2.5 Falta de objetividade

Dentre as várias objeções à ponderação, há uma que merece bastante atenção, não só por talvez ser a mais comum, como também porventura ser a mais relevante: trata-se da acusação de falta de objetividade como algo inerente à ponderação[109]. Em outras palavras, sustenta-se que a ponderação ou o exame de proporcionalidade em sentido estrito seria uma método de aplicação do direito muito subjetivo, pelo fato de não haver "medidas racionais" para tal procedimento metodológico, que acaba por se realizar "de modo arbitrário ou irrefletido, seguindo ordens de preferência ou padrões consuetudinários"[110].

Como apontou Virgílio Afonso da Silva[111], é uma crença quase ingênua a de que outros modelos aplicativos seriam despidos de subjetividade. Ao contrário, a construção argumentativa da proporcionalidade na aplicação de direitos fundamentais busca exatamente dar transparência aos fundamentos das decisões, o que implica controle intersubjetivo, uma forma alcançável de objetividade. Busca-se, acima de tudo, que as razões de decidir sejam expostas, logo, sujeitas a controle, pois todo e qualquer método de interpretação e aplicação do direito possui uma dose de subjetivismo. O que importa é que, no todo, o modelo apresenta mais vantagens que desvantagens, sendo defendido aqui não por sua perfeição ou imunidade a críticas, mas pelo fato de se apresentar, hoje, como "a

---

109 HABERMAS, Jürgen. *Op. cit. Nota 72,* pp. 321-323. O autor fala expressamente que os resultados a que se chega com a opnderação são "irracionais". No mesmo sentido: PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhardt; KINGREEN, Thorsten; POSCHER, Ralf. *Op. cit. Nota 80,* pp. 67-76, especialmente, 69-72.
110 HABERMAS, Jürgen. *Op. cit. Nota 72,* p. 321.
111 SILVA, Virgílio Afonso da. *Op. cit. Nota 78,* pp. 366-368.

melhor opção", e é nisso que se deve concentrar sua defesa. Ele, levado a sério, controla a subjetividade e não a potencializa.

O ganho considerado decisivo aqui é exatamente o incremento na identificação dos argumentos ou nas razões de decidir. É um fenômeno cíclico, quanto mais uma norma de direito fundamental for interpretada como princípio (no sentido de ter uma eficácia gradativa), mais decorre dela o dever de proporcionalidade, o que aumenta a "exigibilidade" desse controle. Consequentemente, quanto mais "devido" for tal controle, mais serão buscadas razões externas aos próprios direitos fundamentais para legitimar sua restrição (teoria externa sobre os limites aos direitos fundamentais)[112]. Quanto mais essas razões forem usadas para fundamentar decisões, mais elas poderão ser reconstruídas e induzidas para outros casos, o que incrementará a possibilidade de fazer os órgãos se confrontarem com suas próprias decisões. Isso, em vez de amesquinhar, contribui o caráter democrático de uma corte constitucional, em "uma atitude construtiva em relação a precedentes, e a consciência de que a decisão presente firmará um precedente para decisões futuras"[113].

O resultado de ponderações levadas a cabo pelos órgãos judiciais (especialmente o STF) são o que se chama de "condições de precedência" (*Vorrangbedingungen*), que acabam funcionando como regras para futuras decisões, regras essas em cuja hipótese estão exatamente aquelas circunstâncias ou "relações de precedência" (*Vorrangrelation*) e em cujo consequente está a prevalência do conteúdo de um princípio sobre o conteúdo de outro princípio, falando-se então que a corte constitucional cria regras de direitos fundamentais "atribuídas" [114] (*zugeordnete Grundrechtsnorm)*[115].

Dito de outra forma, as circunstâncias sob as quais um princípio prevalece sobre o outro passam a ser a hipótese de incidência de uma regra. Suponha-se que as condições C façam o conteúdo do princípio P1 prevalecer sobre o conteúdo do princípio P2. Em tal caso, C é a hipótese de incidência de uma regra que tem como consequência jurídica a prevalência do que for ordenado pelo princípio P1. O ganho disso é representado

---

112 BOROWSKI, Martin. *Grundrechte als Prinzipien.* 2 Auf. Baden-Baden: Nomos, 2007, 34-67. SILVA, Virgílio Afonso. *Op. cit. Nota 17,* pp.127-163.
113 MENDES, Conrado Hübner. Desempenho deliberativo de cortes constitucionais e o STF. In: *Ronaldo Porto Macedo Jr. e Catarina Helena Cortada Barbieri (orgs.), Direito e interpretação: racionalidades e instituições.* São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 337-361, (349).
114 A tradução é de Virgílio Afonso da Silva. Ver: SILVA, Virgílio Afonso. Nota do tradutor. In: *Robert Alexy, Teoria dos direitos fundamentais.* Tradução brasileira de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 11-12.
115 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 2,* pp. 85-87. ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 22,* 2000, p. 297.

exatamente por se saber sob que circunstâncias um princípio prevalece sobre o outro. Trata-se de um modelo que, segundo Arango[116] (voltando-se contra críticas de Habermas), ao dar aplicação gradual prática, aceita a realidade das restrições aos direitos fundamentais e dá objetividade ao controle de fins coletivos.

Perceba-se, ainda, que um dos principais pressupostos do controle de proporcionalidade, tal qual aqui defendido, é a ampliação do âmbito de proteção dos direitos fundamentais (teoria do âmbito de proteção amplo dos direitos fundamentais)[117] e, portanto, do conceito de intervenções[118] e, como lembra Stefan Huster[119], em relação à matéria tributária, essa distinção tem a função de tornar visível a colisão entre direitos fundamentais e bens coletivos, inclusive no que se refere à igualdade. Ademais, como salienta Lothar Michael[120], também no que se refere à própria igualdade, o controle de objetividade é o foco da teoria dos princípios, exatamente para que se deixem transparentes as razões de tratamentos iguais e desiguais.

É claro que um órgão poderá decidir no sentido contrário àquele decidido anteriormente diante de uma relação entre os mesmos princípios jurídicos, mas provavelmente o fará sob o fundamento de uma circunstância do segundo caso que o diferencia do primeiro. E isso é positivo, pois haverá mais um fundamento para a indução de decisões em casos futuros. E quanto mais se apresentarem aos órgãos de decisão circunstâncias consideradas por eles próprios, mais detalhadas em termos circunstanciais se tornam essas decisões que ponderam princípios. É dizer, se sob a circunstância C decidiu-se em favor do princípio P1 em relação a P2, num segundo momento, para que se decida em favor de P2, será preciso traçar uma diferença entre a circunstância atual e

---

116 ARANGO, Rodolfo. Concepciones deontológicas y teleológicas de los derechos fundamentales. In: *Laura Clérico, Jan-R. Sieckmann e Daniel Oliver-Lalana (coords.), Derechos fundamentales, princípios e argumentación: estudios sobre la teoría jurídica de Robert Alexy.* Granada: Comares, 2011, p. 85. Tradução espanhola de "Dentologishce und teleologische Grundrechtskonzeption", publicado originalmente em: CLÉRICO, Laura; SIECKMANN, Jan-R. (Hgrs.). *Grundrechte, Prinzipien und Argumentation. Studien zur Rechtstheorie Robert Alexys.* Baden-Baden: Nomos, 2009.

117 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 2,* pp. 290-300. SILVA, Virgílio Afonso. *Op. cit. Nota 17,* pp. 69-70, 109-111. Ainda que sem referência expressa à noção de âmbito de proteção amplo, senão da consequente noção de "suporte fático" (*Tatbestand*) amplo: BOROWSKI, Martin. *Op. cit. Nota 112,* 34-37, 50-52.

118 SILVA, Virgílio Afonso da. *Op. cit. Nota 17,* pp. 11-113, 155-159.

119 HUSTER, Stefan. Gleichheit und Verhältnismäßigkeit: Der allgemeine Gleichheitsatz als Eingriffsrecht. *Juristen Zeitung 11/541,* 1994, p. 549.

120 MICHAEL, Lothar. Los derechos de igualdad como princípios jusfundamentales. In: *Jan-R. Sieckmann (ed.), La teoria principialista de los derechos fundamentales: estudios sobre la teoria de los derechos fundamentales de Robert Alexy.* Madri, Barcelona, Buenos Aires: Marcial Pons, 2011, pp. 137-168, (176).

aquela C, gerando-se a circunstância C'. Essa circunstância C' tende a ser mais detalhada que C, e tal detalhamento pode crescer ciclicamente.[121]

A própria decisão sobre as regras de substituição tributária por fato gerador presumido pode servir de exemplo. Reconstruída aquela decisão nos termos de uma dogmática dos direitos fundamentais baseada no controle de proporcionalidade, é possível deduzir que: a) as normas em questão se justificam no fomento à praticabilidade da tributação, no combate à evasão e à livre concorrência; b) essas razões são suficientes para permitir que os estados se valham de normas "tipificantes" como essa, ainda que restringindo o direito fundamental à imposição conforme a capacidade contributiva.

É possível deduzir, portanto, que a imposição dessas regras pelo legislador é adequada ao fomento destes fins. Já sua necessidade, em princípio, parece não poder ser aferida, afinal, o STF não fez qualquer menção comparativa a outras medidas igualmente eficazes em relação a referidos fins e que fossem menos restritivas. Ainda assim, é possível deduzir por negativa que, segundo o STF, não havia uma medida igualmente eficaz e menos restritiva.

Portanto, o exame de proporcionalidade (inclusive aquele em sentido estrito) não visa a legitimar tudo que as corte decidirem, mas sim evidenciar as razões consideradas. O caráter analítico da tese está no empreendimento de se identificarem e exporem esses fundamentos. Isso não impede que, em diversos momentos, ela assuma caráter normativo e sustente a precariedade de tais argumentos e pugne pelo seu incremento, seja clamando por maior objetividade e possibilidade de controle intersubjetivo, seja criticando a própria consideração de determinadas razões ou a desconsideração de outras.

Isso tem dois ganhos. Voltando-se ao exemplo da tributação de fatos geradores presumidos com base em valores estimados, percebe-se que diante de regras de substituição tributária muito complexas ou que não combatam a evasão (seja porque o números de substitutos é muito grande ou até porque em um determinado setor haja muito pouca sonegação) não haverá adequação à medida ou não haverá sequer fim que a justifique[122]. O outro dividendo é que, levando-se em consideração que o STF julgou o regramento abstratamente válido sem considerar a existência de alternativas igualmente

---

121 Claro que, na prática, um tribunal pode simplesmente decidir arbitrariamente e desconsiderar seus próprios precedentes sem qualquer esforço argumentativo, mas será um problem institucional, e não metodológico. SILVA, Virgílio Afonso da. Citado na *Nota 78,* pp. 375-378.

122 Sobre a confusão (sem qualquer sentido pejorativo, sennao no sentido de que os exames se confundem) entre identificação de fins e o exame de adequação dos meios, ver: Capítulo II.

eficazes mas menos restritivas, levar-se futuramente à corte a existência de uma tal alternativa pode conduzir um novo caso a uma nova e diferente solução, pois haverá um ônus argumentativo a ser enfrentado pelo tribunal com base no seu próprio entendimento.

Pode se objetar que o resultado dessas deduções ainda é muito genérico, todavia isso não infirma sua possibilidade aplicativa, nem tampouco anula seus ganhos, pois sem tal construção sequer as poucas e genéricas conclusões acima demonstradas seriam extraídas e evidenciadas. Além disso, a falta de menção a quaisquer circunstâncias mais concretas pela corte permite reflexivamente levar a questão outras vezes ao Judiciário, sempre que circunstâncias muito específicas ocorrerem, exatamente sob o argumento de que tais especificidades não foram consideradas naquela decisão. Talvez isso até impulsione os órgãos judicias a exporem mais suas razões, para que sua jurisprudência passe a ter maior aplicabilidade.

Como enfatizado por Humberto Ávila[123], naquela ocasião em que se decidiu sobre o controle as regras de substituição tributária por fato gerador presumido, apenas se concluiu que o regime em questão, por si só e abstratamente, não viola direitos fundamentais, mas não se deliberou até que ponto e de que forma ele pode ser aplicado. E como lembra Souto Maior Borges[124], uma norma constitucional pode ser aplicada de forma inconstitucional.

Por essas razões, o controle de proporcionalidade, levado a sério e aplicado metódica e não apenas nominal e retoricamente, ao contrário de impor irracionalidade à interpretação e aplicação dos direitos fundamentais, imprime-lhe controle intersubjetivo, por incrementar os níveis de transparência e fundamentação das decisões judiciais.

2.6 Auto-compreensão equivocada como método geral de aplicação do direito

Existe uma oposição à teoria dos princípios e à ponderação decorrente dela que, embora não seja muito difundida nem repetida (como as anteriores), assume alguma importância para o presente trabalho. Trata-se da acusação de ser uma teoria que se autocompreende equivocadamente como um método geral de aplicação do Direito.

A objeção, mais uma vez, é feita por Ralf Poscher[125], talvez um dos críticos mais atuais da teoria dos princípios e da ponderação entre eles (e cujas críticas são

---

123 ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 58,* Parecer, 2005, p. 124.
124 BORGES, José Souto Maior. A isonomia tributária na Constituição Federal de 1988. *Revista de direito tributário (64/8),* 1994, p. 16.
125 POSCHER, Ralf. *Op. cit. Nota 22,* pp. 427-428, 443-446.

veementemente repetidas por Leonardo Martins[126]), denuncia que a teoria dos princípios se "autocompreende" equivocadamente como uma teoria geral do direito, ao passo que, quando muito, ela só poderia valer como uma teoria dos direitos fundamentais, o que, ao final, ele mesmo afasta ao considerá-la menos que isso, pois apenas uma parte importante da teoria da argumentação. De fato, faz bastante sentido que não se apliquem as normas do Código Civil, do Código Penal, bem como do próprio Código Tributário Nacional e das leis dos mais diversos impostos, ponderando-se rotineiramente os comandos normativos a eles atribuídos como princípios.

Além disso, também é verdadeiro que o processo de interpretação e aplicação do direito (*adjudication,* como referido por Poscher) não se resume à ponderação ou subsunção[127], mas que, junto aos demais, sempre haverá um ou outro (ou ambos), sim, haverá. Ocorre que não parece que já se tenha afirmado que com a teoria dos princípios todas as demais ferramentas interpretativas do direito estariam descartadas. Por outro lado, é questionável que a teoria dos princípios, concebida originariamente por Alexy, no âmbito da sua *teoria dos direitos fundamentais,* que, por sua vez, ele classifica expressamente como uma teoria dogmática, "dos direitos fundamentais" postos no "na constituição alemã"[128] (e isso Poscher reconhece)[129] tenha tal pretensão de universalidade. Ademais, ainda que houvesse de fato ali uma tal pretensão, reconhecer que sua aplicação não é tão ampla assim, sendo restrita ao âmbito dos direitos fundamentais, não a invalida como pressuposto metodológico do presente trabalho.

2.7 O perigo de os direitos fundamentais tornarem-se todos ponderáveis, portanto restringíveis

Há ainda uma outra crítica feita reiteradamente por Poscher[130] e assaz enfatizada por Martins[131], de que a teoria dos princípios e sua consequente possibilidade de ponderação, até em função da premissa anterior (de pretensão de universalidade) implica que todas as normas constitucionais assumam caráter principiológico, logo passem a ser "ponderáveis". É importante ressaltar que essa objeção é um pouco diversa daquela feita por Habermas, porque, segundo esse autor, o perigo é a restrição de direitos fundamentais

126 MARTINS, Leonadro. *Op. cit. Nota 30,* pp. 27-28, 59-61, 76-88, 147-149.
127 POSCHER, Ralf. *Op. cit. Nota 22,* pp. 438 e 440.
128 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 2,* pp. 21-22.
129 POSCHER, Ralf. *Op. cit. Nota 22,* p. 426.
130 POSCHER, Ralf. *Op. cit. Nota 22,* pp. 432, 436-437.
131 MARTINS, Leonardo. *Op. cit. Nota 30,* pp. 72, 77 e 81.

por argumentos utilitaristas que construam princípios cujos objetos sejam bens coletivos[132] e que, além disso, tenham caráter de obrigações impostas ao legislador[133]. Já Poscher, critica de forma bem mais ampla a mera possibilidade de restrição.

Primeiramente, não se pode desconsiderar que Alexy formulou aquela tese reconstruindo a jurisprudência constitucional alemã[134], cujo objeto eram dispositivos de direitos fundamentais bem mais genéricos que aqueles postos na Constituição brasileira de 1988, ou seja, a teoria de Alexy tinha por paradigma uma constituição muito diferente da brasileira. No entanto, nada impede que uma tentativa de aplicação daquela dogmática ao constitucionalismo brasileiro leve em conta que a Constituição brasileira, diferentemente da Alemã, pode ter enorme quantidade de regras, talvez até mais que de princípios.

Tanto essa adaptação pode ser feita que Virgílio Afonso da Silva[135], muito associado a Alexy quando se trata de críticas à teoria dos princípios e sua ponderação, afirma expressamente que há normas na Constituição brasileira com estrutura de regras, inclusive, normas de direitos fundamentais, dando como exemplo de regras constitucionais exatamente algumas normas tributárias, a da anterioridade e as de imunidade. Além disso, Humberto Ávila[136], apesar de ser também um crítico da teoria dos princípios desenvolvida por (e a partir) de Alexy, adota a possibilidade e até necessidade de ponderação de princípios no direito constitucional brasileiro, como exame de proporcionalidade em sentido estrito. Mais ainda, Ávila[137] defende a possibilidade de se ponderarem regras.

Para que se faça justiça ao referido autor, é preciso explicitar que Ávila critica pontualmente eventuais excessos que a ponderação possa implicar aliados um uso meramente retórico do método, visando ao encobrimento de "decisionismo" e "intuitivismo moral"[138], e o faz especialmente enfatizando que carta política brasileira é repleta de regras[139]. Por outro lado, não obstante para ele regras sejam ponderáveis, o objeto de ponderações são aquelas infraconstitucionais, e o seu afastamento nos casos concreto é muito mais difícil que o afastamento dos princípios, exatamente porque regras já representariam o resultado de uma ponderação entre os princípios envolvidos feita pelo

132 HABERMAS, Jürgen. *Op. cit. Nota 72,* p. 321.
133 HABERMAS, Jürgen. *Op. cit. Nota 72,* p. 322.
134 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 2,* pp. 22-27.
135 SILVA, Virgílio Afonso da. *Op. cit. Nota 20,* pp. 613 e 617.
136 ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 16,* pp. 44-64, 173-174.
137 ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 16,* pp. 114-122, 163-170.
138 ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 16,* pp. 120-131, (122).
139 ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 16,* pp. 114, 121.

órgão legitimado democraticamente, do mesmo modo que, quando constitucionais consistem, em resultados de ponderações levadas a cabo pelo próprio constituinte.[140]

Ainda, o conceito de ponderação do autor é bem mais amplo que aquele aqui adotado[141], não parecendo que Ávila defenda que regras sejam objeto da ponderação de que se trata aqui, pois o autor considera ponderação, por exemplo, o cotejo entre "a razão gerador a da regra com as razões substanciais para seu não-cumprimento, diante de determinadas circunstâncias"[142]. Por fim, o autor entende que uma série de princípios não são "ponderáveis", exatamente por entender, de uma lado, que eles não colidem horizontalmente com outros, de outro, que eles não podem ser relativizados, assumindo um caráter que ele chama de *pro-tanto.**143***

Com efeito, afastar uma regra infraconstitucional, mesmo em função de um princípio constitucional colidente, implica um enorme ônus argumentativo. Além disso, quando se tratar de regras constitucionais, parece que o espaço fica menor ainda, na leitura de Ávila[144], pelo fato de a regra constitucional representar o resultado da ponderação entre princípios feita pelo próprio constituinte. Este espaço de ponderação fica ainda menor quando se assume que alguns princípios não podem ser ponderados. Em suma, para o autor, parece haver pouco espaço para ponderações (no sentido aqui tratado) no constitucionalismo brasileiro, exatamente por haver enorme quantidade de regras na Constituição de 1988 (e estas só são ponderáveis diante de circunstâncias bastante excepcionais), bem como por haver princípios não restringíveis.

Contudo, é possível ver a questão por outro ângulo e perceber que negar a relatividade dos princípios não os fortalece, ao contrário, nega a realidade e os retira do âmbito de um método de aplicação cuja principal vantagem é tornar esta restrição (inevitável) mais intersubjetivamente controlável. Enxergar princípios como irrestringíveis, pode representar uma visão deles exclusivamente em sua dimensão objetiva ou, ainda, sua aplicação por subsunção.[145] E a dimensão subjetiva dos direitos fundamentais talvez seja um dos seus atributos que mais os robusteça. Ela torna transparente a contradição inegável entre direitos fundamentais e bens coletivos que, muitas vezes, colidem em torno de um

140 ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 16,* pp. 108-109, 112-120, (109, 111, 113, 120).
141 ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 16,* pp. 45-50, 122-123.
142 ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 16,* p. 74.
143 ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 16,* pp. 122 ss., (123, 127).
144 ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 16,* p. 109.
145 Capítulo IV.

mesmo "direito" como objeto, tal qual a tributação conforme a capacidade contributiva, evidenciando o paradoxo entre o geral e o individual.[146]

De todo modo, a posição de Humberto Ávila - de assumir o controle de proporcionalidade, inclusive em sentido estrito, como método e, ao mesmo tempo, defender uma série de restrições à ponderação de princípios (seja porque há alguns deles não ponderáveis, seja porque uma constituição pode estar repleta de regras) – deixa claro que adotar a ponderação como método de aplicação de normas de direitos fundamentais não implica assumir como premissa que uma determinada constituição (no caso, a brasileira) terá todas as suas normas jusfundamentais sob a forma de princípios e que, por isso, todos poderão ser ponderáveis. Como já demonstrado, não só a Constituição de 1988 apresenta dispositivos cuja interpretação deve resultar em regras, como essa foi a posição adotada pelo próprio Supremo Tribunal Federal, a exemplo da anterioridade e da irretroatividade.

Afinal, o STF nunca ponderou essas duas regras, seja para um lado ou para outro. A corte negou a relativização da anterioridade em desfavor do contribuinte, quando pleiteado pela Fazenda Pública, no caso da ADI 939[147], no entanto também negou que a irretroatividade pudesse ser interpretada de forma "otimizada", levando em conta razões externas e inerentes a outras normas constitucionais, logo, como princípio, no caso do RE 216.541 e do RE 224.285[148]. Perceba-se que argumentos relacionados à própria adequação da incidência imediata da norma que majorou o imposto a supostos fins extrafiscais (de intervenção sobre o domínio econômico) poderia ser considerada (ponderada) com a restrição à irretroatividade. Para considerar que norma da irretroatividade estaria sendo restringida, bastaria estender seu alcance até a irretroatividade imprópria, ou seja, atribuir-lhe um âmbito de proteção o mais amplo possível, traço essencial dos princípios. Mas não, o STF entendeu que o limite e alcance da vedação à retroatividade está contido nessa própria norma, sem levar em conta qualquer outra norma constitucional.

Portanto, ainda que se pudesse afirmar que o modelo de interpretação e aplicação aqui tomado como pressuposto, e cuja ampliação se defende, fora em algum momento concebido equivocadamente como uma "teoria geral do direito" (o que não parece verdade), basta, para os propósitos deste tese, que se negue tal amplitude e o restrinja ao âmbito dos direitos fundamentais.

---

146 Capítulos V e VI.
147 ADI 939-7 DF, Rel. Min. Sydney Sanches, D.J. 18.3.1994.
148 RE 216.541-7 PR. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. D.J. 15.5.1998. RE 224.285-9 CE. Rel. Min. Maurício Corrêa. D.J. 28.5.1999.

CAPITULO II

O CONTROLE DE PROPORCIONALIDADE NA PRÁTICA E SUAS LIMITAÇÕES

1. A metodologia do controle de proporcionalidade

Procede-se a um exame de proporcionalidade sempre que um direito fundamental garantido por um princípio tiver sua eficácia restringida por uma medida (normalmente estatal) que, por sua vez, se justifique pelo fomento ou garantia de um outro direito fundamental ou bem coletivo.[1] Essa estrutura analítica pode ser mais detalhada com a distinção entre o âmbito de proteção dos direitos fundamentais e sua hipótese de incidência[2] (ou seu suporte fático abstrato)[3]. Esse último conceito, também referido correntemente por "fato gerador"[4] no âmbito tributário ou "tipo penal"[5] no direito penal, é o conjunto de circunstâncias previstas hipoteticamente pelo Direito e cuja ocorrência dá ensejo a uma consequência jurídica[6].

1.1 Hipótese de incidência e consequência jurídica das normas de direitos fundamentais

---

1 ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte.* 6 Auf. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 2006, 100-104. PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Direitos fundamenais. Direitos estaduais II.* Tradução portuguesa da 22ª edição alemã de António C. Franco e António Francisco Sousa. Lisboa: Universidade Lusíada, 2008, p. 80. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia.* São Paulo: Malheiros, 2009*,* pp. 168-169. MARTINS, Leonardo. *Liberdade e Estado constitucional. Leitura jurídico-dogmática de uma complexa relação a partir da teoria liberal dos direitos fundamentais.* São Paulo: Atlas, 2012*,* pp. 127-128.

2 A definição da "hipótese de incidência", distinta do fato concreto que a ela se subsume, marcou a gênese de uma escola metodológica do direito tributário no Brasil e sua proposta inicial é atribída a Becker. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário.* São Paulo: Lejus, 1998, pp. 318-319. Sua enorme disseminação se deveu, provavelmente, a Ataliba. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária.* 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, pp. 56-58. Na verdade, o raciocínio já podia ser visto em Pontes de Miranda: PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcante. *Tratado de direito privado, vol. I.* 4ª ed. São Paulo: RT, 1983, pp. 3-5.

3 Segundo Marcelo Neves, a expressão "suporte fático" disseminada a partir da Obra de Pontes de Miranda não é uma tradução adequada de "*Tatbestand*", por se referir muito mais aos fatos que se subsumem à previsão normativa na obra do próprio Pontes de Miranda, fatos concretos normalmente referidos em alemão por "*Sachverhalt*". Daí o autor considerar equivocada a tradução de "*Tatbestand*" para "suporte fático", feita por Silva, tendo preferência pela expressão "hipótese normativa". Ver: NEVES, Marcelo. *Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença pradoxal do sistema jurídoco.* São Paulo: WMF Martins Fontes, 2013, pp. 4-5.

4 FALCÃO, Amílcar de Araújo. *O fato gerador da obrigação tributária.* 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2007, pp. 2-3.

5 REALE JÚNIOR, Miguel. *Instituições de direito penal.* 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, pp. 133 ss., (135-138).

6 SILVA, Virgílio Afonso da. *Op. cit. Nota 1,* pp. 65-69, 73.

No plano dos direitos fundamentais, só diante de casos concretos é que se pode definir o que se encontra posto na sua hipótese de incidência, ou seja, que fatos ou circunstâncias dão ensejo à consequência jurídica imputada, pois somente com a conjugação do seu âmbito de proteção com a medida que sobre ele intervém, é que se tem a hipótese "definitiva" que gera a consequência jurídica. Tratando-se desses direitos, o consequente normativo do preenchimento de sua hipótese de incidência é sempre a cessação da "intervenção" (em sentido amplo) estatal. Com efeito, o conceito de intervenção precisa ser definido de forma ampla, em dois sentidos: um lógico e outro semântico.

Em termos lógicos, intervenção pode consistir em uma medida praticada, em uma abstenção a uma ação que deveria ser adotada[7] ou até a obstrução ao exercício de uma faculdade que deveria ser garantida (direito de votar ou de constituir uma situação jurídica qualquer, por exemplo). Quando a intervenção que preenche a hipótese de incidência de um direito fundamental é compreendida em sentido estrito, isto é, consiste numa medida estatal, a ela corresponde o caráter defensivo clássico dos direitos fundamentais, ou sua eficácia negativa.[8] Quando a intervenção se revela, na verdade, uma omissão do Estado em relação à sua obrigação de agir, a ela corresponde o caráter prestacional dos direitos fundamentais, ou sua eficácia positiva.[9] E diante de casos em que a intervenção é percebida por uma omissão em função da qual o exercício de uma faculdade fica inviabilizado, a ela corresponde o caráter ativo dos direitos fundamentais.[10]

A hipótese de incidência de um direito fundamental se preenche, portanto, quando uma medida interventiva propriamente dita ou uma abstenção (ambas normalmente

---

7 Especificamente na seara tributária, Gregório fez interessante proposta acerca da compreensão de omissões normativas estatais relacionadas a direitos dos contribuintes. Ver: GREGÓRIO, Ricardo Marozzi. *Preços de transferência:* arm's length *e praticabilidade.* São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 228. "há princípios que a caracterização da proteção ocorre quando há uma indevida ausência de intervenção. (…). Para estes princípios, a estrutura lógica necessita ser formulada. A intervenção é substituída pela omissão ou insuficiente intervenção estatal não justificada por uma correta fundamentação argumentativa. O âmbito de protecão é substituído pelo âmbito de realização do princípio. Por sua vez, o consequente passa a ser a exigência de uma ação estatal que realize o princípio." No âmbito geral dos direitos fundamentais de cunho social ou prestacionais, já havia se manifestado SILVA, Virgílio Afonso. *Op. cit. Nota 1*, p. 76. ""Proteger direitos", nesse âmbito, significa "realizar direitos". Por isso, pode-se dizer que o *âmbito de proteção* de um direito social é composto pelas *ações estatais que fomentem a realização desse direito.* Também o conceito de intervenção precisa ser invertido. (…) Aqui, na esfera dos direitos sociais, é justamente o contrário: *"intervir", nesse sentido, é não agir ou agir de forma insuficiente.*" (Grifos no original)

8 JELLINEK, Georg. *System der subjektiven öffentlichen Rechte.* Tübingen: Mohr Siebeck, 1905, pp. 94-114. Para alguns aperfeiçoamentos propostos à definção de Jellinek, ver: ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 1,* pp. 233-237, 243-284, especialmente, 244-245.

9 JELLINEK, Georg. *Op. cit. Nota 8,* pp. 114-135. ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 1,* pp. 395 ss.

10 JELLINEK, Georg. *Op. cit. Nota 8,* pp. 136-193. Para um refinamento do conceito: ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 1,* pp. 242-243.

estatais) é tida como violadora de um direito fundamental. A consequência jurídica do preenchimento dessa hipótese é a nulidade da medida (eficácia negativa), a imposição da ação ou prestação (eficácia positiva), ou mesmo a garantia de uma faculdade ou poder jurídico (eficácia ativa).[11]

Não basta, contudo, explicitar qual a consequência jurídica imputada à violação dos direitos fundamentais. É preciso definir sua "hipótese de incidência" ou seu "fato gerador". Aí se dá sua especificidade. Quando se opta por uma dogmática que lhes atribua natureza de princípio (como faz a jurisprudência em geral, ainda que em diferentes medidas e níveis de consistência e racionalidade), como normas que garantem ou protegem posições jurídicas de forma muito ampla, é inevitável que o que é protegido ou determinado por um princípio seja exatamente o que é proibido por outro.[12]

A colisão é inerente à natureza dos princípios, e Oscar Vilhena Vieira nos lembra que princípios colidem por dois outros motivos. O primeiro deles é bem relacionado à realidade brasileira e é quantitativo, é dizer, além de colidir pela amplitude do seu âmbito de proteção eles colidem porque muitos direitos são assegurados.[13] O segundo é geral e qualitativo, referindo-se ao caráter fortemente moral dos temas normatizados pelos direitos fundamentais, pois "as normas jusfundamentais de uma Constituição são predominantemente compostas por um grande número de termos que não apenas não dispõem de um significado pacífico , mas são constantemente objeto das mais acirradas disputas políticas e filosóficas"[14].

Essa indefinição semântica dos termos usados para assegurar direitos fundamentais está intimamente ligada à necessidade de se adotar como premissa uma compreensão desses termos e respectivos direitos que seja a mais ampla possível (âmbito de proteção amplo e teoria externa). Por mais repetitivo que pareça (e exatamente por isso), quiçá um dos melhores exemplos seja a relação entre a liberdade de imprensa e o direito à intimidade. Ao se partir da premissa de que ambos são bastante amplos (e só partindo dessa premissa), o primeiro princípio vai garantir uma série de atos que, pela ótica do segundo, devem ser proibidos. Se a liberdade de expressão garante a publicação de matérias jornalísticas sobre pessoas famosas, o direito à intimidade o proíbe.

---

11 SILVA, Virgílio Afonso da. *Op. cit. Nota 1,* p. 73.
12 MARTINS, Leonadro. *Op. cit. Nota 1,* p. 54.
13 VIEIRA, Oscar Vilhena. *Direitos fundamentais: uma leitura da jurisprudência do STF.* São Paulo: Malheiros: 2006, p. 41.
14 VIEIRA, Oscar Vilhena. *Op. cit. Nota 13,* p. 53.

De fato, não adianta objetar-se que isso só acontece assim, em termos genéricos, e que em cada caso há limites a ambos e nem toda expressão jornalística é proibida como nem toda intimidade é garantida. Exatamente a necessidade da consideração de circunstâncias envolvendo cada uma das pretensões é que demonstra que o conteúdo de cada uma dessas liberdades depende do conteúdo da outra, ou seja, aquilo que está garantido ou protegido de forma muito ampla, em princípio, não é exatamente aquilo que será garantido ou protegido de forma nem tão ampla no caso concreto, em definitivo. Daí porque outro pressuposto metodológico importante na dogmática dos direitos fundamentais aqui seguida é a distinção entre âmbito de proteção dos direitos fundamentais e sua hipótese de incidência.

Fosse a explicação interrompida neste ponto, ficaria difícil entender como a hipótese de incidência, que é geral e abstrata, somente pode ser definida, "diante de cada caso". Essa é uma especificidade dos direitos fundamentais, o que é amplo e abstrato é o seu âmbito de proteção, sua hipótese de incidência é o resultado da conjugação entre âmbito de proteção e medida interventiva. Sendo essa medida justificada, o âmbito do proteção terá sido proporcionalmente restringido, não se terá preenchido a hipótese de incidência, daí não se deflagrar a consequência jurídica do preenchimento da hipótese de incidência do direito fundamental, que é a proibição da intervenção. Caso a medida não seja justificada, ter-se-á por preenchida a hipótese e o respectivo consequente normativo será devido, conforme segue.

1.2 O âmbito de proteção dos direitos fundamentais

O âmbito de proteção dos direitos fundamentais abrange todas as posições, ações ou omissões que tenham alguma relação temática com um dado direito fundamental sem considerações a respeito de outros direitos fundamentais ou bens coletivos[15], ou seja, sem que, em tal nível de análise se excluam previamente posições ou pretensões[16]. No âmbito de proteção estão asseguradas posições jurídicas que, no caso concreto, pode não ser garantidas "em definitivo". Por isso que em matéria de direitos fundamentais garantidos por princípios, a "hipótese de incidência" não está abstratamente definida com

15 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 1,* pp. 273-278. SILVA, Virgílio Afonso da. *Op. cit. Nota 1,* pp. 72-73.
16 Esta posição , de "exclusões prévias" é defendida por autores que advogam uma metodologia que parte de um âmbito de proteção mais restrito dos direitos fundamentais, prévia e internamente limitado por seus "limites imanantes". Por exemplo, ver: IPSEN, Jörn. *Staatsrecht II: Grundrechte.* 15 Auf. München: Vahlen, 2012, pp. 37-38. PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Op. cit. Nota 1,* pp. 71-72. Para uma definição mais intermediária entre âmbitos de proteção amplos e restritios, ou "nem tão amplos". MARTINS, Leonardo. *Op. cit. Nota 1,* pp. 47, nota de rodapé 8 e, 132 e, especialmente, 133.

seus próprios limites imanentes, como no caso de regras, cujo exemplo clássico são os "tipos penais" ou os "fatos geradores" dos tributos.

Se hipótese de incidência é a previsão do que dá ensejo a uma consequência jurídica e, nos direitos fundamentais, só se sabe se algo enseja ou não tal consequência após consideração de circunstâncias fáticas (adequação e necessidade) e de outras normas igualmente amplas, "em princípio" (proporcionalidade em sentido estrito), significa dizer que a hipótese de incidência dos direitos fundamentais só se define no caso concreto. Por exemplo: no *âmbito do direito fundamental* a ter seus impostos graduados conforme a sua capacidade contributiva, estão todas posições que um contribuinte possa ter referentes à graduação do seu imposto conforme a sua capacidade econômica[17], sem considerações à legalidade, à segurança jurídica, à praticabilidade etc.

Mas isso não quer dizer que esteja garantido um imposto feito "sob medida" para cada contribuinte, isto é, não é isso que estará na *hipótese de incidência* desse direito fundamental, em casos concretos, pois só nesses casos definir-se-á o que está ou não definitivamente protegido, é dizer, qual a hipótese de incidência do direito fundamental. Inobstante no âmbito de proteção do direito em questão esteja o maior grau possível de individualização do imposto, por razões consistentes em outros princípios constitucionais veiculadores de bens coletivos, a hipótese de incidência de tal direito dificilmente é e será preenchida, no sentido de se impor como consequência jurídica a nulidade de uma medida ou a prática de alguma ação pelo Estado. *Nem tudo que está no âmbito de proteção estará na hipótese de incidência, aliás, em matéria tributária, muito pouco disso.* O legislador frequentemente tem razões proporcionais para desconsiderar particularidades e eleger propriedades típicas ou padronizadas.

Caso se dissesse que a hipótese de incidência já era prévia, ampla e abstratamente definida, já se conheceria, sem considerações sobre circunstâncias fáticas ou outros princípios o que estaria por ela protegido, é dizer, ela seria uma regra. É que a hipótese de incidência de um direito fundamental só é preenchida quando a medida que intervém sobre o seu âmbito de proteção não for justificada.[18] Entenda-se, pois, que sempre que uma medida M intervier sobre o âmbito de proteção A de um direito fundamental DF, a justificativa de tal medida precisará ser controlada em termos de proporcionalidade. Justificada a medida, não estará preenchida a hipótese de incidência, não devendo, pois, se impor a respectiva consequência jurídica, é dizer, a medida (ou

17 ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária.* São Paulo: Malheiros, 2008, p. 81.
18 SILVA, Virgílio Afonso da. *Op. cit. Nota 1,* pp. 74-75.

omissão) será mantida. Ao contrário, se essa medida (ou omissão) não lograr justificativa, estará preenchida a hipótese de incidência e a consequência jurídica será a nulidade da medida ou a imposição de uma ação estatal.

Perceba-se que a pretensão do titular do direito fundamental estará no seu âmbito de proteção simplesmente porque, isoladamente considerada, guarda alguma relação com aquele direito. Ela só estará na hipótese de incidência desse direito de forma definitiva, se, porém, sob as circunstâncias apresentadas, a medida que a impede não for justificada. Esse é mais um elemento estrutural do controle de proporcionalidade objeto do presente trabalho. Não é preciso muito esforço para se concluir que, no caso brasileiro, ele é ainda um ideal. Mas é possível demonstrar que progressos em direção ao ideal não só são possíveis, como já começaram de forma patente.[19] É o que se fará a seguir.

1.3 As três fases do controle de proporcionalidade

Em termos gerais, a dogmática dos direitos fundamentais baseada na proporcionalidade compreende três exames, cujo objeto é a medida interventiva (entendida aqui sempre em sentido amplo, isto é, compreendendo omissões) e que já foram extensivamente detalhados[20], inclusive no Brasil[21], pelo que, seria excessivamente repetitivo e desnecessário seu trato neste trabalho, devendo ser tomados como premissa.[22] Assim, basta definir que uma medida é *adequada* em relação ao fim que a justifica quando

---

19 Capítulo II.

20 HIRSCHBERG, Lothar. *Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.* Göttingen: Otto Schwartz & Co, 1981, pp. 43-151. CLÉRICO, Laura. *Die Struktur der Verhältnismäßigkeit.* Baden-Baden: Nomos, 2001, pp. 26-250.

21 MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade.* São Paulo: Saraiva, 2004, pp. 49 e ss. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos.* 12ª ed. São Paulo: 2011, pp. 173-188. SILVA, Virgílio Afonso da. *Op. cit. Nota 1,* pp. 167-182. DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. *Teoria geral dos direitos fundamentais.* 2ª ed. São Paulo: RT, 2009, pp. 159-209. MARTINS, Leonardo. *Op. cit. Nota 1,* pp. 120-155. Nessas duas últimas referências, a proporcionalidade em sentido estrito é negada veementemente como método de aplicação do controle de proporcionalidade, indo este exame até o de necessidade.

22 É interessante notar que o controle de proporcionalidade tem sua gênese dogmática talvez no âmbito mais específico do exercício do poder de polícia, que, na Alemanha goza até hoje de abordagem bastante minuciosa, até quase didaticamente autônoma em relação ao direito administrativo, pela referência de "*Polizeirecht*". Ver, por exemplo, o trato do controle de proporcionalidade em: VOGEL, KLAUS. In: *Drews / Wacke / Vogel / Martens Gefahrenabwehr: allgemeienes Polizeirecht (Ordnungsrecht) des Bundes und der Länder.* 9., völlig neubearbeitete Auf. Köln/ Berlin / Bonn / München: Heymanns, 1985, pp. 389 ss. Desde a terceira edição deste livro, da década de 30, já era possível ver menções aos exames de adequação e, principalmente, necessidade. DREWS, Bill. *Preußisches Polizeirecht. 1. Bd. Allgemener Teil.* 3. Auf. Berlin: Carls Heymans, 1931, pp. 61 ss (63).

entre um e outro há uma relação de causalidade potencial, é dizer, quando a medida se apresenta como apta a fomentar aquele fim que a justifica.[23]

Essa medida tem sua *necessidade* demonstrada em não havendo outras medidas que, embora com potencial de fomento da finalidade em questão muito próximo ao da medida questionada [24], forem menos restritivas ao direito fundamental sob restrição.[25] Por outro lado, tal medida será *proporcional em sentido estrito,* ao se considerar que o fomento que ela proveja ao fim que a justifique tenha importância que fundamente a restrição cuja intensidade se verificou sobre o direito fundamental.[26]

1.4 Possibilidade e primeiros passos do controle de proporcionalidade na prática judicial brasileira

Em alguns países, com alguma variação de intensidade, a dogmática até aqui exposta é praticada de forma sedimentada e com razoável consistência, chegando ao ponto de, como observa Marcelo Neves[27], naqueles de língua alemã, essa forma de controle fazer parte da própria metodologia de ensino referente aos direitos fundamentais, tanto que os manuais universitários sobre o tema lá apresentam, como pressupostos metodológicos da

---

23 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 1,* p. 103. PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhardt; KINGREEN, Thorsten; POSCHER, Rafl. *Grundrechte. Staatsrechte II.* Heidelberg: Beck: 2013, pp. 69-70. HIRSCHBERG, Lothar. *Op. cit. Nota 20,* pp. 50-56. CLÉRICO, Laura. *Op. cit. Nota 20,* pp. 28-73. MENDES, Gilmar. *Op. cit. Nota 21,* p. 50. ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 21,* pp. 177-182. SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. *Revista dos tribunais (798/23),* 2002, pp. 36-38. SILVA, Virgílio Afonso. *Op. cit. Nota 1,* pp. 169-170. DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. *Op. cit. Nota 21,* pp. 186-193. MARTINS, Leonardo. *Op. cit. Nota 1,* pp. 142-145.

24 Gilmar Mendes não faz referência à necessidade de a alternativa posta em comparação ser exatamente tão adequada quanto a medida impugnada. MENDES, Gilmar Ferreira. *Op. cit. Nota 21,* p. 48. Por sua vez, Alexy afirma expressamente que a medida alternativa deve promover a finalidade "aproximadamente tão bem quanto" a medida impugnada. Ver: ALEXY, Robert. On the Structure of Legal Principles. *Ratio Juris (13, n. 3/294),* 2000, p. 298. Não obstante, o próprio Alexy já afirmou a necessidade de "igual" eficácia entre as medidas. Ver: ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 1,* 102. Já Silva afirma que o grau de eficácia das medidas para promoção dos fins deve ser "igual". Ver: SILVA, Virgílio Afonso da. *Op. cit. Nota 23,* 2002*,* p. 39. SILVA, Virgílio Afonso. *Op. cit. Nota 1,* p. 171. Segundo Hirschberg, a jurisprudência constitucioal alemã exige igualdade de eficácia entre as medidas alternativas. Ver: HIRSCHBERG, Lothar. *Op. cit. Nota 20,* pp. 59-62. Conclusivamente, Alexy (na primeira referência desta nota, de 2000) e Mendes parecem ter razão. Isso porque pretender restringir as comparações a medidas com eficácias estritamente idênticas enfrentaria limitações empíricas de tão difícil superação que, talvez, raras medidas pudessem ser consideradas desnecessárias. Na provável gênese do controle de proporcionalidade, que é o direito do poder de polícia, não parece ter havido essa preocupação, ou, pelo menos não se vê referência expressa à igualdade ou similaridade de eficácia do meio alternativo. Ver: VOGEL, Klaus. *Op. cit. Nota 22,* pp. 422-423.

25 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 1,* pp.101-103. PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhardt; KINGREEN, Thorsten; POSCHER, Rafl. *Op. cit. Nota 23,* pp. 69-70. ÁVILA, Humberto. *Nota 21,* pp. 182-185. SILVA, Virgílio Afonso. *Op. cit. Nota 23,* 2000*,* p. 38-40. SILVA, Virgílio Afonso. *Op. cit. 1,* p. 170-174. MENDES, Gilmar. *Op. cit. Nota 21,* pp. 50-51. MARTINS, Leonardo. *Op. cit. Nota 1,* pp. 145-147. DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. *Op. cit. Nota 21,* pp. 194-195, 199-201.

26 MENDES, Gilmar. *Op. cit. Nota 21,* p. 50-51. ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 21,* pp. 185-188. SILVA, Virgílio Afonso da. *Op. cit. Nota 23,* 2000*,* pp. 40-41. SILVA, Virgílio Afonso. *Op. cit. Nota 1,* pp. 174-182.

27 NEVES, Marcelo. *Op. cit. Nota 3,* pp. 187-188.

disciplina dos direitos fundamentais, a distinção entre âmbito de proteção e medida interventiva[28] (ainda que parte deles distinga intervenção de regulação ou conformação)[29]. Ainda no âmbito dessa metodologia, é da interação entre âmbito de proteção e medida interventiva que resulta a "hipótese de incidência" (*Tatbestand*) [30] dos direitos fundamentais. Como consequência dessa distinção, também é comum ver-se em manuais de direito constitucional ou específicos sobre direitos fundamentais, a exposição e explicação dos testes de adequação e de necessidade (o exame de proporcionalidade em sentido estrito, como dito, é objeto de polêmica e não é adotado em muitos manuais) como métodos de controle de medidas interventivas sobre o âmbito de proteção dos direitos fundamentais.

Portanto, tal distinção não é realidade apenas na Alemanha, podendo ser vista também na literatura e na prática judicial de outros países, ainda que com alguma variação entre um e outro. No caso da Suíça, faz-se referência de forma geral ao "âmbito de validade" ou "âmbito de vigor" (*Geltungsbereich*) dos direitos fundamentais, reservando-se a expressão "âmbito de proteção" (*Schutzbereich*) mais especificamente para os direitos de liberdade[31]. É verdade que em textos um pouco mais antigos a distinção ainda não era completamente clara, pois normalmente não se enfatizava a necessidade de uma prévia definição do âmbito de proteção ou de validade, que fosse seguida da análise da medida interventiva, mas já se fazia clara menção ao controle de intervenções sobre os direitos fundamentais de liberdade, por meio do exame de proporcionalidade. Isso pode ser visto tanto em trabalhoso mais gerais, como de Hangartner[32], como no bojo de trabalhos acadêmicos monográficos, a exemplo de Hotz[33].

---

28 MICHAEL, Lothar; MORLOK, Martin. *Grundrechte.* 3 auf. Baden-Baden: Nomos, 2012, pp. 49 ss. PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Op. cit. Nota 1,* pp. 62-64, 69-70. IPSEN, Jörn. *Op. Cit. Nota 16,* pp. 38-49. Esse último autor se apõe à expressão "âmbito de proteção", mas muito mais por questões de precisão semântica e as consequências que ele entende podem advir desta noção. No entanto, metodologicamente procede da mesma forma, por uso da expressão "contéudo do direito fundamental" (*Grundrechtsinhalt*).

29 Pieroth e Schlink explicam que existe a referência a ambas as categorias, mas na visão deles, são sonônimos. PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Op. cit. Nota 1,* pp. 64-65.

30 Marcelo Neves prefere, para expressar esta ideia em língua portuguêsa, a expressão "hipótese normativa", em contraposição a "suporte fático", que em língua alemã é referido por *Sacheverhalt*. NEVES, Marcelo. *Op. cit. Nota 3,* pp. 4-5.

31 BELSER, Eva Maria; WALDMANN, Bernhard; MOLINARI, Eva. *Grundrechte. Allgeneine Grunrechtslehren.* Zürich / Basel / Genf: Schulthess, 2012, pp. 151 ss.

32 HANGARTNER, Yvo. *Grundzüge des schweizerischen Staatsrechts, Band II: Grundrechte.* Zürich: Schulthess, 1982, pp. 78 ss.

33 HOTZ, Werner Friedrich. *Zur Notwendigkeit und Verhältnismässigkeit von Grunretseingriffen unterbesonderer Berücksichtigund der bundesgerichtlichen Praxis zur Handels- und Gewerbefreiheit.* Zürich: Schulthess, 1977, pp. 11-15, 27-35.

Também, no caso da Áustria, a distinção entre âmbito de proteção e intervenção é mais recente e menos sistematizada e aprofundada que na Alemanha, entretanto já é feita tanto no âmbito dogmático quando prático jurisprudencial.[34] Segundo Öhlinger e Eberhard[35], a jurisprudência austríaca começou a distinguir princípios e regras em termos estruturais (como mandamentos definitivos ou *prima-facie*), a sistematizar o controle de proporcionalidade e a examinar nesses termos as intervenções sobre o âmbito de proteção no começo da década de 80. E é interessante notar que a constituição austríaca não tem um rol explícito de direitos fundamentais, pelo que a jurisprudência daquele país construiu um conceito formal correspondente a todo e qualquer direito assegurado pela constituição individualmente como direito subjetivo.[36]

Por isso, até hoje, correntemente lá se faz referência, em vez de direitos fundamentais, a "direitos garantidos constitucionalmente" (*verfassungsgesetzlich gewährleistete Rechte*)[37]. Assim, normalmente, apenas quando se entra no âmbito temático do controle de medidas estatais que afetem esses direitos, é que se adota uma distinção cognoscitiva entre intervenção (*Eingriff*) e "esfera protegida jusfundamentalmente" (*grundrechtliche geschützte Sphäre*)[38].

É óbvio que essa talvez não seja a realidade de vários países, de certo modo, até influenciados pelo direito alemão, como pode ser o caso da Hungria.[39] Talvez na República Tcheca[40] também não se veja essa aproximação metodológica. Na Holanda, embora se percebam menções ao controle de proporcionalidade no final da década de 80, isso não implicava menções explícitas à análise distintiva do âmbito de proteção e de medidas interventivas.[41]

Pensando no caso do Brasil, tampouco se vê aquela distinção. No âmbito dogmático, há raras exceções, como o livro de Virgílio Afonso da Silva[42] sobre o tema, que, embora muitíssimo didático no que se refere à aplicação e eficácia dos direitos fundamentais, está longe de ser um "manual de graduação". Outra exceção é a obra de

---

34 ÖHLINGER, Theo; EBERHARD, Harald. *Verfassungsrecht.* 9 auf. Wien: Facultas.wuv, 2012, pp. 326-328.
35 ÖHLINGER, Theo; EBERHARD, Harald. *Op. cit. Nota 34,* p. 320.
36 ÖHLINGER, Theo; EBERHARD, Harald. *Op. cit. Nota 34,* pp. 312-313.
37 ÖHLINGER, Theo; EBERHARD, Harald. *Op. cit. Nota 34,* p. 312.
38 ÖHLINGER, Theo; EBERHARD, Harald. *Op. cit. Nota 34,* p. 326.
39 BALOGH, Zsolt; HAJAS, Barnabás. In: *Lóránt Csink, Balázs Schanda, András Zs. Varga, The Basic Law of Hungary: a First Commentary.* Dublin: Clarus, 2012, pp. 65-102, 169-204.
40 KLÍMA, Karel. *Constitutional Law of the Czech Republic.* Plzeň: Aleš Čeněk, 2008, pp. 130-132, 159-160, 202-205 e 235-236, 279-288 (especialmente).
41 POT, C.W. van der. *Handboek van het Nederlandse staatsrecht.* Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink, 1989, pp. 252 ss (254).
42 SILVA, Virgílio Afonso da. *Op. cit. Nota 1,* pp. 70-76.

Leonardo Martins[43], que, embora se dedicando a inúmeras críticas à teoria dos princípios pressuposta por Silva, também se vale da dogmática que distingue âmbito de proteção e intervenção estatal.

Por seu turno, Felipe de Paula[44], no contexto do debate entre teoria e interna e teoria externa sobre os limites aos direitos fundamentais, também se vale da distinção. Cite-se ainda, o Ministro Gilmar Mendes[45], que, inclusive, adere expressamente à doutrina da chamada teoria externa (ainda que, em outras passagens, implicitamente, ponha reservas a essa aderência), cuja ideia central é a de que o âmbito de proteção dos direitos fundamentais é o mais amplo possível, tal qual o conceito de "restrição". Na prática jurisprudencial brasileira, a distinção em si parece ainda não ter sido adotada. Mais uma vez, a ausência de sedimentação prática no Brasil é que move o presente trabalho, do contrário, ele sequer se justificaria como tese acadêmica.

No entanto, o início de uma tendência nesse sentido é cada vez mais perceptível. Ainda que não haja nenhuma definição metodológica do âmbito de proteção desses direitos antecedente ao controle de medidas restritivas, uma outra parte (talvez até mais importante) da metodologia já pode ser inicialmente percebida. Com efeito, há julgados recentes em que, embora não se referindo *nominalmente* a testes de adequação e necessidade, procedeu-se expressa e abertamente a tais exames, no sentido de verificar se a medida contribuía para o alcance do fim a que se propunha e, principalmente, indagando se não haveria outros meios menos onerosos ao particular para perseguição daqueles fins, concluindo o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo[46] pela invalidade de uma dada obrigação acessória imposta a um contribuinte pela Administração tributária.

Em termos concretos, uma autoridade do Município de São Paulo, visando à fiscalização do imposto sobre serviços (ISS), determinou a um contribuinte que apresentasse na própria sede da Administração municipal seus livros contábeis, bem como as declarações do imposto de renda da pessoa física do titular do de Registro de Imóveis, cujo ISS se fiscalizava. Os fundamentos alegados pela autoridade fiscal para cada imposição eram diversos. Para a exigência de o contribuinte levar os livros até a sede do órgão, sustentou-se a inexistência de lei que lhe garantisse não fazê-lo, em outros termos, não havendo lei que impusesse que o fiscal fosse verificar os documentos junto ao

---

43 MARTINS, Leonardo. *Op. cit. Nota 1,* pp. 131-132.
44 PAULA, Felipe de. *A (de)limitação dos direitos fundamentais.* Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, pp. 49-64.
45 MENDES, Gilmar Ferreira. *Op. cit. Nota 21*, pp. 13 e ss.
46 Apel. N. 2013.0000384258, rel. Des. Núncio Theófilo Neto, julgado em 6.6.2013.

contribuinte ou mesmo fosse buscá-los, estaria legitimada a imposição ao contribuinte de os levar à sede do órgão público.

Para a segunda exigência, alegava-se o fato de o titular do cartório declarar para fins do imposto de renda da pessoa física as receitas derivadas da atividade cartorária e, portanto, muito embora os serviços do cartório estivessem sob fiscalização, as declarações de rendimentos da pessoa física do titular conteriam informações relevantes para a fiscalização e apuração do imposto municipal.

A primeira imposição e sua justificativa não requerem muitas considerações teóricas, em princípio. A conclusão pela sua invalidade é intuitiva. Simplesmente não havia nenhum suporte legal para exigir que o contribuinte levasse às mãos do agente fiscal os livros contábeis e, assim, decidiu o tribunal que a exigência era ilegal, portanto, aparentemente sem nenhuma aplicação de direitos fundamentais sob a forma de princípios que pudessem estar sendo restringidos.

No entanto, perceba-se que a medida sim restringia o direito geral de liberdade, garantido pelo art. 5°, *caput,* CR, e especificado pelo princípio da legalidade (art. 5°, II, CR), a impor que ninguém seja obrigado a fazer ou deixar de fazer algo, senão em virtude de lei. Parte-se da premissa de que a legalidade das obrigações acessórias não é aquela "estrita", própria dos tributos (art. 150, I, CR), prescrevendo apenas que o ato se dê "em virtude" de lei e não pela própria lei, como explica Schoueri[47]. Assim, deixa de parecer óbvio o fundamento da decisão com base na ilegalidade. Afinal, obrigações acessórias podem ser prescritas por meio da "legislação tributária" (art. 113, § 2°, CTN) que, por sua vez, inclui atos infralegais (art. 96, CTN).

Diante de um Código Tributário Nacional que impõe, como obrigação tributária acessória, todos os atos e abstenções do contribuinte que sejam impostos "no interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos" (art. 113, § 2°, CTN), bem como podem ser exigidos com base na "legislação tributária", que, por sua vez, inclui atos infralegais (art. 96, CTN), pode parecer cumprido o requisito de ter sido a medida em questão prescrita "em virtude de lei".

Quando aquele tribunal, porém, decide que, ainda assim, a exigência era inválida, surge a necessidade de se buscar outro fundamento que possa ter levado o órgão a

---

47 SCHOUERI, Luís Eduardo. Contribuição à investigação das origens do princípio da legalidade em matéria tributária. In: *Carlos Mário da Silva Velloso, Roberto Rosas e Antônio Carlos Rodrigues do Amaral (coords.), Princípios constitucionais fundamentais: estudos em homenagem ao Professor Ives Gandra da Silva Martins.* São Paulo: Lex, 2005, pp. 712-718, (717-718). SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário.* 3ª ed. São Paulo: Saraiva: 2013, pp. 465-466.

considerar estar diante de "inexistência de obrigação legal do contribuinte atender a (*sic*) determinação". Em outros termos, se havia um ato infralegal (ato da autoridade fiscal) exigindo uma prestação, cuja espécie não está entre aquelas que só podem ser exigidas por meio de lei em sentido estrito, é de se perguntar: por que era ilegal a exigência se ela não precisava ser posta por meio de lei?

Esse fundamento vem expresso na afirmação de que, não obstante o contribuinte tenha sim que exibir seus livros fiscais, havia uma outra *alternativa menos onerosa* a ele, que consistiria em a autoridade examinar os livros "no local onde se encontram" ou, "sem que isso seja possível fazer no local onde se encontram, lavrar o competente auto de apreensão e removê-los para onde entender conveniente". É possível, portanto, uma reconstrução argumentativa da decisão que evidencia como razão de decidir a *desnecessidade* da medida, embora esteja presenta sua *adequação*.

Em relação à segunda imposição feita ao contribuinte, a menção à desnecessidade da medida é expressa e nominal (folhas 7 do voto que integra o acórdão). No entanto, como dito, a menção nominal é bem menos relevante que o efetivo e substancial controle de necessidade, que também foi feito, e este é que interessa aqui. O tribunal, além de afirmar que faltava "razão objetiva" que tornasse a medida "necessária", procedeu a uma comparação entre a exigência atacada e outras duas alternativas, considerando que a fiscalização do imposto poderia ser efetuada pelo próprio exame dos livros no local onde se encontravam ou até "se valer do lançamento por estimativa, se eventualmente presentes as circunstâncias próprias". Em outras palavras, consideraram-se desta vez explicitamente duas outras alternativas igualmente eficazes e menos restritivas.

Portanto, a menção nominal à proporcionalidade, à adequação ou à necessidade é o que menos importa. Relevante é a fundamentação da decisão judicial a partir de circunstâncias relacionadas à relação entre direitos fundamentais dos contribuintes e bens coletivos perseguidos pelo Estado, nomeadamente a arrecadação e a fiscalização de tributos, pois, como afirma Schoueri[48], é a partir dessa relação que surgem os limites às obrigações tributárias acessórias. O presente trabalho, portanto, parte de um método de aplicação do direito para propor uma metodologia de reconstrução dele no plano analítico-dogmático especificamente dirigida aos direitos fundamentais envolvidos em relações tributárias. Trata-se de uma tentativa de construir e reconstruir os limites às intervenções estatais sobre o âmbito de proteção dos direitos fundamentais no âmbito dos tributos.

48 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 47,* 2013, pp. 466-467.

1.5 A possibilidade do controle de proporcionalidade no âmbito do direito geral de igualdade

Um outro pressuposto importante para a análise e defesa do controle de proporcionalidade no presente trabalho diz respeito a uma tomada de paradigma no que se refere aos direitos fundamentais. Existe um entendimento relativamente sedimentado no constitucionalismo em geral de que os direitos fundamentais são em boa parte proteções mais específicas ou do direito geral de liberdade ou do direito geral de igualdade, ou podem ser classificados como espécies dessas duas classes de direitos fundamentais, como expresso por Jarass, por exemplo[49]. Essa ideia é também bastante forte no direito tributário, como se evidencia na obra de Tipke e Lang[50], referindo-se mais especificamente às ideias correlatas de segurança jurídica e justiça material. Com alguma variação, a distinção pode ser vista também no minucioso e extenso *Tratado* de Ricardo Lobo Torres[51], que deriva as imunidades e a proibição de discriminação direito de liberdade e os direitos a critérios materiais de igualdade do ideal de justiça.

Dita variação é percebida pelo fato de que os direitos fundamentais relacionados à segurança jurídica não são inseridos por Lobo Torres, no âmbito da liberdade, pelo fato de que o autor adota uma distinção peculiar entre princípios e valores e toma esses últimos como fundamentação ético-jurídica dos primeiros, sendo sua fundamentação "anterior" e "superior" ao pacto constitucional[52]. Além disso, o autor considera existirem âmbitos específicos e distintos para os valores "liberdade" e "segurança"[53]. Por fim, a separação entre direitos derivados da liberdade e derivados da segurança se fundamenta na premissa de que aquele primeiro valor (liberdade) tem dito caráter "suprapositivo", antecedendo à própria Constituição e sendo a ela superior, enquanto esse último (segurança) é produto da vontade do Constituinte de 1988[54].

---

49 JARASS, Hans, D. *Jarass / Pieroth Grundgesetz für die Bundesrepublick Deutschland: Kommentar.* 12 Auf. Heidelberg: Beck, 2012, pp. 19 e 21. Alexy dedica capítulos específicos ao trato desses dois grupos de direitos na sua *Teoria dos direitos fundamentais.* Ver: ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 1,* capítulos 7 (liberdade) e 8 (igualdade).
50 LANG, Joachim. In: *Tipke / Lang Steuerrecht.* 19 Auf. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2008, pp. 77 ss.
51 TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. II: valores e princíoios constitucionais tribtuários.* Rio de Janeiro: Renovar, 2005, pp. 285 e 287.
52 TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit. Nota 51,* pp. 197-200, 269 e 285.
53 TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit. Nota 51,* pp. 200 e 285.
54 TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit. Nota 51,* p. 285.

Humberto Ávila[55] não sistematiza essa distinção, não obstante pareça tomá-la como pressuposto, em diversas passagens[56], e até pela forma como estrutura o trato que faz das limitações ao poder de tributar. Tomando-se essa diferença, a grosso modo, como premissa, pode-se concluir que, de um lado, haveria um direito geral de liberdade e uma série de direitos específicos, como, por exemplo, o direito à liberdade de profissão, à livre iniciativa e o próprio direito de propriedade[57]. De outro, haveria um direito geral de igualdade, de caráter formal, que imporia que todos em situação equivalente devem ser tratados igualmente, e todos em situação diferentes devem ser tratados na medida de tais diferenças.[58] Esse direito geral tem a conhecida natureza formal ou relacional do princípio da igualdade pelo que, ele, em si, não fixa critérios materiais de comparação.

Nessa linha de raciocínio, pode-se dizer que haveria então direitos específicos de igualdade[59], proibindo que determinados critérios sejam adotados para diferençar contribuintes. No primeiro caso, tem-se a proibição de impor taxas de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte (art. 145, § 2°, CF, mais precisamente de taxas terem base de cálculo própria dos impostos) ou de se discriminarem bens e serviços de acordo com sua procedência ou origem (art. 152, CR). No segundo, tem-se a obrigação de imprimir pessoalidade aos impostos, sempre que possível, bem como de graduá-los segundo a capacidade contributiva (art. 145, § 1°, CR) e, ainda, de graduar o imposto sobre produtos industrializados de acordo com a essencialidade do produtos (art. 153, § 3°, I, CR).

Importante lembrar que essa afirmação não contraria aquela feita anteriormente sobre a obrigatoriedade de graduarem-se impostos segundo a capacidade contributiva, que, por sua vez, pode ser mitigada em função de outros efeitos (fins) justificadores. A capacidade econômica do contribuinte não deixa de ser um critério material de comparação

---

55 ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário.* 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, pp. 86-87, 91-94, 98, 361. "Nos casos de normas que possuem uma eficácia extrafiscal e restringem os direitos de liberdade (por exemplo, normas que estabelecem obrigações acessórias, isenções para o desenvolvimenot de uma região, presunções em razão de fundamentos econômico0administrativos), é consistente a aplicação trifásica do do dever de proporcionalidade." (p. 98). O autor distingue a afetação de diferentes direitos também, por exemplo, ao mencionar a virada metodológica da corte constitucional alemão em relação ao controle de igualdade, que passou a ser chamada na Alemanha de "nova fórmula" (*neue Formel*): "O controle exercido pelo Tribunal passou a consistir na ponderação entre a restrição causada pelo tratamento desigual nos direitos fundamentais de liberdade e a promoção de determinadas finalidades atribuídas ao Estado." (p. 361).
56 A adoção desta dstinção típica do constitucionalismo alemão ficará ainda mais clara a seguir. Capítulo III.
57 ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 55,* pp. 334-344, 506-528. O direito à legalidade tribtutária é visto por Ávila como decorrência do princípio democrático: ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 55,* pp. 122-144, 466-468.
58 ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 55,* pp. 347 ss.
59 JARASS, Hans, D. *Op. cit. Nota 49,* pp. 110-111.

obrigatório, apenas não o é de forma *definitiva,* afinal, trata-se de um princípio[60]. Questão mais complexa se refere à essencialidade do produto, sobre ser uma regra ou princípio. Os responsáveis pela política fiscal brasileira parecem interpretar a norma que obriga à seletividade do IPI de acordo com a essencialidade do produto como princípio, e isso se evidencia pelo fato de que este critério material de igualdade é muitíssimo mitigado.

O que precisa ser firmado até aqui, contudo, é que existe bastante consenso de que tanto a igualdade como a liberdade podem ser afetadas por meio de tributos, afinal, a relação de inerência entre direito tributário e direito constitucional é inegável.[61] No entanto, partindo-se da premissa de que diferentes medidas provocam diferentes afetações sobre direitos fundamentais, há quem afirme, como Humberto Ávila[62], que o exame de proporcionalidade tem lugar quando se restringem os direitos de liberdade e que essas restrições se dão pelos efeitos indutores das normas tributárias. No entanto, diante dos direitos de igualdade, seria necessário proceder a um exame de correspondência entre a finalidade normativa interna e o critério de comparação utilizado, bem como entre a medida estatal adotada no caso concreto e aqueles critério de comparação.[63] Portanto, na visão do autor, controlam-se de forma diferente as restrições à liberdade e à igualdade.[64]

Já Robert Alexy[65], ainda que não negue expressamente tal distinção, parece admitir o controle de proporcionalidade de restrições a direitos de igualdade, sob a premissa de que o princípio geral da igualdade pode ser construído dando ensejo a uma série de direitos relacionados ao tratamento igual ou desigual, pelo que haveria direitos fundamentais a serem tratados conforme critérios materiais de igualdade. Por outro lado, referindo-se especificamente aos impostos, Stepfan Huster [66] segue um caminho semelhante para demonstrar que o controle de proporcionalidade se aplica em relação a restrições aos próprios direitos de igualdade, no caso, o direito a pagar impostos segundo a capacidade contributiva. Nesse ponto, parece ter razão Huster: a proporcionalidade é instrumento de controle de restrições a direitos fundamentais em geral, pelo que, de fato, a

---

60 Segundo Humberto Ávila, a capaciade contributiva é princípio que se diferencia dos demais como um "princípio *pro tanto*", que não se sujeita a ponderações ou mitigações, o que será discutodo no capítulos específico sobre a igualdade na tributação. ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária.* São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 86-87.
61 FRIAUF, Karl Heinrich. Steuerrecht und Verfassungsrecht. *Deutsche Steuer-Zeitung / Ausgabe A (Nr. 19-20/359).* 1975.
62 ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 55,* pp. 91 ss. (especialmente, p. 98).
63 ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 55,* pp. 100-101.
64 Capítulo III.
65 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 1,* pp. 370 ss.
66 HUSTER, Stefan. Gleichheit und Verhältnismäßigkeit: Der allgemeine Glechheitssatz als Eingriffsrecht. *Juristenz Zeitung (11/541),* 1994, pp. 543 ss.

aplicação desse exame sob a ótica dos direitos de igualdade demande alguns detalhamentos, a serem explorados ao longo deste trabalho.

O que não pode passar despercebido é que os direitos são multifacetados e, do mesmo modo, as medidas estatais que sobre eles intervenham. O direito ao tratamento igualitário (seja o direito ao tratamento estritamente igual ou ao tratamento na medida das diferenças relevantes para o caso) protege a liberdade do indivíduo. Afinal, ser discriminado em função da profissão restringe a respectiva liberdade.

O próprio Lobo Torres[67] classifica a proibição de discriminações em matéria de impostos como um princípio vinculado à liberdade, decorrência dos direitos humanos. Da mesma maneira, o direito à liberdade de profissão protege a igualdade, na medida que proíbe que uns sofram mais restrições que outros injustificadamente. Embora não absoluta, essas constatações abrangem boa parte dos casos envolvendo direitos fundamentais, e isso se verifica muito mais intensamente no campo da tributação. A restrição a um direito dificilmente não poderá ser vista pela perspectiva de outro direito.

A liberdade do contribuinte é quase sempre restringida por meio de uma diferenciação em relação a outro contribuinte.[68] Afinal, a liberdade também tem um viés relativo bem forte, pois um contribuinte só se sente com menos liberdade ao se comparar com outro. Assim, é muito difícil especularem-se medidas estatais que restrinjam a liberdade sem restringir a igualdade e vice-versa, como se vê, por exemplo, na afirmação de Jarass[69] de que os direitos de liberdade resultam das obrigações impostas ao Estado de tratamento igualitário. Isso fica muito evidente quando se observa que, embora a Corte Europeia de Justiça controle medidas dos estados-membros que restrinjam as *liberdades* fundamentais por meio de impostos, hoje realiza esse exame maciçamente sob o parâmetro relacional da discriminação, falando-se até em uma mudança de parâmetros.[70]

Isso evidencia que, na verdade, também a identificação do direito fundamental objeto de restrição por medidas tributárias é muito menos óbvia ou intuitiva quanto parece,

---

67 TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit. Nota 51,* p. 285.
68 MENENDEZ, Agustín José. *Justifying taxes: some elements for a general theory of democratic tax law.* Dordrecht: Kluwer, 2001, p. 75.
69 JARASS, Hans, D. *Op. cit. Nota 49,* p. 19, número de margem 5, com grifos no original: "Aus den Abwehr- bzw. Feiheitsgrundrechten ergeben sich zum Teil auch *Gleichbehandlungspflichten*.". Em tradução livre: "Dos direitos de liberdade e, por assim dizer, direitos de defesa, também resultam, em parte, *obrigações de tratamento igualitário*."
70 NOGUEIRA, João Félix Pinto. *Direito fiscal europeu: o paradigma da proporcionaldiade. A proporcionaldiade como critério central da compatibilidade de normas tributárias internas com as liberdades fundamentais.* Coimbra: Coimbra, 2010, pp. 565 ss., (565-566).

como observou Michael Rodi[71]. Por isso é preciso esclarecer que uma dogmática dos direitos fundamentais que tenha a proporcionalidade como critério formal de controle de restrições tem sua aplicabilidade sobre quaisquer restrições de direitos fundamentais, escolha-se a ótica da liberdade ou da igualdade. Entretanto, não se deve concordar de Rodi[72], no que se refere a uma alegada precedência do exame de intervenções sobre liberdade em relação às restrições sobre a igualdade.

O autor admite que toda lei tributária interfere no âmbito de proteção da liberdade e da igualdade, daí sua afirmação de que os direitos fundamentais são o principal motivo pelo que os impostos precisam de justificação constitucional. [73] No entanto, Rodi defende a existência de uma diferença estrutural entre o controle de justificações de restrições à liberdade e o controle de justificações de restrições à igualdade[74], afirmando haver uma "precedência" daquele primeiro controle sobre este último[75].

E prossegue afirmando que a diferença residiria no fato de que se deveria, sob a ótica da liberdade, isolar a relação Estado-cidadão e controlar-se a justificativa desta intervenção, em típica estrutura finalística, comum na dogmática dos direitos fundamentais, como já mencionado, no esquema "âmbito de proteção-intervenção-justificativa" sob uma perspectiva "meio-fim".[76] Já no caso da igualdade, a justificação do tratamento (des)igual não poderia ser isolada e vista somente pela perspectiva da relação entre Estado e cidadão, sendo necessária uma abordagem comparativa[77], além de só se saber se um regramento atende à igualdade quando se buscam os fins por trás do tratamento igual ou desigual, daí não se pode isolar a respectiva justificação sem levar em conta os fins que se deduzem do ordenamento e o direito material que se pretende regular.[78] Ocorre que na explicação do autor não fica clara a alegada diferença estrutural.

71RODI, Michael. *Die Rechtfertigung der Steuern als Verfassungsproblem: Dargestellt am Beispiel der Gewerbesteuer.* München: Beck, 1994, p. 73.
72 RODI, Michael. *Op. cit. Nota 71,* p. 46.
73 RODI, Michael. *Op. cit. Nota 71,* p. 73. Em uma leitura rápida de diversas passagens da tese aqui referida, Rodi parece tomar os direitos de liberdade de forma bastante ampla, que abranja todos os direitos de defesa, tanto que se vê em uma série de passagens em um mesmo período ou parágrafo a referencia a "direitos fundamentais" (Grundrechete) vir seguida de referências a "liberdades jusfundamentais" (*grundrechtliche Freiheiten*), essas últimas designadas genericamente por meio da expressão "direitos de defesa" (*Abwehrechte*). Isso poderia levar a crer que a referencia à liberdade incluiria uma espécie de "liberdade de não ser discriminado", de modo que não só não houvesse prevalência de um controle sobre outro, como também eles pudessem ser estruturalmente análogos.
74 RODI, Michael. *Op. cit. Nota 71,* pp. 39-41.
75 RODI, Michael. *Op. cit. Nota 71,* p. 46.
76 RODI, Michael. *Op. cit. Nota 71,* pp. 39-40.
77 RODI, Michael. *Op. cit. Nota 71,* p. 41.
78 RODI, Michael. *Op. cit. Nota 71,* p. 41.

Com efeito, parece contraditória a afirmação de que no caso das restrições à liberdade se isola uma relação entre cidadão e Estado paralelamente a uma relação meio-fim e, no caso da igualdade, diferentemente, não se isola dita relação, mas também se busca o fim do tratamento desigual. A busca pela finalidade da medida estatal acaba se revelando presente em ambas as análises, não podendo ser uma diferença. Resta, então, como traço distintivo a possibilidade ou necessidade de se isolar a relação cidadão-Estado em contraposição à necessidade e de se proceder a um exame comparativo. Dessa distinção, entretanto, não decorre uma impossibilidade estrutural do controle de proporcionalidade de medidas que restrinjam direitos de igualdade.

Tal inconsistência talvez decorra da deficiência dogmática apontada por Stefan Huster[79] a respeito do princípio da igualdade, ao afirmar que não se desenvolvera ainda uma definição dogmática ou jurisprudencial do âmbito de proteção da igualdade, muito menos do que seria uma restrição a ele, como se o fizera há muito em relação à liberdade. É verdade que Alexy[80] já houvera apresentado uma proposta dogmática sobre o que ele chama de "direito geral da igualdade", definindo o âmbito de proteção de uma série de "normas de igualdade".

Mas a proposta de Alexy não pode se aplicar integralmente ao direito tributário brasileiro, pois ela pressupõe um ônus argumentativo em favor do tratamento formalmente igual[81], pelo que, ainda que apenas teoricamente, até a diferenciação segundo a capacidade contributiva precisaria ser "justificada". Isso poderia, quem sabe, até ser afirmado em relação ao constitucionalismo alemão, pelo fato de não haver dispositivo expresso impondo a capacidade contributiva como critério de graduação de impostos (e mesmo lá, Huster[82] rechaça tal tese), mas não em face da Constituição brasileira de 1988.

A questão que precisa ser respondida por ora diz respeito a duas possibilidades: a) de se distinguirem estruturalmente o exame da liberdade e o exame da igualdade; b) de se diferençarem as justificativas possíveis para ambos os casos de restrição. Isso é necessário, especialmente, porque a distinção enxergada por Rodi parece ser uma proposição feita exatamente com o objetivo de formar uma premissa da tese de que

---

79 HUSTER, Stefan. *Op. cit. Nota 66,* pp. 542-543.
80 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 1,* pp. 357 ss.
81 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 1,* pp. 370-373, 389-393.
82 HUSTER, Stefan. *Rechte und Ziele: Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes.* Berlin: Duncker & Humblot, 1993, pp. 19-23, 41-44, 168, 228-234.

restrinja o "âmbito de aplicação da proporcionalidade", no caso, ao controle de justificativa das restrições à liberdade[83], tal qual defendido por Humberto Ávila.

Em outros termos, defende-se uma distinção estrutural nos controles de intervenções sobre a liberdade e sobre a igualdade, bem como uma diferença entre suas justificativas, para que depois, como base nessas diferenciações, se sustente que somente em um desses casos é cabível falar em controle de proporcionalidade. Parte significativa deste trabalho se destina a negar a existência de uma dicotomia estrutural que permita tal restrição do campo de aplicação da proporcionalidade.

Se há alguma distinção estrutural entre o controle de restrições à liberdade e à igualdade, não é o fato de um se estruturar sob o exame de proporcionalidade e outro não. Pode até ser que a proporcionalidade não esgote o controle da igualdade. No entanto, procurar-se-á evidenciar que, ao menos em parte, intervenções sobre a igualdade podem ser controladas em termos de proporcionalidade, principalmente a partir da demonstração de que há direitos fundamentais a ser tratado de acordo com certos critérios materiais de igualdade[84].

Por isso também é de se rejeitar a "precedência" (*Vorrang*) defendida por Rodi[85] do controle de liberdade sobre o controle de igualdade. Uma tal precedência não parece sustentar-se no sentido de sua importância, mas sim de ordem lógica. A explicação do autor é a seguinte: primeiro se verifica se, e em que medida, o Estado pode justificar a intervenção sobre determinadas liberdades protegidas por direitos fundamentais e, somente sob este fundamento, pode-se examinar se o Estado tem justificativas para o regramento restritivo e para as consequentes diferenciações[86].

Como dito, a relação entre intervenções sobre a liberdade e sobre a igualdade é reflexiva. Uma normalmente pode ser vista pela perspectiva da outra. Restrições à liberdade geralmente são feitas por meio de discriminações. O controle dessas restrições podem ser feitos pela perspectiva isonômica, pois questões genéticas, controle de proporcionalidade (nascido no direito regulador do poder de polícia administrativa, *Polizeirecht* ou *Gefahrenabwehr*) foi muito mais desenvolvido pela perspectiva da liberdade.

Destarte, o presente trabalho tem muito espaço para contribuir dogmaticamente tratando dos direitos fundamentais pela perspectiva da igualdade. E tal contribuição é

83 RODI, Michael. *Op. cit. Nota 71,* pp. 39-41.
84 Capítulos IV e VI.
85 RODI, Michael. *Op. cit. Nota 71,* p. 46.
86 RODI, Michael. *Op. cit. Nota 71,* p. 46.

pretendida seguindo, como fio condutor, a tese de que no âmbito da igualdade as restrições a direitos fundamentais pode e deve se dar pelo exame de proporcionalidade. Isso ficará mais claro ao se distinguirem os casos em que a igualdade é normatizada por meio de regras[87], em meio às quais, aí sim, não haverá mais falar em exame de proporcionalidade, mas sim de correspondência, controle esse minuciosamente investigado por Humberto Ávila[88].

2. Dificuldades específicas do controle de proporcionalidade de normas tributárias

O exame de proporcionalidade, ao ser aplicado sobre normas tributárias, apresenta algumas dificuldades específicas.[89] Duas delas serão abordadas neste capítulo. A primeira diz respeito ao exame de adequação das normas tributárias, a segunda se dirige ao exame de necessidade dessas normas. Aquela é uma dificuldade aparente, que pode ser superada por um esclarecimento de ordem lógica, com intuito, de certo modo, simplificador. Já a observação sobre o segundo problema mostra que talvez a proporcionalidade, na prática, seja muito menos aplicável exatamente no campo em que mais se pressupõe sua aplicabilidade, que é dos efeitos indutores das normas tributárias. É dizer, a proporcionalidade de normas justificadas sobre o efeito de intervenção sobre o domínio econômico é especialmente difícil de ser aferida.

Há ainda uma terceira dificuldade, que será exposta de forma meramente introdutória, pois tem importância central neste trabalho e será objeto de trato específico no capítulo seguinte. Trata-se dos limites geralmente levantados à aplicação do controle de proporcionalidade de normas tributárias, especialmente de impostos. Com efeito, costuma-se vincular os limites à aplicação do controle de proporcionalidade à classificação que se atribua a cada norma ou regramento tributário como fiscal ou extrafiscal. É dizer, afirma-se correntemente que normas tributárias, especialmente as que tenham por objeto os

87 Capítulos IV e VI.
88 ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 21,* pp. 102-119. ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 60,* pp. 42 ss., (42-62, 136-139, 160, 161).
89 Com isso não se pretende afirmar que esses sejam problemas que não ocorram nos outros âmbitos temáticos dos direitos fundamentais. O autor deste trabalho apenas optou por limitar sua afirmação sobre a existência desses problemas de acordo com o corte temático que determina a pesquisa. Em outras palavras, não se sabe se os problemas a seguir referidos atingem genericamente a aplicação de todos os direitos fundamentais. O que se pode afirmar é que a literatura em geral sobre o controle de proporcionalidade não faz referências pontuais aos problemas enfrentados aqui. No trato a seguir de cada um desses problemas, procurar-se-á aludir a referências feitas no âmbito da dogmática geral dos direitos fundamentais que, embora não se identifiquem com os problemas aqui apontados, deles se aproximem.

impostos, podem ser classificadas como predominantemente fiscais ou extrafiscais[90] e que somente no âmbito da extrafiscalidade é que haveria a possibilidade lógica de se proceder ao exame em questão[91]. Como dito, a delimitação temática do controle de proporcionalidade é típica da dogmática do direito tributário e será analisada e questionada nos capítulos próprios[92]. Por ora, ela será apenas exposta com o objetivo de expor as principais dificuldades que circundam o controle de proporcionalidade de normas de impostos.

2.1 As dificuldades na definição dos fins das normas tributárias como seu parâmetro de adequação

Algumas dificuldades na aplicação do exame de proporcionalidade se revelam de forma assaz intensa no âmbito dos direitos fundamentais relacionados à tributação. A primeira delas exsurge no exame de adequação. Isso porque é bastante difícil a identificação dos fins de normas que regrem tributos, especialmente, impostos. Isso se verifica mesmo que se tenham em mente apenas seus fins "predominantes". Fundado nisso, Hans-Jurgen Papier[93] parece ser da opinião de seria impraticável um exame de proporcionalidade de normas de impostos, mesmo aquelas consideradas indutoras (já que, segundo ele, todas são arrecadatórias e impostos unicamente indutores não seriam impostos, segundo o conceito legal alemão da vigente à época (*Reichsabgabenordnung, Abs. 1*)[94].

Na mesma linha, ainda que sem aprofundar sua fundamentação, Leonardo Martins[95] sustenta que "a fixação pelo legislador de percentuais de tributos mais elevados não pode, respeitados certos limites, ser questionada com base na teoria liberal" dos direitos fundamentais sustentada por ele. O autor complementa ainda: "em todo caso, não se trata de um problema a ser resolvido pelo critério da proporcionalidade". Esta posição

---

90 CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário.* 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, pp. 96 (nota 62) e 753 (nota 6). MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário.* 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, pp. 79-80. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro.* 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 89. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário.* 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, pp. 234-236. REICH, Markus. *Steuerrecht.* Zürich: Schulthess, 2009, pp. 14-15.
91 RODI, Michael. *Op. cit. Nota 71,* pp. 51-52. ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 55,* p. 84-99. ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 21,* pp. 175-176. ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 60,* pp. 160-162.
92 Capítulos III e IV.
93 PAPIER, Hans-Jürgen. *Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip.* Berlin: Duncker & Humblot, 1973, p. 80. "Die Wesentliche Einschränkung scheint bei den sogenannten Ordnungsteuern, deren sich der staat primär als Werkzeug zur Ordnung des wirtschaftlichen und sozialen Lebens bedient, nicht zu bestehen."
94 PAPIER, Hans-Jürgen. *Op. cit. Nota 93,* p. 87.
95 MARTINS, Leonardo. *Op. cit. Nota 1,* pp. 28 ss.

vai diretamente de encontro das teses aqui sustentadas, pelo que alguns de seus aspectos merecem ser abordados criticamente.

Primeiro, boa parte da obra de Martins é dedicada à defesa do que ele considera uma "teoria liberal dos direitos fundamentais", fortemente influenciada por Bernard Schlink[96], outro frequente crítico na Alemanha da teoria dos princípios e do exame de proporcionalidade em sentido estrito. Embora toda a tese de Martins passe bastante distante da temática dos tributos, faz ele essa afirmação em uma passagem em que defende como uma das principais "opções metodológicas" de uma teoria liberal dos direitos fundamentais "a concretização do princípio da separação de poderes e o respeito à competência legislativa", além de, como decorrência, uma "estrita separação entre legiferação (*Rechtssetzung*) e aplicação do direito (*Rechtsanwendung*)"[97].

E o autor assim se coloca para demonstrar a consistência de uma afirmação sua anterior, de que um teoria liberal dos direitos fundamentais não tem nenhuma ligação necessária com uma "opção político-ideológica, notadamente não a opção por uma política econômica e estatal de marca neoliberal"[98]. O que Martins pretende é afirmar que ser "liberal" em relação aos direitos fundamentais não tem nenhuma ligação com ser um liberal no sentido político-econômico, inclusive fiscal, de modo que sua teoria liberal conserva de forma bastante ampla nas mãos do legislador a decisão sobre "o tamanho do Estado e sua política Econômica", cabendo ao legislador decidir se terá ou não uma "política tributária mais intervencionista", bem como em que nível o fará.

Esta vinculação entre "política intervencionista" e "fixação dos elementos tributários da base de cálculo e percentuais de acordo com seus critérios" reforça a necessidade de uma dogmática dos direitos fundamentais voltada à tributação. A equivocada relação necessária, que Martins traça entre intervencionismo e definição de alíquota e base de cálculo dos impostos, mostra que nem é preciso aprofundar, como fez Papier[99], as dificuldades em se definirem os fins das normas tributárias, para excluir de

---

96 SCHLINK, Bernhard. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit. In: *Peter Badura (Hsgr.), FS 50 Jahre Bundesverfassungsgericht, Bd. II.* Tübingen: Mohr Siebeck, 2001, pp. 455-465, (458-462) Uma visão crítica da ponderação de princípios já podia ser vista em: SCHLINK, Bernhard. *Abwägung im Verfassungsrecht.* Berlin: Duncker & Humblot, 1976, pp. 171 ss.

97 MARTINS, Leonardo. *Op. cit. Nota 1,* p. 38 ss.

98 MARTINS, Leonardo. *Op. cit. Nota 1,* pp. 38 ss.

99 PAPIER, Hans-Jürgen. *Op. cit. Nota 93,* pp. 80-88, 92. O autor conclui que intervenções praticadas por meio de impostos, devem ser controladas pelo princípio da igualdade e pelo critério da capacidade contributiva. „Hat ein bei den Gesetzberatung mehr oder weniger deutlich geäußertes, hintergrundiges Motiv bei der Beurteilung der Verhältnismäßigkeit des Steuereingriffs keine Bedeutung, so vermag es anderseits – und darin liegt ein gewisses Korrektiv – diesen Eingriff auch unter dem Gesichtspunkt des Art. 3 Abs. 1 GG *nicht* zu rechtfertigen. Wähl etwa der Gesetzgeber zur Wirtschaftslenkung das Mittel einer *Sonder*steuer für

forma generalizada as normas tributárias do controle de proporcionalidade, como de fato fez Martins.

A posição de Martins é pouco fundamentada, por não ter feito qualquer consideração sobre os fins das normas de tributos, para excluí-los do exame de proporcionalidade, sequer houve o esforço de enfrentar a dificuldade aqui apresentada, portanto ela não pode dar suporte à sua opinião. Ocorre que as dificuldades em se identificarem os fins das normas tributárias não são motivo para se afastar o controle de proporcionalidade sobre elas. Não obstante, como lembra Michael Rodi[100], a dificuldade na identificação de fins é percebida em uma série de casos de restrições a direitos fundamentais fora do âmbito tributário.

Isso evidencia que teorias que tenham por escopo os direitos fundamentais de forma geral (como a de Martins) também precisam considerar dificuldades na identificação de fins e, mesmo assim, isso nunca foi motivo para abandonarem o modelo de controle da proporcionalidade (lembre-se de que a linha crítica seguida por Martins direciona suas críticas somente à ponderação, defendendo efusivamente os controles de adequação e necessidade, bem como a metodológica e prévia distinção entre âmbito de proteção e medida interventiva)[101].

Portanto, a dificuldade na definição de fins não justifica a inaplicabilidade da proporcionalidade. É preciso, contudo, admitir que, no âmbito dos tributos, ela é maior, talvez bem maior. Por isso se justificam, na seara dos tributos, algumas resistências não só à ponderação (proporcionalidade em sentido estrito), como à própria proporcionalidade em sentido amplo (adequação e necessidade). Comparativamente, sob uma perspectiva mais ampla dos direitos fundamentais em geral, há boa dose de consenso sobre a aplicabilidade da dogmática da proporcionalidade, ainda que limitada aos exames de adequação e necessidade (como visto, a maioria dos debates se limitam à proporcionalidade em sentido

---

bestimmte Personen oder Vorgänge, so muß diese *Sonder*belastung unter dem verfassungsrechtlich allein maßgeblichen Zweck der Zuführung zusätzlicher Mittel in den öffentlichen Haushalt sachlich gerechtfertigt, also insbesondere dem Prinzip der (erhöhten) Leistungsfähigkeit der belasteten Gruppe angepaßt sein.“ (p. 92, grifos no original). Em tradução livre: Não tendo um motivo subjacente, mais ou menos expresso pelo conselho legislativo, nenhum significado para o julgamento da proporcionalidade de uma intervenção fiscal, pode, por outro lado, existir um corretivo já conhecido – essa intervenção também não se justificará sob o ponto de vista do art. 3, 1, da Lei Fundamental. Escolhendo o legislador, de algum modo, como meio para a indução econômica um imposto *especial* para determinadas pessoas ou pressupostos, deve então esssa oneração específica ser justificada materialmente em relação à finalidade determinante constitucional de carrear meios adicionais ao orçamento público, portanto, em especial, ser adequada ao princípio da capacidade contributiva, que nesse caso, deve ser mais intensamente manifestada pelo grupo de pessoas oneradas adicionalmente.”

100 RODI, Michael. *Op. cit. Nota 71,* pp. 52-53.

101 MARTINS, Leonardo. *Op. cit. Nota 1,* pp. 120-155.

estrito). Já nos limites mais estritos dos direitos fundamentais relacionados à tributação chega-se a defender, como bons fundamentos, como Papier[102], que a proporcionalidade só se aplica a taxas e contribuições, que não a impostos, nem mesmo aqueles considerados indutores, ou, ainda mais radicalmente, como Martins[103] (ainda que com pouco fundamento) que não se aplica a tributo nenhum.

Com efeito, é necessário perceber algumas especificidades do controle de adequação no que se refere à tributação e, de certo modo, ajustar a dogmática geral a esta espécie de direitos. De certo modo, foi o que propôs Rodi[104], evidenciando, por exemplo, que fins normativos podem ser identificados objetivamente por meio dos efeitos concretos, o que foi mais detalhado ainda por Schoueri[105], partindo de referenciais linguístico-pragmáticos. Parece ser essa espécie de "ajuste" também a proposta de Huster[106], ao evidenciar as diferenças entre direitos de liberdade e direitos de igualdade, para defender que estes têm algumas diferenças estruturais que precisariam ser levados em conta quando da aplicação do que ele chama de "modelo da intervenção" (*Eingriffsmodell*) em relação a esses direitos fundamentais.

Apesar de esclarecerem sobremaneira algumas questões sobre a aplicação da proporcionalidade em matéria de impostos e fixarem importantíssimos pontos de partida teóricos para este trabalho, as ideias de Rodi, Huster e também Ávila se limitam a um certo "dualismo" entre finalidades normativas que se busca aqui superar. Trata-se da classificação de normas em fiscais e extrafiscais, bem como suas derivações[107]. Essa tentativa de superação se deve à premissa de que o controle de proporcionalidade apresenta muito mais vantagens que desvantagens, especialmente por imprimir maior transparência argumentativa no que se refere a circunstâncias fáticas e jurídicas com que se define, em cada caso, o conteúdo concreto dos direitos fundamentais, permitindo uma reconstrução argumentativa das decisões, nem que seja para evidenciar suas falhas e as criticar.

O dualismo entre normas de finalidade fiscal ou extrafiscal pode acabar por retirar, do âmbito de aplicação da proporcionalidade, normas cujos efeitos são, indiscutvelemnte, *de intervenção sobre direitos fundamentais*, a exemplo de uma série de regras de finalidade anti-abuso (consideradas aqui de forma genérica tanto regras

---

102 Ver *Notas 94 e 99*.
103 Ver *Nota 95*.
104 RODI, Michael. *Op. cit. Nota 71,* pp. 52-55, 80-88, 98-108.
105 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica.* Rio de Janeiro: Forense, 2003, pp. 24 ss.
106 HUSTER, Stefan. *Op. cit. Nota 66,* pp. 514-543.
107 Capítulo III.

antielisivas como antiabusivas), por se encaixarem no âmbito da fiscalidade. Por outro lado, ainda que se pretendesse inserir tais objetos no escopo do exame de proporcionalidade, tal controle, no mínimo, seria menos consistente.

Afinal, pelos pressupostos comumente adotados, combater a elisão é uma imposição da própria repartição de encargos conforme a justiça distributiva (função fiscal), logo, não deveria se submeter ao controle de proporcionalidade. Submeter regras antielisivas ao controle implica, portanto, superar esse dualismo classificatório. Isso será feito no próximo capítulo. Neste ponto, impende evidenciar que o exame de proporcionalidade, conquanto não esteja subordinado a classificações normativas fiscais ou extrafiscais, enfrenta dificuldades no controle de adequação, exatamente por conta do motivo pelo qual se contesta aqui a possibilidade de classificação de normas tributárias, qual seja: a enorme dificuldade em se identificarem seus fins.

2.2 A adequação e a identificação dos fins

Como dito, a proporcionalidade, tanto como instrumento de controle normativo de intervenções pelo aplicador do direito (especialmente os órgãos do Poder Judiciário), como de reconstrução argumentativa dessas decisões pela dogmática jurídica, é um exame escalonado, normalmente em três fases: os exames de adequação, necessidade de proporcionalidade em sentido estrito. Há quem sustente que um outro exame é prévio a este de adequação, que é o exame da própria "finalidade" ou da "justificativa" subjacente à medida interventiva[108], para que, antes de tudo, se verifique a possibilidade de ela ser legitimamente perseguida.[109].

Essa identificação representa uma das maiores dificuldades da dogmática dos direitos fundamentais relacionados à tributação, seja porque normas tributárias cumprem a diversos fins, seja porque entre tais fins é difícil definir qual é prevalente, seja porque não se pode tomar como pressuposto a "vontade do legislador histórico"[110], tendo levado até alguns a afirmarem que controlar as finalidades das normas tributárias em termos de proporcionalidade seria definitivamente impossível[111]. No entanto, é possível sustentar que a busca por "finalidades" é uma busca por "justificativas"[112], que, por sua vez, podem ser

108 CLÉRICO, Laura. *Op. cit. Nota 20,* pp. 29-34.
109 IPSEN, Jörn. *Op. cit. Nota 16,* p. 53.
110 Capítulo III e IV.
111 PAPIER, Hans-Jürgen. *Op cit. Nota 93,* pp. 90-91.
112 Capítulos III e IV.

identificadas com os efeitos imputáveis a essas normas, como explicaram Rodi[113], Schoueri[114], Ávila[115] e Reimer[116], especialmente a partir do pensamento de Klaus Vogel[117].

Com efeito, quando se identificam efeitos que possam ser imputados a um dado regramento e que o justifica, só se o fez porque havia uma relação de causalidade entre a norma e tais efeitos. Em outros termos, em matéria tributária, só se imputa um fim a uma norma pelos efeitos que ela possa produzir concretamente, de modo que todo fim alegado como justificativa para um determinado regramento já terá com esse regramento uma relação de "adequação"; isso significa que, na prática, o exame de adequação é procedido na própria identificação dos fins e nele se esgota, podendo-se até mesmo afirmar que, de fato, "não há um exame de adequação" de normas tributárias, ou, se há, ele ocorre implicitamente na identificação das finalidades justificadoras da restrição a direitos fundamentais que a norma provoca. Portanto, a investigação sobre a finalidade justificadora da norma já examina intrinsecamente sua adequação, a busca pela finalidade já é um controle de adequação, pois não se pode imputar a uma norma tributária uma finalidade que ela não está apta a realizar, nesse caso, ela simplesmente não terá esta finalidade como justificativa.

Se na dogmática dos direitos fundamentais em geral é possível imputar-se um fim "abstrato" às medidas interventivas (e isso é muito típico no controle do exercício do poder de polícia administrativa, gênese do controle de proporcionalidade)[118] e há possibilidade de estas não serem adequadas a eles, isso não parece ocorrer na seara dos tributos, pelo que, aqui especialmente, se pode dizer que o primeiro exame de proporcionalidade em sentido amplo é a "identificação dos fins", ou melhor, dos "efeitos". A consequência seguinte é a de que uma norma tributária que intervenha no âmbito de proteção de direitos fundamentais à qual não se possam atribuir nenhum efeito justificador (repartidor, simplificador ou indutor) é, por si só, inválida.

Talvez um bom exemplo seja o de um tributo cuja lei de instituição revele-se extremamente lacônica, o que é muito comum na esfera das taxas. Quando uma lei dá muito poucos contornos ao fato gerador de uma taxa, ela intervém sobre o âmbito de

113 RODI, Michael. *Op. cit. Nota 71,* pp. 80 ss.
114 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 105,* pp. 26 ss.
115 ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 55,* pp. 81 ss.
116 REIMER, Ekkehart. Die sieben Stufen der Steuerrechtfertigung. In: *Boris Gehlen, Frank Schorkopf (Hrgs.)*, *Demokratie und Wirtschatft.*Tübingen: Mohr Siebeck, 2013, pp. 113-141, (131-132).
117 VOGEL, Klaus. Die Abschichtung der Rechtsfolgen im Steuerrecht. Lastenausteilungs-, Lenkuns- und Verainfachungsnormen und die ihnen zuzurechnenden Steuerfolge: eine Beitrage zur Methodenlehre des Steuerrechts. *Steuer und Wirtschaft 2/1977,* pp. 97-121, (106-107, 110-117).
118 VOGEL, KLAUS. *Op. cit. Nota 22,* pp. 389 ss.

proteção do direito fundamental à legalidade, no sentido de determinação conceitual, como defendido por Schoueri[119], a que corresponde a dimensão de *princípio* da legalidade, como explica Ávila[120]. Não se pode exigir do legislador que esgote todas minúcias possíveis e imagináveis a respeito das normas tributárias, daí sua natureza principiológica. E ele normalmente, em princípio, tem como justificativa, para não normatizar em tantos detalhes, a praticabilidade da tributação, no sentido de que leis extremamente detalhadas são igualmente complexas e difíceis de aplicar.

No entanto, quando uma lei descreve como fato gerador de uma taxa "o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição"[121], sem sequer dizer se o fato gerador do tributo é uma das inúmeras formas do exercício do poder de polícia ou uma das infindáveis modalidades de serviços público, a respectiva norma não tem nem efeito repartidor, nem indutor nem mesmo simplificador, pois tamanha abertura prescritiva foge até à praticabilidade, pois sequer a Administração tem balizas mínimas para executar o comando legal e efetuar o lançamento tributário nos termos prescritos pelo Código Tributário Nacional (art. 142).

Uma tal regulação simplesmente não tem efeito potencial legítimo que a justifique. Ela não é adequada ao seu fim porque não tem fim, no sentido de efeito que a justifique. Uma objeção, no entanto, poderia ser feita. O ato normativo em questão é bastante adequado a uma finalidade que não pode ser desconsiderada em qualquer tributo: a arrecadação. Ocorre que, conforme será demonstrado, a arrecadação não é um fim que possa ser considerado no processo de justificação de normas tributárias no que se refere a sua intervenção sobre direitos fundamentais,[122] pois, se arrecadar é função de todo tributo, a função das normas que os instituem é exatamente "regrar" essa arrecadação, assumindo,

---

119 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 114,* pp. 247-248. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 47,* 2013, p. 292, 298-299.

120 ÁVILA, Humberto. Legalidade tribtuária multidimencional. In: *Roberto Ferraz (org.), Princípios e limites da tributação.* São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 279-291, (287). "O termos 'determinabilidade', da 'tipicidade' ou da 'determinação', demonstra que o texto da norma deve especificar, na maior intensidade possível, o conteúdo determinado da relação tribtuária. A Própria lei deve determinar todos os elementos da relação tribtuária (sujeitos passivos, alíquota, base de cálculo)."

121 Lei Federal n. 9.960, de 28.01.2000.

122 Embora em um contexto um pouco diverso, Schoueri já tratou da opção pela consideração das finalidades das normas tribtuárias em vez da finalidade dos tribtutos. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 105,* p. 16. Anteriormente o tema já tinha também sido tratado por outros autores na Alemanha, a que se fará refência no capítulo especificamente deicado ao assunto.

assim, as funções de repartir os encargos, simplificar a administração e intervir sobre o domínio econômico.[123]

Se a arrecadação em si fosse uma finalidade válida, a referida norma já teria um efeito ou finalidade que a justificaria, ao menos em princípio. Não se nega que os tributos tenham como finalidade primária arrecadar receitas para as atividades estatais, mas eles não se confundem com as normas que os instituem e regulam. Normas tributárias têm como finalidade precedente a repartição de encargo.[124] E se o efeito repartir de encargos na seara dos impostos é obtido pela sua graduação conforme a capacidade econômica do contribuinte[125], no caso das taxas dá-se conforme a equivalência entre o custo da atividade estatal individualizada em relação ao contribuinte e o que se cobra dele (seja ela a prestação de um serviço público, seja o exercício do poder de polícia) [126].

E uma tal lei que não descreva minimamente qual atividade estatal dará causa ao tributo não permite, por óbvio, que se afira seu custo. Não se pode estimar o custo de algo que não se sabe o que é. Logo, se no exemplo acima, a referida taxa se justifica em função da arrecadação de receita, o resultado é bem diferente, ao se considera-la em função da repartição de encargos entre os contribuintes, no caso, conforme o custo da atividade estatal. Daí a afirmação de que uma tal restrição à legalidade, além de não se justificar sob a praticabilidade, tampouco o faz em relação à repartição de encargos, sendo tal regramento desprovido de qualquer justificação finalística admitida juridicamente cuja proporcionalidade se possa verificar[127].

2.3 As dificuldades do exame necessidade de efeitos indutores de normas tributárias

Uma outra especificidade do controle de proporcionalidade de normas tributárias merece ser evidenciada e, desta vez, se refere ao exame de necessidade. Na

---

123 Por todos: VOGEL, Klaus. *Op. cit. Nota 117.*

124 E aqui se fala em "precedente" em vez de "primária" ou "principal" por razões específicas. Pois parte-se da premissa de que não se deve estabelecer um fim mais "importante" ou "legítimo" nem para os tributos nem para suas normas. Tal precedência visa muito mais à garantia da objetividade do debate sobre normas tributárias, como ficará mais claro no exame da referente à igualdade. Fala-se em precedência porque a maioria dos ordenamentos constitucionais (dentre as quais o Brasil) dão esta precedência à repartição de encargos, mas isto é uma escolha do constituinte e evita-se aqui atribuir uma precedência axiológica sobre qualquer uma das funções que normas tributárias possam assumir.

125 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 47,* 2013, pp. 199-202.

126 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 47,*2013, pp. 174-175.

127 CLÉRICO, Laura. *Op. cit. Nota 20,* p. 29. "Die Geeignetheitsprüfung setz eine teleologisch Beziehung zwischen Zweck und Mittel voraus. Ohne Zweck kann man das Mittel nicht auswählen. Ohne Zweck kann man nicht nachfraglich feststellen, ob das Mittel zur Förderung des Zieles geeignet ist." Em tradução livre: "O exame de adequação pressupõe uma consideração teleológica entre meio e fim. Sem um fim não se pode escolher um meio. Sem um fio não se pode questionar se um meio é adequando ao fomento de um fim."

dogmática dos direitos fundamentais em geral, esse é um exame que apresenta muito mais dificuldades que o primeiro,[128] visto que a adequação de uma medida é algo que se caracteriza em termos potenciais, ou seja, basta que a medida seja apta a "fomentar" a realização do fim que a justifica, para que seja caracterizada como tal[129], o que tende a não trazer muitas dificuldades, leva alguns a sustentarem não haver muitas dificuldades[130].

Já a necessidade é um exame que envolve duas análises correlatas. Primeiro, só entra em comparação com a medida questionada outra que seja "igualmente adequada", portanto, que tenha potencial de fomento equivalente ao da primeira[131], ou seja, só se considera haver uma "alternativa" se esta apesentar um nível de adequação ao da medida impugnada[132]. Segundo, a medida sob questionamento só se mostra necessária se a alternativa a ela (que deve ser adequada de forma equivalente) não for menos restritiva em relação ao direito fundamental em jogo, em outros termos, caso demonstrada a existência de uma medida que, além de tão adequada quanto a primeira, no que se refere ao fomento da finalidade, mostrar-se menos restritiva a direitos fundamentais afetados.

Daí resulta que, a depender da adoção ou não de teorias econômicas, na enorme maioria dos casos, a avaliação de todas as medidas levará aos mesmos resultados, é dizer, de acordo com o pressuposto teórico político econômico, ou todas as medidas serão necessárias ou, inversamente, todas serão desnecessárias. Explica-se: A indução de comportamentos pode ser realizada por medidas menos restritivas que a tributação, como, por exemplo a concessão de subsídios diretos em vez de incentivos fiscais.

Para isso, pense-se no caso de um município que esteja localizado em uma região em que a maioria dos seus vizinhos tenha instituído o imposto sobre serviços – ISS à alíquota de 5%. Esse município pretende atrair empreendimentos do setor de tecnologia para seus perímetros e decide-se, para isso, reduzir a alíquota do referido imposto incidente sobre tais serviços para 2%. Ocorre que é possível encontrar na literatura, de um lado, tanto enormes objeções à concessão de incentivos fiscais como instrumento de intervenção sobre o domínio econômico, normalmente, alegando-se que subsídios diretos são mais

---

128 HIRSCHBERG, Lothar. *Op. cit. Nota 20,* pp. 153-175.
129 HIRSCHBERG, Lothar. *Op. cit. Nota 20, p*. 51.
130 HIRSCHBERG, Lothar. *Op. cit. Nota 20,* p. 56.
131 Opta-se aqui pela referênia a um potencial de fomente "equivalente" entre as duas medias comparáveis, pelo fato da referência a pontenciais "iguais" apresentar dificuldades que podem levar a discussões intermináveis, em função das quais, talvez todas as medidas sob exame fossem sempre necessárias. Capítulo II.
132 SCHLINK, Bernhard. *Op. cit. Nota 96,* pp. 456-458.

eficazes a estes propósitos, além de mais equitativos e transparentes[133], como, de outro, manifestações no sentido de que os subsídios diretos apresentam os mesmos problemas normalmente atribuídos às renúncia de receita ou "despesas fiscais" (tax expenditures).[134]

Com efeito, o exame de necessidade nunca poderá ocorrer, pois ele depende de medidas "igualmente" adequadas para que haja a comparação, passando-se sempre ao exame de proporcionalidade em sentido estrito. Pois, se no exame de adequação propriamente dito o nível desta adequação em termos comparativos não é analisado (basta que o meio fomente o fim para ser adequado), no exame de necessidade ele tem um papel central.

Pois só se poderão comparar os níveis de restrição a direitos fundamentais de duas medidas que tenham "eficácias equivalentes". É de se responder intuitivamente que, como quase nunca será possível aferir se um subsídio direto é tão eficaz quanto um incentivo fiscal, elas nunca poderão ser "comparáveis" em termos de necessidade. É dizer, o incentivo fiscal será sempre necessário, não porque o subsídio direto será mais restritivo que ele, mas porque, ainda que o subsídio seja menos restritivo, dificilmente se poderá concluir pela "adequação equivalente" de ambos, o que é imprescindível para que sejam comparados em um exame de necessidade.

O aplicador do direito aqui estará frequentemente diante de hipóteses em que não haverá um mínimo de segurança sobre: a) se os meios são equivalentemente adequados ou b) se um deles é mesmo menos restritivo que o outro. E esse exame de necessidade, quando diante de uma dúvida tal, inclusive e especialmente, em termos epistemológicos, deve ficar a cargo do legislador, cuja competência decisória tem prevalência em casos de dúvidas sobre o resultado desses exames,[135] de adequação e necessidade (esses dois primeiros exames vão ficar quase sempre no seio da competência decisória do legislador). Todavia isso não torna impossível qualquer controle normativo por parte dos órgãos judiciais, tal controle é possível, mas é ainda mais difícil e delicado. Será, então, o caso de se partir para controle de proporcionalidade em sentido estrito.

---

133 SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expeditures.* Cambridge (Massachusetts): Harvard University Press, 1973, pp. 126-174. SURREY, Stanley S.; McDANIEL, Paul R. The Tax Expenditure Concept: Current Develpments and Emerging Issues. In: *Paul L. Caron, Karen C. Burke, Grayson M.P. McCouch, Federal Income Tax Anthology.* Cincinatti (Ohio): Anderson, 1997, pp. 299-302, (301-302).

134 MUGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Public Finance in Theory and Practice.* International student edition. 2nd Ed. Tokyo / Auckland / Düsseldorf / Johannesburg / London / Mexico / New Dlhi / Panama / Sao Paulo / Singapore / Sydney: McGraw-Hill Kogakusha: 1976, pp. 44-45.

135 ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 55,* p. 368.

Quando se está diante de medidas que se apresentam como alternativas à consecução de um fim, mas cujos níveis de adequação e de restrição a direitos fundamentais forem paralelamente diversos (é dizer: a medida mais restritiva será também a mais adequada), é o caso de se passar ao próximo nível da análise, o exame de proporcionalidade em sentido estrito. Daí a afirmação de que o exame de proporcionalidade tende a ser bastante restrito no controle de efeitos indutores, visto que ele normalmente se resolverá na ponderação realizada nos termos da proporcionalidade em sentido estrito, o último estágio do exame.

2.4 A delimitação do âmbito de aplicação do controle de proporcionalidade com base na função das normas tributárias

Mencionou-se acima que a classificação de finalidades predominantes nas normas tributárias, especialmente de impostos, pode levar a afirmações sobre os limites ao exame de proporcionalidade dessas normas, tanto no Brasil [136], como na própria Alemanha[137], país ao qual se pode atribuir a gênese do exame de proporcionalidade (com a estrutura que se toma como premissa neste trabalho), não só sob a perspectiva dogmática[138], como da prática judicial[139]. É verdade que já se opuseram uma série de dificuldades à aplicação do controle de proporcionalidade a quaisquer normas de impostos, sob o fundamento de não ser possível identificar finalidades concretas a essas normas e que elas não podem ser confundidas com motivos políticos do legislador histórico, como defendido por Hans-Jürgen Papier[140], na década de 70.

Foi, porém, apontado por Klaus Vogel[141], ainda na mesma década, que, esgotando-se as possibilidades de busca pela vontade do legislador objetivada na lei, deve-se buscar a função com a qual o regramento é empregado. Tal ideia foi defendida por

---

136 ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 55,* p. 84-99. ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 21,* pp. 175-176. ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 60,* pp. 160-162.
137 RODI, Michael. *Op. cit. Nota 71,* pp. 51-52.
138 Talvez um dos primeiros trabalhos sobre a proporcionalidade já com a apresentação de uma exame minimamente estruturado seja: KRAUS, Rupprecht von. *Die Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.* Hamburg: Appel, 1955. Mas, como dito, já em 1931 era possível ver menções ao exame de necessidade de atos de exercício do poder de polícia, em: DREWS, Bill. *Op. cit. Nota 22,* pp. 61 ss (63).
139 Atribui-se normalmente ao Caso *Lüth (BVerfGE 7, 198)*, julgado em 15 de janeiro de 1958, uma das primeiras manifstações de controle de constitucionalidade de atos normativos pelo Tribunal Constitucional Federal Alemão sob a forma, ainda inicial, do exame de proporcionalidade.
140 PAPIER, Hans-Jürgen. *Op. cit. Nota 93,* pp. 90-91. É preciso salientar, contudo, que a opinião de Papier parte de uma interpretação restrita do conceito de impostos posto no Ordenamento Tribuário alemão (*Reichsabgabenordnung*) de 1919, segundo o qual, mesmo impostos ditos "ordenandores" não deixam de servir, ao menos potencialmente à arrecadação e "impostos que não servissem nem potencialmente a isso, não seria impostos, no sentido daquela lei federal".
141 VOGEL, Klaus. *Op. cit. Nota 117,* pp. 106-107, 110-117.

Humberto Ávila[142], já com uma referência mais precisa aos efeitos e à noção de eficácia das normas tributárias. E no mesmo ano, Luís Eduardo Schoueri[143] fez tal aproximação de forma ainda mais enfática e específica, valendo-se de pressupostos metodológicos linguísticos para defender que a identificação das normas tributárias deve ser dada pragmaticamente, isto é, pela análise dos seus efeitos.

Michael Rodi[144], um pouco antes, havia defendido essa identificação "eficacial" e feito uma observação especificamente direcionada à identificação de fins no controle de proporcionalidade de normas tributárias, como mencionado: a dificuldade em se identificarem fins de normas que intervêm sobre os direitos fundamentais está presente em toda a dogmática dos direitos fundamentais (não é exclusividade dos tributos, talvez só seja mais intensa neste âmbito específico), contudo isso nunca impediu a aplicação do controle de proporcionalidade naquele âmbito geral.

O mesmo Rodi[145] assume os problemas e dificuldades existentes na aplicação do controle de proporcionalidade sobre normas de impostos e dá um interessante panorama das possíveis soluções: a) ignorar as dificuldades que surgem nesse âmbito e simplesmente transplantar os pressupostos e elementos da proporcionalidade desenvolvidos no âmbito geral dos direitos fundamentais, que ele rejeita diante da não superação de tantas dificuldades; b) abrir mão dessa forma de controle e construir para os direitos fundamentais relacionados à tributação uma dogmática completamente específica, como, por exemplo, baseada em princípios da tributação justa, a partir de aproximações éticas e valorativas, ao estilo da escola de Klaus Tipke e Joachim Lang[146], que, por sua vez, Rodi também rejeita, por demonstrar que uma tal aproximação não deixa de fazer ponderações entre bens jurídicos ou princípios, só que o faz de maneira prévia e posta em suas premissas, sendo um modelo que, portanto, não deixa de ponderar bens e direitos, ainda

---

142 ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 55,* pp. 81-86. Na verdade, a proposta foi publicada na Alemanha, em tese de doutorado, apresentada à Universidade de Munique, mas com referência ao ordenamento brasileiro, sob o título *Materiell verfassungsrechtliche Beschränkungen der Besteuerungsgewalt in der brasilianischen Verfassung und im deutschen Grundgesetz.* Isso ocorreu em 2002. De fato, no Brasil, a primeira edição da tradução do trabalho para o português só ocorreu em 2004.

143 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 105,* pp. 26-31. Fala-se que as ideias foram sustentadas no mesmo ano porque o trabalho de Schoueri aqui referido, apesar de publicado em 2003, foi apresentado como tese perante a Universidade de São Paulo em concurso para o cargo de Professor Titular, em 2002. Por outro lado, o trabalho de Ávila aqui referido sob a designação do ano de 2008, consiste na 3ª edição do livro, cuja primeira edição brasileira é de 2004. Tal trabalho, por sua vez é uma versão traduzida e ampliada de sua tese de doutorado defendida em 2002 perante a Universidade de Munique, publicada na Alemanha no mesmo ano. Faz-se contextualização é apenas para demonstrar a proximidade (quase simultaneidade) temporal das ideias.

144 RODI, Michael. *Op. cit. Nota 71,* pp. 53.

145 RODI, Michael. *Op. cit. Nota 71,* pp. 54-72.

146 HEY, Johanna. In: *Tipke/Lang Stuererecht.* 21 Auf. Köln: Otto Schmidt, 2013, pp. 60 e ss.

que sem o assumir; c) desenvolver-se uma dogmática que parte daquela geral dos direitos fundamentais e do controle de proporcionalidade efetuando adaptações às necessidades específicas do direito constitucional dos impostos. Essa última parece ser a melhor opção, ainda que a dogmática proposta aqui se distancie um pouco daquela sugerida por Rodi.

Mesmo sem levar em conta todo detalhamento desse autor sobre este aspecto, uma série de autores, como já demonstrado, tomam como premissa a possibilidade de aplicação do controle de proporcionalidade das normas tributárias, especialmente de impostos[147]. Tal premissa é baseada em certo consenso no que diz respeito a alguns pontos. O primeiro deles diz respeito à aplicabilidade do controle de proporcionalidade sobre as normas consideradas indutoras de comportamentos, de certo modo, dando por superadas todas as dificuldades que Papier havia apresentado até em relação a essas normas.[148]

Esse primeiro consenso se deve à tese de que não se levam em conta de forma isolada neste exame os motivos políticos do legislador, senão em cotejo com os efeitos concretos produzidos por cada norma impositiva, ou seja, como proposto por Vogel, "pela sua função, seus fins"[149]. Como será aprofundado, a adoção dos efeitos normativos neste trabalho é ainda mais radical, pois a proposta é que não se busque aqui identificar nem a vontade do legislador histórico, nem sua vontade "objetivada na lei", isso porque a intenção do legislador e, do mesmo modo, o fim que se identifica objetivamente pelo contexto normativo no momento da deliberação de determinado regramento, não afetam direitos fundamentais; pois tais direitos muitos muitas vezes foram até indiferentes em relação àquele contexto e, talvez, nem tenham sido considerados pelo legislador histórico. O que promove a intervenção sobre o âmbito de proteção dos direitos fundamentais são os efeitos normativos, são eles que precisam ser justificados e controlados, não as intenções ou motivos que, mesmo "objetivados", têm boa dose de subjetividade. O que se busca aqui é mitigar essa subjetividade, identificando objetivamente os efeitos sobre direitos fundamentais, sem levar-se o contexto em que se decidiu por determinada norma.

---

147 HUSTER, Stefan. *Op. cit. Nota 82,* pp. 175 ss. HUSTER, Stefan. *Op. cit. Nota 66,* pp. 543 e ss. RODI, Michael. *Op. cit. Nota 71,* pp. 40-41, 52-55. BEYER, Tina. *Die Freiheitsrechte, insbeseondere die Eigentumsfreiheit, als Kontrollmaßstab für die Einkommensbesteuerung: Zur Anwendung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes im Steuerrecht.* Berlin: Duncker & Humblot, 2003, pp. 230-239. ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 55,* p. 84-99. ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 21,* pp. 175-176. ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 60,* pp. 160-162. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Nota 105,* pp. 50, 292-295. REIMER, Ekkehart. *Op. cit. Nota 116,* pp. 129-130.

148 HUSTER, Stephan. Citado na *Nota 66,* p. 542-544 e 549. RODI, Michael. *Op. cit. Nota 71,* pp. 51-52. BEYER, Tina, *Op. cit. Nota 147,* p. 238. ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 55,* p. 84-99. ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 21,* pp. 175-176. ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 60,* pp. 160-162. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 105,* pp. 50, 292-295. REIMER, Ekkehart. *Op. cit. Nota 116,* pp. 129-130.

149 VOGEL, Klaus. *Op. cit. Nota 117,* p. 107.

Com efeito, essa convergência de opiniões a respeito da aplicabilidade do exame de proporcionalidade sobre os efeitos indutores das normas tributárias não parece gerar grandes problemas, ao menos em princípio. Por isso, tende-se a concluir que, realmente, o controle de proporcionalidade, ao menos sobre uma parcela do que se chama extrafiscalidade, qual seja, aquela referentes às normas que se justifiquem por efeitos indutores, deve ser aplicado. Não que ele seja simples, e os impostos incidentes de forma severa sobre o tabaco demonstram isso de forma suficiente[150], como demonstrado oportunamente[151]. Mas o exame, em si, parece ser não só possível como devido. Em síntese, não há como divergir do entendimento de que os efeitos indutores que normas tributárias venham a ter sobre direitos fundamentais devem ser controlados em termos de proporcionalidade.

No entanto, a situação é bem menos clara no caso das normas guiadas por finalidades simplificadores, em cuja classe são incluídas normas de praticabilidade, como presunções e tipificações, limites mínimos isentos, incidências sobre bases fixas[152], dentre outras. É muito interessante perceber que em trabalhos mais antigos não se externava grande preocupação em inserir finalidades simplificadoras, seja nas discussões sobre o controle de proporcionalidade, seja sobre as finalidades das normas de impostos, tanto que, no caso de Papier[153], no capítulo referente às finalidades das normas tributárias, fala-se em um dualismo entre "impostos" (e não normas) financeiros ou ordenadores e, mesmo quando se fala das finalidades das "normas" e a dificuldades de se as identificar, só há referências à arrecadação de receitas para cobertura das necessidades financeiras do Estado em contraposição à intervenção sobre a ordem social e econômica. O trato da tipificação ou da "consideração tipificante" no direito dos impostos é tratada no último capítulo deste livro, já sem qualquer menção àquelas finalidades, muito menos ao controle de proporcionalidade[154].

No próprio trabalho de Vogel[155] (considerado um divisor de águas sobre a temática), ainda que em diversas passagens seja mencionada a função simplificadora, ao lado da indutora (em contraposição à repartidora de encargos), percebe-se que o

150 O exemplo das dificuldades que geram a tributação sobre o tabaco e o alcool, já foram usados, dentre outros, por: PAPIER, Hans-Jürgen. *Op. cit. Nota 93,* p. 91. REIMER, Ekkehart. *Op. cit. Nota 116,* p. 133.
151 Capítulo.
152 HEY, Johanna. *Op. cit. Nota 146,* p. 66.
153 PAPIER, Hans-Jürgen. *Op. cit. Nota 93,* pp. 76-92.
154 PAPIER, Hans-Jürgen. *Op. cit. Nota 93,* pp. 202-209.
155 VOGEL, Klaus. *Op. cit. Nota 117.*

enfrentamento das questões é tem como fio condutor muito mais presente a contraposição entre função repartidora de encargo e função indutora.

Em um cenário mais atual, autores como Humberto Ávila[156] e Stephan Huster[157] defendem a aplicação do controle de proporcionalidade também sobre normas simplificadoras ou de praticabilidade e delas tratam com um pouco mais de detalhe que Vogel. Mas, ainda que ambos adotem firmemente a distinção entre fins internos e externos (equivalente a fiscais e extrafiscais), como critério definidor da aplicabilidade ou não do controle de proporcionalidade, parecem divergir nos próprios direitos fundamentais que funcionam como parâmetros no controle.

Segundo Ávila[158], enquanto normas de finalidade interna são controladas pelo princípio da igualdade, normas com finalidade externa restringem direitos de liberdade, e são estes direitos cuja restrição deve ser controlada pela proporcionalidade. O autor contrapõe em quadro esquemático o controle da finalidade fiscal e extrafiscal; aquela se dá pelo princípio da igualdade, esta pelo postulado da proporcionalidade.[159] Mas é preciso admitir que Ávila não afirma expressamente que a praticabilidade é uma razão para restrições à liberdade. Isso é o que pode deduzir das seguintes afirmações: a) a praticabilidade é um fim externo;[160] b) fins externos tendem a restringir a liberdade;[161] c) fins externos se controlam em termos de proporcionalidade;[162] d) a repartição de encargos é um fim interno, que se controla por meio da igualdade, ou pelo exame de "correspondência"[163]. A praticabilidade é, portanto, um estado de coisas externo ao direito (finalidades administrativas concretas)[164] e que se contraporia mais diretamente à liberdade que à própria igualdade, embora o autor ressalve que fins externos *também* poderiam restringir o princípio da igualdade[165].

Disto parece possível concluir que a colisão, ao menos em princípios, dar-se-ia muito mais entre liberdade e praticabilidade, que entre esta e a igualdade, embora, repita-se, o autor afirme ser possível controlar a praticabilidade também pelo princípio da igualdade. Tanto que, ao tratar do controle de normas fundadas justificadas pela

---

156 ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 55* pp. 358,378 3 438. ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 21,* p. 176.
157 HUSTER, Stefan. *Op. cit. Nota 66,* p. 545.
158 ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 55,* pp. 83-84.
159 ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 55,* p. 87.
160 ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 55,* pp. 358, 378 e 414.
161 ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 55,* p. 83-84, 98.
162 ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 55,*pp. 84, 87.
163 ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 55,* p. 87.
164 ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 55,* p. 84.
165 ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 55,* p. 99.

praticabilidade, como as de substituição tributária, por favor gerador presumido, Ávila[166] aponta veementemente a necessidade de as generalizações simplificadoras se apoiarem em parâmetros postos pelo princípio da igualdade.

Já Huster[167] defende que a proporcionalidade também controla restrições a direitos de igualdade (não só de liberdade) e que estes é que são restringidos quando impostas normas voltadas à praticabilidade como fim, que também é externo (praticabilidade está no âmbito da extrafiscalidade). Para esse autor, a contraposição se dá entre igualdade e praticabilidade, ou seja, suas premissas são um pouco diversas das de Ávila. No entanto, ambos afirmam em consenso a existência de uma contraposição entre praticabilidade e fins internos, ou melhor, uma antítese entre a praticabilidade da tributação e o efeito/função "repartidor de encargos", daí sua submissão da função simplificadora ao controle de proporcionalidade.

Embora pareça bastante sustentável que o dever de proporcionalidade se impõe a essas normas, sua inserção no âmbito da extrafiscalidade ou das finalidades externas se mostra questionável[168]. E o mesmo ocorre com as normas que visam a combater a elisão e a evasão fiscal, cuja submissão ao dever de proporcionalidade parece igualmente sustentável, embora sua inclusão no âmbito da extrafiscalidade ou das finalidades externas pareça se sustentar bem pouco. A primeira objeção que se pode fazer é que normas antielisivas ou antiavasivas[169] têm função repartidora de encargos e que, ainda assim, podem se submeter ao exame em questão.

Isso leva a uma série de dúvidas sobre a aplicabilidade do referido controle no âmbito de inúmeras normas de impostos e, até outros tributos, porque é enorme a quantidade de regramentos impositivos cuja finalidade é sustentada igualmente sobre a praticabilidade da tributação e o combate à evasão fiscal, ou até à própria elisão. Ficaria sem resposta, por exemplo, se é possível controlar a proporcionalidade de algumas regras CFC, de controle de preços de transferência, contra subcapitalização de empresas e as próprias regras de substituição tributária por fato gerador presumido. Afinal, seria possível justifica-las tanto com base no combate ao abuso, quanto na praticabilidade da tributação,

---

166 ÁVILA, Humberto. Parecer. Imposto sobre a circulação de mercadorias – ICMS. Substituição tributária. Base de cálculo. Pauta fiscal. Preço máximo ao consumidor final. Diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta ou o preço máximo ao consumidor sugerido pelo fabricante. Exame de constitucionalidade. *Revista dialética de direito tributário (123/122),* 2005, pp. 124 ss. (125).

167 HUSTER, Stefan. *Op. cit. Nota 66,* pp. 543-546.

168 Ver Capítulo IV

169 Opta-se aqui pelo trato unificado das duas sob o uso do signo "normas antiabuso". Ver Capítulo IV.

sendo que a primeira finalidade poderia ser considerada "interna", a segunda "externa". Logo, ter-se-iam duas repostas diametralmente opostas sobre o dever de proporcionalidade em tais casos. Afinal, devem os efeitos dessas normas ser controlados em face do princípio da igualdade ou do exame de proporcionalidade?

Isso causa ainda mais perplexidades, ao se constatar que o exame de proporcionalidade vem assumindo posição paradigmática na jurisprudência da Corte Europeia de Justiça, ao exercer o controle de normas de direito nacional dos estados-membros em relação às quatro liberdades fundamentais e a proibição de discriminação prescritas pelo direito comunitário,[170] e que o objeto desse controle, frequentemente, são normas justificadas pelo combate à elisão fiscal, como ressaltam Ben Terra e Peter Wattel[171]. Tal combate, todavia, parece claramente uma função repartidora de encargo. Afinal só se combate a elisão para que cada um pague imposto conforme a sua capacidade contributiva.

Isso leva a crer que, talvez, uma visão dicotômica a respeito das normas tributárias, que implique sua classificação finalística como de função fiscal ou extrafiscal (aqui incluída a indução de comportamentos e a simplificação) não seja a melhor forma de lidar com os direitos fundamentais em matéria tributária ou, mais especificamente, essa classificação de normas não deva ser o parâmetro para se definir quando é devido ou não aplicar metodologicamente o controle de proporcionalidade, o que leva a discussão ao campo das finalidades das normas tributárias e eventuais classificações daí decorrentes, o que será feito no próximo capítulo.

170 NOGUEIRA, João Félix Pinto. *Op. cit. Nota 70,* especialmente, capítulos IX e X.
171 TERRA, Ben; WATTEL, Peter. *European tax law.* Amsterdam: Kluwer, 2013, pp. 45, 464, 476-483, 515-518. Sustentando a tese de que o controle de proporcionaldiade representa uma virada paradigmática do direito comunitário europeu em matéria de impostos: NOGUEIRA, João Félix Pinto. *Op. cit. Nota 70,* pp. 411 ss.

CAPÍTULO III

DA JUSTIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS À ESTRATIFICAÇÃO DOS SEUS EFEITOS

1. A justificação dos tributos e a igualdade

Há muito tempo, a ciência das finanças e a dogmática jurídica procuram justificar as normas tributárias e isso se deu por vários motivos. Um deles é uma busca por sua legitimação com vista à própria aceitação social dos tributos, como apontava Aliomar Baleeiro[1], o que não destoa das próprias exigências de legitimidade do Direito em geral[2]. A partir de muitos desses desenvolvimentos teóricos, a dogmática jurídica relativa aos tributos procurou justificar sua existência, mas com um novo objetivo, de ordem metodológica, relativo à própria aplicação das normas tributárias[3].

O princípio da igualdade acabou se tornando a principal exigência para que tanto a dogmática jurídica como a própria prática jurisprudencial buscassem justificar as normas tributárias[4], chegando-se à ideia de "justificação"[5], para se definirem os parâmetros de comparação exigidos pelo mandamento formal da igualdade.[6] Perceba-se, desde já, que não se trata hoje de justificar os tributos em si, cuja necessidade reside na própria existência dos Estados contemporâneos[7], que se financiam predominantemente por receitas derivadas do domínio econômico, daí Ekkehart Reimer[8] afirmar que não há Estado sem imposto nem imposto sem Estado, e Baleeiro[9] defender que "a justificação dos impostos

---

1 BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças.* 14ª ed. revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 256.

2 ZIPPELIUS, Reinhold. *Juristische Methodenlehre.* 11 aufl. München: C. F. Beck, 2012, pp. 12-14.

3 BALLEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças.* 17ª ed. revista e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 228.

4 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário.* 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 172. "A importância da busca de uma justificação está no princípio da igualdade. (…) este princípio impõe que haj uma fundametação para toda diferenciação entre contribuintes".

5 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tribtuárias indutoras e intervenção econômica.* Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 150-154.

6 TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e ideia de sistema no direito tributário. In: *Brandão Machado (org.), Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 515-527, (520).

7 BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit. Nota 1,* pp. 253-257.

8 REIMER, Ekkehart. Die sieben Stufen der Steuerrechtfertigung. In: *Boris Gehlen / Frank Schorkopf (Hrgs.), Demokratie und Wirtschaft: Eine interdisziplinäre Herausforderung.* Tübingen: Mohr Siebeck, 2013, pp. 113-141, (113).

9 BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit. Nota 1* p. 257.

confunde-se com a do Estado ou do poder político, do que eles são expressão e efeito".[10] A justificação dos tributos, portanto, além de contribuído para responder à questão sobre o porquê de sua existência, conferindo-lhes legitimidade de forma geral, hoje permite a definição de parâmetros de comparação para o cumprimento do princípio formal da igualdade.[11]

Com efeito, além da justificação da própria existência dos tributos, é preciso identificar parâmetros[12], a partir de suas justificativas[13], segundo os quais eles devam ser instituídos e cobrados, o que remete a todas as funções do poder estatal, já que tanto a legislatura, quando a administração tributária e judicatura atuam na produção de normas concretas que tenham os tributos como seu objeto. Precisando o Estado de receitas para custear as suas mais diversas atividades, ao mesmo tempo em que tais ingressos devem ser derivados dos agentes privados (indivíduos e pessoas jurídicas) de forma igualitária, impõe-se a necessidade de serem fixados critérios definidores de quem paga cada tributo e em que medida o faz. Esta é a ligação entre igualdade e justificativa dos tributos, como demonstrado por Luís Eduardo Schoueri[14].

Se é necessário derivar receitas a partir dos próprios indivíduos, e o Estado está obrigado a fazê-lo de forma isonômica, a justificativa para a existência de cada tributo permite deduzir qual o critério para que se defina, em princípio, quem paga cada tributo e em que medida o faz. Desta feita, é possível se valer de uma série de desenvolvimentos teóricos proporcionados pela ciência das finanças, visando a justificar a existência dos tributos (à época se tinham em mente de forma mais acentuada os impostos), que vão

---

10 É preciso ainda lembrar que, na antiguidade clássica, impostos foram cobrados como imposições de guerra pelos vencedores em face dos vencidos. Ver: BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit. Nota 1,* p. 255. No perído feudal, esta concepção muda radicalmente para uma de "favor" pedido pelo rei à nobreza. Ver: SCHOUERI, Luís Eduardo. Contribuição às investigações das origens do princípio da legalidade em matéria tributária. In: *Carlos Mário da Silva Velloso, Roberto Rosas e Antônio Carlos Rodrigues do Amaral (org.), Princípios constitucionais fundamentais: estudos em homenagem ao Prof. Ives Gandra da Silva Martins*. São Paulo: Lex, 2005, pp. 711-718, (712-716).

11 SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: *Roberto Ferraz (coord.), Princípios e limites da tributação.* São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 321-374, (325-326).

12 Não se pode negar que Klaus Vogel já afirmou que a doutrina de justificação dos impostos não fornecia em si critérios para graduação do imposto de cada contribuinte, até porque no referido trabalho, o autor tinha por objeto as doutrinas de justificação moral do imposto no plano abstrato, em termos de sua própria existência e limites, na relação entre Estado, economia e sociedade. Ver: VOGEL, Klaus. Rechtfertigung der Steuern: eine vergessene Vorfrage. Zugleich zur "heimliche Steuerrevolte" und zum Draieck Staat/Wirtschaft/Gesellschaft. *Der Staat (25/481),* 1986, p. 515-516. Portanto, para ser mais preciso, deve-se afirmar que a justificativa em si não fornece o critério de comparação de cada tributo, mas propicia que se chegue a ele, a partir do que Vogel chamou de "princípios de justiça individual de encargos" (*Grundsätzen individueller Lastengerechtigkeit*).

13 ZIPPELIUS, Reinhold. *Op. cit. Nota 2,* p. 11.

14 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 4,* pp. 328-330.

desde as teorias da equivalência e do benefício até a teoria do sacrifício[15], que, por sua vez, se sofisticou na teoria da capacidade contributiva, especialmente a partir do dever de solidariedade imposto por uma série de textos constitucionais, tal como construído por Francesco Moschetti,[16] em relação ao ordenamento italiano; e por Schoueri,[17] referindo-se ao caso brasileiro.

Percebe-se que cada teoria dessas hoje se presta a justificar mais adequadamente uma determinada espécie de tributo e lhes dar parâmetros de graduação. Isso se vê de forma muito visível com a teoria da equivalência (em relação aos custos estatais individualizáveis) para justificar taxas e com a da capacidade contributiva para justificar impostos (no caso do Brasil, também as contribuições sociais[18]).

É interessante ainda notar que essa busca pela justificativa dos tributos já enfrentou duras críticas, ainda que baseadas nas mais diversas premissas, tanto sobre a ideia de tributo, como também, e principalmente, sobre o próprio conceito de Direito. Isso se deu, de maneira especial, porque a doutrina da justificação dos tributos, no âmbito da dogmática jurídica, exsurgiu como um dos desdobramentos da doutrina da "causa" dos tributos.

2. A doutrina da causa dos tributos como origem da sua justificação: enfrentamento de críticas

Embora este não seja o espaço para se discutir a procedência ou não das teorias sobre a causa dos tributos (uma delas é tomada como pressuposto), é preciso situar a

---

15 REIMER, Ekkehart. *Der Ort des Unterlassens. Die ursprungsbezogene Behandlung von Engelten für Untätigkeit im Internationalen Steuerrecht.* München: C.F. Beck, 2004, pp. 328-339.

16 MOSCHETTI, Francesco. *Il principio di capacità contributiva.* Padova: CEDAM, 1973, pp. 71 ss. (especialmente 77-82, 89-94).

17 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 5,* pp. 273-285. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 4,* pp. 331-332.

18 SANTI, Eurico Marcos Diniz. As clasificações no sistema tributário brasileiro. In: *Adilson Rodrigues Pires e Aires Fernandino Barreto (orgs.), Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e do processo tributário.* São Paulo: Max Limonad, 1998, pp. 125-147, (139-140). O autor sustenta, com fortes fundamentos, serem as contribuições espécie de um gênero próximo que seria o imposto em sentido amplo, se diferenciado dos impostos em sentido estrito exatamente pela vinculação de suas receitas. Já Schoueri, embora não se refira expressamente à capacidade contributiva como critério de comparação, enquadra as contribuições sociais na classe de impostos, apenas com o diferencial de terem destinação específica.SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 4,* pp. 209-210. Em sentido, de certo modo divergente, entendendo que contribuições não se guiam pela capacidade contributiva, mas por uma ideia mais ampla de "equidade". BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle.* São Paulo: Noeses, 2006, pp. 142-146.

justificação moral deles como *um dos* desmembramentos da busca pela sua causa. Portanto, muitas críticas, ao que se chama genericamente de "causalismo", não se dirigem ao pressuposto teórico aqui adotado. No entanto, algumas, sim, vão de encontro a ele, pelo que precisam ser enfrentadas.

Referindo-se à causa dos tributos, há diferentes teorias que tiveram desdobramentos diametralmente opostos, pelo que falar de "teoria das causas", sem que se especifique de que "causa" se fala, impossibilita o próprio debate sobre o tema. Com efeito, a causa dos tributos foi investigada e discutida sob três perspectivas muito distintas (duas delas, especialmente, na Itália): causa como elemento de validade do tributo (causa eficiente, referindo-se à lei, por ex.), causa como pressuposto fático do tributo (causa formal, referindo-se ao fato gerador, por ex.) e, finalmente causa como elemento de justificação do tributo (causa final, referindo-se ao substrato justificador da legitimidade dos tributos, especialmente impostos). [19]

No que concerne ao sentido de justificação, a discussão talvez tenha sido mais intensa na Alemanha, desde o século XVI, ficando ainda muito mais forte em meio às teorias contratualistas dos tempos modernos.[20] Portanto, a chamada "teoria das causas" apresenta três vertentes completamente diferentes, de modo que a manifestação de uma opinião como "causalista" ou "anticausalista" não explica muita coisa, senão com a especificação a respeito de a qual "causa" se refere a posição externada. A doutrina chamada "causalista" que importa neste trabalho é aquela justificadora, também chamada de pragmática, e que hoje pode ser vista como dirigida às funções por meio das quais os tributos se justificam perante o princípio da igualdade[21].

Como dito, é preciso reconhecer que críticas foram levantadas contra todas as doutrinas chamadas de causalistas, inclusive esta adotada aqui. Assim, por exemplo, há autores que, embora não neguem que os tributos tenham efeitos outros, além do provimento de receita e diminuição da capacidade econômica do contribuinte, sustentaram categoricamente que tais efeitos não teriam qualquer conteúdo nem consequência jurídicos, a exemplo de Rubens Gomes de Sousa[22].

---

19 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 5,* pp. 131 ss. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 4,* pp. 167 ss.
20 VOGEL, Klaus. *Op. cit. Nota 12,* pp. 485-502.
21 RODI, Michael. *Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem: dargestellt am Beispiel der Gewerbesteuer.* München: C. F. Beck, 1994, pp. 40-41, 75-76. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 5,* pp. 141 ss. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 4,* pp. 169 ss.
22 SOUSA, Rubens Gomes de. *A distribuição da justiça em matéria fiscal.* São Paulo: Livraria Martins Editora, 1943, pp. 15-17.

Os pressupostos de Sousa, na época em que se registram suas primeiras manifestações neste sentido (e que parecem ter sido bastante atenuados)[23], pareciam bastante formalistas, ao negar qualquer aproximação entre direito e moral ou ética. Isso se evidencia no resumo do pensamento da corrente chamada pelo autor de "anticausalista" (e na qual ele próprio se inclui expressamente): "a causa e a origem da obrigação tributária se confunde em um só elemento, a lei"[24]. Em outros termos, Sousa era um "causalista", desde que a causa fosse o fundamento de validade formal do tributo.

Essa posição contrária à consideração jurídica da causa como justificação moral dos tributos, com premissas bastante formalistas (associadas ao positivismo jurídico) se mostra também na afirmação de que "o conceito de causa, tem, decerto, uma realidade política, econômica, mesmo ética, da qual podem decorrer efeitos práticos secundários; primariamente, porém, não possui realidade jurídica, no sentido de possuir força para determinar a existência ou a inexistência da obrigação tributária"[25].

Ocorre que tão interessante quanto ver a posição de Sousa, é notar que o combate à busca pela causa ou justificativa dos impostos também foi empreendido por autores com premissas diametralmente opostas àquelas primeiras de Sousa, como Ricardo Lobo Torres[26], que criticou duramente fossem consideradas, no trato do direito tributário, as chamadas causas justificadoras dos tributos, curiosamente, atribuindo tais teses a concepções "positivistas" sobre o direito, e "liberais" sobre o Estado e o constitucionalismo. Essas concepções "positivistas-liberais", por sua vez, buscariam justificativas para os tributos sob o pressuposto de que esses se forjavam no seio das liberdades públicas e por elas já seriam limitados; eis porque precisariam também, por meio dessas justificativas, se conformar ao princípio da igualdade.

---

23 SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária.* São Paulo: Resenha Tributária, 1975, pp. 98-99.
24 SOUSA, Rubens Gomes de. *Op. cit. Nota 22*, p. 15.
25 SOUSA, Rubens Gomes de. *Op. cit. Nota 22,* p. 17.
26 TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. IV: os tributos na constituição.* Rio de Janeiro: 2007, pp. 42 ss. "Só na corrente do positivismo causalista e utilitarista, que se apoiava nos dados da Ciência das Finanças e desenvolvia a ideia de uma legalidade de cunho biológico ou naturalista, é que os valores jurídicos apareciam metamorfoseados no conceito de causa ou utilidade." (pp. 46-47. "... não separam adequadamente o Direito Tributário das Ciências das Finanças, pois projetam para o campo jurídico algumas ideias obtidas pela observação dita científica do fenômeno financeiro; não distinguem entre a causa como princípio geral da tributação e a causa como elemento da obrigação tributária abstrata ou da obrigação concreta; dão à causa jurídica o sentido positivista de causa natural, aceitando os valores e os princípios como resultados de uma realidade socioeconômica." (pp. 47-48).

Esses modelos, embora realmente oriundos das ciências das finanças, têm conteúdo normativo sim, como observado por Vogel[27]. Com isso se pode afirmar, com Schoueri[28], que essas justificações dão origem a critérios materiais que as normas tributárias devem ter, de modo a exigirem, por exemplo, que impostos sejam instituídos e graduados conforme a capacidade contributiva do contribuinte (art. 145, § 1°, CR) e taxas o sejam de acordo com uma razoável equivalência ao custo da atividade estatal (por interpretação a contrário sensu do art. 145, § 2°, CR).

Embora Baleeiro[29] afirmasse que o problema da justiça dos impostos era atinente à moral e não à ciência das finanças, ele admitia que isso se alterava a partir do momento em que "o direito positivo dum país exterioriza diretrizes programáticas no sentido de uma certa concepção de justiça fiscal", passando-se a ter um "problema institucional concreto" cuja solução impõe "verificar se os instrumentos tributários adotados pelo legislador são idôneos para os fins que ele alveja ou se o realizam praticamente, assim como as causas que estorvam este resultado". Em outros termos, não há qualquer debate entre perspectivas "positivista" ou "não positivista" a partir do momento em que um texto constitucional (como o brasileiro) expressa e efusivamente assume sua "pretensão de correção"[30], com a prescrição de normas com conteúdo altamente moral.

---

27 VOGEL, Klaus. *Op. cit. Nota 12,* p. 484. "Lag in der Vergangenheit der Schwerpunkt der Fragestellung anfangs darauf, welche Maßstäbe sich aus den rechtfertigen Grundgedanken der Steuer für die Ausgestaltung des Steuertarifs ableiten lassen, so liegt der Schwerpunkt heute auf der Frage, *in welchen Grenzen* sich eine Besteuerung – noch – rechtfertigen läßt." (Grifos no original). Em tradução livre: Se no passado o foco de questionamento inicialmente era sobre que medidas se deixavam derivar das ideias fundamentais justificadoras do imposto para conformação do montante da imposição, hoje o foco se põe sobre a questão acerca de *até que limites* a tributação se deixa justificar."

28 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 4.*

29 BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit. Nota 1,* p. 267.

30 ALEXY, Robert. Problems of discursive rationality in Law. *Archif für Rechts- und Sozialphilosophie, Beiheft (42/174),*1989, pp. 175-176. "In order to show that a negation of this claim is more than just a violation of social or legal rules I want do modify the example I originally used. A judge procounces the following sentence: 'Mr N. is hereby – wrongly, because the valid law was interpreted incorrectly – sentenced to ten years' imprisonment in the name of the people. Undoubtedly, the judge does leave his social role by pronouncing this sentence and he violates rules of positive law probably contained in all legal systems, which obligate him to interpret the valid law correctly." A leitura do trecho evidencia que discussão sobre o direito ter ou não pretensão de correção se passa sob a perspectiva de sistemas normativos ostensivamente pretendidos como injustos, a exemplo do regime nacional-socialista. A própria tese de Alexy tem como ponto de partida a chama fórmula de Radbruch, a respeito de se negar caráter jurídico a sistemas normativos "extremamanete injustos". Neste trecho Alexy discute se haveria ou não algo *além* de violações ao direito quando pronunciados comandos prescritivos como o exemplificado, tomando como ponto pacífico que em sistemas atuais, uma eventual "falta de pretensão de correção" viola o direito positivo. Dito de outro modo, a pretensão de correção é uma imposição jurídica. Sobre a fórmula de Radbruch. Ver: RADBRUCH, Gustav. Fünf Minuten Philosophie. *Gustav Radbruch Rechtsphilosophie.* Studienausgabe herausgegebn von Ralf Dreier und Stanley Paulson. 2 Auf. Heidelberg: C.F. Beck, 2003, pp. 209-210. RADBRUCH, Gustav. Gesetzliches Unrecht und übergesetzliches Recht. Idem, pp. 211-219. Para maior aprofundaemnto do debate

Por outro lado, as críticas de Sousa mencionadas acima se voltam contra uma consideração político-causal na definição do nascimento ou não de uma obrigação tributária (causa eficiente), como, por exemplo, no preenchimento de lacunas legais[31]. Mas Schoueri[32] parece ter demonstrado, a partir de premissas não muito distantes das tomadas pelo próprio Lobo Torres, que a consideração da causa dos tributos, é uma imposição do princípio da igualdade, desde que causa seja entendida no sentido de justificação (causa final). E Baleeiro[33] não só registra que tal busca é bastante antiga, como adere à posição de que teorias que justificassem o impostos serviriam não só para lhe servir de fundamento moral, como também para dar suporte jurídico à sua exigibilidade. Ele não nega que a luta de classes acerca dos limites dos impostos e "fins do seu uso" seja fenômeno político e sociológico[34], mas também não nega suas repercussões jurídicas.

No fundo, parece que a crítica de Lobo Torres[35] se dirige a um alvo idealizado, que ele rotula de "positivista (sociológico e economicista)", pois considera que a causa no sentido de justificação é buscada para reaproximar o direito tributário de um conteúdo material, ou, dito de outro modo, para liberá-lo dos limites excessivamente formalistas típicos da frequentemente rejeitada[36] jurisprudência dos conceitos[37] e do positivismo jurídico legalista, originário das ciências naturais[38] (ainda que ambos não se confundam[39]). Ocorre que, ainda que se considerasse proveitoso trabalhar de forma bastante vinculada a rótulos, o ataque parece se fundar apenas ideológica e politicamente, pelo que não infirma o ponto central (ao menos para o que interessa a esta tese), da doutrina causalista: o direito

---

sobre a pretensão de correção como elemento inerente ao conceito de direito: ALEXY, Robert. *Begriff und Geltung des Rechts.* 3 Auf. Freiburg: Karl Alber, 2011, pp. 52 ss., (62-64, 106-108).

31 SOUSA, Rubens Gomes de. *Op. cit. Nota 22,* p. 16.

32 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 5, pp. 141 ss.* SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 4,* pp. 169 ss.

33 BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit. Nota 1,* p. 256.

34 BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit. Nota 1* p. 257.

35 TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit. Nota 26,* p. 127.

36 LARENZ, Karl; CANARIS, Klaus-Wilhelm. *Methodenlehre der Rechtswissenschfat.* 3 Auf. Berlin / Heidelberg: Springer, 1995, pp. 49-50.

37 RÜTHERS, Bernd; FISCHER, Christian; BIRK, Axel. *Rechtstheorie.* 7 Auf. München: C.H. Beck, 2013, pp. 284-286, números de márgem 458-461. Para maior aprofundamento: LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft.* 6 Auf. Berlin / Heidelberg: Springer, 1991, pp. 19-83.

38 MAHLMANN, Matthias. *Rechtsphilosophie und Rechtstheorie.* 2 Auf. Baden-Baden: Nomos, 2012, pp. 156-157, números de márgem 1-7. RÜTHERS, Bernd; FISCHER, Christian; BIRK, Axel. *Op. cit. Nota 37,* pp. 289-291, números de márgem 466-469.

39 RÜTHERS, Bernd; FISCHER, Christian; BIRK, Axel. *Op. cit. Nota 37,* p. 286-288, números de márgem 466-464.

tributário precisa de justificação material[40] e, a partir dela, podem-se definir critérios materiais de igualdade[41].

Com efeito, Ricardo Lobo Torres[42] é um fervoroso defensor de uma reaproximação entre ética e direito, especialmente no campo tributário, partindo de premissas muito presentes no pensamento de Klaus Tipke[43], que, por sua vez, deriva do princípio da igualdade a necessidade de definições de critérios de comparação entre os contribuintes. Portanto, o caráter formal do princípio da igualdade impõe, como condição de sua operacionalização, a definição de critérios de igualdade, que, a rigor, são critérios materiais de comparação entre contribuintes e situações.[44]

Portanto, a antiga busca pela causa também pode ser vista como busca por justificações, e sendo essas de caráter material, elas se apresentariam como a melhor fonte de critérios (também materiais) de igualdade na tributação. Essa necessidade de critérios materiais de comparação fica visível quando se percebe que alguns ordenamentos constitucionais já fixam alguns deles como prioritariamente obrigatórios a todos os órgão do poder estatal. Fala-se aqui em "prioridade", porque o uso desses critérios goza de uma certa presunção de justificação. Assim, se outros critérios forem adotados em paralelo (e o são com frequência), se impõe identificar o que justificaria que aqueles primeiros parâmetros (postos como "preferenciais") fossem mitigados.

Documentos constitucionais contemporâneos deram especial atenção à capacidade contributiva como parâmetro de instituição e graduação de impostos, a exemplo do Brasil[45], Itália[46] e Espanha[47]. Já a constituição alemã, materialmente

---

40 VOGEL, Klaus. *Op. cit. Nota 12,* p. 484. "Die Frage, ob und in welchen Grenzen eine Besteuerung su rechtfertigen ist, ist nicht nur theoretisch bedeutsam. (...). Konkret gesprochen: Läßt eine Belastung sich nicht moralisch rechtfertigen, so ist dies zumindest ein recht starkes Argument dafür, daß sie auch vom Grundgesetz nicht auferlegt oder zugelassen sein wird. Für den Finanzwissenschaftler endlich wird die Frage nach der Rechtfertigung der Steuergesetze zumindest dann von Bedeutung sein, wenn er nicht nur seinswissenschaftliche (positive), sondern, wie dies in der Finanzwissenschaft herkömmlich ist, darüber hinaus auch sollenswissenschaftliche (normative) Aussagen anstrebt. Das Interesse an der Frage ist damit ein gemeinsames – oder sollte es sein." Em tradução livre: "A questão sobre se, e em que limites, a tributação pode se justificar, não é significativa só teoricamente. Falando concretamente: se uma imposição não se deixa justificar moralmente, então há, no mínimo, um argumento jurídico forte no sentido de que ela também não deve ser mantida ou admitida perante a Lei Fundamental. Para os cientistas das finanças a pergunta sobre a justificação de leis de impostos é definitivamente significativa se ele visa a constatações científicas, não apenas do mundo do ser (positivas), como é dominante, mas sobre tudo do mundo do dever-ser (normativas). O interesse sobre a questão é, então de toda a comunidade, ou pelo menos deveria ser."

41 TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1.* 2 Auf. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, pp. 228 ss.

42 TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit. Nota 26,* pp. 11-39.

43 TIPKE, Klaus. *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis.* Köln: Dr. Otto Schmidt, 1981, especialmente os capítulos IV e VI.

44 TIPKE, Klaus. *Op. cit. Nota 41,* pp. 295 ss. TIPKE, Klaus. *Op. cit. Nota 6.*

45 Sempre que possível, os impostos serão pessoais e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tribtuária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos,

consubstanciada na Lei Fundamental de Bonn, de 1949 (e do mesmo modo a colombiana), não impõe expressamente qualquer critério para instituição e cobrança de impostos e, talvez, exatamente por isso, naquele país tanto a prática judicial quanto a dogmática jurídica tenham expendido tantos esforços na definição desses critérios materiais, simplesmente a partir do princípio da igualdade[48], concluindo que a capacidade contributiva é o critério preferencial de graduação dos impostos.[49]

Já no constitucionalismo brasileiro, revela-se uma prática bastante repetida prescrever-se expressamente a capacidade contributiva como critério de instituição e graduação de impostos (art. 145, § 1°, CR/88). Contudo, a falta de prescrição desse critério não impediu que ele fosse considerado o critério "preferencial" de comparação entre contribuintes em uma série de outros países, como a já citada Alemanha e em outros com tradições jurídicas mais distintas, como é o caso do Reino Unido[50], cuja constituição é consuetudinária, e Colômbia[51], cuja constituição determina que o sistema tributário deve ser justo e equitativo, sem qualquer menção a critérios materiais.

Segundo Baleeiro[52], "quer do ponto de vista objetivo, para conhecimento da base possível do imposto, quer do ponto de vista valorativo, ou axiológico, para fundamento racional da justiça do tributo, é fundamental fixar-se na noção de capacidade contributiva". E não se pode argumentar que a menção do autor ao ponto de vista axiológico ou valorativo referente à justiça é meramente moral e não jurídico.

Tal argumento não se sustenta diante de ordenamentos constitucionais que expressa e cristalinamente trazem para o âmbito do direito positivo o dever de busca de

---

identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. *Art. 145, § 1°, Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988.*

46 Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività. *Art. 53, Costituzione della Repubblica Italiana.* Em tradução livre: Todos são obrigados a concorrer para as despesas públicas em razão da sua capacidade contributiva. O sistema tributário é informado por critérios de progressividade.

47 Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progressividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. *Art. 31, La Constitución española de 1978.*

48 Alle Menschen sind vor dem Gesetz gleich. *Art. 3, 1, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland.* Em tradução livre: Todos são iguais perante a lei.

49 HEY, Johanna. In: *Tipke / Lang Steuerrecht.* 21 Auf. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2013, pp. 68-83. Para referências específicas à capacidade contributiva como critério de igualdade, ver pp. 74, 77, 80, 82.

50 MORSE, Geoffrey; WILLIAMS, David. *Davies: Principles of Tax Law.* London: Sweet & Maxwell, 2008, p. 6.

51 (...). Son deberes de la persona y del ciudadano: (..) 9. Contribuir al financiamiento de los gastos y inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad. *Art. 95, 9, Constitución Política de Colombia, de 1991.*

52 BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit. Nota 1,* p. 259.

justiça[53] [54], ou seja, por mais paradoxal que pareça, do ponto de vista de antigos debates entre separação ou aproximação entre direito e moral, essa "aproximação" é hoje "positivista"[55]. Ainda que possa haver, em algumas circunstâncias, dificuldade em se determinar até que ponto conteúdos morais possam ter sido institucionalizados juridicamente, como aponta Hannu Tolonen[56], esse não é o caso. A positivação da capacidade contributiva como critério material de justiça é indiscutível no constitucionalismo contemporâneo.

3. A justificação e a classificação finalística

Como visto, muitos foram os empreendimentos de busca por critérios materiais para distribuição do ônus de cada tributo e, no caso específico do imposto, é preciso ter em mente que houve uma verdadeira jornada até se chegar à capacidade contributiva. Não obstante, tanto a história como a própria ciência das finanças[57] sempre revelaram exemplos de normas de impostos que se guiaram por critérios outros, que não esse último, muitas vezes até critérios considerados não econômicos[58]. Por outro lado, a própria justificativa mais imediata para a existência dos próprios impostos – provimento de receitas para o custeio das atividades gerais do Estado - revela-se no mínimo questionável, para não dizer inexistente, em uma série de regramentos que têm os impostos como seu objeto.

---

53 Vide *Nota 30.*

54 SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: *Valdir de Oliveira Rocha (coord.), Grandes questões atuais do direito tributário, 11° vol.* São Paulo: Dialética: 2007, p. 247. "Neste sentido, o Estado preconizado pelo Constituinte não é neutro. No lugar de se ter um ordenamento dado, que deve ser apenas mantido ou adaptado, o Constituinte preconizou uma realidade social nova, inexistente, cuja concretização, por medidas legais, passa a ser de interesse público." Ver também: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 5,* pp. 1-2. "o Constituinte brasileiro revelou-se inconformado com a ordem econômica e social que encontrara, enumerando uma série de valores sobre os quais se deveria firmar o Estado."

55 São objetivos da República Federativa do Brasil, dentre outros, construir uma sociedade livre *justa* e solidária (art. 3°, I, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988). España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la *justicia*, la igualdad y el pluralismo político (art. 1, 1, Constitución Española de 1978). Sem grifos nos originais de nenhum dos textos.

56 TOLONEN, Hannu. Reglas, princípios y fines: la interrelcación entre derecho, moral y política. In: *Aulis Aarnio, Ernesto Garzón Valdés, Jyrki Uusitalo (comps.), La normatividad del derecho.* Barcelona: Gedisa, 1997, pp. 65-85, (71-72).

57 ANDEL, Norbert. *Finanzwissenschaft.* 3 Auf. Tübingen: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1992, pp. 263-264, 275.

58 STEBBINGS, Chantal. Public health imperatives and taxation policies: the window tax as an early paradigm in English Law. In: *John Tiley (ed.), Studies in the History of Tax Law, vol. 5.* Oxford: Hart, 2012, pp. 43-71, (65 ss.).

Como apontam Ekkehart Reimer[59] e Mauricio Plazas[60], algumas normas jurídicas, embora tenham impostos como seu objeto, são concebidas exatamente para não serem efetivadas, no sentido de não ocorrerem no mundo dos fatos as situações nelas previstas (fatos geradores), logo, são forjadas para *não* proverem receita, ao menos teoricamente. Em resumo: uma série de normas de impostos nem têm por escopo a obtenção de receitas nem usam exclusivamente a capacidade contributiva como critério para graduar impostos.

É o caso das normas tributárias que se destinam a, por meio de impostos, desestimular determinados comportamentos. Se o legislador tributa pesadamente o consumo de um bem, para desestimular tal comportamento, a finalidade dessa norma restará efetivamente cumprida na medida em que o fato gerador do imposto *não* ocorrer. Não que ele não possa ocorrer, mas ela será tanto mais eficaz quanto menos fatos tributáveis se realizarem. Percebe-se, então, que tanto há normas que graduam impostos por critérios outros que não a capacidade contributiva, como que, além disso, tais normas parecem, de certo modo, exatamente para não prover receitas ao Estado, ou, pelos menos para prover relativamente pouco. Se as referidas receitas forem inabaladamente auferidas, restará completamente ineficaz a norma em relação a uma finalidade que a justifica. Este escopo diverso do ingresso de recursos nos cofres públicos não lhes retira *necessariamente* sua justificação, tampouco as invalidada juridicamente, nem mesmo em contraste com o princípio da igualdade[61].

Nessa linha, Moschetti[62] registra que, no período pós-guerra, na Itália, inicialmente os impostos foram intensamente utilizados para promover o desenvolvimento e estabilidade econômicao, seja favorecendo atividades industriais, financeiras e constituição de empresas, seja estimulando o consumo, seja, em outros momentos, aumentado a pressão tributária para conter o consumo e não tornar a demanda incompatível com os níveis de produção. Enquanto Grizioti[63] dá notícia de que já no

---

59 REIMER, Ekkehart. *Op. cit. Nota 15,* p. 366.
60 PLAZAS VEGA, Mauricio. VEGA, Mauricio. *Derecho de la hacienda pública e derecho tributario. Tomo II. Derecho tributario.* Bogotá: Temis, 2005, p. 85.
61 A utilização de critérios diversos da capacidade contributiva, mas justificados em funções legítimas que os impostos (e respectivas normas) podem assumir, não representa uma restrição *à igualdade,* senão, e apenas, ao princípio da capacidade contributiva. Neste sentido: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 5,* pp. 290-292. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 4,* pp 335-336. TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit. Nota 26,* pp. 153.
62 MOSCHETTI, Francesco. *Op. cit. Nota 16,* pp. 245-248.
63 GRIZIOTTI, Benvenuto. *Primi elementi di scienza delle finanze.* Milano: Giuseppe Principato, 1940, pp. 74-77.

período mercantilista as atenções ao direcionamento dos efeitos dos impostos sobre a economia.

Por sua vez, Michel Bouvier[64] afirma que é uma das maiores tarefas dos impostos hoje se adaptar às rápidas mutações sociais e econômicas, para continuar exercendo suas funções de, às vezes, favorecer a demanda, outras, a oferta, bem como intervir sobre o domínio econômico, estimulando ou desestimulando determinados setores, salientando a diversidade sensibilidade que o mercado tem em relação a mudanças relacionadas a diferentes tipos de impostos. E Pierre Beltrame[65] salienta que, algumas vezes, desonerações fiscais podem ser eficazes na indução de comportamentos, em função do sentimento de resistência que o cidadão tem em relação aos impostos, ou seja, como o sentimento de contrariedade em relação ao tributo é alto, uma desoneração dele pode ser muito estimulante.

A compreensão do referido fenômeno e o próprio trato dele, tanto pela ciência das finanças[66], como pela dogmática jurídica[67] e a própria prática jurisprudencial[68], impôs fossem as normas tributárias classificadas. E se a própria justificação das normas tributárias era finalística (para que elas servem?), não causa surpresa que sua classificação tenha se dado a partir deste critério, digamos teleológico.

Na verdade, as normas tributárias vêm sendo objeto de classificação pelos mais diversos parâmetros. Desta feita é que se faz referência a *tributos*, e mais especificamente, a *impostos*, para classificar as próprias *normas* que os preveem, de modo que se classificam os impostos em: diretos e indiretos, pessoais e reais, incidentes sobre a renda, a propriedade e o consumo[69], bem como entre fiscais e extrafiscais. Esta última é a classificação que leva os *fins* da norma tributária como critério.

Embora a procedência das demais classificações não esteja sendo colocada em dúvida aqui, a que mais interessa para este estudo é classificação que distingue normas tributárias em fiscais e extrafiscais. No Brasil, é comum encontrar propostas dogmáticas

---

64 BOUVIER, Michel. *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de límpôt.* 11 éd. Paris: L.G.D.J., 2012, pp. 204-205.
65 BELTRAME, Pierre. *La fiscalité en France.* 19 éd. Paris: Hachette Supérieur, 2013, pp. 158.
66 SCHMÖLDERS, Günter; HANSMEYER, Karl-Heirich. *Allgemeine Steuerlehre.* 5 auf. Berlin: Dunker & Humblot, 1980, pp. 66-73.
67 POMINI, Renzo. *La causa impositionis.* Milano: Dott. A. Giuffrè, 1951, pp. 325 ss. MOSCHETTI, Francesco. *Op. cit. Nota 16,* pp. 249 ss. (especialmente, 251-253). HEY, JOHANNA. *Op. cit. Nota 49,* pp. 94-97, números de márgem 124-136.
68 BVerfGE 13, 331 (especialmente pp. 344 ss), julgado em 24.1.1962. ADI 1643-1 DF. Rel. Min. Maurício Corrêa. D.J. 18.3.2003. Não que a classificação empreendida na fundamentaçnao do julgado esteja livre de críticas. Mas o item 4 da ementa do acórdão fundamenta a decisão expressamente na finalidade extrafsical do regramento impugnado.
69 BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit. Nota 1,* pp. 258-259.

que conceituam normas fiscais como aquelas cuja finalidade primordial é arrecadar receita para cobertura das despesas gerais do Estado, em contraposição a normas extrafiscais, cuja finalidade primordial não seria dita arrecadação, mas sim alguma finalidade social ou econômica, e isso pode ser visto em autores com os mais diversos vieses metodológicos[70].

Na dogmática suíça do direito dos impostos, também de forma muito semelhante, Markus Reich[71] observa que todo imposto tem uma finalidade, pelo menos acessória ou secundária, de arrecadar receitas para as despesas gerais do Estado. Segundo o autor[72], todos devem cooperar por meio desses impostos, pelo fato de todos se beneficiarem das prestações estatais e, por imposição do princípio da igualdade, todos devem ser atingidos pela exação na medida da sua da capacidade contributiva econômica (*wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit*).

Ocorre que Reich[73] considera puramente fiscais esses impostos que teriam, segundo ele, a finalidade arrecadatória ao menos acessória e daí deriva estranhamento a necessidade de observarem também o princípio da neutralidade de escolhas (*Entscheidungsneutralität*), o que significa, em seu raciocínio, uma neutralidade da forma jurídica, neutralidade financeira e neutralidade de investimentos. Portanto, o autor cai em uma contradição, ao admitir que mesmo estes impostos funcionam sob muitos aspectos como indutores de comportamentos, pelo simples fato de eles representarem uma oneração sobre a propriedade.

Contradições como a de Reich evidenciam o quanto é equivocada a consideração de que existem impostos neutros ou puramente fiscais, como amplamente reconhecido tanto pela dogmática jurídica, a exemplo de Luís Eduardo Schoueri[74] e Paulo de Barros Carvalho[75] (ainda que esses dois partam de pressupostos muitíssimo distintos),

---

70 CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário.* 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, pp. 96 (nota 62) e 753 (nota 6). MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário.* 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, pp. 79-80. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro.* 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 89. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário.* 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, pp. 234-236.

71 REICH, Markus. *Steuerrecht.* Zürich: Schulthess, 2009, p. 14. Ele afirma esta característica como premissa conceitual, para defender, no momento seguinte, que para a caraterização de um tributo (*Abgabe*) como imposto (*Steuer*) basta que ele manifeste, ao menos como finalidade secundária, a função de prover receitas. Curioso é que Reich pressupõe a existência de impostos chamados de "puramente fiscais" (*Reine Finanzzwecksteuern*), afirmando que estes se conformam *fortemente* pelo princípio da igualdade.

72 REICH, Markus. *Op. cit. Nota 71,* p. 14.

73 REICH, Markus. *Op. cit. Nota 71*, p. 14.

74 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário.* 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 37-38.

75 CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit. Nota 70,* pp. 235-236.

dentre outros[76], como pela própria ciência das finanças, na qual sequer se discute mais a possibilidade de uma distinção de certos impostos como puramente fiscais, como se vê em Richard Musgrave e Peggy Musgrave[77], Baleeiro[78] e Schmölders e Hansmeyer[79].

Todo imposto influencia comportamentos. Ainda assim, é comum presumir-se uma certa predominância de uma função ou outra em cada imposto especificamente considerado, daí sua classificação em fiscais ou extrafiscais, a depender da predominância da função arrecadatória ou não, como admitido pelo próprio Reich[80]. É o que se vê, por exemplo na dogmática austríaca de Doralt e Ruppe[81], segundo os quais há normas em meio às quais a perseguição de finalidade indutoras se mostra ao lado da finalidade arrecadatória.

Tem-se uma possível e muito utilizada classificação, portanto, que considera a finalidade fiscal aquela consistente na arrecadação de receitas para a cobertura das despesas gerais do Estado e extrafiscal aquela consistente no atingimento de alguma finalidade político-social ou econômica. No entanto, a classificação das normas dos impostos pode ter um espectro mais amplo, como se vê maciçamente na dogmática alemã, onde se constata que na classe das normas extrafiscais (lá também muito chamadas de normas de finalidade social) se inserem também aquelas com finalidade simplificadora. Assim, em vez de duas classes apenas, haveria duas subclasses em uma das classes maiores.

É o que se verifica, por exemplo, no clássico trabalho de Tipke e Lang, desde sua autoria originalmente exclusiva por Klaus Tipke (ainda na década de 70), até a atual 21ª edição (com sete autores), passando pela longa fase da autoria conjunta de Klaus Tipke

---

76 ADAMY, Pedro Agustin. Instrumentalização do direito tributário. *In: Humberto Ávila (org.), Fundamentos do direito tributário,* (301-329). Madri / Barcelona / Buenos Aires / São Paulo: 2012, pp. 306-307.

77 MUSGRAVE, Richard, MUSGRAVE, Peggy. *Public Finance in Theory and Practice.* 2 ed. (International Student Edition). Tokyo / Auckland / Düsseldorf / Johannesburg / London / Mexico / New Delhi / Panama / Sao Paulo / Singapore / Sydney: McGraw-Hill Kogakusha, 1976, pp. 461-478.

78 BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit. Nota 1,* pp. 261-262, 267. BALLEIRO, Aliomar. *Op. cit. Nota 3,* pp. 227-237.

79 SCHMÖLDERS, Günter; HANSMEYER; Karl-Heinrich. *Op. cit. Nota 66,* pp. 58, 66-67.

80 REICH, Markus. *Op. cit. Nota 71,* p. 15. De todo modo, Reich considera uma classe à parte dos impostos puramente fiscais, aquela referente aos impostos que ele considera indutores. Na verdade ele se refere a *impostos* fiscais e indutores e à *função* fiscal e indutora dos impostos de forma indiferente, tanto que nominalmente trata primeiro dos *impostos* puramente fiscais (*Reine Fiskalzwecksteuern*) para em seguida falar da "*função* indutora dos impostos" (*Lenkungsfunktion der Steuern*). Segundo o autor, ao lado da função arrecadatória pura, os impostos podem perseguir, até como fins principais, finalidades político-econômicas ou sociais.

81 EHRKE-RABEL, Tina. *Doralt / Ruppe, Steuerrecht II.* 6 Auf. Wien: Manz, 2011, pp. 6-7, número de márgem 7, 288, número de márgem 701.

e Joachim Lang. Com efeito, até a 20ª edição, de 2010, era o próprio Joachim Lang[82] quem escrevia a parte da obra dedicada ao tema, mantendo a classificação em normas de finalidade fiscal (*Fiskalzwecknormen*), normas de finalidade social (*Sozialzwecknormen*) e normas de finalidade simplificadora (*Vereinfachungzwecknormen*), tal qual exposto por Klaus Tipke[83]. A mesma classificação continua mantida, sem nenhuma mudança substancial, em relação a qualquer premissa ou conceito, por Johanna Hey[84], autora desta mesma parte da obra na edição seguinte (e atual) do clássico.

A consideração das normas simplificadoras enriquece a compreensão ordenada das normas tributárias. Se elas realmente precisam ser incluídas na seara extrafiscal, é uma questão que se discutirá à frente. Duas questões que, no entanto, antecedem esta são: a) como se determina a função de uma norma; b) qual a correta definição da própria função fiscal, arrecadar ou distribuir encargos com justiça?

4. A identificação dos fins das normas tributárias pelos seus efeitos

A finalidade das normas jurídicas se relaciona com a própria existência do Direito, ou melhor, com sua *justificativa.* Assim é que Eros Grau[85] sustenta que "não existe norma ou instituto jurídico que não deva sua origem a uma finalidade". O autor sustenta a existência de uma categoria chamada de "normas-objetivo", sendo, segundo ele, aquelas que "se manifestam a partir do momento em que o direito passa a ser dinamizado como instrumento de governo, deixando de ser finalidade sua, única e exclusivamente, a produção da ordem e de segurança" passando a representar instrumentos de "*implementação de políticas públicas* referidas a fins múltiplos e específicos".

Partindo dessas ideias e adotando-se, por hipótese, a arrecadação como núcleo do conceito de fiscalidade, como a maioria dos autores faz, seria possível afirmar que todas as normas relacionadas a tributos são "normas-objetivo", pois todas as normas tributárias seriam instrumento de políticas públicas, seja porque visariam à obtenção dos recursos necessários, seja porque induziram comportamentos ou até implementaria a simplificação do próprio sistema tributário.

---

82 LANG, Joachim. In: Tipke/Lang, Steuerrecht. 20ª ed. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 2010, pp. 74-76.
83 TIPKE, Klaus. *Steuerecht: eine Grundriss.* 4ª Aufl. Köln: Otto Schmidt, 1977, pp. 16-17.
84 HEY, Johanna. *Op. cit. Nota 49*, pp. 64-66.
85 GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes (a interpretação/aplicação do direito e dos princípios).* São Paulo: Malheiros, 2013, p. 85. (grifos no original)

Contudo, é inegável a extrema dificuldade na identificação desses objetivos. Segundo Grau[86], o significado de ununciados de textos normativos só pode ser ser alcançado após uma contextualização funcional deles. Por sua vez, Bidlynski[87] afirma que a interpretação objetivo-teleológica torna-se naturalmente difícil quando várias finalidades alternativas podem seriamente ser argumentadas como adequados fundamentos para uma dada regra. É dizer, várias são as contextualizações funcionais possíveis e racionalmente sustentáveis, permanecendo o dilema sobre qual delas deva prevalecer.

Tome-se como exemplo as altas alíquotas do imposto sobre produtos industrializados vigentes hoje sobre o cigarro, ou até mesmo um imposto específico sobre o tabaco, cuja existência se vê em alguns países, a exemplo da Alemanha, da Áustria e da Suíça. É extremamente comum que a própria existência desse imposto nesses países[88], bem como as altas alíquotas do IPI sobre o cigarro, no caso brasileiro[89], sejam atribuídas a uma finalidade do legislador de reduzir o consumo de tabaco, de modo que seu fim precípuo não seria arrecadar, mas sim induzir comportamentos, especificamente, diminuir o consumo de cigarro e outros produtos do tabaco.

Acontece que a simples assunção da hipótese (que não é absurda) de os adeptos do tabagismo, em sua maioria, não diminuírem em nada o consumo da substância, a despeito do seus altos custos decorrentes dos tributos aí incidentes, aquela justificação poderia se alterar. Afinal, como é possível (assumindo a hipótese acima levantada) atribuir ao legislador um objetivo cujo atendimento por meio de regras tributárias só existe num mundo idealizado, completamente desmentido pelos fatos. É de se perguntar por que não se poderia atribuir à alta tributação do tabaco à finalidade arrecadatória? Em outras palavras: Por que não se pode assumir que o legislador sabe que o tabaco é um produto cujo consumo é bastante inelástico, logo, a arrecadação de impostos sobre ele é bastante segura e expressiva?

Mais ainda: alterando-se a premissa sobre a função fiscal e entendendo-se que ela é cumprida, não exatamente pela arrecadação, mas pela repartição de encargos conforme a capacidade contributiva e seus critérios mais específicos, como a essencialidade do produto, chega-se a um novo dilema. Já que se for considerado que o

---

86 GRAU, Eros Roberto. *Op. cit. Nota 85*, p. 85.
87 BIDLYNSKI, Franz. *Grundzüge der juristisches Methodenlehre.* 2 aufl. Wien: Facultas, 2012, p. 44.
88 REIMER, Ekkehart. *Op. cit. Nota 8,* pp. 133-134. EHRKE-RABEL, Tina. *Op. cit. Nota 81,* p. 288, número de márgem 701. REICH, Markus. *Op. cit. Nota 71,* p. 16.
89 VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Aspestos extrafiscais do IPI e direitos fundamentais. In: *Paulo Gonet Branco, Liziane Angelotti Meira, Celso de Barros Correia Neto (Coords.), Tributação e direitos fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ.* São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 253-286 (264-265).

tabaco é um produto supérfluo (o que também não é absurdo, desde que, claro, desconsidere-se a dependência química de muitos) e que a pouca essencialidade de um produto consumido indica objetivamente alta capacidade contributiva (seletividade), pode-se também atribuir finalidade fiscal, tanto aos impostos sobre o tabaco nos países mencionados, como às altas alíquotas de IPI incidentes no Brasil. Basta, para isso, que se leve em conta que tais regramentos não podem ter uma finalidade *honestamente estabelecida* de induzir comportamentos. Perceba-se que, seguindo esse raciocínio, encontra-se finalidade fiscal tanto se partindo da noção arrecadatória de fiscalidade, como da noção repartidora. E, afinal, qual a função da alta tributação sobre o tabaco?

Parece que as normas em questão podem ter fins fiscais ou extrafiscais, repartidores ou indutores, a depender do que se atribua ao dito legislador. Mas, se for possível assumir tanto uma finalidade como a outra para justificar a própria existência da norma, como se mencionou acima, de que serviria uma classificação da função dessa norma (e até do seu respectivo tributo) em fiscal ou extrafiscal, repartidora ou indutora, se a questão relacionada ao tabaco é apenas um exemplo de situações em que seria sustentável atribuir à norma finalidade tanto predominante fiscal como predominantemente extrafiscal, tanto repartidora como indutora?

Há quem considere possível ao intérprete perquirir a vontade do legislador, e não só objetiva[90], como até subjetivamente[91]. Realmente, há textos normativos que contêm em preâmbulos ou exposições de motivos expressões desta vontade, o que foi, inclusive, considerado por Tipke[92] como bastante desejável. Por outro lado, alguns atos normativos são promulgados em contextos bastante claros em relação aos objetivos estatais tidos como visados pelo legislador considerado objetivamente, tornando até prescindível qualquer exposição de motivos.

Um primeiro exemplo é a exposição de motivos da Lei Complementar n. 104/01, no que se refere à introdução de uma norma geral antielisiva no Código Tributário Nacional brasileiro.[93] Outro exemplo bastante ilustrativo é a criação da Zona Franca de Manaus, em cujo contexto histórico e político era bastante claro seu objetivo de promover,

---

90 MOSCHETTI, Francesco. *Op. cit. Nota 16,* p. 251.
91 BIDLYNSKI, Franz. *Op. cit. Nota 87,* pp. 34-36.
92 TIPKE, Klaus. *Op. cit. Nota 83,* pp. 15-16.
93 A inclusão do parágrafo único ao art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de *elisão*, constituindo-se, dessa forma, em *instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.* Sem grifos no original. *Item 6, Exposição de motivos do Projeto de Lei Complementar 77, de 1999.* O referido projeto foi convertido na Lei Complementar 104, de 10.1.2001.

por meio de normas tributárias, o povoamento e desenvolvimento econômico da região, com o fito maior de garantir a soberania nacional naquele espaço do território brasileiro.[94]

O problema é que talvez esses exemplos sejam excepcionais, pois na grande maioria dos casos não se pode identificar no contexto histórico ou político qual o preciso desiderato do legislador. A crença de que se pode identificar o efeito "buscado pelo Estado", ou que a "intenção da normas instituidora" se deixa revelar "dentro do contexto econômico", no momento de sua promulgação[95], no máximo, funciona em casos isolados. Pior ainda, às vezes, o legislador expressamente, como em uma exposição de motivos, declara uma finalidade, entretanto o regramento em si revela uma eficácia diversa, é dizer, mostra-se produtor de outros efeitos que, em princípio, também são juridicamente válidos.

Um exemplo muito claro disso e muito atual são as regras de preços de transferência atinentes ao imposto de renda, especificamente no que se refere às margens de lucro predeterminadas no método de apuração chamado PRL (preço de revenda menos lucro). Uma primeira intuição leva a crer que, pela própria origem deste tipo de regra no direito comparado e até no Brasil, a *finalidade* do legislador era garantir a apuração da renda tributável no contexto de operações entre partes relacionadas sediadas em diferentes países. Isso se daria, seja pela necessidade de definir que riqueza cabe a cada Estado tributar [96], seja pela possibilidade de esses contribuintes, por sua própria estrutura, presumidamente poderem alocar lucros e perdas em jurisdições onde fosse mais vantajoso em termos fiscais, como já era percebido há algumas décadas[97] . Mas por uma perspectiva ou por outra, tratar-se-ia de cumprir a função repartidora de encargos segundo a capacidade contributiva, cujo conteúdo, neste contexto é especificado pelo princípio *arm's lenght*[98].

Mais ainda: não bastasse o contexto histórico e político da produção legislativa, a lei que instituiu no direito brasileiro, regras de preços de transferência (Lei n. 9.430, de 27.12.1996) tem exposição de motivos expressa no sentido de perseguição da

---

94 SERAFICO, José; SERAFICO, Marcelo. A Zona Franca de Manaus e o capitalismo no Brasil. Estud. av., São Paulo , v. 19, n. 54, Aug. 2005 . Available from <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-40142005000200006&lng=en&nrm=iso>. access on 22 Feb. 2014. http://dx.doi.org/10.1590/S0103-40142005000200006. Ver especialmente: pp. 100-102.

95 VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. *Op. cit. Nota 89,* pp. 264-265.

96 KRAFT, Gerhard. *Kraft Außensteuergesetz Kommentar, § 1, Abs. 3.* München: C.H. Beck, 2009, pp. 52-53, número de márgem 200. IBFD. *International Tax Glossary.* Amsterdam, 1988, p. 274-275,

97 BELLSTEDT, Christoph. *Die Besteuerung international verflochtener Gesellschaften.* 3 Auf. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1973, p. 163.

98 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro.* 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2013, pp. 14-17.

finalidade fiscal, seja pela perspectiva arrecadatória, seja pela repartidora, declarando que referidas regras têm por escopo "evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferências de recursos para o exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados nas importações ou exportações, de bens serviços ou direitos , em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no exterior." (item 12 da exposição de motivos).

Curiosamente, não obstante isso tudo, no caso brasileiro, a partir de 2012[99], essas margens predeterminadas foram fixadas em percentuais fixos, como margens presumidas de lucro, independentemente do quanto a empresa agregue de valor ao seu produto ou serviço no Brasil, ou até, de maneira independente mesmo de haver produção no país. Como demonstra Schoueri[100], imputa-se àquele que pouco valor agrega no Brasil a mesma margem presumida de lucro que aquele que muito agrega. Tais margens podem ser criticadas sob o argumento de que sua finalidade é fiscal, afinal, diferentes níveis de valor agregado implicariam diferentes margens de lucro, em outras palavras: as margens deveriam refletir essas diferentes manifestações de capacidade contributiva e, portanto, o preço *at arm's lenght*.

No entanto, Schoueri[101] aponta que não é necessário considerar que tais normas teriam escopo fiscal. Se, ao contrário, entender-se que a finalidade era, em vez de fomentar a realização do princípio *arm's length,* induzir os agentes econômicos a aumentarem o nível de valor agregado no Brasil, portanto, extrafiscal, as críticas a tais regras perderiam sua procedência. Afinal, por exemplo, no caso de uma margem de valor agregado bem maior que os 20% estabelecidos como regra geral, "se o princípio exigir (posto que por média) determinada margem, a ordem econômica constitucional justificará margem de lucro menor, como forma de estímulo à atividade econômica no país".

É claro que essa medida pode ser contestada segundo as regras de comércio internacional às quais o Brasil deve se submeter, como saliente ao próprio autor[102], mas, no plano doméstico e, especificamente, constitucional, isso evidencia o quão difícil é a identificação dos fins das normas tributárias de forma subjetiva ou até mesmo objetiva (pelo contexto de surgimento da norma). Saber qual a finalidade perseguida pelo Estado ao se utilizar daquele instrumento pode causar perplexidades.

E isso fica ainda mais complexo, caso se resolva debater se devem ser considerados os fins de um determinado governo (do qual emanam determinados atos

99 Lei n. 12.715, de 19.9.2012.
100 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 98,* p. 157.
101 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 98,* p. 158.
102 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 98,* p. 158.

normativos) ou do próprio Estado. Afinal, não é incomum que um determinado Estado seja hoje governado por forças e agentes políticos com finalidades completamente opostas àquelas que guiavam seus antecedentes, ainda que a maioria das normas tributárias do primeiro período permaneçam em vigor. Tal contradição de propósitos pode vista no próprio histórico da evolução legislativa relacionada ao método PRL de controle de preços de transferência, como relata Eurico de Santi[103].

E mais: perquirir-se a finalidade do legislador ou mesmo levá-la em conta tal qual enunciada em exposições de motivos, deixaria sem resposta a pergunta sobre se as intenções deste poderiam validar uma norma cujos efeitos sejam outros. É o caso da pergunta acima, se a atração de investimentos e produção industrial no país é uma finalidade nitidamente prestigiada pela Constituição, o regramento perderia sua validade pelo simples fato de o legislador ter exposto seus motivos em sentido contrário? A norma declarada fiscal não poderia se manter válida por produzir efeitos extrafiscais impostos ou permitidos pela Constituição?

A resposta a essa pergunta merece um teste de sua coerência com outra: se o legislador, por acaso, enunciasse expressamente, uma finalidade discutível constitucionalmente, como, por exemplo, concentrar a riqueza do país em regiões onde esta já se concentra, mas o regramento legal tivesse exatamente o efeito contrário e este se mostrasse um regramento muito adequado à justa repartição de encargo, a lei seria inválida? A norma declarada extrafiscal seria inválida ainda que cumprisse exemplarmente a função fiscal?

Seguindo adiante com perguntas que não parecem poder ser respondidas sob esses pressupostos, é de se indagar: E se a intenção do legislador fosse repartidora de encargos ou arrecadatória e seu regramento até não produzisse efeito contrário à repartição, mas também produzisse outro resultado evidentemente proscrito constitucionalmente, como, por exemplo, estimulasse que a produção industrial no país fosse transferida para o exterior, seria a lei válida?

Talvez fosse o caso de outro regramento sobre controle de preços de transferência que imponha margem predeterminada de ganho sobre vendas independentemente de os respectivos produtos terem sido produzidos no país ou importados, na forma como determinado em termos infralegais (IN n° 243/02). Segundo

---

103 SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Preços de transferência: fraúde à lei e abuso de poder na pretensa regulamentação das Leis 9.430 e 9.559 pela IN 243. Disponível em *http://www.fiscosoft.com.br/main_artigosindex.php?PID=258889.* Consultado em 6.12.2011.

Schoeuri[104], a validade da referida instrução normativa é bastante questionável, pois, apenas a título de exemplo, o montante dessa margem presumida (60%), segundo esse mesmo autor, seria suficiente para se evidenciar forte incentivo à "importação de produtos acabados em detrimento da industrialização no país".

É de se questionar se a intenção do legislador de graduar o imposto conforme a capacidade contributiva e o padrão *at arm's length* e combater a elisão abusiva de impostos pode legitimar regramentos cujo efeito predominante não seja este, mas sim um forte incentivo à desindustrialização no país. O que se pretende demonstrar com isso é que: o que se relaciona diretamente com direitos fundamentais, especialmente no que se refere às restrições a eles impostas, não são as finalidades ou intenções do legislador - ainda que expressamente evidenciadas ou deduzidas objetivamente de forma muito clara do contexto histórico – mas sim os efeitos que suas medidas produzem ao intervirem no âmbito de proteção desses direitos, entendidos como direitos subjetivos.

Tal abordagem já foi sugerida por Luís Eduardo Schoueri[105], propondo que se definam os fins da norma tributária pelos seus efeitos objetivamente identificáveis, ou, nos dizeres de Humberto Ávila[106], de acordo com a sua eficácia.[107] Com efeito, os fins das normas tributárias funcionam no seu processo de interpretação e aplicação como *justificativas* à sua própria existência, especialmente quando, paralelamente a estes primeiros efeitos, surjam outros, restritivos de direitos fundamentais.

Portanto, as finalidades que se atribuem a cada norma no ato de sua interpretação são os próprios efeitos que potencialmente ela possa produzir. Trata-se de uma investigação pragmática.[108] No entanto, tais efeitos não podem ser imputados abstratamente a cada norma, fazendo com que se as possam classificar, como se afirma geralmente[109]. Nada impede que se fale na função das normas tributárias na prática judicial e até na dogmática jurídica, afinal se trata de uma aproximação metodológica bastante sedimentada e didática.

---

104 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 98* p. 157.
105 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 5,* pp. 29-30.
106 ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário.* 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, pp. 81 ss.
107 Daí não se poder generalizar a crítica de André Folloni à doutrina tributária brasileira, no sentido de sempre ter perseguido a segurança e domínio do direito tributário, sem nunca ter visado à justiça material. Schoueri e Ávila já são há algum tempo exemplos desta tendência de ruptura com o formalismo lógico-normativo limitado ao estudo da norma tributária e sustentado em pressupostos que precisam ser superados que Folloni incisivamente, e com razão, critica. FOLLONI, André. *Ciência do direito tribtuário no Brasil.* São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 130-131.
108 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 5,* pp. 16, 24 ss.
109 MOSCHETTI, Francesco. *Op. cit. Nota 16,* pp. 249-251. VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. *Op. cit. Nota 89,* p. 253.

Contudo, a rigor, o que se classifica, em cada caso concreto, são os efeitos normativos e não exatamente as normas, de modo que o verdadeiro objeto de controle são aqueles e não estas. Examina-se a constitucionalidade de normas em relação aos direitos fundamentais, pelos efeitos que elas produzem, de um lado, sobre tais direitos (intervenção) e, de outro, sobre outros direitos e bens coletivos (realização ou fomento). Afinal, intenções ou propósitos legislativos objetivos, atribuídos contextualmente não violam (nem fomento) direitos fundamentais

Assim, demonstrado que a classificação finalística de normas é, na verdade, uma classificação "eficacial", resta ainda definir, para fins de interpretação e aplicação do direito, o que representa a função fiscal, é dizer, a eficácia que se atribui às normas tributárias, como fiscal é aquela arrecadatória ou a repartidora de encargos?

5. A fiscalidade como repartição de encargos

A classificação de normas tributárias, no Brasil, é tradicionalmente restrita às classes fiscal e extrafiscal, apesar de fenômeno simplificador já ser considerado por alguns autores, como Luís Eduardo Schoueri[110] e Humberto Ávila[111], que direcionam suas atenções menos à norma em termos sintáticos ou semânticos e mais a seus efeitos[112] como elemento de justificação funcional normativa. Ocorre que o próprio conceito de fiscalidade (finalidade ou, mais precisamente, efeito fiscal) possui duas definições diferentes. Como visto acima, se por um lado a finalidade fiscal é definida como a *arrecadação em si*, por outro ela também o é como a *justa repartição do ônus de custear as despesas gerais do Estado*.[113]

Inegável que as duas definições têm ligações íntimas, pois, como demonstra Klaus Vogel[114], identificar a finalidade de uma norma implica definir em função de que ela

---

110 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 5,* p. 32.
111 ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 106,* pp. 84-85, 358-359. O autor, em um primenro momento, contrapões finalidades fiscais e extrafiscais (pp. 84-85), sem subdividir esta segunda classe, apenas atribuindo-lhes o predicados "externas". Em um segundo momento, no entanto, Ávila inclui a praticabilidade administrativa entre as finalidades dita "externas" (pp. 358-359).
112 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 5,* p. 16. ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 106,* pp. 81 ss. Na atualização do texto de Baleeiro por Hugo de Brito Machado Segundo, já passa a ser percebida também naquele clássico grande preocupação com o trato dos efeitos das normas tributárias em capítulo específico. BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit. Nota 3,* 227-238. De todo modo, a preocupação já era vista bem antes, ainda que sem um capítulo específico. BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit. Nota 1,* pp. 267-268.
113 TIPKE, Klaus. *Op. cit. Nota 41,* p. 77.
114 VOGEL, Klaus. Der Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht. Lastenausteilungs-, Lenkungs- und Vereinfachungsnormen und die ihnen zurechnenden Steuerfolgen: ein Beitrag zur Methodelehre des Steuerrechts. *StuW Nr. 2 (1977/97)*, pp. 106-107.

se aplica. Assim, pode-se afirmar que se o escopo de uma regra de um imposto é prover de receitas o Estado, essa finalidade deve ser perseguida *em função* da justa repartição de encargos. Na verdade, ambas as compreensões sobre o fim das normas dos impostos podem ser consideradas corretas. Entretanto elas não são exatamente a mesma coisa, e a consideração de uma ou outra definição leva a conclusões diferentes sobre uma série de questões relacionadas à interpretação e aplicação do direito tributário. Portanto, uma delas precisa ser escolhida.

A partir da premissa de que o fim de uma norma tributária é arrecadar, não é admissível proceder a uma interpretação teleológica dela, como afirmam Klaus Vogel[115] e Moris Lehner[116], do contrário, seria possível proceder-se a uma interpretação que levasse à maior carga tributária possível. No entanto, considerando-se como finalidade a justa repartição da carga tributária, talvez seja, de certo modo, possível falar-se em uma interpretação teleológica da norma[117], não obstante a opinião contrária de Vogel[118] e Lehner.

Além disso, outro argumento contrário à consideração indiferente de uma ou outra função é o fato apontado por Schoueri[119] de que uma tributação *per capita* contraria frontalmente a justa repartição da carga tributária, por onerar igualmente os contribuintes, sem levar em conta as enormes e relevantes diferenças que podem existir entre eles. Não obstante, é inegável seu efeito arrecadador. Assim, o chamado *poll tax* cumpriria ou não a função fiscal, a depender da definição do que ela representasse.

Sucede que, se normas fiscais podem ser uma coisa ou outra (arrecadadora ou repartidora de encargo), as extrafiscais também estarão sujeitas a tal variação, afinal, uma coisa é dizer que extrafiscal é a norma que *não* tem por finalidade primordial arrecadar e outra é dizer que extrafiscal é a norma que *não* apresente como sua finalidade precípua distribuir com justiça a carga tributária, até porque, nesse caso, ainda será preciso responder à pergunta sobre o que é distribuir com justiça a carga tributária[120]. Mais uma

---

115 VOGEL, Klaus. *Op. cit. Nota 114,* p. 107.
116 LEHNER, Moris. Consideração econômica e tributação conforme a capacidade contributiva. Sobre a possibilidade de uma interpretação teleológica de normas com finalidades arrecadatórias. In: *Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurelio Zilveti (Coords.), Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado.* São Paulo: Dialética, 1998, pp. 143-154, (145-146).
117 Cujo *telos* seria a realização dos direitos fundamentais de igualdade. A finalidade atribúida à norma seria a maior realização possível dos critérios materiais de igualdade. Ver Capítulo VI.
118 VOGEL, Klaus. Besonderheit des Steuerrechts. *Deutsche Steuer-Zeitung / Ausgabe A (1-2/5),* 1977, pp. 9-10. A afirmação de Vogel de que não se pode interpretar uma norma fiscal de acordo com uma finalidade se baseia em premissas que serão enfrentadas à frente. Capítulo IV.
119 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 4,* p. 43.
120 Capítulo VI.

vez, adotando-se a primeira premissa (finalidade arrecadatória), normas de tributação *per capita* seriam fiscais, enquanto, se a segunda (finalidade repartidora) for adotada, essas mesmas normas seriam extrafiscais.

Vale apenas dar mais um exemplo do problema. Se a função fiscal consistir em arrecadar, uma norma que permita a dedução de determinadas despesas da base de cálculo do imposto de renda, como aquelas com educação e saúde, será necessariamente extrafiscal. No entanto, caso a função fiscal seja considerada a justa repartição dos impostos, ou até, mais especificamente, sua distribuição conforme a capacidade contributiva, a medida será considerada fiscal por todos aqueles que aderirem à tese de que gastos com educação e saúde não configuram renda[121] e, assim, não revelam capacidade contributiva,[122] tratando-se de "isenção imprópria" destinada a conformar o próprio conceito de renda[123].

Isso demonstra que o primeiro passo para compreender funcionalmente as normas tributárias seria definir qual o seu principal *fim,* para que, a partir daí, a finalidade pudesse ser um critério apto a classificar normas tributárias (ou, mais precisamente, identificar seus efeitos justificadores). Em outras palavras: só definindo como parâmetro o que é a finalidade fiscal é que se poderia dizer o que é extrafiscal. Repita-se, não há por que negar que ambas as definições de fiscalidade possam ser adotadas, a maior adequação de uma ou de outra é relativa. Relativa a quê? Ao contexto em que se pretende observar a tributação. Neste trabalho, a tributação será sempre observada no contexto dos direitos fundamentais, ou melhor, na relação que se trava entre normas tributárias (seus efeitos) e direitos fundamentais no âmbito de sua interpretação e aplicação.

Com esse propósito, parece mais adequado considerar que a finalidade fiscal consiste em repartir a carga de cada tributo conforme o critério decorrente da sua própria justificativa primária. De fato, os tributos já existiam muito anteriormente à própria noção de Estado contemporânea (e, é claro, tinham uma configuração correspondente às várias noções de Estado ao longo dos tempos) [124], bem como a qualquer regramento jurídico que os instituísse.[125] Reich[126], assim como Baleeiro[127], lembra que os tributos já existiam,

---

121 ANDREWS, William D. Personal Deductions in an Ideal Income Tax. *Harward Law Review (86/309),* 1972. TURNIER, William J. Evaluating Personal Deductions in an Income Tax – The Ideal. *Cornell Law Review (66/262),* 1981.
122 COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: Exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte.* São Paulo: Malheiros, 2007, pp. 300-303.
123 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 4,* pp. 238-242, (239).
124 VOGEL, Klaus. *Op. cit. Nota 12,* pp. 485-489.
125 Em sentido contrário: MENENDEZ, Agustin José. *Justifying taxes: some elements for a democratic theory of tax law.* Dordrecht: Kluwer, 2001, pp. 19-20, 87-91. Claro que a afirmação do autor se baseia em

ainda que muito rudimentarmente, nas antigas civilizações babilônica, suméria e egípcia, só havendo sistemas de regras mais desenvolvidos na Grécia e Roma clássicas. Por sua vez, Schoueri[128] nos lembra que tributos já foram imposições de guerra pelos vencedores aos vencidos.

Em outras palavras, os tributos nem sempre precisaram de regras jurídicas para existir, nem o Estado delas sempre necessitou para se prover de receitas derivadas da iniciativa privada, como demonstra Reimer[129]. De forma bem extrema, seria até muito mais prático a governantes despóticos que não tivessem qualquer regramento sobre como e com base em que eles se apropriariam de parte dos recursos gerados no domínio econômico.

As normas tributárias, tanto aquelas que atribuem constitucionalmente competência tributária, como aquelas que instituem materialmente os próprios tributos (regras matrizes de incidência), a partir da constituição de um Estado Democrático de Direito, existem muito mais com a finalidade de balizar a arrecadação, do que a de viabilizar. A existência do Estado por si já viabiliza a exigência de impostos. Um Estado autoritário não deixa de ser um Estado. Se ele tem legitimidade e se seu sistema de normas se subsume ao conceito de Direito[130] é uma outra questão, mas não deixa de ser um Estado[131], como instituição que apresentou as mais variadas feições ao longo da história[132].

---

uma premissa de que impostos são que hoje se entende comumente como tal, no contexto de Estados Democráticos de Direito e que têm, por exemplo, a legalidade como um dos traços mais marcantes. Com base nessas paremissas, claro, não se pode pensar em imposto antes dos Estado de Direito pós-modernos, à exceção talvez da história britânica, ainda que com muitas ressalvas. Sobre a cobrança de tributos sob o requisito da autorização dos seus sujeitos passivos, especialmente, em relação à história britânica: SCHOUERI, Luís Eduardo. Contribuição à investigação das origens do princípio da legalidade em matéria tributária. In: *Carlos Mário da Silva Velloso, Roberto Rosas e Antônio Carlos Rodrigues do Amaral (coords.), Princípios constitucionais fundamentais: estudos em homenagem ao Professor Ives Gandra da Silva Martins.* São Paulo: Lex, 2005, pp. 711-718, (712-716).

126 REICH, Markus, *Op. cit. Nota 71,* p. 3.

127 BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit. Nota 1,* p. 255.

128 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 4,* p. 123.

129 REIMER, Ekkehart. *Op. cit. Nota 8,* 115-118.

130 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 30*, 2011, pp. 52 ss., (62-64, 106-108).

131 Staat. In: *Wörterbuch der philosophischen Begriffe.* Hamburg: Felix Meiner, 2013, pp. 628-629.

132 ZIPPELIUS, Reinhold/. *Allgemeine Staatslehre.* 15 Auf. München: C.H. Beck, 2007, pp. 127-171 (127). "Die Geschichte hat eine verwirrende Vielgestaltigkeit von Staaten hervorgebracht. Schon unter dem Aspekt der Herrschaft bietet sich eine Vielfalt von Anknüpfungspunkten für eine Typenbildung. So finden wir Staaten, in den die Herrschaft bei einem Einzelnen oder bei einer dünnen Oberschicht konzentriert ist, und Staaten mit einer verhältnismäßig starken Beteiligung des ganzen Volkes an der staatlichen Willensbildung; Staaten, in denen die Macht bei einer bestimmten Klasse zusammengefaßt ist, und Staaten mit geringeren Klassenunterschieden oder mit einer pluralistischen Aufspaltung der sozialen Gewalten; totalitäre Staaten, mit der Tendenz, in möglichst alle Lebensbereiche regulamentiert einzugreifen, und liberale Staaten, die eine Freiheitsphäre der Einzelnen in weiten Umfang respektieren." Tradução livre: "A história desenvolveu uma desconcertante multiplicidade de formas de Estados. Sob o aspecto da dominação, oferecem-se uma multiplicidade de pontos de conexão para construções de tipos. Assim, encontramos Estados nos quais a dominação está concentrada em um indivíduo ou em um pequeno substrato e Estados com uma proporcionalmente forte participação de todo o povo na formação da vontade; Estados nos quais o poder é

Ter este Estado o predicado de ser "de Direito" é que impõe uma série de limites a tal poder.[133] Portanto, a viabilidade de ele derivar receitas da iniciativa privada vem do seu próprio poder coercitivo; as regras de tributação vêm como "limite" posto a esse poder pelo caráter democrático e jurídico dos Estados (que são, em sua maioria, hoje, Estados Democráticos de Direito).

Tanto é assim que, na Alemanha, cuja Constituição não prevê expressamente muitas limitações à tributação, são elas deduzidas de forma já muito consolidada do lá chamado *Princípio do Estado de Direito,* bem como do princípio da igualdade.[134] Por outro lado, as normas de competência tributária são tradicionalmente encaradas no Brasil como "limitações ao poder de tributar"[135], e as normas de incidência como limites à própria atuação da Administração tributária ao executarem tal poder[136]. Portanto, a perspectiva da qual se parte neste trabalho é aquela segundo a qual as normas de tributação têm a *função* de limitar, regrar, pautar, parametrizar a instituição e cobrança de tributos.

Como dito, não se reputa equivocada a concepção de que normas tributárias têm a função de viabilizar o provimento de receitas ao Estado a partir do domínio econômico, de forma alguma. Apenas esta não é a concepção mais adequada para sua compreensão em relação aos direitos fundamentais, ou seja, não é um fim que possa ser considerado na interpretação e aplicação do direito nos conflitos entre fisco e contribuinte. Esta é uma premissa que permite um maior controle dos efeitos restritivos que as normas tributárias possam ter sobre o âmbito de proteção dos direitos fundamentais, por se adequar a concepções amplas de âmbito de proteção e de restrição[137].

Com efeito, não são compatíveis com os Estados de Direito da atualidade aquelas concepções como a exposta por Rubens Gomes de Sousa[138], em 1943, no sentido de que "em matéria tributária o Estado tem todos os direitos e o contribuinte somente aqueles que os Estado expressamente consentir em lhe atribuir, por um processo de

---

concentrado em uma determinada classe e Estados com poucas diferenças sociais ou com uma divisão pluralista do poder social; Estados totalitários, com tendência a regular todos os âmbitos da vida e Estados liberais, que respeitam uma ampla esfera de liberdade para o indivíduo."

133 JARASS, Hans D. *Jarass / Pieroth Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland: Kommentar, Art. 20.* 12 Auf. München"C.H. Beck, 2012, pp. 508-510, números de márgem 28-31c, (29). "Das Rechtsstaatprinzip bindet zunächst die Träger der Bundesstaatsgewalt." Grifos no original.

134 LANG, Joachim. *Op. cit. Nota 82,* pp. 77-87. HEY, Johanna. *Op. cit. Nota 49,* pp. 84-88.

135 Por todos: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar.* 7ª ed. Revista e atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

136 SOUSA, Rubens Gomes de. *Op. cit. Nota 22,* p. 19. "O ato administrativo fiscal é um exercício do poder de império do Estado, e como o Poder administrativo deve agir sempre dentro da lei, ou de acordo com ela, a sua atividade se presume legal e realizada no interesse coletivo."

137 Capítulo II, IV e VII.

138 SOUSA, Rubens Gomes de. *Op. cit. Nota 22,* p. 18.

autolimitação". Não se pode fazer injustiça aqui a Sousa, como se seu antigo texto fosse uma profissão de tirania. É preciso lembrar que a autolimitação do Estado somente pela lei era uma concepção compatível com a carta constitucional então em vigor, bem como com o próprio constitucionalismo praticado na época, em que os direitos fundamentais, com as características atuais eram talvez impensáveis.

Ademais, também por dever de honestidade acadêmica, é preciso apontar que tais afirmações de Sousa[139] são apresentadas na sequência da explanação de que o fisco tinha direitos subjetivos e o contribuinte apenas um direito objetivo, posto legalmente, mas que não lhe dava direito a exigir nada do fisco, ou seja, tinha apenas direitos de defesa, ou com *status* negativo (na linguagem de Jellinek)[140], a partir do que a lei infraconstitucional lhe concedesse. De todo modo, essa concepção pretérita serve aqui apenas como exemplo do contrário, para esclarecer os pressupostos conceituais e normativos adotados aqui.

Exemplo realmente criticável da consideração da arrecadação, como finalidade das normas fiscais, pode ser visto na jurisprudência constitucional alemã. A corte constitucional daquele país já permitiu que regras de impostos declaradas inconstitucionais não só não tivessem efeitos retroativos, como também produzissem efeitos até o exercício seguinte à própria declaração de inconstitucionalidade, sob o fundamento utilitarista da necessidade de se manterem as previsões orçamentárias do Estado.[141] Portanto, considerou-se a própria arrecadação como finalidade normativa. A partir da premissa de que a lei inconstitucional valeu e valeria a despeito da sua curiosa invalidade, a corte federal de finanças entendeu que aqueles que descumprissem tais regramentos estariam sujeitos às respetivas penalidades, ou seja, quem evadisse o imposto considerado inconstitucional seria considerado sonegador.[142]

Perceba-se que, do ponto de vista formal, essa segunda posição é bastante coerente com a primeira. Afinal, se o tributo só é considerado inválido a partir de um certo momento no futuro, até lá seu adimplemento é devido. Ocorre que o fundamento da declaração de inconstitucionalidade foi uma violação ao princípio da igualdade. Daí a aguda crítica de Klaus Tipke[143] à decisão, sob o argumento de que o direito penal tributário

---

139 SOUSA, Rubens Gomes de. *Op. cit. Nota 22,* p. 18.
140 JELLINEK, Georg. *System der subjektiven öffentlichen Rechte.* Tübingen: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1905, pp. 94-114.
141 BVerfGE 93, 121. Julgado em 22.6.1995.
142 BFH, BStBl 2001, II, 79 (especialmente, pp. 83-84). Julgado em 1.8.2000.
143 TIPKE, Klaus. A necessidade de igualdade na execução das leis tributárias. Tradução de Luís Eduardo Schoueri. In: Luís Eduardo Schoueri (Coord.), *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa, vol.* São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 361-373, (372).

deve tutelar o cumprimento de impostos constitucionais, não se podendo considerar constitucional uma pena pelo descumprimento de uma norma inconstitucional. Ao argumento de Tipke é possível acrescentar outro, sobre a própria coerência da decisão daquele tribunal, pelo fato de não ter seguido suas próprias premissas.

O fundamento da declaração de inconstitucionalidade foi, como dito, uma violação ao princípio da igualdade, porém, mais que isso, a decisão foi bastante detalhada ao explicitar que a inobservância do dever de tratamento isonômico consistia na desconsideração (pelo legislador) do critério obrigatório de comparação entre contribuintes, que é a sua capacidade contributiva, afirmando ainda que a distribuição dos encargos decorrentes das despesas gerais o Estado faz parte do próprio conceito de imposto[144], o que parece ser uma assunção dessa finalidade como primordial.

A incoerência está em, no momento seguinte, mudar de parâmetro e considerar como fundamento de decidir a função meramente arrecadatória dos impostos. Esse é, portanto, mais um argumento em favor de não se considerar a arrecadação como finalidade normativa de regras de impostos diante de direitos fundamentais. Dito de outro modo: o caso mostra que tanto este não é um parâmetro adequado, que no mesmo julgado em que o tomou por premissa para a vigência temporária da regra (fazendo com que outra corte, inclusive, mantivesse a punibilidade por seu descumprimento), em momento anterior o tribunal constitucional tinha precisado considerar a função repartidora como fundamento da declaração de inconstitucionalidade da lei.

A premissa de que a função fiscal das normas de impostos é a repartidora decorre do próprio Estado de Direito, já que, como aponta o próprio Tipke[145], a cláusula do Estado de Direito impõe que a concepção de que o direito penal tributário protegeria o "interesse público no ingresso tempestivo e completo dos impostos devidos conforme as leis tributárias" seja necessariamente complementada pela de que "apenas se pode proteger o interesse público no ingresso dos impostos devidos conforme as leis tributárias *conforme a constituição*" (grifos no original), que, por sua vez, impõe que "o tesouro público não pode ser protegido à custa de distribuição desigual da carga".

Por fim, um argumento adicional no sentido da consideração da equitativa repartição de encargos como função primordial das normas tributárias, quando da interpretação e aplicação de direitos fundamentais, pode também ser encontrado na Jurisprudência da Corte Europeia de Justiça, que, em regra, não admite necessidades

144 BVerfGE 93, 121. Julgado em 22.6.1995.
145 TIPKE, Klaus. *Op. cit. Nota 143,* p. 372.

arrecadatórias como justificativa para restrições aos direitos e liberdades fundamentais assegurados pelo Direito Europeu. Seria possível, em princípio, afirmar que os interesses financeiros já foram levados em conta na solução de casos envolvendo direitos fundamentais por aquele tribunal, inclusive, muito recentemente. No entanto, a afirmação seria precipitada, pois a discussão e a admissão de tal justificativa deu-se no âmbito penal e não exatamente fiscal.

Tratava-se de questionamento por parte das autoridades suecas acerca do princípio *non bis in idem,* mais especificamente sobre esse princípio impedir ou não que fossem aplicadas penalidades administrativo-fiscais e criminais à mesma pessoa pelos mesmos fatos. Em outras palavras, uma corte sueca questionou ao tribunal europeu se poderia proceder à persecução penal de um indivíduo por sonegação (prestar declarações falsas ao fisco) após já ter sido ele condenado a pagar multas tributárias por força dessas mesmas falsas declarações. A corte entendeu que o princípio em questão assegurava o direito de não ser punido mais de uma vez criminalmente pelos mesmos fatos. E, embora sem muita contextualização, mencionou-se que os estados-membros não estavam impedidos de por meio de penalidades fiscais e criminais, "garantir a cobrança da totalidade de receitas do IVA", bem como promover a "proteção dos interesses financeiros da União".[146]

Portanto, em tal caso, não se tratava exatamente de norma tributária ou fiscal (no sentido de norma subjacente à obrigação tributária). Com efeito, a jurisprudência do tribunal europeu sobre normas domésticas e internacionais relacionadas a impostos ou tributos afins, segue uma fortíssima tendência de rejeitar, no seu processo interpretativo e de fundamentação de decisões, a consideração da arrecadação de receitas como elemento justificador de restrições a direitos fundamentais dos contribuintes, como salienta João Félix Pinto Nogueira[147], chegando Vanessa E. Englmair[148] a interpretar aquela jurisprudência no sentido de que a corte *nunca aceitou* tal justificativa.

O fato, portanto, é que o regramento dos tributos (especialmente dos impostos) e sua efetivação geram uma série de efeitos sobre os direitos fundamentais, especialmente quando se confrontam ambos os tipos de normas (tributárias e de direitos fundamentais).

---

146 Caso Akerberg Fransson, Corte Européia de Justiça, Grande Seção, Processo C-617/10, julgado em 26.2.2013.

147 NOGUEIRA, João Felix Pinto. *Direito fiscal europeu: o paradigma da proporcionalidade.* Coimbra: Coimbra, 2010, pp. 239-240.

148 ENGLMAIR, Vanessa E. The relevance of the fundamental freedoms for direct taxation. In: *Lang/Pistone/Schuch/Staringer (eds.), Introduction to European Tax Law on Direct Taxation.* Vienna, 2008, pp. 35-64, (60-61).

Com efeito, o objeto do controle a que se procede no confronto em questão não é o provimento de receitas em si, mas os critérios pelos quais ela ocorre e os efeitos que daí decorrem, pois, não se esqueça, uma série de regramentos relativos a impostos teriam como justificativa exatamente o não provimento de recursos em determinadas situações ou, no mínimo, uma diminuição desse provimento.

Além do que, como dito, se a função fiscal consistir em arrecadar, como controlar normas que prevejam um imposto *per capita?* Em exemplos mais próximos da realidade, como controlar normas que indiscutivelmente aumentam arrecadação, ao tributar ganhos que não só não estão realizados, como podem nunca se realizar? E o que dizer de normas que, também promovendo enorme aumento de arrecadação impõe impostos sobre bases desvinculadas da realidade que, em tese, lhe daria substrato? Por fim, como controlar impostos cobrados em montantes iguais de contribuintes que se mostrem sobremaneira diversos sob a perspectiva de uma série de indícios do próprio critério material de igualdade imposto ao legislador (como critério de comparação) ou, às vezes, até escolhido por ele próprio?

CAPÍTULO IV

OS LIMITES À APLICAÇÃO DO CONTROLE DE PROPORCIONALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

1. Da classificação aos limites à aplicação da proporcionalidade

A constatação de que normas tributárias produzem efeitos que as fazem interagir intensamente com direitos fundamentais traz de volta o tema da classificação finalística dos tributos, já que essa compreensão eficacial só foi possível a partir daquele primeiro intento classificador das próprias normas. As bases para compreensão e controle dos efeitos das normas tributárias foi proporcionada pelas doutrinas classificatórias. Entretanto, tal categorização normativa deu origem a limites à aplicação do controle de proporcionalidade que precisam ser superados, o que impõe, antes, sua compreensão.

1.1 Fiscalidade e extrafiscalidade: fins internos e externos

Como visto acima, a classificação das normas tributárias a partir de sua função justificadora passou a ser posta em dois níveis diversos, não mais se restringido às funções fiscal e extrafiscal. Passou-se distinguir, em um primeiro plano, as normas com função fiscal e extrafiscal, sendo aí o critério de distinção[1] o fato de terem ou não a função predominantemente repartidora de encargo. Em um plano seguinte, aquelas normas que não forem consideradas fiscais ou predominantemente repartidoras de encargos seriam subdivididos em normas com finalidade predominantemente indutora e normas com finalidade predominantemente simplificadora[2].

Como consequência dessa classificação, não é incomum na dogmática alemã que também se classifiquem os fins que funcionam como critérios classificatórios das normas internos ou externos, seja de forma implícita, a exemplo de Wolfgang Rufner[3], seja

---

1 SANTI, Eurico Marcos Dinis. As classificações no sistema tributário brasileiro. In: In: *Adilson Rodrigues Pires e Aires Fernandino Barreto (orgs.), Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e do processo tributário.* São Paulo: Max Limonad, 1998, pp. 125-147, (128). Segundo o autor, a diferença é o atributo que distingue uma classe das demais, dentro de um mesmo gênero, que, no presente caso, seria, norma tributária.

2 HEY, Johanna. In: *Tipke / Lang Steuerrecht.* 21 Auf. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2013, pp. 64-66, números de márgem 19-24.

3 RÜFNER, Wolfgang. *Kahl / Waldhoff / Walter (Hg.), Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Art. 3, Abs. 1.* Heidelberg: C.F. Müller, 1996, p. 58, número de márgem 97.

de forma expressa e detalhada, como feito por Stefan Huster[4]. Em princípio, faz sentido que se uma determinada finalidade funciona como parâmetro para classificar uma norma por *extra*fiscal, este fim justificador seja chamado de externo. Consequentemente, aquele fim que se opõe ao externo seria chamado de interno. A mesma classificação, no Brasil, é adotada por Humberto Ávila[5] e, na Espanha, por Pedro Herrera[6].

A questão que surge dessa proposta diz respeito ao referencial para a classificação de fins como internos ou externos. Em outras palavras, é de se perguntar: eles são internos ou externos a quê? O referencial adotado para tanto é o próprio ordenamento jurídico. Assim é que, segundo Ávila[7], na função fiscal cumpre-se um fim interno ao próprio direito, enquanto fins externos seriam finalidades ou estados de coisas cuja existência se dá independentemente de normas jurídicas, como a praticabilidade administrativa e a indução de comportamentos pelos agentes econômicos, ou, ainda, "um estado material realizável fora do âmbito jurídico"[8].

Visto por outra perspectiva, os fins internos "referem-se a *elementos ou características de comparação* (*Unterscheidungsmerkmale*) que se situam, de algum modo, nas próprias pessoas objeto de comparação e diferenciação" e, no caso de ser a capacidade contributiva essa medida de comparação, haveria uma "conexão interna" entre tal medida e o fim perseguido por meio da comparação. Por outro lado, na função extrafiscal, segundo o autor[9], visam-se fins externos, aqueles que possuem uma relação de causalidade com os critérios de comparação utilizados, mas que se verificam empiricamente "fora" do direito.[10]

---

4 HUSTER, Stefan. *Recht und Ziele. Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes.* Berlin: Duncker & Humblot, 1993, pp. 166 ss. HUSTER, Stefan. Gleichheit und Verhältnismäßigkeit. *Juristen Zeitung (11/451),* 1994*,* p. 543-546.

5 ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário.* 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, pp. 90-91.

6 HERRERA MOLINA, Pedro M. *Capacidad económica y sistema fiscal: Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán.* Madrid: Marcial Pons, 1998, 85-87.

7 ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 5,* pp. 90-91.

8 ÁVILA, Humberto. A distrinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. *Revista de direito administrativo (215/151),* 1999, p. 173.

9 ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 5,* p. 91. "De outro lado, os *fins externos* representam um objetivo que não se encontra nas características ou qualidades dos respectivos sujeitos atingidos, mas nas finalidades estatais, além de possuírem uma *eficácia externa ao Direito* (*außerrechtliche Wirking*). Por isso, podem ser separados dois acontecimentos, que podem ser diferenciados no plano empírico: a relação entre *meio* e *fim* é uma relação entre *causa* e *efeito*. Os fins externos são aqueles que podem ser representados empiricamente, de modo que uma determinada ação poder ser considerada como um meio para a realização de um fim (relação de causalidade). A análise dos fins sociais, políticos e econômicos como a praticabilidade administrativa, planejamento econômico, proteção do meio ambiente e fins econômico-políticos logo revela serem eles fins externos."

10 HUSTER, Stefan. *Op. cit. 4,* 1993, pp. 166 ss. HUSTER, Stefan. *Op. cit. 4,* 1994*,* p. 543-546.

Por sua vez, Stefan Huster[11] se utiliza da distinção entre o caráter interno e externo dos fins como pressuposto de estruturação da aplicação do controle de proporcionalidade de intervenções sobre direitos de igualdade. Isso se justifica porque, como bem apontado por Huster[12], a dogmática da proporcionalidade se desenvolveu proficuamente como instrumento de controle de intervenções sobre direitos de liberdade, sem que se dedicasse originariamente muita atenção à sua aplicação pela perspectiva da igualdade (que, inclusive, é bem mais ampla, como demonstrado aqui)[13].

Segundo ele, há duas classes de casos abarcados pelo princípio da igualdade. O primeiro caso é o de tratamentos jurídicos diferentes que se deixam justificar por distinções entre os sujeitos passivos desses tratamentos, dizendo Huster[14] que, nesses casos, o tratamento desigual existe por considerações de justiça ou até mesmo "pela natureza das coisas" (*Natur der Sache*), logo não há o que falar em tratamento desigual, no sentido do art. 3, 1, da Lei Fundamental alemã. Esse seria o caso, segundo ele, de se impor maior imposto a quem possui maior renda, pelo fato de ter maior capacidade para isso, ou de se permitir aposentadoria mais cedo às mulheres que trabalham, são casadas e têm filhos que às mulheres solteiras e sem filhos, pelo fato de elas serem mais severamente oneradas e exigidas ao longo da vida.

Como um segundo tipo de casos abarcados pelo princípios da igualdade, haveria aqueles em que, muito embora haja diferenças relevantes entre as pessoas comparadas, em função das quais elas deveriam receber tratamento desigual, tais distinções restam desprezadas, sem que haja para isso fundamentos de justiça, mas apenas justificativas baseadas em política econômica ou considerações de conveniência técnico-administrativa. Elas devem ser ponderadas com o tratamento "verdadeiramente" igualitário (*"eigentlich" geforderte Gleichbehandlung*). A finalidade perseguida pelo legislador baseada em política econômica ou de conveniência administrativa se põe em verdadeiro conflito de bens jurídicos com o tratamento igualitário.[15] De fato, a ideia faz bastante sentido, quando se parte da premissa de que determinados critérios de comparação são

---

11 HUSTER, Stefan. *Op. cit. Nota 4,* 1993, pp. 366-386. HUSTER, Stefan. *Op. cit. Nota 4,* 1994, p. 543.
12 HUSTER, Stefan. *Op. cit. Nota 4,* 1993, pp. 107 ss., (127-131). HUSTER, Stefan. *Op. cit. Nota 4,* 1994, pp. 542-543.
13 Capítulo II.
14 HUSTER, Stefan. *Op. cit. Nota 4,* 1993, pp. 166 ss., (167). HUSTER, Stefan. *Op. cit. Nota 4,* 1994, p. 543.
15 HUSTER, Stefan. *Op. cit. Nota 4,* 1993, pp. 167 ss., (169). HUSTER, Stefan. *Op. cit. Nota 4,* 1994, pp. 543-544

critérios de justiça distributiva, e outros são ditados por utilidade coletiva social ou por conveniência administrativa.[16]

A ideia já aparecia no pensamento de Klaus Vogel[17], ao tratar das especificidades do direito dos impostos, na década de 70, sob o argumento de que normas fiscais não seriam guiadas por um princípio estrutural que fosse o seu "fio condutor" (*Leitmotiv*), porque a justiça em tal âmbito não seria intermediada por este "fim" (Zweck), pelo que a capacidade contributiva não seria este intermediário entre a justiça e um fim em si mesmo, senão que a capacidade contributiva é a própria concretização da justiça, esta sim como fim em si mesmo.

É verdade que Vogel[18] ressalvava a existência de mais de uma possibilidade dessa concretização da justiça, sendo a capacidade contributiva apenas a primeira realização do escopo da justiça. Mas o fato é que, para o autor, somente quando há fins que funcionam como intermediários da própria concretização da justiça, a exemplo da indução de comportamentos pelas normas de impostos, é que se os pode levar em conta interpretativamente[19], daí o seu caráter "externo". Portanto, a distinção entre fins normativos internos e externos também pode ser vista como uma distinção entre fins concretos que intermedeiam a concretização de justiça e fins que são em si essa própria efetivação dela.

Os fins externos seriam concretos e existiriam em si mesmos de forma "separada" da implementação da justiça, daí falar-se em um *segundo fim*, a ser destacado de tal concretização[20]. Portanto, para Vogel, somente no caso das normas indutoras, em vez dos próprios "fins" (Ziele) de repartição de encargo, haveria uma "verdadeira função" (*echtes* Zweck). No caso da finalidade "interna", que é a realização direta da justiça distributiva, não haveria um fim a considerar em termos de interpretação teleológica, devendo-se simplesmente indagar: "Qual solução corresponde (dentro dos imites

16 HUSTER, Stefan. *Op. cit. Nota 4,* 1993, pp. 169, 174-175, 233-234. HUSTER, Stefan. *Op. cit. Nota 4,* 1994, p. 544.
17 VOGEL, Klaus. Die Besonderheit des Steuerrechts. *Deutsche Steuer-Zeitung / Ausgabe A (1-2/5),* 1977, p. 9.
18 VOGEL, Klaus. *Op. cit. Nota 17,* p. 9. "es ist schon die erste Konkretisierung des aufgegebenen Ziels der Gerechtigkeit. (...) und nur eine von verschiedenen Möglichkeiten seiner Konkretisierung." Em tradução livre: "trata-se apenas da primeira concretização do fim que incumbe à justiça. (...) e apenas um das diversas possibilidade de sua concretização."
19 VOGEL, Klaus. *Op. cit. Nota 17,* p. 10.
20 VOGEL, Klaus. *Op. cit. Nota 17,* p. 11.

preestabelecidos pela lei e pelos fatos concretos da vida) às exigências da justiça distributiva?"[21]

A análise já tinha sido feita antes por Vogel[22], ainda que em outro contexto, na década de 60, e lá talvez possa ser detectada uma outra forma de explicar a distinção. Com efeito, ao tratar das especificidades da aplicação da lei tributária doméstica juntamente com tratados internacionais pelos órgãos da Administração tributária, o professor explicava, valendo-se de um paralelo entre os métodos de interpretação sistemático e teleológico, que a interpretação legal guiada por fins só seria possível quando esses consistissem em uma espécie de realidade social (*sozialen Wirklichkeit*), o que não poderia ocorrer em relação a fins que consistissem simplesmente no desenvolvimento de uma ideia de sistema (*einer bestimmten gesetzgeberische Systemidee*), a exemplo de regras que definam o conceito de renda ou de despesas operacionais.

Portanto, com base em pressupostos teóricos que afastam a possibilidade do reconhecimento de finalidades normativas em alguns regramentos de impostos, a dogmática atual do direitos tributário afasta a possibilidade do controle de proporcionalidade de normas entendidas como fiscais, basicamente com os argumentos de que: a) nem a finalidade arrecadatória nem a repartidora de encargos podem guiar a interpretação de uma norma; b) normas guiadas por essa finalidade, não possuem um "segundo" fim que possa ser destacado do primeiro; c) o controle de proporcionalidade é um exame de comparação entre um meio e um fim e sem a possibilidade e de consideração interpretativa de um fim não como verificar a relação de proporcionalidade de um meio em relação a ele, ou, nas palavras de Ávila[23], o exame não é possível "pela falta dos elementos que o estruturem".

A esses argumentos pode-se acrescentar ainda um outro: o exame de proporcionalidade é um instrumento de controle de medidas que intervenham sobre o âmbito de proteção dos direitos fundamentais. Se uma norma com finalidade fiscal só tem por fim a realização de um princípio de direito fundamental (no caso, distribuir a cada um com justiça a parcela que lhe cabe do custeio das despesas do Estado), não há intervenção,

---

21 VOGEL, Klaus. *Op. cit. Nota 17,* p. 9.
22 VOGEL, Klaus. *Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm: Eine Untersuchung über die Grundfragen des sog. Internationalen Verwaltungs- und Steuerrechts.* Frankfurt am Mein / Berlin: Alfred Metzner, 1965, pp. 376-383.
23 ÁVILA, Humberto. Proporcionalidade e direito tributário. *Revista direito tributário atual (25/83),* 2011, p. 88-89, 96, 100-101. O texto é uma versão revista de outro trabalho no qual a ideia já fora desenvolvida. ÁVILA, Humberto. Proporcionalidade e direito tributário. In: *Luís Eduardo Schoueri (coord.), Direito tributário: estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa, vol. I.* São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 329-347, (333-334, 343-345).

restrição e muito menos colisão. De fato, adotados esses pressupostos e encarando-se a questão por esta perspectiva, é logicamente impossível estruturar o exame.

A coerência desse raciocínio é fortíssima, o que explica sua adoção por uma série de estudiosos que se dedicaram ao tema. Além dos já mencionados Vogel, Huster e Ávila, a restrição do controle de proporcionalidade ao âmbito da extrafiscalidade (ainda que sem entrar no méritos do caráter interno ou externo dos fins de cada norma), é adotada por Michael Rodi[24], Waldhoff (ao escrever juntamente com Vogel)[25], Tina Beyer[26], Dieter Birk[27] e, recentemente, Ekkerhart Reimer[28]; também em passado recente, no Brasil, Pedro Agustin Adamy[29] somou-se à posição de Ávila.

Uma observação importante é que, nas manifestações de parte desses autores, a começar por Vogel, a referência à extrafiscalidade, ou ao caráter externo dos fins normativos, tinha em mente muito mais a finalidade indutora de comportamentos, aparecendo a função simplificadora ou a busca da praticabilidade quase que apenas incidentalmente. Huster e Ávila é que tecem suas considerações levando em conta igualmente a função simplificadora e a indutora, em oposição à repartidora de encargo. No entanto, ela é invariavelmente incluída no campo da extrafiscalidade. [30]

Ekkehart Reimer, por sua vez, enxerga a questão sob uma perspectiva bastante original. Segundo o autor, as normas de simplificação seriam também normas de finalidade indutora, pois finalidade consistiria, de fato, em estimular o contribuinte a cumprir regularmente suas obrigações tributárias. Segue-se, assim, uma classificação de funções

---

24 RODI, Michael. *Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem: dargestellt am Beispiel der Gewerbesteuer.* München: C. F. Beck, 1994, pp. 49 ss., (51-53).
25 VOGEL, Klaus; WALDHOFF, Christian. *Dolzer, Vogel, Graßhof (Hgs.), Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Vorbemerkungen zu Art. 104a-115.* Heidelberg: C.F. Müller, 1997, pp. 388-390, números de márgem 480-481.
26 BEYER, Tina. *Die Freiheitsrechte, insbesondere die Eigentumsfreiheit, als Kontrollmaßstab für die Enkommensbesteuerung: Zur Anwendung des Verhältnismßßigkeitsgrundsatzes im Steuerrecht.* Berlin: Duncker & Humblot, 2004, pp. 164, 213, 233-239.
27 BIRK, Dieter. *Steuerrecht.* 15 Auf. Heidelberg: C.F. Müller, 2012, pp. 62-63, número de márgem 209.
28 REIMER, Ekkehart. Die sieben Stufen der Steuerrechtfertigung. In: *Boris Gehlen / Frank Schorkopf (Hrgs.), Demokratie und Wirtschaft: Eine interdisziplinäre Herausforderung.* Tübingen: Mohr Siebeck, 2013, pp. 113-141, (129-130).
29 ADAMY, Pedro Agustin. *Op. cit. Nota 76,* pp. 313-314.
30 Uma exceção ao enquadramento da simplificação no âmbito da extrafiscalidade, pode ser considerado Schoueri, que parece definir a extrafiscalidade como coincidente com as normas de efeito indutor. No entanto, esta posição do autor precisa ser mencionada com muito cuidado, pois este não se dedicou ao tema da simplificação, pelo que a menção à simplificação foi bastante incidental no seu mais marcante trabalho sobre os efeitos indutores de normas tribtutárias, do mesmo modo que não foi mencioanada a questao sobre a aplicacão o ou não do controle de prorpocionalidade sobre normas simplificadoras. Elas apenas foram excluídas extrafiscalidade. "O gênero da 'extrafiscalidade' inclui todos os casos não vinculados nem à distribuição equitativa da carga tributária, nem à simplificação do sistema tributário." SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica.* Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 32.

indutoras "interna" e "externa". Esta última se apoia no conceito tradicional de fomento a finalidade sociais.

Já a função indutora interna é considerada uma indução "para o bem do fisco" (*Lenkung zum Wohle des Fiskus*) e é promovida tanto por normas de simplificação quanto por normas de combate à elisão e à evasão fiscal, pelo que (e aqui a diferença da visão do autor em relação a todos os demais) essa função não seria totalmente desacoplada da função fiscal. O autor parece ter toda razão, tanto em considerar conjuntamente a simplificação, o combate à elisão e à evasão, como em salientar seu "não total desacoplamento" da função fiscal. De fato, essas três funções devem ser levadas em conta junto com a repartição de encargo, mas para que isso fique claro, é preciso algumas considerações básicas a respeito delas.[31]

1.1.1 Praticabilidade e extrafiscalidade

Como dito, a finalidade simplificadora, sob escopo da praticabilidade da tributação, é majoritariamente considerada um fim "externo ao direito", consistente em uma finalidade administrativa concreta, que apenas funciona como intermédio da justiça. A relação entre praticabilidade e simplificação será analisada com mais de atenção mais à frente, do mesmo modo como sua inserção na dogmática dos direitos fundamentais.[32] Por ora, apenas se buscará demonstrar o vínculo que se estabeleceu entre o controle de proporcionalidade e as normas justificadas sob a praticabilidade.

Desde Adam Smith[33], a praticabilidade era uma das características que qualquer sistema tributário precisava ostentar. Com a extrema complexidade que os sistemas sociais e econômicos adquiriram hoje, é natural que os tributos, em especial, os impostos, tenham se tornado um terreno de extremas dificuldades; exemplos abundam. Apenas para ficar com dois, citem-se o sistema brasileiro de tributação simplificada e favorecida, dirigido às micro e pequenas empresas (Simples Nacional), e os regramentos austríacos de apuração simplificada (*Pauschalierungen*) de impostos. Ambos são indiscutivelmente mais simples que o regime considerado "normal", muito embora estejam muito longe de serem considerados simples para o cidadão médio.

---

31 Considerações mais aprofundadas sobre tais funções e sua inserção na teoria dos direitos fundamentais serão levadas a cabo nos capítulos V e VI.
32 Capítulos V e VI.
33 SMITH, Adam. *A inquiry into the nature and causes of the wealth of nations.* Amazon Kindle E-Book, 317.

Em relação ao sistema brasileiro chamado de Simples Nacional, criado pela Lei Complementar 123/06, basta ler os artigos 3° e 17 do referido diploma para perceber que dificilmente um cidadão comum saberia com exatidão quais as hipóteses em que se pode optar pelo sistema. A quem possa discordar dessa afirmação, que passe à leitura dos parágrafos do artigo 13 da mesma lei e se questione se um pequeno empresário comum identificaria em que casos ele precisaria recolher tributos adicionais e de forma paralela ao que recolhe no sistema simplificado. Isso sem contar que, na hipótese de prestação de serviços, é preciso verificar em que tabela de recolhimento se encaixa, já que, além de haver tabelas de incidência diversas para cada setor da economia, existem duas tabelas distintas para os prestadores de serviços, que se definem pela leitura dos art. 17 e 18.

No caso da Áustria, o conjunto de regramentos que dispõe sobre a apuração de impostos por aproximações simplificadoras (*Pauschalierung*), perfaz doze regramentos diferentes para o imposto sobre a renda, mais 7 para o imposto sobre o valor agregado, além das regras de simplificação total e parcial, aplicáveis nos diferentes níveis federativos, o que perfaz, segundo alguns, 21 variações gerais. E dentro de cada uma delas há três possíveis variações a depender da atividade econômica exercida.[34]

Essa realidade parece falar em favor da tese de que a praticabilidade da tributação é um "fim em si mesmo"[35], daquele tipo que é não em si uma concretização da justiça distributiva, mas um estado concreto de coisas que funciona como intermediário da realização dela. A partir daí, Vogel considera haver uma finalidade típica do direito administrativo[36] ou um fim concreto que se desenvolve com eficácia social[37]; por sua vez, Huster[38] entende haver uma finalidade externa à própria distribuição igualitária da carga tributária; já Ávila[39], uma restrição a direitos fundamentais, mormente os de liberdade.

---

34 GAEDKE, Gerhard; JILCH, Martin; LEITINGER, Helmut; HÖBAUS, Susanna. *Die Pauschalierung im Einkommen- und Umsatzsteuerrecht: Praxishandbuch.* Graz: dbv – Verlag für die Technische Universität Graz, 2010, p. 3.

35 Como parece considerar o Supremo Tribunal Federal. ADI 1851-1 AL. Rel. Min. Ilmar Galvão, D.J. 22.11.2002.

36 VOGEL, Klaus. *Op. cit. Nota 17,* p. 10.

37 VOGEL, Klaus. *Op. cit. Nota 22,* p. 380. "In erste Linie wird man zu unterscheiden haben zwischen demjenigen Zweck einer Norm, den diese unmittelbar in der *sozialen Wirklichkeit* zu bewirken sucht (ihrem jeweiligen 'Sozialzweck') und anderseits solchen 'intrasystematischen Zwecken', die lediglich auf Verwirklichung einer bestimmten gesetzgeberische *Systemidee* zielen und daher für deren allgemeinen Sozialzweck allenfalls mittelbar von Bedeutung sind." Com grifos no original. Em tradução livre: "Em primeira linha, ter-se-á diferenciado entre a finalidade de uma norma que procure a procure desenvolver na realidade social (seu respectivo "fim social") e, de outro lado tais "finalidades intra-sistêmicas", que visam simplesmente ao desenvolvimento de uma ideia de sistema legal e, consequentemente, para cujas finalidades sociais gerais tem significado mediato."

38 HUSTER, Stefan. *Op. cit. Nota 4,* 1994, pp. 544-545.

39 ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 5,* pp. 84, 86 e 92.

Todas essas assertivas, além de próximas entre si, são pressupostos necessários à aplicação do controle de proporcionalidade, na opinião desses autores, que parece dominante. Portanto, há forte consenso no sentido de que: a) a simplificação, especialmente visando à praticabilidade é uma função extrafiscal; b) portanto, se sujeita ao controle de proporcionalidade.

1.1.2 Praticabilidade e combate ao abuso

O exame da simplificação e da praticabilidade será um pouco mais detalhado à frente, assim como também o será a relação dessa função normativa com uma outra bastante esquecida quando se trata de classificarem normas tributárias como fiscais ou extrafiscais: trata-se das normas que visam a combater a elisão e a evasão fiscal (à exceção de Reimer[40]), que, por sua vez, serão aqui indiferentemente chamadas de normas antiabuso, em virtude da fluida fronteira que pode existir entre os fenômenos da evasão e da elisão fiscal no plano fático. Dito de outro modo, parte-se da premissa de que normas antiabuso, em termos eficaciais, são reações do legislador à evasão e à elisão.[41]

Como dito, tal tipo de norma impositiva, em geral, não é mencionado quando se trata da classificação finalística de normas tributárias, abrindo-se, em princípio, a possibilidade de as enquadrar como fiscais ou extrafiscais. Por outro lado, seguindo a dogmática dominante, a possibilidade ou não de controlar a proporcionalidade de normas antiabuso restaria dependente de seu enquadramento na classe das normas extrafiscais.

Disso surgem duas conclusões possíveis: a) uma mais analítica consideraria que, partindo da vinculação entre proporcionalidade e extrafiscalidade, seria o caso de verificar se é visível na prática judicial um controle de proporcionalidade estruturado de normas antiabuso e, em caso afirmativo, concluir-se-ia pela sua natureza extrafiscal; b) outra solução, de cunho mais normativo, partiria de uma análise da própria finalidade justificadora das normas antiabuso para, com base nisso, concluir pela sua natureza fiscal ou extrafiscal.

Nessa linha mais normativa, caso se concluísse pela sua natureza fiscal, em seguida examinar-se-ia a ocorrência ou não do controle de proporcionalidade sobre essas

---

40 REIMER, Ekkehart. *Op. cit. Nota 28,* pp. 131-132.

41 Não se afirma aqui que os fenômenos são os mesmos, tampouco suas consequências jurídicas. Ao contrário, a depender de cada regramento concretamente considerado, as consequências de uma determinada conduta do contribuinte ser considerada evasão ou elisão podem ser grandes. Mas só o plano fático evidencia se ocorreu um ou otro fenômeno. De fato, a maioria das normas classificadas como de combate à elisão acabam por restringir os espaços para a evasão e a fraude e vice-versa, de modo que é até difícil classificá-las em função de um propósito ou outro.

normas na prática judicial. Por sua vez, sendo encontradas decisões em que se visualizasse a aplicação desse método, seria necessário enfrentar esta realidade e apontar a incorreção dessas decisões, já que elas teriam aplicado um exame que (em princípio) não é possível de ser estruturado no âmbito da fiscalidade.

No entanto, a primeira forma de se aproximar da questão, mais analítica, revela que é possível verificar o controle de normas antibuso por meio do exame de sua proporcionalidade. Na Alemanha, encontram-se poucos julgados controlando a proporcionalidade de normas antiabuso, seja a norma geral inserida na Ordenação Tributária (parágrafo 42)[42], sejam normas específicas, como aquelas inseridas na legislação do imposto de renda (Lei do Imposto de Renda, parágrafo 4, inciso 5[43], bem como parágrafo 15-b[44]) e do imposto sobre as pessoas jurídicas[45]. No entanto, eles existem.[46]

---

42 KLEIN, Franz; RATSCHOW, Eckart. *Abgabenordnung: Kommentar, § 42.* 10 Auf. Heidelberg: C.H. Beck: 2009, pp. 269 ss.

43 HEINICKE, Wolfgang. *Schmidt Einkommensteuergesetz Kommentar, § 4, Abs. 5.* 30 Auf. Heidelberg: C.H. Beck, 2011, pp. 265-266, Rz. 548. Trata-se do regramento sobre os limites à dedutibilidade de despesas em relação a alguns tipos de rendimentos profissionais. O autor, ao comentar o dispositivo, não afirma expressamente que esta é uma norma antielisiva, mas que seu propósito é impedir que a renda tribtuável seja indevidamente diminuída.

44 SEEGR, Siegbert F. *Schmidt Einkommensteuergesetz Kommentar, § 15-b.* 30 Auf. Heidelberg: C.H. Beck, 2011, p.1264, Rz. 2. Aqui afirma-se expressamente que o propósito desta norma que limita a compensação de prejuízos fiscais obtidos por meio de planejamentos elisivos é enfrentar formas contratuais visando ao postergamento ou economia de imposto. REIß, Wolfram. *Kirchhof Einkommensteuergesetz, § 15-b.* 11 Auf. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2012, p. 1069, Rz. 7. Aqui o autor classifica expressamente a regra de ilmitação de compensação de perdas como de propósito antiabuso. "Dies deutet auf eine jedenfalls objektiv missbräuchliche Ausnutzung v. Möglichkeiten hin, künstliche Verluste zu generieren, die nicht wirklich zu einer Verminderung der gegenwärtigen Leistungsfähigkeit führen." Em tradução livre: "Isso significa, de qualquer modo, um aproveitamnto objetivamente abusivo, face à possibilidade de gerar perdas artificiais, que não conduzem realmente a uma diminuição presente da capacidade contributiva." A vinculação entre combate ao abuso por meio de vedações como esta e a capacidade contributiva será explorada à frente, Capítulo VI.

45 ROSER, Frank. *Gosch Körperschaftsteuergesetz: Kommentar, § 8-c.* 2 Auf. München: C.H. Beck, 2009, p. 987, Rz. 2.

46 Há dois casos bastante interessantes em relação ao imposto de renda da pessoa físcia. Em um deles, julgado em 2007 (BFH, 2.8.2007, IXB 92/07, BFH/NV 2007, 2270), a Corte Federal de Finanças suspendeu a exigência de um imposto, por considerar haver "sérias dúvidas" sobre a constitucionaliade de uma regra do imposto de renda (não mais em vigor) que estabelecia uma espécie de presunção absoluta de propósito abusivo em desfavor do contribuinte. O mencionado tribunal considerou a desnecessidade de uma presução tão ampla em face do princío da igualdade e da determinação da lei derivada do princípio do Estado de Direito. A regra em si, à época, estava para ser julgada pela corte constitucional, pelo que o a corte de finanças decidiu suspender o imposto e aguardar o entendimento do Tribunal Federal Constitucional, que, por sua vez, inadmitiu o recurso em 2010, por considerar que a Corte Corte Federal de Finanças não esgotara todas as possibilidades interpretativas da regra, para confirmar se não havia uma possível "interpretação conforme a Constituição" (BVerfGE 127, 335). O segundo caso interessante é exatamente esta cuja apreciação foi inadmitida pela corte constitucional. Nele, a Corte Federal de Finanças submeteu a norma efetivamente a um controle de proporcionaldiade, especialmente, ao de necessidade, ao fazer uma série de considerações no sentido de que o regramento, embora adequado ao combate à elisão, teria como ser menos restritivo ao direito fundamental à determinação conceitual (fala-se lá exatamente em clareza da lei) e, assim, ao próprio direito à igualdade, por ser ecxessivamente generalizante. (BFH, BStBl II, 2007, 167). No âmbito do imposto sobre as pessoas jurídicas, ver: ROSER, Frank. *Gosch Körperschaftsteuergesetz: Kommentar, § 8-c.* 2 Auf. München: C.H. Beck, 2009, pp. 992-993, Rz. 26.

Ademais, a literatura dogmática aceita a possibilidade de se estruturar tal controle.[47] Por outro lado, exemplos muito mais frequentes podem ser vistos na Jurisprudência da Corte Europeia de Justiça, que exerce intenso controle de proporcionalidade de normas antiabuso, tanto diretamente em relação às liberdades fundamentais, como à vista da proibição de discriminação[48], como atestam Reimer[49], Metzler[50], Nogueira[51], Terra e Wattel[52].

Por fim, o Supremo Tribunal Federal procedeu, de certo modo, a controles de adequação e necessidade de regras CFC (*Controlled Foreign Corporations*), cujo propósito antielisivo é bastante evidente, reforçando a tese de que normas antiabuso são controladas em termos de proporcionalidade, inclusive no Brasil. Com efeito, ao decidir se o regramento em questão poderia se aplicar indiscriminadamente a controladas e coligadas no exterior e, ainda, sem as distinguir em relação a estarem ou não sediadas em paraísos fiscais, tribunal decidiu que: a) a regra não pode ser aplicada a empresas meramente coligadas e que não se situem em países com tributação favorecida; b) a regra deve ser aplicada a empresas controladas e que estejam situadas em paraísos fiscais.[53]

Portanto, há fundado consenso de que, pelo menos dentro dos limites dos exames de adequação e necessidade, as referidas cortes controlam a proporcionalidade de normas antiabuso. Isso leva a duas possíveis e distintas conclusões, a partir do

---

47 DRÜEN, Klaus-Dieter. In: *Tipke / Kruse Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung: Kommentar, vol. I, § 42.* Lfg. 124. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2013, p. 157, número de márgem 38. KLEIN, Franz; RATSCHOW, Eckart. *Abgabenordnung: Kommentar, § 42.* 10 Auf. Heidelberg: C.H. Beck: 2009, pp. 273-274, número de margem 16.

48 TERRA, Ben; WATTEL, Peter. *Eurpean Tax Law.* Abridged student edition. 6 Ed. Amstardam: Wolters Kluwer, 2012, pp. 58-63. A proibição de discriminação vem se firmando cada vez mais como parâmetro central de limite ao exercício do poder de tributar dos estados-membros, em lugar da garantia das liberdades fundamentais.

49 REIMER, Ekkehart. Os efeitos das liberdadesfundamentais do Tratado da Comunidade Europeia sobre o imposto de renda nos Estados-membros da Comunidade. In: *Luís Eduardo Schoueri (coord.), Direito tributário: estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa, vol. I.* São Paulo: Quartier Latin, 2002, pp. 920-959, (942, 946-948).

50 ENGLMAIR, Vanessa E. The relevance of the fundamental freedoms for direct taxation. In: *Lang/Pistone/Schuch/Staringer (eds.), Introduction to European Tax Law on Direct Taxation* (35-64). Vienna, 2008, pp. 89, 91-92.

51 NOGUEIRA, João Felix Pinto. *Direito fiscal europeu - o paradigma da proporcionalidade: a proporcionalidade como critério central de compatibilidade de normas tributárias internas com as liberdades fundamentais.* Coimbra: Coimbra, 2010, pp. 403-404.

52 TERRA, Ben; WATTEL, Peter. *Op. cit. Nota 48* pp. 45, 464, 476-483, 515-518.

53 STF, ADI 2588 – DF. Rel. Min. Ellen Gracie. Rel. para o acórdão, Min. Joaquim Barbosa. D.J. 11.2.2014. O relator para o acórdão, Min. Joaquim Barbosa considerou que a facilitação do trabalho da Administração tribtuária não é motivo suficiente para justificar a restrição a direitos fundamentais em questão, bem como que referidos agentes têm meios para exercer suas etividades de apuração e fiscalização do imposto (fls. 231), sem que tamanha extensão da intervenção resultante do regramento seja necessária, sem diferenciar inúmeras situações efetivamente diferentes, especialmente, o fato de a empresa estar ou não loclaizada em paraísos fiscais (fls.236), o que pode ser reconstruído como um controle de necessidade.

entendimento até exposto (que vincula controle de proporcionalidade e extrafiscalidade): ou a jurisprudência constitucional alemã e brasileira, bem como a da Corte Europeia de Justiça sobre a matéria, não têm consistência argumentativa e sua fundamentação é metodologicamente equivocada (pois se aplicou a proporcionalidade no âmbito da fiscalidade), ou se devem incluir normas antibuso no âmbito da extrafiscalidade.

Ocorre que não se encontram manifestações dos autores que vinculam proporcionalidade e extrafiscalidade acerca de como se devem classificar normas antiabuso. A exceção encontrada foi Ekkehart Reimer[54], que, como mencionado, considera expressamente o combate ao abuso uma espécie de "norma indutora" de caráter "interno", que se justifica, juntamente com as normas de simplificação, em função da indução do comportamento dos contribuintes, no sentido de cumprirem regularmente suas obrigações tributárias. Embora tais normas não se "desacoplem" completamente da função fiscal, o autor não faz nenhuma observação expressa no sentido da possibilidade de se proceder ao exame de sua proporcionalidade. Ele apenas afirma que tal controle não se aplica na seara da função fiscal[55], ficando a dúvida sobre a extensão do "desacoplamento" entre esta e a dita "função indutora interna".

Entretanto, o autor[56] publicou trabalho minucioso tratando dos efeitos das liberdades fundamentais sobre o direito do imposto de renda dos estados-membros da União Europeia em que analisa a Jurisprudência da corte comunitária, inclusive a aplicação do controle de proporcionalidade sobre normas antiabuso, sem apontar qualquer problema de fundamentação quanto a isso. Portanto, é de se deduzir, no mínimo, uma tendência de a doutrina que vincula o controle de proporcionalidade à extrafiscalidade considerar que normas antiabuso teriam função extrafiscal,[57] ou, no mínimo função "indutora interna", que parece não deixar de ser extrafiscal. Afinal, o autor que usa essa expressão afirma não haver um total desacoplamento entre tais normas e função fiscal, de modo que, se não é total o desacoplamento, é porque ele, no mínimo, existe.

1.2 Fiscalidade e controle de correspondência

Foi exposto até agora um entendimento, que pode ser considerado dominante, de que só se examina a proporcionalidade de normas extrafiscais, dentre as quais se

54 REIMER, Ekkehart. *Op. cit. Nota 28,* pp. 131-132.
55 REIMER, Ekkehart. *Op. cit. Nota 28,* pp. 129-130.
56 REIMER, Ekkehart. *Op. cit. Nota 49,* pp. 942, 946-948.
57 Se esta função é indutora, simplificadora ou se haveria uma terceira subclasse dentro da extrafiscalidade, é uma outra discussão, que será enfrentada à frente, quando se porá em questão a própria inclusão da praticabilidade e do combate ao abuso na extrafiscalidade. Capítulo IV.

incluem normas simplificadoras (provedoras de praticabilidade). Por outro lado, viu-se que é possível deduzir a inclusão do combate ao abuso também nesta mesma classe de normas, embora isso não seja feito expressamente, de modo que se poderia pensar no controle de proporcionalidade de todas elas (indutoras, simplificadoras e antiabuso), como de fato ocorre. Portanto, resta apenas analisar como se controlariam, a partir desses pressupostos, normas com finalidade fiscal, repartidora de encargos.

Enquanto normas de finalidade extrafiscal (fins externos) tendem a restringir direitos de liberdade e precisam ser controladas em face deles, afirma-se que normas com finalidade fiscal se guiam pelo princípio da igualdade (fim interno), de modo que seu parâmetro de controle é o próprio direito à isonomia, em uma concretização imediata da justiça distributiva.[58] Um segundo que, embora não aparente, é muito próximo deste, é o de que, diante de fins externos, há uma restrição do direito de igualdade, cujos fundamentos devem ser controlados em termos de proporcionalidade, enquanto na presença exclusiva de fins internos não há colisão, não havendo o que ponderar.[59] Em termos analíticos, tal raciocínio é complementado pela afirmação de que, no âmbito da igualdade, não se procede a um exame de proporcionalidade, senão de "correspondência".[60]

Com efeito, diante de uma norma cuja finalidade é "dar a cada um o que é seu" e dela não se pode destacar uma segunda finalidade, resta ao intérprete identificar qual o critério material de comparação entre contribuintes inerente à própria espécie tributária e examinar se o tratamento conferido ao contribuinte corresponde àquele critério. Falando-se em impostos, e assumindo-se um consenso até agora não abalado de que seu primeiro critério de comparação entre contribuintes é a capacidade contributiva, seria o caso de se analisar se o tributo está sendo graduado conforme esse parâmetro, ou, dito de outro modo, se há uma razoável "correspondência" entre critério de comparação (por ex. capacidade contributiva) e o índice deste critério regrado conformado pelo legislador (por ex. o conceito de renda). De forma mais específica ainda, é possível fazer referência à renda como critério de comparação e a determinado rendimento ou despesas isolados como índices desta renda. Daí a afirmação de Ávila[61] de que esses critérios (na linguagem do autor "medida de comparação" e seu "elemento indicativo") devem ter uma relação

---

58 VOGEL, Klaus. Steuergerechtigkeit und soziale Gestaltung. *Deutsche Steuer-Zeitung / Ausgabe A (19-20/409),* 1975, 410. VOGEL, Klaus. *Op. cit. Nota 17,* p. 9. ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 5,* pp. 87-91, 100.

59 HUSTER, Stefan. *Op. cit. Nota 4, 1993,* pp. 136, 233. HUSTER, Stefan. *Op. cit. Nota 4,* 1994, p. 543.

60 HUSTER, Stefan. *Op. cit. Nota 4, 1993,* pp. 142. HUSTER, Stefan. *Op. cit. Nota 4,* 1994, pp 543. ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 5,* pp. 86-87. ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 23,* p. 88.

61 ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária.* São Paulo: Malheiros, 2008, p. 48.

"fundada e conjugada" com a finalidade a eles subjacente, no caso, a repartição da carga conforme a justiça distributiva.

O argumento pode ficar ainda mais claro por meio de sua comparação, tanto com a graduação de taxas conforme o custo da atividade estatal que lhes dê causa, quanto com a graduação de uma pena conforme a culpa do delinquente, como feito por Huster[62] e depois por Ávila[63]. Afirma-se que, em todos esses casos, se trata de normas com uma finalidade interna ao direito, que é concretizar a justiça distributiva, por isso, em princípio, faria sentido afirmar uma impossibilidade lógica de se estruturar uma relação de ponderação entre meios e fins, pois, como dito, não há dois fins diversos e colidentes; logo, não há restrição de um deles em função do outro e, não havendo restrição, não há o que controlar em termos de proporcionalidade.

Percebe-se que, reconstruído deste modo, o controle de igualdade consiste na realização de uma regra. Com efeito, verifica-se uma correspondência razoável entre: a) a graduação do imposto de um lado e a capacidade econômica do contribuinte de outro; b) entre a taxa e o custo da atividade estatal que lhe dá causa; c) entre a pena e culpa do acusado. Não há a consideração de que essa razoável correspondência pode ser maior ou menor, a depender de razões justificadas em outros direitos fundamentais ou bens coletivos que tenham a estrutura de seus mandamentos igualmente "gradual". Simplesmente: ou essa correspondência existe ou não existe, um raciocínio subsuntivo.

Portanto, parece possível afirmar que o exame de correspondência que se desenvolve sobre a relação entre uma finalidade interna (justiça distributiva) e seu critério material de comparação de um lado e a consequência jurídica imposta ao sujeito passivo de outro (tal qual entre capacidade contributiva e imposto, entre custo da atividade estatal e taxa, entre culpa e pena), assume a forma do raciocínio subsuntivo, típico das regras[64]. Essa é uma forma possível de interpretar os direitos de igualdade ou, mais precisamente, os direitos fundamentais a ser tratado conforme determinados critérios de comparação. Buscar-se-á, porém, demonstrar uma alternativa a ela, cujo escopo é aquele que guia este

---

62 HUSTER, Stefan. *Op. cit. Nota 4, 1993,* pp. 133-141. HUSTER, Stefan. *Op. cit. Nota 4,* 1994, p. 543.
63 ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 5,* pp. 100-101. ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 23,* p. 88.
64 O próprio Humberto Ávila, embora proponha distinções graduais entre princípios e regras, não deixa de afirmar que a aplicação de regras se dá pelo exame de "correspondência". "A interpretação e a aplicação das regras exige uma avaliação da correspondência entre a construção conceitual dos fatos e a construção conceitual da norma e da finalidade que lhe dá suporte, ao passo que a interpretação dos princípios demanda uma avaliação entre o estado de coisas posto como fim e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária." ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 61,* p. 73.

trabalho: aumentar o controle intersubjetivo de *restrições* a direitos fundamentais na tributação, por meio do exame de proporcionalidade.

2. O controle de proporcionalidade na função fiscal

O entendimento exposto até agora, de que o controle de proporcionalidade tem sua aplicação restrita à seara extrafiscal, pode ser considerado fortemente dominante. Isso é suficiente para que a proposta de um modelo alterativo a ele seja um empreendimento difícil e cheio de riscos de insucesso. Tais dificuldades só se acentuam quando se percebe que um dos pilares do modelo apresentado é uma classificação das normas tributárias desenvolvida sobre sólidas bases teóricas, como a doutrina de Klaus Vogel, desde sua distinção entre fins internos e externos[65] até sua proposta de demarcação do âmbito da extrafiscalidade como persecução de finalidades públicas típicas, do direito administrativo e do direito econômico,[66] campo em que, por sua vez, parece ter nascido o controle de proporcionalidade [67] hoje estruturado na jurisprudência constitucional alemã [68] e comunitária europeia[69] e em fase de estruturação em práticas constitucionais recentes, como a do Brasil[70].

Destarte, para demonstrar a possibilidade de aplicação do controle de proporcionalidade no âmbito considerado "fiscal", é preciso enfrentar todos os empecilhos de ordem lógica à desejada "ampliação". Ainda que tais impedimentos constituam pressupostos indissociáveis uns dos outros, é possível analisá-los em cinco partes, visando à sua própria compreensão. Assim, pode-se ter em mente as seguintes afirmações: a) o controle de proporcionalidade se estrutura em torno de uma relação meio-fim, em face de um outro fim colidente, como se fosse uma balança, em cujos pratos ficam as duas finalidades contrapostas; b) no âmbito da fiscalidade só há um único fim, a repartição de encargos de acordo com a justiça distributiva; c) não há uma "segunda" finalidade a colidir com a primeira; d) a relação meio-fim, portanto, não se estrutura, tampouco a colisão; e)

---

65 VOGEL, Klaus. *Op. cit. Nota 22,* pp. 376-382.
66 VOGEL, Klaus. *Op. cit. Nota 17,* p. 10.
67 DREW, Bill. *Preußisches Polizeirecht. 1. Bd. Allgemeiner Teil.* 3. Auf. Berlin: Carls Heymans, 1931, pp. 61 ss (63). Ver também Capítulo II *Nota 22.*
68 ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte.* 6 Auf. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 2006, especialmente, pp. 22-28, 100-104.
69 REICH, Norbert. How proportionate is the proportionality principle? *Cadernos de pós-graduação em direito: estudos e documentos de trabalho / Comissão de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da USP, N.° 5,* 2011, pp. 13-16.
70 ADI 2.588 DF. Rel. Min. Ellen Gracie. Relator para o acórdão, Min. Joaquim Barbosa. D.J. 11.2.2014.

não há, muito menos, um "segundo critério de igualdade" que seja decorrente de uma "segunda finalidade"; f) em função disso tudo, não há o que "ponderar", daí se poder valer de uma figura de linguagem e afirmar que, nesses casos, não haveria o que pôr "sobre os dois pratos da balança" que representaria o exame de proporcionalidade.

Portanto, propor uma outra compreensão do problema, que resulte na possibilidade de se sustentar o controle de proporcionalidade dentro dos limites fiscais pressupõe demonstrar que pode haver oposição entre duas distintas normas constitucionais justificadas pela função fiscal (entendida como repartidora de encargos) e que, muito embora tais normas se fundam na perseguição da repartição de encargos conforme um mesmo critério material (capacidade contributiva, por exemplo), elas podem impor a implementação desse critério por distintas e conflituosas perspectivas, a dos direitos fundamentais e a dos bens coletivos.

2.1 A colisão de princípios na fiscalidade

A função considerada primária das normas tributárias é aquela consistente na repartição de encargos segundo critérios de justiça distributiva, a grosso modo, a dar a cada um o que é seu. Diferentemente dos impostos, que, considerados em si mesmos pela ótica econômica e política, se justificam como meio de provimento de receitas para o financiamento do Estado (cujas funções podem incluir a própria conformação e distribuição dos direitos de propriedade, como pregam Murphy e Nagel)[71], as normas que têm por objeto sua instituição fundamentam-se em função do regramento e limitação daquela primeira finalidade (provimento de receitas) em face dos direitos fundamentais, em especial, aqueles que exigem justificativas válidas para as diferenciações que se façam entre contribuintes (impliquem essas distinções diretamente distintos âmbitos de liberdade ou não)[72].

Por outro lado, a repartição dos encargos representados pelos impostos[73] deve ser feita por meio de critérios materiais de comparação entre contribuintes[74], e esses

---

71 MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade.* Tradução brasileira de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, especialmente, pp. 11-13, 48-52, 98-101, 142-143.

72 Como dito, a perspectiva da igualdade de tratamento entre contribuintes, no sentido de exigiri justificaitvas para diferenciações é ampla o suficiente para abarcar também a consideração dos direitos de liberdade, pois esses são restringidos por alguma forma de diferenciação, especialmente, porque a liberdade de um só pode ser considerada maior ou menor em comparação com a de outro. Capítulo II.

73 A referência poderia ser feita de forma mais ampla, aos tributos. No entanto os impostos parecem formar um cenário mais propício a desenvolvimentos dogmáticos em função do seu maior volume no financiamento das atividades estatais, sua maior litigiosidade (até pelos maiores valores que envolvem) e sua relação com a própria justiça geral na repartição dos direitos de propriedade e da igualdade de oportunidades concedidas

parâmetros podem ser racionalmente deduzidos da própria justificação de cada tributo, tendo-se chegado a um atual e forte consenso de que, para os impostos, ele é a capacidade econômica do contribuinte[75]. Se os critérios materiais de comparação são decorrência da finalidade em função da qual se justifica cada norma[76], caso uma delas possa ser justificada só na função repartidora de encargo, dela só se poderá derivar um único critério de comparação.

No entanto, a implementação de um único critério de comparação pode ser objeto de diferentes normas constitucionais ainda que seu fim último seja o mesmo, no caso distribuir a carga dos impostos conforme a capacidade contributiva. Dito de outro modo, uma norma constitucional pode obrigar que a capacidade contributiva de cada contribuinte seja considerada, enquanto outra exija que o mesmo nível de consideração da capacidade contributiva de um seja alcançado (ou, no mínimo, alcançável) em relação a todos os outros.

Não se cumpre o princípio da igualdade somente quando uma regra legal prevê profundas considerações sobre índices de capacidade econômica dos contribuintes, no entanto, tais regramentos só são implementados em relação a poucos desses sujeitos. Os direitos fundamentais desses poucos "considerados na prática" são implementados, mas a

---

aos cidadãos. Sobre a justiça na distribuição dos direitos de propriedade, como fim maior e mais amplo em meio ao qual os impostos seria apenas um dos aspectos, ver: MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *Op. cit. Nota 71.* Sobre a justiça no sentido de garantia de igualdade de oportunidades aos cidadãos, ver: RAWLS, John. *A theory of justice.* 2 ed. Cambridge (Massaschusetts): Belknap Harvard, 1999, especialmente, capítulos II e VII.

74 TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1.* 2 Auf. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, pp. 317-319.

75 MOSCHETTI, Francesco. *Il principio di capaciàà contributiva.* Padova: CEDAM, 1973, pp. 11-12, 16-21, 89-93, 100. TIPKE, Klaus. *Op. cit. Nota 74,* pp. 77, 319-322, 479 ss., (478). "Die *iustitia distributiva* wird danach konkretisiert als *iustitia contributiva*. Das Leistungsfähigkeitsprinzip sich durchgesezt wird, hängt wesentlich mit dem Durchbruch des Sozialstaatsgedankens zusammen." Em tradução livre: "A *justitia distributiva* é concretizada assim, como *justitia contributiva.* O princípio da capacidade contributiva se implementa essencialmete em conexão com o desenvolvimento da ideia de Estado Social." Ver também: BIRK, Dieter. *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen.* Köln: Peter Deubner, 1983, pp. 52-65, 155-178. VOGEL, Klaus; WALDHOFF, Christian. *Op. cit. Nota 25,* pp. 408 ss., (423-425), números de márgem 516-518. HERRERA MOLINA, Pedro M. *Op. cit. Nota 6,* pp. 54-88. HEY, Johanna. *Op. cit. Nota* 2*,* pp. 66 ss. ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 61,* pp. 160-161. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário.* 3ª ed. São Paulo: 2013, pp. 198-204.

76 ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 61,* p. 45. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica.* Rio de Janeiro: Forense, 2003, pp. 289-292, 332. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 75,* pp. 172, 328-330, especialmente, 335-336. A Vinculação entre parâmetro de comparação e função normativa já apareceia em Vogel. VOGEL, Klaus. Der Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht. Lastenausteilungs-, Lenkungs- und Vereinfachungsnormen und die ihnen zurechnenden Steuerfolgen: ein Beitrag zur Methodelehre des Steuerrechts. *StuW Nr. 2 (1977/97)*, pp. 116-117. „Der Frage nach der Gerechtigkeit des Maßstabs geht logisch voraus die Frage, ob die Vergünstigung oder Belastung als solches sachgerecht ist: ob sie ein gerechtfertigtes Ziel verfolgt und ob si zur Erreichung dieses Ziels das angemessene Mittel ist." Em tradução livre: "O questionamento sobre a justiça de um parâmetro, é precedido logicamente da questão sobre se um benefício ou um ônus, como tal, é materialmente justo: se eles perseguem um fim justificado e se são adequados para o alcance desses fins."

igualdade na tributação, como bem coletivo, não. Com base nisso é que muitas vezes se busca implementar a simplificação dos tributos (garantidora de sua própria praticabilidade), bem como o combate ao abuso de alguns contribuintes. Simplificação e combate ao abuso, portanto, não são funções extrafiscais, mas fiscais, como se tentará demonstrar.

2.1.1 Praticabilidade, combate ao abuso e critérios de igualdade

Como visto, há parâmetros de comparação que são considerados "primários", seja porque há um forte e racional consenso acerca deles e, com isso, sua obrigatoriedade é derivada do princípio da igualdade, seja porque tais parâmetros são prescritos direta ou indiretamente pelos próprios textos constitucionais. A função extrafiscal - considerada como a promoção de objetivos políticos sociais ou econômicos diversos da pura repartição de encargos conforme exigências de justiça distributiva – caracteriza-se exatamente por legitimar critérios materiais de comparação diversos daqueles primeiros, falando-se em critérios "concorrentes"[77].

No primeiro caso, tem-se como exemplo o constitucionalismo alemão, em que a capacidade contributiva é considerada uma exigência constitucional decorrente do dever de igualdade no tratamento de contribuintes, imposto pelo art. 3, parágrafo 1, da Lei Fundamental de Bonn. No segundo caso, têm-se cartas constitucionais que prescrevem expressamente a capacidade econômica do contribuinte como critério essencial de repartição de encargos, como a espanhola e a italiana, bem como a Constituição brasileira de 1988, que, indo ainda mais longe, não só prescreve diretamente este critério para graduação de impostos como proíbe seja ele usado na graduação de taxas, obrigando indiretamente a equivalência como parâmetro de gradação de taxas.

Em todos esses casos, a extrafiscalidade representa a possibilidade de o legislador escolher outros parâmetros de graduação fundados no outro efeito justificador dos respectivos regramentos.[78] Assim é que o efeito indutor de um determinado conjunto de regras sobre um imposto, em direção a uma menor poluição ambiental nas atividades de um setor industrial específico, pode justificar a adoção de níveis de correção ambiental como parâmetro de graduação do tributo em nítida mitigação da capacidade contributiva, formando espectros mais estreitos de igualdade horizontal e vertical.[79]

---

77 HUSTER, Stefan. *Op. cit. Nota 4,* 1993, p. 166. "Konkurrierenden Prüfungsmaßstäbe".
78 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 75,* p. 335.
79 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 75,* pp. 335-336.

Em vez de pagarem o mesmo imposto todos aqueles contribuintes com manifestações de capacidade contributiva equivalentes (igualdade horizontal), tal classe de pessoas será dividida entre aqueles adequados e inadequados ambientalmente, sendo, portanto diferenciados em função disso (igualdade horizontal), conquanto apresentassem o mesmo nível de manifestação de riqueza tributável. Assim, em vez do imposto ser graduado na proporção da capacidade contributiva, resultaria ele em montantes diminuídos em função do nível de redução de poluentes. Do mesmo modo, o exercício de determinadas atividades econômicas em regiões pouco atrativas para tanto pode justificar a adoção da localização geográfica como critério de diferenciação entre contribuintes a ser conjugado com a capacidade econômica deles, mitigando o uso desse último critério.

Em todos esses casos, o "nível de poluição" e a "localização geográfica do empreendimento" são *critérios* de comparação diferentes da capacidade contributiva. Não é isso que ocorre com normas justificadas em função da simplificação da arrecadação e fiscalização dos impostos, visto que esta é uma função instrumental da própria repartição de encargos conforme a capacidade contributiva (daí Reimer[80] falar em indução interna, para o bem do fisco), pelo que não se habilita um novo e concorrente critério de comparação entre contribuintes. Eles continuam tendo seus impostos graduados segundo a capacidade contributiva.[81] A simplificação ocorre *para que* se atinjam níveis uniformes de consideração da capacidade econômica de cada contribuinte.[82] Por isso ela não legitima *um outro critério de comparação*, explicando sua inserção na seara fiscal.

Um exemplo dado por Huster[83] poderá ajudar, podendo-se, inclusive, fazer pequenas modificações nele para contextualizá-lo no âmbito dos impostos. O autor exemplifica a existência de um fim externo, especificamente a praticabilidade administrativa, em um regramento alemão que permite à mulher que trabalha fora do lar se aposentar mais cedo que o homem, sob o pressuposto de que mulheres, em geral, enfrentam dupla jornada de trabalho sendo, assim "duplamente oneradas". Assim, membros de um casal seriam tratados diferentemente. E a justificativa desse regramento seria o usual duplo encargo assumido pelas mulheres, acumulando trabalho doméstico e profissional, ônus esse geralmente não enfrentados pelos homens. Destarte, o legislador, visando à praticabilidade administrativa, teria estabelecido uma presunção de que homens

---

80 REIMER, Ekkehart. *Op. cit. Nota 28,* pp. 131-132.
81 Isso parece ser reconhecido por Pedro Herrera, ao mencionar que no controle de proporcionaldiade de normas postas em função da praticabilidade administrativa, há uma "tensión entre dos aspectos de la capacidad económica". HERRERA MOLINA, Pedro M. *Op. cit. Nota 6,* p. 92.
82 TIPKE, Klaus. *Op. cit. Nota 75,* pp. 354-356.
83 HUSTER, Stefan. *Op. cit. Nota 4,* 1993, p. 166.

não são duplamente onerados, e mulheres sim. Com isso não seria necessário investigar a situação de cada casal para verificar a ocorrência de tais circunstâncias.

No exemplo do autor, entretanto, trata-se de casal cujos membros dividem igualmente as tarefas domésticas. Essa "atípica" divisão de tarefas é desconsiderada pelo legislador, em função da praticabilidade administrativa, beneficiando-se diferentemente membros de um casal que, em princípio, deveriam ser tratados de maneira igual, de modo que eles não são diferenciados, segundo Huster, com base em "características individuais" (*individuelle Eigenart*) suas, tampouco havendo, no raciocínio do autor, uma "conexão interna" (*innerer Zusammenhang*) entre a diferença de tratamento e a praticabilidade administrativa.[84]

Entretanto, a questão pode ser melhor compreendida de outra forma, inclusive pondo os impostos no pano de fundo. Altere-se o exemplo de Huster para uma hipotética possibilidade de a mulher poder deduzir do seu imposto de renda gastos com previdência privada, e o homem não, sob a mesma presunção de que a mulher "merece" tal "benefício" em função de sua dupla jornada de trabalho ao longo da vida. Assim, na hipótese de um casal dividir igualmente as tarefas do lar, ou até, indo mais longe, de apenas o homem cumular as tarefas domésticas com as profissionais, porque sua esposa tem carga de trabalho muito mais intensa que ele, esse último pagaria mais imposto que a esposa, apesar de auferirem a "mesma renda", sendo, portanto, diferenciados por critério concorrente com a sua capacidade contributiva.

Primeiramente, diante da presente hipótese (assim como no exemplo de Huster), pode parecer que o critério de comparação entre os contribuintes é o gênero. Os cônjuges, em princípio, auferem a mesma renda, mas pagam impostos diferentes em função de um ser homem e outro mulher (do mesmo modo como se aposentam a termos diferentes em função do gênero). No entanto, isso já põe em questão a afirmação de que diante de fins "externos", os sujeitos são diferenciados com base em características estranhas a eles próprios. Talvez poucas características possam ser tão "intrínsecas" a duas pessoas que o gênero a que pertencem (masculino ou feminino).

De todo modo, infirmar a tese de que diante de fins externos os sujeitos da comparação são diferenciados com base em parâmetros externos a eles próprios é de menor importância. Relevante aqui é salientar que eles não são diferenciados *porque* são homem e mulher. O gênero apenas foi escolhido pelo legislador como *índice do critério de*

84 HUSTER, Stefan. *Op. cit. Nota 4,* 1993, p. 167.

comparação, seja ele mais genericamente considerado, como *capacidade contributiva*, seja de forma mais específica como *renda*.

Repita-se, a praticabilidade administrativa é perseguida *para que* se efetive a tributação igualitária conforme determinados critérios de comparação.[85] E tais parâmetros de diferenciação não podem ser o gênero. Eles são diferenciados segundo a renda e a capacidade contributiva. E para viabilizar uma apuração desses parâmetros (renda e capacidade contributiva) em relação à maioria dos contribuintes é que foi preciso escolher alguns elementos que representam *índices* dessa maior renda ou capacidade contributiva.

O gênero aqui foi apenas um "proxy" ou um "índice" do critério de comparação, que continua sendo a renda e a capacidade contributiva. Afinal, e isso será mais explorado adiante, os próprios elementos que definem legalmente a renda são meras "aproximações" [86]. Do mesmo modo, a capacidade contributiva é atributo cuja exteriorização não é até hoje objeto de consenso, como lembra Birk[87]. Além disso, a simplificação, apesar de tratar igualmente quem, em detalhes, poderia ser desigual, pode servir à justiça fiscal, na medida em que igualando situações, prescrevendo deduções em bases fixas estimadas, contorna o problema de apenas aqueles com conhecimento técnico ou muito bem assessorados tenham "acesso" às regras "mais justas".[88]

Quanto ao combate ao abuso, trata-se de finalidade que tem uma relação extremamente complexa com a repartição de encargos de acordo com a capacidade

---

85 TIPKE, Klaus. *Op. cit. Nota 75,* pp. 348 ss., (348). "Auch eine von sachgerechten Prinzipien geprägte Ordnung muß eine praktikable Ordnung sein. Nur eine Praktikable Steuertheorie ermöglicht eine dem Gleichheitssatz entsprechende Umsetzung der Theorie in Gleichbelastung, verhindert ein Auseinanderfallen von Bellastungstheorie oder gesetzlicher Belastung und Belastungspraxis." Em tradução livre: "Também uma ordem cunhada por princípios materialmente justos deve ser uma ordem praticável. Apenas uma teoria do imposto praticável possibilita uma implementação da teoria da imposição igualitária correspondente ao princípio da igualdade, impedindo uma segregação entre teoria da imposição ou imposição legal, de um lado, e imposição prática, de outro."

86 SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: *Roberto Quiroga Mosquera / Alexsandro Broedel Lopes (coords.), Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos).* São Paulo: Dialética, 2010, pp. 241-264, (242, 258-261).

87 BIRK, Dieter. *Op. cit. Nota 27,* p. 12, número de márgem 33. "Ob das Leistungsfähigkeitsprinzip ein tauglicher Verteilungsmaßstab für Steuern ist, ist in der ökonomischen Theorie umstritten. Soll das Prinzip mehr als die fast banale Aussage enthalten, dass derjenige mehr geben muss, der mehr hat, dann bedarf es der Konkretisierung. Hier beginnen die Schwierigkeiten. Die Ökonomen haben sich in einer jahrhundertealten Diskussion nicht darauf einigen können, welche konkreten Aussagen für die steuerliche Lastenverteilung sich aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip ableiten lasen." Grifos no original. Em tradução livre: "Se o princípio da capacidade contributiva é um parâmetro de repartição de impostos adequado está, na teoria econômica fora de questão. Devendo o princípio desenvolver algo mais que assertivas quase banais, de que deve dar mais quem tem mais, precisa ele de concretização. Aqui começam as dificuldades. Os economistas não puderam, após uma discussão de um século, cegar a um acordo sobre que assertivas concretas para a repartição de impostos se deixam deduzir do princípio da capacidade contributiva."

88 BIRK, Dieter. *Op. cit. Nota 27,* p. 65, número de margem 218.

contributiva e a simplificação.[89] Tal complexidade decorre da contingência inerente a essa interface, que transita entre confluência e paradoxos, como será demonstrado.[90] Se por um lado, o combate ao abuso visa à repartição de encargos conforme a justiça fiscal, por outro ele gera complexidades[91] que, por sua vez, se opõem àquele ideal de justiça. Assim, o combate ao abuso precisa ser aliado à praticabilidade, que pode ser vista tanto como "viabilizadora" da justiça[92] fiscal, como elemento de sua mitigação[93].

O fato, no entanto, é que se combate a evasão e a elisão fiscal com o objetivo primordial de se atingir ao máximo possível um estado de coisas em que os impostos da maioria dos contribuintes seja graduado conforme sua capacidade contributiva[94], e que essa capacidade seja considerada, na maior medida possível, de forma equivalente entre os diversos atores sujeitos ao imposto[95], pois não adianta que uma lei preveja as mais detalhadas considerações sobre as situações individuais de cada contribuinte, se as respectivas prescrições não forem implementadas.

Dito de outro modo, a graduação de impostos conforme a capacidade econômica dos contribuintes não exige apenas que essa seja considerada ao máximo possível pelo legislador[96], como também que ela, na aplicação dos comandos legais, seja considerada o mais uniformemente possível em relação aos contribuintes. Não se realiza a imposição conforme a capacidade contributiva se o legislador previr um enorme nível de consideração de índices dessa capacidade no texto legal, não obstante a maioria dos contribuintes conseguir elidir tal consideração.[97] Por conta disso, é preciso, algumas vezes, reduzir a intensidade da consideração individualizada de cada manifestação de cada contribuinte, para atingir níveis próximos de consideração de todos.

Para efetuar essa mitigação da consideração individual da capacidade contributiva, é preciso, frequentemente, simplificar a arrecadação e fiscalização de impostos, como no regime de substituição tributária por fato gerador presumido, larga (e

---

89 Isso pode ser visto indiretamente na observação feita por Herrera, de que uma norma considerada em função da praticabilidade, por atribuir aos contribuintes de forma estimada um imposto menor para diminuir os casos de evasão e aumentar as condições de fiscalização, assegurando o interesse conjunto de todos os contribuintes. HERRERA MOLINA, Pedro M. *Op. cit. Nota 6,* p. 92.
90 Capítulo VI.
91 PISTONE, Pasquale. *Abuso del diritto ed elusione fiscale.* Padova: CEDAM, 1995, pp. 15-16.
92 TIPKE, Klaus. *Op. cit. Nota 75,* pp. 348.
93 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 86,* pp. 262-264. TIPKE, Klaus. *Op. cit. Nota 75,* p. 349.
94 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário.* São Paulo: Dialética, 2004, p. 339, 349, 353.
95 BIRK, Dieter. *Op. cit. Nota 27,* p. 65, número de margem 218.
96 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 75,* p. 333. VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor. A capacidade contribuitva na teoria dos direitos fundamentais. *Revista tributária das Américas (4/19),* 2011, pp. 50-57.
97 TIPKE, Klaus. *Op. cit. Nota 75,* p. 359.

talvez excessivamente) usado no ICMS brasileiro[98], ou ainda, impedindo a compensação generalizada de perdas que, em princípio, seriam fatores conformadores da renda do contribuinte como vigorou no âmbito do imposto de renda alemão[99].

Por outro lado, com o mesmo objetivo de considerar a capacidade contributiva na graduação de impostos, estruturam-se normas que podem ser vistas como de perfil "antiabuso" tal qual, de certo modo, aquelas relativas a controle de preços de transferência entre partes relacionadas sediadas em diferentes países[100], bem como aquelas que instituem regimes de transparência de sociedades controladas e coligadas localizadas no exterior para efeitos fiscais e de reconhecimento de acréscimo patrimonial (renda)[101].

Todavia, curiosamente, como constata Pasquale Pistone[102], esses regimes (de normas antiabuso) agregam complexidade ao sistema, o que, de outro lado, aumenta as possibilidades de planejamentos fiscais elisivos por parte de contribuintes cujo objetivo é

---

98 VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor. *Substituição tributária e proporcionalidade: entre capacidade contribuitva e praticabilidade.* São Paulo: Quartier Latin, 2012, pp. 160-170.

99 Ver *Nota 44.*

100 BELLSTEDT, Christoph. *Die Besteuerung international verflochtener Gesellschaften.* 3 Auf. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1973, p. 163. TORRES, Ricardo Lobo. O princípio *arm's lenght*, os preços de transferência e a teoria da interpretação do direito tributário. *Revista dialética de direito tributário (48/122),* 1999, pp. 122-123, 132-133. Sabe-se que regras de preços de transferência podem ser também consideradas normas de apuração do próprio lucro tributável, conforme a capacidade contributiva e o princípio da renda líquida, ou, para quem adota a classificação, normas eminentemente "fiscais". Neste sentido: BARRETO, Paulo Ayres. Preços de transferência. XIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário. *Revista de direito tributário (78/132),* 2000, pp. 134-135. SCHOUERI, Luís Eduardo. Margens predeterminadas, praticabilidade e capacidade contributiva. In: *Luís Eduardo Schoueri (coord.), Tributos e preços de transferência, 3º vol.* São Paulo: Dialética, 2009, pp. 119-130, (120). SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro.* 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2013, p. 14. O mesmo autor evidencia a função de combate ao abuso dessas regras, falando em "evitar vantagens tributárias que decorreriam da concentração do poder econômico em enormes grupos multinacionais". SCHOUERI, Luís Eduardo. O princípio arm's length em um panorama internacional. In: *Luís Eduardo Schoueri (coord.), Tributos e preços de transferência, 4º vol.* São Paulo: Dialética, 2013, pp. 208-227, (214). Do mesmo modo: BARRETO, Paulo Ayres. O tratamento transnacional dos preços de transferência e seus limites constitucionais. In: *Luís Eduardo Schoueri (coord.), Tributos e preços de transferência, 3º vol.* São Paulo: Dialética, 2009, pp. 131-147. Exatamente por isso, este tipo de regramento evidencia o quanto é difícil definir uma linha que delimite a partir de que ponto determinadas normas deixam de funcionar como "pura" definição do índice de renda ou de capacidade contributiva e passam a ter função antiabuso, já que os próprios elementos do conceito de renda ou do parâmetro *at arm's length* não deixam de ser aproximaçnao,às vezes tão "aproximadas" quanto presunções generalizações.

101 SANDLER, Daniel. Tax Treaties and Controlled Foreign Company Legislation. 2nd Ed. The Hague / London / Boston: Kluwer, 1998, pp. 11-15. BIANCO, João Francisco. *Transparência fiscal internacional.* São Paulo: Dialética, 2007, pp. 20-27. SCHOUERI, Luís Eduardo. Imposto de renda e lucros auferidos no exterior. In: *Valdir de Oliveira Rocha (coord.), Grandes questões atuais do direito tribtuário, 7º vol.* São Paulo: Dialética, 2003, pp. 303-330, (304). DERZI, Misabel Abreu Machado. Tributação dos lucros auferidos no exterior por subsidiárias, controladas e coligadas e os paraísos fiscais. In: *Valdir de Oliveira Rocha (coord.), Grandes questões atuais do direito tribtuário, 9º vol.* São Paulo: Dialética, 2005, pp. 411-429, (419-420, 422-425). SCHOUERI, Luís Eduardo. Transparência fiscal e internacional, proporcionalidade e disponibilidade: considerações acerca do art. 74 da Medida Provisória n° 2.158-35. *Revista dialética de direito tributário (142/39),* 2007, pp. 49-50. SCHOUERI, Luís Eduardo. Lucros auferidos no exterior e disponibilização: reflexões sobre a Solução de Consulta Interna n° 18/2013. *Revista dialética de direito tribtuário (219/67),* 2013, pp. 67-68.

102 PISTONE, Pasquale. *Op. cit. Nota 91,* pp. 15-16, 22-25.

exatamente ter o respectivo imposto graduado em montantes inferiores ao que seria, sem aquele planejamento, a sua capacidade contributiva manifestada. Daí o referido autor falar em um círculo vicioso de difícil ruptura.

Por isso também é que esses regramentos visando à graduação do imposto de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, precisam conter regras que simplificam eles próprios, paradoxalmente temperando a própria consideração dos índices daquele critério que os informa. Para tributar conforme a capacidade contributiva é preciso, em algumas circunstâncias, desconsiderar índices dessa capacidade, por mais insólito que pareça.

Por esse motivo é tão difícil dissociar funções simplificadoras e de combate ao abuso em muitos regramentos específicos inseridos nas mais variadas legislações de impostos, havendo regramentos que frequentemente são "classificados" com base em uma função ou outra sem que se as possam distinguir. Apenas com exemplo, cite-se o regime de substituição tributária para frente por fato gerador presumido, que tanto pode ser justificado no combate à evasão, como na simplificação provedora de praticabilidade.[103]

Ambas, entretanto, servem à função repartidora de encargo, é dizer, justificam-se em função da graduação de impostos conforme a capacidade contributiva. Inclusive por isso, muitas vezes a dificuldade estar em distinguir quando determinadas normas simplesmente estabelecem índices de critérios de comparação (como renda e capacidade contributiva)[104] e quando, para combater abusos por parte do contribuinte, estabelecem presunções e ficções que, sob certa ótica, "desconsiderariam" esses índices.

Assim, da mesma forma como não é possível distinguir com precisão os limites que separam a praticabilidade do combate ao abuso, não o é em relação às fronteiras entre combate ao abuso e definição dos próprios índices de capacidade contributiva, como a renda e o lucro, e os elementos indicativos desses índices, como despesas com educação,

---

103 SCHOUERI, Luís Eduardo. Restrições à atividade econômica do contribuinte na substituição tributária e livre concorrência. In: *Arthur M. Ferreira e Rafael Nichele (coords.), Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte.* São Paulo: IOB, 2010, pp. 505-528, (505). "A substituição tributária é um regime de imposição pelo qual se busca facilitar a fiscalização e a arrecadação de tributos. (…) Por seu efeito sobre a fiscalização e a arrecadação, a substituição atua de forma incisiva, no combate à sonegação fiscal, o que, por sua vez constitui medida assecuratória da livre concorrência."

104 Por exemplo, pela perspectiva dos Estados, é possível afirmar que regras CFC apenas "conformam" a renda atribuível ao contribuinte sujeito à sua jurisdição. SANDLER, Daniel. *Op. cit. Nota 101,* p. 2. "Under this legislation, a country taxes its residents on what it perceives to be the share of a multinational's 'worldwide profits' attributable to its residents." Em tradução livre: "Sob essa legislação, um país tributa seus residentes em relação ao que eles entendem ser a participação nos lucros mundiais de uma multinacional atribuíveis aos seus residentes."

saúde e moradia (como elementos ou não da renda) e despesas com bonificações a funcionários (com relação ao lucro).

De todo modo, é possível afirmar que, em todos esses casos, a capacidade contributiva é o *único critério* de comparação e de graduação do imposto, não havendo um critério concorrente, como no caso das normas indutoras de comportamentos, que se justificam sobre fins políticos sociais ou econômicos e "habilitam" parâmetros outros de comparação entre contribuintes, como a localização geográfica, o nível de adequação ambiental ou o nível de agregação de valor a um bem ou serviço no mercado interno. Normas que se justificam somente em função da repartição de encargos, sejam simplificadoras ou de combate ao abuso, não têm um parâmetro concorrente com a capacidade contributiva, por isso devem ser compreendidas dentro da fiscalidade.

2.1.2 Perspectivas do mesmo critério de igualdade

Pensar em igualdade na tributação pode conduzir ao seguinte: o critério de comparação exigido pelo direito fundamental e pelo bem coletivo é o mesmo: capacidade contributiva; só muda sua perspectiva; por sua vez, a classificação finalística das normas é objetiva, se dirige às normas, sem levar em conta diferentes perspectivas de sujeitos que possam estar em posições jurídicas que tenham o critério de comparação como objeto; por isso essa classificação de normas não permite diferenciar as diferentes perspectivas entre direitos fundamentais e bens coletivos. Pode ser interessante, assim repensar a classificação objetiva de normas.

Regramentos que se justificam em função de efeitos fiscais, repartidores de encargos, como exigência da justiça distributiva, servem à graduação de impostos consoante a capacidade econômica do contribuinte. Em seu bojo não se identifica um "segundo" critério de comparação, que possa concorrer com aquele primeiro, legitimado pelo fomento de objetivos prescritos ou autorizados constitucionalmente. Isso leva à indagação sobre a possibilidade, diante desses regramentos, de se estruturar logicamente uma relação de ponderação entre meios e fins, ou melhor, entre a restrição de um fim e a realização de outro, como posto em um exame de proporcionalidade.

Embora no que se convencionou chamar de fiscalidade esteja em jogo apenas um critério de comparação entre contribuintes, ele pode ser visto sob duas perspectivas distintas, a dos direitos fundamentais e a dos bens coletivos. Quando se diferenciam essas duas categorias constitucionais e se assume que ambas podem ter a estrutura de

mandamentos de otimização (princípios) e, de igual modo, ambas podem ter como objeto um critério material de comparação (capacidade contributiva, por ex.), é possível afirmar que tanto há um direito fundamental assegurado ao contribuinte de ter seus impostos, *na maior medida possível*[105], graduado segundo a sua *própria* capacidade econômica[106], como há um bem coletivo consistente na graduação dos impostos do maior número possível de contribuintes segundo a sua capacidade contributiva.

Pode parecer ilusório um conflito como tal descrito. Afinal, se cada contribuinte quer seu imposto conforme a sua própria capacidade contributiva, seus direitos fundamentais têm total confluência com um bem coletivo consistente na graduação desses mesmos impostos segundo o critério em questão. Mas, deste modo, não se leva em conta que os direitos do contribuinte são direitos de defesa (*status negativos*)[107] e que a relação dos contribuintes com a capacidade contributiva é ambígua e inconsistente, em termos lógicos. Pensando-se no cidadão médio, ao mesmo tempo em que ele almeja que o próprio imposto seja graduado "conforme" a sua própria capacidade contributiva, não é indesejável (muitas vezes até é muito estimado) que o montante de imposto apurado seja *inferior* ao que, em termos mais abstratos, seria correspondente à capacidade contributiva.

A graduação de impostos é, portanto, como objeto de um direito fundamental, um limite à tributação, um direito de defesa, como dito. E isso não é uma conclusão lógico-formal, mas pragmática. Os contribuintes se veem, em sua enorme maioria, em uma relação de oposição com o Estado, pelo que dificilmente exerceriam seu direito fundamental para que sua capacidade contributiva fosse mais intensamente considerada, de modo que pagasse um imposto maior que o, em princípio, exigido. Ele só exerce seu direito para se defender de imposições que entenda "superiores" à sua capacidade contributiva. Se, em termos científico-políticos ou morais, essa visão é correta ou não, transcende os limites deste trabalho, ela é tomada como pressuposto. Em boa parte dos

---

105 HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Op. cit. Nota 6,* pp. 103-104. REIMER, Ekkehart. *Der Ort des Unterlassens. Die ursprungsbezogene Behandlung von Entgelten für Untätigkeit im Internationalen Steuerrecht.* München: C.F. Beck, 2004, pp. 278-279. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 86,* p. 263. "Afinal, do mero reconhecimento da capacidade contributiva como um princípio, já decorre que ela reflete um esta ideal, algo a ser alcançado *na maior medida possível.*" Sem grifos no original.

106 TORRES. Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. IV: os tributos na constituição.* Rio de Janeiro: 2007, p. 165. "A equidade desempenha singular papel na fase de elaboração das normas de direito tributário, que devem observar *a maior discriminação possível entre as situações individuais*." Sem grifos no original. ÁVILA. *Op. cit. Nota 61,* pp. 85-86. BIRK. *Op. cit. Nota 95,* pp. 55-56, número de márgem 188. „Gleichheit im Steuerrecht heißt unterschiedliche Belastung je nach individueller wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit." Grifos no original. Em tradução livre: "Igualdade no direito dos impostos significa onerações diferentes de acordo com a capacidade contributiva econômica individual."

107 JELLINEK, Georg. *System der subjektiven öffentlichen Rechte.* Tübingen: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1905, pp. 94-114.

estados contemporâneos, e o Brasil é excelente exemplo disso, contribuintes exercem seus direitos fundamentais para "limitar" as exigências que lhes são feitas pelo Estado, não para as majorar.

É inegável, contudo, que racionalmente os ordenamentos constitucionais devem ser interpretados como continentes de um dever (ou, no mínimo, uma autorização) imposto ao Legislador de graduar os impostos de todos, na maior medida possível, segundo a sua capacidade contributiva. E a otimização aqui referida pelo predicado "na maior medida possível" significa com a maior proximidade possível da capacidade que possa ser atribuída a cada um, portanto, nem mais, nem menos. Em outros termos, ao Legislador não é autorizado graduar além da capacidade contributiva, mas é prescrito que, na maior medida possível, não gradue abaixo.

É importante frisar que não se trata de uma tributação maximizada, tendente ao confisco, entretanto de uma consideração otimizada do critério de comparação inerente a cada espécie tributária pelo legislador na graduação do imposto, especialmente, ao formular a base de cálculo, individualizando-a e, ao mesmo tempo, garantido que tal nível de individualização seja passível de implementação. O que se impõe otimizar não é o montante do imposto, e sim a sua correspondência em relação ao critério justificado funcionalmente. E a referência aqui à ideia de "correspondência"[108] pode soar uma assunção final do exame de correspondência acima descrito, entre imposto e capacidade contributiva, entre essa e seus indícios definidos legalmente.

Mas não, aqui essa correspondência não é um atributo cujo alcance e limites sejam internos. Ela não é objeto de uma regra que impõe uma razoável relação entre tributos e critério de comparação e entre esse e seus índices legais, por exemplo, entre taxa e custo da atividades estatal e entre tal custo e os elementos constitutivos de sua apuração, ou, ainda, entre imposto e capacidade contributiva e entre tal capacidade e a definição legal de renda tributável.

Trata-se de um princípio veiculador de um direito fundamental, que impõe tal correspondência seja o mais aproximada possível. E os limites a tal aproximação são externos a esse mesmo direito, residindo em outras normas constitucionais, no caso, aquelas que prescrevem ou autorizem a perseguição de bens coletivos, como esta mesma correspondência "otimizada", só que sob a perspectiva da sociedade, segundo a qual

108 Capítulo IV.

importa que esta maior correspondência maximizada seja aplicada ao maior número de contribuintes possível.

Tem-se, portanto, um único critério de igualdade no âmbito fiscal, no entanto encarado por diferentes perspectivas, pois posto como objeto de normas que se podem contrapor entre si, quais sejam direitos fundamentais e bens coletivos. Isso fica visível quando se distinguem essas duas perspectivas. Se normas relacionadas à igualdade, que impõem critérios materiais de comparação entre contribuintes forem levadas em conta apenas sob o enfoque objetivo, não é possível identificar duas delas distintas e colidentes pois, pela ótica objetiva, se trata de uma única prescrição, graduar conforme aquele critério.

Quando, porém, se encara o problema pela perspectiva dos direitos fundamentais, tendo-se em conta que eles são direitos subjetivos e que, como tais, colidem com bens coletivos, ainda que ambos tenham por objeto um mesmo critério de comparação, percebe-se, dentro da própria fiscalidade, uma relação de antagonismo e que deve ser estruturado sob a forma de um exame de proporcionalidade, com vistas a um maior controle argumentativo.[109]

2.2 Restrição a direito fundamental do contribuinte como pressuposto do controle de proporcionalidade

Viu-se que, servindo a praticabilidade e o combate ao abuso à própria justiça distributiva, de modo que aquelas finalidades não proveem um critério de repartição do encargo tributário diverso daquele inerente à própria espécie de tributo (capacidade contributiva, nos impostos, por exemplo), devem-se entender tais funções como fiscais. Entretanto, elas consistem em bens coletivos constitucionais que justificam mitigações a direitos fundamentais dos contribuintes.

Esses são direitos subjetivos de defesa oponíveis ao Estado, assegurando que determinados critérios de comparação sejam considerados ao máximo possível. Como direitos subjetivos de defesa, eles são individuais, é dizer, são direitos *prima facie* à

---

109 A consideração de que no âmbito da igualdade tributária colidem direitos fundametais e bens coletivos já foi feita por Huster. HUSTER, Stefan. *Op. cit. Nota 4,* 1993, p. 202-220, (especialmente, 217-219). O modelo de Huster não é aqui adotado pelo fato de o autor identificar fins internos com direitos fundamentais e fins externos com bens coletivos. Como se tenta demosntrar neste trabalho, a distinção entre fins internos e externos é problemática, por desconsiderar que bens coletivos, muitas vezes, não podem ser considerados "externos" à função repartidora de encargo, já que eles a viabilizam, como no caso do combate ao abuso da simplificação; esse bens não provêem um critério de comparação alternativo ou concorrente, no caso dos impostos, à capacidade contributiva.

individualização do tributo. De outro giro, ao Estado incumbe perseguir bens coletivos que exigem, com alguma frequência, mitigações a tal individualização, exatamente para garantir - como um bem coletivo mais amplo - níveis uniformes daquela individualização em relação ao maior número possível de contribuintes, o que impõe, especificamente, a praticabilidade da arrecadação e a fiscalização dos tributos e combate a comportamentos dos contribuintes genericamente considerados abusivos.

No caso dos impostos, tem-se, de um lado, um direito fundamental a pagar impostos segundo a própria capacidade econômica e, de outro, um bem coletivo consistente na praticabilidade da tributação, no combate ao abuso, ou nos dois, a justificarem algumas desconsiderações dessa capacidade econômica a que o contribuinte tem direito individualmente com critério de graduação. Por mais que o critério material objeto de ambos (direito fundamental e bem coletivo) seja o mesmo, ele assume perspectivas distintas e concorrentes. Adoção de uma perspectiva mitiga a outra.

Isso torna necessário controlar a proporcionalidade de medidas tais que, em função da maior consideração possível da capacidade contributiva do maior número possível de contribuintes, restrinjam a consideração individualizada de índices de capacidade contributiva que poderiam, em princípio, ser levados em conta. Sendo o exame de proporcionalidade um instrumento de controle de restrições a direitos fundamentais e demonstrando-se que no âmbito fiscal é possível identificar tais mitigações, por sua vez justificadas em bens coletivos, formam-se os pressupostos lógicos da estruturação do exame em questão.

Portanto, os pressupostos estruturais do controle de proporcionalidade em matéria tributária são: a) a identificação de uma restrição a um direito fundamental; b) a possibilidade de se justificar essa restrição a partir da realização de um bem coletivo, ainda que tal bem se refira à implementação do mesmo critério de igualdade objeto do direito fundamental.

3. A identificação de restrições a direitos fundamentais em matéria tributária

Restrições a direitos fundamentais garantidos por princípios se submetem todas ao controle de proporcionalidade. É possível ampliar tal conceito de restrição e passar a enxergá-las dentro da própria fiscalidade quando, sob a justificativa do combate ao abuso ou da simplificação, se desconsiderarem na graduação de tributos circunstâncias relevantes

para a própria implementação do critério de repartição de encargos. No caso dos impostos, tem-se, na sua graduação, a desconsideração de circunstâncias indicativas de (maior ou menor) capacidade contributiva como uma restrição.

A dificuldade, portanto, reside em identificar quais circunstâncias representam índices do critério de repartição de encargo, é dizer, no caso dos impostos, o que representa índices de capacidade contributiva. Restrições só existem quando se derem por superadas discussões sobre o caráter indiciário ou não de capacidade contributiva que uma dada circunstância pode apresentar. Em outros termos, a desconsideração de uma circunstância individual do contribuinte só é uma restrição ao seu direito fundamental a ser tributado conforme o critério de repartição em jogo (no caso dos impostos, a capacidade contributiva), caso haja um considerável consenso acerca de aquela circunstância representar, sim, um indício de comparação entre contribuintes.

Uma série de exemplos disso podem ser encontrados nas legislações de imposto de renda dos mais variados países, no que diz respeito às permissões e proibições de deduções da base de cálculo daquele imposto. Haverá uma restrição ao direito fundamental a ter o próprio imposto graduado de acordo a capacidade contributiva quando se proibir a dedução de uma despesa sobre a qual haja algum consenso no sentido de sua representatividade como índice de capacidade contributiva, aqui, especificamente, como elemento do conceito de renda. Diante disto, impõe-se um controle de proporcionalidade. Seria o caso, por exemplo, de se vedar a consideração de despesas operacionais na apuração do lucro, como base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica, ou permitir sua dedução apenas em valores fixos estimados. Repita-se, essa vedação não é, por si só, indevida (em função do caráter *prima facie* dos princípios), mas se submete ao controle.

No entanto, diante de vedações à dedução de despesas em relação às quais haja considerável dissenso sobre serem ou não elementos formadores do conceito de renda (e, portanto, índices de capacidade contributiva), não se poderá falar em restrição a direito fundamental, pois, sem um mínimo de consenso, tais circunstâncias não estarão sequer no âmbito de proteção do direito fundamental. É o caso, por exemplo, da decisão sobre autorizar ou não sejam deduzidas da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física despesas com saúde e educação.

Pois até hoje há fortes discussões sobre tais despesas representarem ou não manifestação de capacidade contributiva, é dizer, sobre serem[110] ou não (nesta caso, especialmente por sua regressividade)[111] elementos do conceito de renda; e os argumentos de ambos os lados são muito razoáveis. Nesse caso, a simples decisão do legislador sobre autorizar ou permitir tais deduções não representa uma restrição ao direito fundamental a ter impostos graduados segundo a capacidade contributiva, pois simplesmente não se sabe ao certo se tais despesas representam capacidade contributiva ou, ao contrário, se a diminuem. Algo bem diferente ocorre quando o legislador, não obstante autorize tais deduções, imponha-lhes limites fixos e gerais, como será demonstrado adiante.[112]

A questão, portanto, sobre a existência de uma restrição ou não diz respeito à definição do âmbito de proteção de direitos fundamentais a critérios de comparação, conferidos aos contribuintes. Esse âmbito, por sua vez, depende de definições dos próprios índices desses critérios de igualdade, a exemplo da renda, da operação mercantil, do faturamento das empresas. Trata-se de uma discussão sobre estar-se ou não diante de uma desconsideração de tal índice ou, ao contrário, de uma conformação dele.

Voltando-se ao exemplo da dedutibilidade de despesas, trata-se de saber se cada vedação de deduzir esses montantes é uma "conformação" do conceito de renda ou uma desconsideração de seus elementos. Com isso, o debate se aproxima muitíssimo daquele sobre o caráter técnico ou indutor de isenções fiscais (como espécie de subvenção)[113], cujas fronteiras são dificílimas, como aponta Schoueri[114], ao questionar se a dedutibilidade de honorários médicos do imposto de renda por parte do contribuinte é um caso de isenção ou de "não incidência". E isso se dá, especialmente, porque uma isenção "propriamente dita" é considerada um "benefício" fiscal, que, por sua vez, pressupõe uma definição prévia do que seja uma tributação normal[115], afinal, só se pode considerar um

---

110 ANDREWS, William D. Personal Deductions in an Ideal Income Tax. *Harward Law Review (86/309),* 1972. TURNIER, William J. Evaluating Personal Deductions in an Income Tax – The Ideal. *Cornell Law Review (66/262),* 1981. COSTA, Regina Helena. *O princípio da capacidade contributiva.* 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, pp. 27-32, 67-71. MENENDEZ, Agostin. José. *Justifying taxes: some elements for a democratic theory of tax law.* Dordrecht: Kluwer, 2001, pp. 130-131.

111 KELMAN, Mark G. Personal Deductions Revisited: Why They Fit Poorly in an "Ideal" Income Tax and Why They Fit Worse in a Far from Ideal World. *Stanford Law Review (31/831),* 1979. GRIFFITH, Thomas D. Theories of Personal Deduction in the Income Tax. *Hastings Law Journal (40/343),* 1989.

112 Capítulo VI.

113 SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform.* Cambridge (Massachusetts): Harvard University Press, 1973, pp. 1-2, 6-7, 126-128. SURREY, Stanley S.; McDaniel Paul R. The Tax Expenditure Concept: Current Developments and Emerging Issues. *British Columbia Law Review (20/225),* 1979. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica.* Rio de Janeiro: 2005, pp. 57-69.

114 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 75,* p. 235.

115 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 113,* p. 60. "Se não se sabe o que é uma tributação 'normal', não há como identificar uma 'exceção'.

imposto benéfico em relação a *um outro imposto*, que antes precisa ser entendido como "padrão"[116].

A identificação de efeitos (e não exatamente normas) que, independentemente de serem consideradas benefícios ou agravamentos[117], representem uma menor consideração da capacidade contributiva como critério de graduação de impostos foi tratada por Klaus Vogel[118], com uma proposta metodológica que contribui sobremaneira para a identificação de restrições a direitos fundamentais ao tratamento conforme determinados critérios materiais, especialmente, o direito fundamental a ter impostos graduados segundo a própria capacidade contributiva.

3.1 A Estratificação de efeitos (restritivos e justificadores) a partir da proposta de Vogel

Partindo da premissa de que qualquer norma de imposto precisa se justificar em função da distribuição de encargos entre os contribuintes segundo a capacidade contributiva, mas também pode revelar outras justificativas em função de efeitos outros que a elas possam ser atribuídos pelo intérprete, Klaus Vogel[119] propôs que, em vez de classificação de normas, se procedesse à identificação de seus efeitos jurídicos. Para tanto, valeu-se da ideia de "estratificação"[120] ou "seccionamento" (*Abschichtung*) das consequências jurídicas das regras dos impostos.

Segundo o autor, as regras relativas a impostos devem ser analisadas em busca da função que cumprem ao tratar os contribuintes de um jeito e não de outro. Partindo da premissa de que a repartição de encargos conforme a capacidade contributiva é tarefa de qualquer regramento impositivo, seria preciso identificar, no plano eficacial, quais efeitos podem, em cada caso, ser atribuídos a tais regramentos e que não possam resultar da função repartidora de encargos conforme a capacidade contributiva.[121]

É preciso salientar que a identificação desses efeitos tinha, para Vogel, a importância de definir o modo de interpretação dos regramentos em questão, pois, para o autor, sem a segregação de efeitos que não possam ser justificados em função da repartição

---

116 VETTORI, Gustavo Gonçalves. *Contribuição ao estudo sobre as influências recíprocas entre a tributação da renda e o comércio internacional.* Tese de doutorado. Universidade de São Paulo. São Paulo: 2011, pp. 17, 20-21.
117 VETTORI, Gustavo Gonçalves. *Op. cit. Nota 116,* p. 39.
118 VOGEL, Klaus. *Op. cit. Nota 76.*
119 VOGEL, Klaus. *Op. cit. Nota 114.*
120 A tradução da expresão é de Schoueri, que também a traduz como um "corte em camadas". SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 75,* p. 241.
121 VOGEL, Klaus. *Op. cit. Nota 114,* p. 107.

de encargos segundo a capacidade contributiva, é impossível pensar-se em uma interpretação teleológica, pela impossibilidade de se considerar no processo de interpretação a finalidade normativa, ao passo que, identificando-se tais efeitos, sejam eles indutores ou simplificadores, impõe-se aquela interpretação teleológica[122], que ele já houvera, em outra oportunidade, afirmado expressamente, ser o controle de proporcionalidade[123].

Como já exposto, a compreensão da simplificação em oposição à função repartidora de encargo é problemática, seja pelo fato de não explicar qual o outro critério de repartição de encargos que ela proveria, seja por desconsiderar sua complexa relação com o combate ao abuso, outra função que tampouco fornece critério de comparação entre contribuintes alternativo à capacidade contributiva e que não é incluída na análise nem de Vogel, nem de outros autores[124] que sustentam a identificação entre extrafiscalidade e controle de proporcionalidade.

Com isso, essas duas funções devem ser consideradas no âmbito da fiscalidade, como função repartidora de encargo. Simplificação e combate ao abuso se justificam na repartição de encargos conforme a capacidade contributiva e, ainda assim, seu exercício deve estar sujeito ao controle de proporcionalidade. Ademais, o ponto a partir do qual um regramento passa a ter justificativas simplificadoras ou de combate ao abuso é dificílimo de precisar, pois, ao contrário do que acontece com os efeitos indutores (onde há um segundo critério de comparação concorrente com a capacidade contributiva, no caso dos impostos), efeitos simplificadores e antibuso se desenvolvem na aplicação de um único critério de repartição de encargos.

Se a diferença entre efeitos fiscais e extrafiscais é estrutural, havendo critério de comparação concorrentes, a identificação de efeitos simplificadores, antielisivos ou antievasivos é gradativa, em relação ao nível de individualização da apuração de um critério de repartição que é único, no caso dos impostos, a capacidade econômica do contribuinte. Assim, é de se propor um pequeno ajuste ao modelo de Vogel. Em vez de se destacarem efeitos que não possam ser justificados em função da repartição de encargos[125],

---

122 VOGEL, Klaus. *Op. cit. Nota 114,* p. 99.
123 VOGEL, Klaus. *Op. cit. Nota 118,* pp. 9-10.
124 HUSTER, Stefan. *Op. cit. Nota 4,* 1993, pp. 167 ss., (169). HUSTER, Stefan. *Op. cit. Nota 4,* 1994, pp. 543-544. RODI, Michael. *Op. cit. Nota 24,* pp. 49 ss., (51-53). VOGEL, Klaus; WALDHOFF, Christian. *Op. cit. Nota 25,* pp. 388-390, números de márgem 480-481. ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 23,* 2011, p. 88-89, 96, 100-101. BEYER, Tina. *Op. cit. Nota 26,* pp. 164, 213, 233-239. BIRK, Dieter. *Op. cit. Nota 27,* pp. 62-63, número de márgem 209. REIMER, Ekkehart. *Op. cit. Nota 28,* pp. 129-130. ADAMY, Pedro Agustin. *Op. cit. Nota 76,* pp. 313-314.
125 VOGEL, Klaus. *Op. cit. Nota 114,* p. 107.

é de se identificarem, na graduação do imposto, efeitos que consistam na desconsideração de circunstâncias indicativas de maior ou menor capacidade contributiva e que, em princípio, poderiam ser considerados de forma mais individualizada.

Que fique claro, não obstante o objeto da identificação seja diverso daquele pretendido por Vogel (lá se identificavam efeitos opostos à repartição de encargos, aqui efeitos redutores da individualização), metodologicamente, o procedimento é o mesmo. Por isso, é de se frisar um dos pressupostos mais relevantes da método aqui adotado, qual seja, a distinção entre a estratificação objetiva e subjetiva de efeitos. Ainda que tal distinção tenha limitações e seja preciso reconhecer a existência de uma zona limítrofe fluida entre as categorias, ela é uma aproximação não só possível, como útil, no sentido de que pode oferecer respostas razoáveis a uma série casos em que haja dúvida sobre a existência de uma restrição ou não ao direito fundamental a ter impostos graduados segundo a capacidade contributiva, bem como outros direitos fundamentais a critérios materiais de comparação (equivalência nas taxas, por ex.)

Dito de outra forma, a estratificação objetiva, como se verá, tem, porque é objeto do razão humana, algo de subjetivo. No entanto, como proposta metodológica, ela cumprirá seu papel se restringir o subjetivismo, nem que seja tornando-o evidente e, assim, controlável. Afinal, na palavras de Humberto Ávila[126], "o esforço do intérprete, e a função mesma da argumentação jurídica, é intersubjetivar o subjetivo", pois "fundamentar é justamente proporcionar acesso interpessoal às razões" de uma decisão ou afirmação.

3.1.1 Estratificação objetiva

Uma estratificação de efeitos ou consequências jurídicas de normas de impostos é objetiva quando leva uma determinada norma ou regramento considerado em si mesmo como objeto de análise, sem recurso a comparações com outros possíveis regramentos para a mesma matéria, por exemplo, regras vigentes anteriormente, ou projetos legislativos não promulgados.[127] Diz-se que um efeito indutor ou simplificador é destacável do próprio efeito de repartição de encargos quando ele não pode, por qualquer argumento razoável, ser justificado em função dessa repartição, no caso, conforme a capacidade contributiva.[128]

---

126 ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. In: *Ricardo Lobo Torres (Coord.), Temas de interpretação do direito tributário.* Rio de Janeiro: Renovar, 2003, pp. 109-157, (152).
127 VOGEL, Klaus. *Op. cit. Nota 114,* pp. 100-101.
128 VOGEL, Klaus. *Op. cit. Nota 114,* p. 107.

O mesmo pode ser dito aqui, trocando-se a referência aos efeitos indutores e simplificadores, por uma mais ampla: efeitos restritivos do direito fundamental a ter o imposto graduado em conformidade com a capacidade contributiva. Como visto, esses efeitos podem ser não só indutores, como simplificadores, mas também de combate ao abuso. E esses dois últimos se justificam em função da própria repartição de encargos segundo a capacidade contributiva, só que em sua dimensão de bem coletivo.

Com efeito, a restrição sujeita ao controle de proporcionalidade é aquela que possa ser identificada objetivamente, ou seja, será o regramento segundo o qual a desconsideração pelo legislador de uma circunstância do contribuinte não pode, com base em argumentos o mais objetivos possível, decorrer do fato de aquela circunstância não indicar maior ou menor capacidade contributiva. É o caso de regras de um determinado país que imponham limites fixos ao percentual de juros pagos por empresas sediados em seu território a outras sediadas em outros países, mas com alguma relação relevante com a primeira, conhecidas como regras de subcapitalização.[129]

Quando se limita a dedutibilidade de juros e, assim, desconsidera-se que um contribuinte tenha pago percentual maior que aquele fixado, tal regramento não pode ser considerado uma regra conformadora do lucro tributável deste contribuinte. Ela, com certeza, pode ser justificada em nome da tributação conforme a capacidade contributiva, como bem coletivo, todavia não como uma regra que reflete o próprio conceito de lucro, ainda que dele existam variáveis.

Os juros efetivamente pagos pelo contribuinte em cada caso submetido a esse tipo de regra podem, em muitos casos, ser um elemento conformador de seu lucro tributável, é dizer, ser indícios de maior ou menor capacidade contributiva, por isso sua desconsideração representa uma restrição ao direito fundamental do contribuinte a ter impostos graduados segundo a sua própria capacidade econômica.

---

129 No Brasil, as regras de sub-capitalização foram instituídas pela Lei n. 12.249, de 11.7.2010. Para críticas à intensidade das restrições impostas pela lei, assumindo como justificaiva delas o combateàà elisão: XAVIER, Alberto; EMERY, Renata. Subcapitalização. *Revista dialética de direito tributário (176/7),* 2010, especialmente, pp. 8, 10, 13-14. SANTOS, Ramon Tomazela. As regras de subcapitalização introduzidas pela Lei 12.249/10. *Revista dialética de direito tributário (184/116),* 2011, especialmente, pp. 116, 118-120, 124. Para críticas sob a ótica da restrições ao princípio da legalidade, mas que, de certo modo, vesvalam para a igualdade, ver: SANTI, Eurico Marcos Diniz; CANADO, Vanessa Rahal. Vigência e eficácia das novas regras de subcapitalização (anterioridade, segurança jurídica e aplicação dos artigos 24 e 25 da MP 472 e da Lei 12.249: construindo os rumos da legalidade fundante de uma nova ordem paradigimática da relação fisco/contribuinte. *Revista dialética de direito tributário (192/7),* 2011. SANTOS, Ramon Tomazela. As regras de subcapitalização e o poder regulamentar da Receita Federal do Brasil: análise crítica da Instrução Normativa RFB nº 1.154/2011. *Revista dialética de direito tributário (192/101),* 2011.

Que os juros em questão, em geral, representam esses indícios, não é uma afirmação decorrente de uma opção entre distintas concepções do que seja lucro, daí sua objetividade ou, no mínimo, menor subjetividade. No entanto, talvez o caráter objetivo de tal identificação fique mais claro com seu confronto com uma identificação de restrição meramente subjetiva.

3.1.2 Estratificação subjetiva

Como dito, a estratificação de efeitos restritivos ao direito fundamental à imposição conforme a capacidade contributiva é subjetiva quando decorre de uma opção do intérprete por um dentre diferentes regramentos que possam *igualmente* ser justificados como concretizadores daquele critério de repartição de encargos.[130] Nesse caso, toma-se por restrição uma desconsideração de uma circunstância em relação à capacidade contributiva que seja discutível com base em argumentos razoáveis de ambos os lados.

Trata-se de elementos que tanto podem ser considerados manifestação de riqueza como podem não ser, por exemplo, a depender do conceito de renda adotado e, ainda que cada um possa optar por uma das concepções concorrentes, não se pode ignorar que a outra é sustentável. Em outros termos, é o caso de uma escolha subjetiva, ou, no mínimo, muito menos objetiva que na primeira hipótese exposta, a exemplo da dedutibilidade ou não de despesas com educação e saúde, da base de cálculo do imposto de renda.

Sabe-se que há distintos conceitos de renda que podem ser considerados juridicamente e, a depender dessas variações, a renda consumida em função de cuidados com a saúde ou com a educação pode ser considerada ou não "renda tributável"[131], até porque, como salienta Surrey[132], o conceito de consumo, como elemento matemático da apuração da renda requer aprofundamentos. Assim, despesas com educação podem ser consideradas manifestação de capacidade contributiva, como também poderão ser vistas como uma diminuição desta, como evidenciou McNulty[133], a depender do conceito de renda adotado, [134] e o mesmo se diga em relação a despesas com saúde[135].

---

130 VOGEL, Klaus. *Op. cit. Nota 76,* pp. 108, 117-118.
131 HOLMES, Kevin. *The concept of income. A multidisciplinary analysis.* Amsterdam: IBFD, 2001, pp. 35-150.
132 SURREY, Stanley S. *Op. cit. Nota 113,* pp. 20-21.
133 McNULTY, John K. Tax Policy and Tuition Credit Legislation: Federal Income Tax Allowances for Personal Costs of Higher Education. *California Law Review (61/1),* 1973.
134 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 4,* p. 239.
135 Ver *Notas 110 e 111.*

Portanto, uma vedação geral pelo legislador à dedução dessas despesas da base de cálculo do imposto de renda não representa *em si* uma restrição à graduação do imposto conforme a capacidade econômica do contribuinte, pois aqui se está diante de um caso em que há sérias dúvidas sobre o que seja ou não índice desse critério; é dizer, há uma pergunta prévia a enfrentar. Considerar uma tal vedação como restrição é algo que só pode ser feito muito subjetivamente. O intérprete só pode considerar esse regramento restritivo se antes fizer uma escolha dentre os dois conceitos possíveis, optando pelo conceito segundo o qual tais despesas não são renda, sem levar em conta que o oposto é igualmente sustentável.

Claro que é possível discutir qual dos dois conceitos reflete melhor a manifestação de capacidade contributiva ou qual deles é um critério de comparação mais adequado, não obstante, diante de tais dúvidas, a decisão deve caber o órgão legislativo, a quem é reservada competência decisória em caso de dúvidas desse tipo[136]. Ao órgão da função judicial do poder estará afastado decidir pelo melhor índice de capacidade contributiva ou pelo melhor conceito de renda.

A jurisdição só poderá ser invocada diante do argumento de que determinada escolha pelo legislador *simplesmente não reflete* o critério de comparação ou adota índices estranhos a ele. Aqui se tem uma regra, aplicada por exame de correspondência. Portanto, não se nega a existência de casos em que o raciocínio deve ser subsuntivo e não ponderativo, o que se pretende é apenas diminuir o âmbito daquele e alargar o deste.

É inegável não ser possível traçar uma linha exata entre considerações objetivas e subjetivas a respeito dos efeitos restritivos aos direitos fundamentais a critérios materiais de igualdade, assim como também não é possível traçar uma linha divisória entre isenções próprias e impróprias, pois, em alguns casos, tal delimitação dependeria de critérios excessivamente subjetivos[137]. Por isso, inclusive, talvez a proposta de Vogel não seja tão distante daquela apresentada por Surrey[138] - baseada na ideia de consenso - e que ele (Vogel) se propõe a superar, pois a identificação de um efeito de um regramento que

136 SILVA, Virgílio Afonso. *Grundrechte und gesetzgeberische Spielräume.* Badan-Baden: Nomos, 2003, pp. 144-151.
137 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 4,* p. 239.
138 SURREY, Stanley S. *Op. cit. Nota 113,* pp. 7, 12, 15-24, (16). A proposta de Surrey é que se parta de um conceito normativo de renda, no âmbito do qual se identifiquem disposições "estraturais" e, a partir desse parâmetro, se identifiquem os "desvios" como benefícios fiscais (despesas fiscais ou *tax expednditures*). Por sua vez, a definição deste parâmetro normativo dar-se-ia a partir de convenções amplamente aceitas sobre o que seja renda líquida "generally accepted measure of net income" ou sobre a estrutura essencial de um imposto de renda baseado no princípio da capacidade contributiva "the structure of an income tax system based on the ability to pay".

não possa sob nenhuma perspectiva se justificar em função da repartição de encargo[139], afinal, pressupõe, algum consenso sobre até que ponto não se pode mais, de modo algum, justificar um regramento em função da justiça distributiva[140].

O modelo metodológico ora proposto, assim como aquele de sua inspiração, concebido por Vogel, cumprirá sua função se, pelo menos, puder ser aplicado na maioria dos casos e se, para o enfrentamento deles, "intersubjetivar o subjetivo"[141]. Esse mesmo autor reconheceu que sua proposta era um "meio auxiliar", pelo que não eliminaria casos limítrofes, extremamente difíceis, em que interpretativamente não será possível falar com segurança estar-se diante de uma estratificação objetiva de efeitos das normas impositivas, sendo talvez até melhor reconhecer aberta e expressamente o subjetivismo da análise dessas casos.[142] Por isso talvez seja até mais exato falar, em vez de uma estratificação objetiva, em uma "estratificação predominantemente objetiva". De todo modo, trata-se de detalhe que não justifica se renuncie à estrutura do pensamento de Vogel.

3.2 Estratificação (objetiva) de efeitos dentro da fiscalidade

O exposto até agora mostra que a distinção entre fiscalidade e extrafiscalidade não é um parâmetro adequado para definição do âmbito de aplicação do controle de proporcionalidade, nem mesmo sua variante mais sofisticada, que distingue fins normativos entre internos e externos. Isso pode até funcionar, quando o problema é encarado pela ótica do direito objetivo.

A se buscar reconstruir a relação entre direitos fundamentais e normas tributárias, especialmente no que diz respeito aos direitos a critérios materiais de igualdade, que são assegurados constitucionalmente aos contribuintes, é preciso alterar o próprio parâmetro da fiscalidade, em vez de se considerar a repartição de encargos, considera-se o próprio direito fundamental a um dado critério de igualdade, garantido

---

139 VOGEL, Klaus. *Op. cit. Nota 76,* p. 107.

140 Talvez a proposta feita por Victor Thuronyi, de se diminuir o subjetivismo do modelo de Surrey por meio de uma análise pragmática da possibilidade de se substituir um regramento fiscal por um subsídio direto, como critério de definidor de benefícios fiscais, seja um passo significativo na objetivação do debate e, respondendo ao questionamento feito em nota por Caron, Burke e McCouch, possa ser respondido afirmativamente: sim a aproximação de Thoronyi é mais objetiva que a de Surrey. Mas ela serve pouco aos propósitos deste trabalho, pois identifica apenas um fenônmeno restritivo ao direito fundamental a ter impostos graduados segundo a capacidade contributiva, o efeito indutor, mas não o simplificador e o de combate ao abuso. Ver: THURONYI, Victor. Tax Expenditures: A Reassessment. *Duke Law Journal (1155),* 1988. Nota ao texto de Thuronyi em: CARON, Paul L.; BURKE, Caren C.; McCOUCH, Grayson M. P. *Federal Income Tax Anthology.* Cincinnati (Ohio): Anderson, 1997, p. 309.

141 ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 126.*

142 VOGEL, Klaus. *Op. cit. Nota 114,* p. 110. O mesmo caráter subjetivo inevitável foi admitido por Surrey, como explciação por ter se limitado a uma "lista mínima" de benefícios fiscais, se limitanto àquilo sobre o que haveria forte consenso. SURREY, Stanley S. *Op. cit. Nota 113,* p. 16.

prima facie. Por outro lado, em vez de se estratificarem do efeito repartidor, efeitos indutores e simplificadores, destacam-se do âmbito de proteção do direito fundamental efeitos que a ele sejam restritivos, independentemente de se os considerarem fundados na indução de comportamentos ou na simplificação, pois se viu que tal restrição pode ocorrer no próprio cumprimento da repartição de encargos, considerada como bem coletivo.

Com certas ressalvas acerca das consequências que autor tira disso, Huster[143] tem razão ao identificar restrições a direitos de igualdade como um caso de colisão entre direitos fundamentais e bens coletivos. Ao contrário do que parece ser o entendimento de Borowski[144], é possível concordar com a identificação feita por Huster, sem aceitar juntamente a ela a tese de que bens coletivos se identificam com fins externos, como se bens coletivos fossem todos extrafiscais. Já se demonstrou que a consideração conjunta de normas com funções simplificadoras e de combate ao abuso serve à repartição de encargo, em sua dimensão de bem coletivo, pelo que há bens coletivos "dentro" da própria fiscalidade.[145]

Por fim, é preciso esclarecer que a existência de casos em que uma primeira decisão sobre a consideração ou não de circunstâncias pessoais do contribuinte, ou do fato objeto de tributação seja bastante subjetiva, cabendo prioritariamente ao legislador, não exclui a possibilidade de que essas escolhas confiram justiciabilidade ao critério escolhido por este último órgão, vinculando ele próprio para tomada de decisões subsequentes, como se passa a demonstrar.

3.3 A estratificação (objetiva) de efeitos e a partir de decisões legislativas

Como exposto, não se pode argumentar uma restrição a direitos fundamentais que tenham por objeto critérios materiais de igualdade quando haja sérias dúvidas sobre a decisão legislativa ter restringido ou, na verdade, concretizado o referido critério de igualdade. Uma estratificação de efeitos restritivos neste caso, é muito subjetiva, depende de uma escolha prévia do intérprete entre duas opções igualmente sustentáveis. Em outros termos, é necessário primeiro escolher uma dentre as duas possíveis opções para poder considerar a outra uma restrição, entretanto isso implica ignorar a existência de fortes argumentos em favor da outra opção.[146]

---

143 HUSTER, Stefan. *Op. cit. Nota 4,* p. 216-221, (219).
144 BOROWSKI, Martin. *Grundrechte als Prinzipien.* 2 Auf. Baden-Baden: Nomos, 2007, pp. 433-434.
145 Capítulo VI.
146 VOGEL, Klaus. *Op. cit. Nota 76,* p. 117.

Tal aspecto pode ser clara e frequentemente visto em discussões sobre o imposto de renda, em que regras definidoras da base de cálculo do tributo permitem ou proíbem determinadas deduções, como gastos com moradia, como saúde e com educação. Tais dispositivos podem igualmente ser encarados como decorrência direta do conceito de renda, como também restrições a ele, simplesmente porque há sérias e razoáveis dúvidas a respeito do que seja renda, como manifestação de capacidade contributiva, revelando-se um caso de incerteza epistemológica que deve ser prioritariamente decidido pelo legislador.[147]

Ocorre que, a partir do momento em que ele toma uma decisão em favor de um ou outro critério de comparação ou em favor de considerar ou não renda um determinado gasto, o legislador se autovincula a esse critério, em função do próprio princípio geral e formal da igualdade. Ele pode e, em matéria tributária, deve discriminar contribuintes. Mas, ao considerar que um dado critério (ter ou não despesas com saúde, por exemplo) é relevante como índice de maior ou menor capacidade contributiva, a igualdade como princípio formal lhe impõe um forte ônus de justificação para qualquer afastamento desse critério, pelo que se fala em dever de coerência ou consistência sistêmica.[148]

Não quer dizer que a adoção de um índice de um determinado critério material torne impossível sua mitigação. Se antes, todavia, o legislador tinha um amplo espaço de conformação, porque dada circunstância poderia ou não ser considerada índice do critério que o obriga (como a capacidade econômica do contribuinte), após tal decisão, ele tem um ônus em favor de referido critério a superar, o que resulta uma ampla competência de controle pelo Judiciário, por meio do exame de proporcionalidade. Afinal, das duas uma, ou a primeira escolha foi completamente equivocada ou a segunda é uma mitigação do critério do respectivo critério de igualdade, uma restrição do direito fundamental, portanto. Um exemplo pode esclarecer.

Como exposto, há sérias dúvidas sobre gastos com educação representarem renda ou não e, portanto, capacidade contributiva. Caso o legislador, por exemplo, entendendo que tais gastos não compõem a renda e devem ser dela deduzidos para efeitos de formação da base de cálculo do imposto, autoriza sua dedução, ele assume um ônus

---

147 ALEXY, Robert. *Postscript to A theory of constitutional rights. Translation by Julian Rivers.* Oxford: Oxford University Press, 2002, pp. 397 ss.

148 TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e ideia de sistema no direito tributário. In: *Brandão Machado (org.), Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 515-527, (520-521). TIPKE, Klaus. *Op. cit. Nota 74,* pp. 327-329. Tipke menciona uma expressão bastante difícil de traduzir que é "*Folgerichtigkeit*", mas que pode ser descrito com o dever de seguir consequente e coerentemente os parâmetros ou critérios que ele mesmo (Legislador) escolheu.

argumentativo contra qualquer restrição a essas deduções, pois elas passaram a representar, no sistema desenhado por ele próprio, elementos negativos da renda e, portanto, índices de menor capacidade contributiva. Em outros termos, o direito a ter despesas com saúde (todas) consideradas passou a integrar o âmbito de proteção do direito fundamental do contribuinte a ter seu imposto graduado de acordo com a sua capacidade econômica.

Com efeito, no Brasil, autorizou-se a dedução de todas as despesas com saúde da base de cálculo do imposto sobre a renda.[149] O fato de ter autorizado despesas dessa natureza já pode representar para o legislador, de algum modo[150], por dever de coerência, um ônus em favor da dedução dos gastos com educação. A dedutibilidade da primeira já impõe algum ônus argumentativo em favor da dedutibilidade do segunda. Em outros termos, deve-se justificar em que eles são diferentes para que recebam tratamento diversos.

Por outro lado, considere-se uma segunda aproximação, que não parece correta, mas que pode ser admitida para se testarem mais possibilidades argumentativas. Suponha-se que a distinção entre despesas com saúde e educação fosse óbvia, em termos de manifestação de riqueza tributável. Nesse caso, teria o legislador brasileiro uma competência ainda bastante ampla para decidir separadamente sobre cada um desses elementos, sobre serem ou não elementos da renda, representando ou não maior ou menor capacidade contributiva e, portanto, dedutíveis ou não.

Entretanto, a partir do momento em que ele autoriza a dedução de ambas as despesas, a restrição, por meio de um limite fixo e geral, à subtração daqueles gastos efetuados em função da educação, representa uma intervenção sobre o âmbito de proteção do direito fundamental em questão, devendo se submeter ao controle de proporcionalidade, e não ser discutida em torno do conceito de renda.[151]

---

149 Art. 8º, II, *a*, Lei n. 9.250/95.

150 A afirmação depende da equiparação que se trace entre gastos com educação e com saúde. É possível equipará-os considerando ambos gastos absolutamente ncessários para existência humanamente digna. Para quem adote como parâmetro distintivo a "involutariedade", do gasto, como Andrews, o argumento pode ficar enfraquecido. Pois, será possível argumentar que o gasto com educação não é tão "obrigatório" quanto aquele com saúde. Ver: ANDREWS, William D. *Op. cit. Nota 110.* De todo modo, seria possível argumentar que o gasto com saúde é tão "opcional" quando aquel com educação, basta, para isso, considerar que a existência humana não se resume à existência saudável, mas também à inclusão social que a educação representa.

151 Arguição de Inconstitucionalidade Cível N. 0005067-82.2002.4.03.6100/SP. D.E. 14.5.2012. Relator Des. Federal Mairan Maia. O julgado em questão tem fragilidades em sua fundamentação, mas é possível ver em diversas passagens os julgadores considerarem que o fato do legislador ter permitido a dedutibilidade das despesas com educação, bem como aquelas relacioandas a cuidados médicos irrestritamente, vinculou-o a um conceito de renda que ele mesmo adotou. É certo que pouco se cogita a possibilidade de mitigação gradual ao direito subjetivo pleiteado. No entanto, é preciso salientar que os julgadores afirmaram expressamente não haver qualquer justificaitva "lógica, econômica ou jurídica" para a limitação fixa. Isso pode ser reconstruído como o passo prévio ao controle de proporcionalidade, qual seja a identifcação de possíveis justificativas à restrição. É claro que, em princípio, haveria justificativas de praticabilidade e combate ao abuso em favor da limitação, em relação aos quais a adequação, necessidade e proporcionalidade da medida deveriam ser

Isso não quer dizer que a limitação viole o direito fundamental em questão e seja inconstitucional, quer dizer apenas que precisa ser controlada de forma mais intensa que o mero controle de correspondência. Não será mais o caso de verificar se o imposto graduado de acordo com a dedução limitada de despesas com educação corresponde "de alguma forma" à capacidade econômica do contribuinte, mas o de controlar, nos três níveis, a sua proporcionalidade em relação ao direito fundamental.

Esse, portanto, é o pressuposto da aplicação do exame de proporcionalidade dos efeitos das normas tributárias, e não o fato de serem elas abstratamente classificadas como extrafiscais. A relação está logicamente estruturada a partir do momento em que é possível se falar em uma intervenção sobre o âmbito de proteção do direito fundamental, e isso pode acontecer tanto por meio de efeitos indutores, como simplificadores e até repartidores; como dito, o exame ocorre dentro da própria fiscalidade, especialmente, porque: a) não é possível abstratamente classificar normas como fiscais ou extrafiscais, sendo alcançável, quando muito distinguir seus efeitos em cada caso considerado; b) dentro da própria função repartidora de encargos há direitos fundamentais e bens coletivos cujo objeto é o mesmo critério de comparação, por exemplo, a capacidade contributiva no caso dos impostos. Isso recomenda, o enfrentamento da relação entre direitos fundamentais e bens coletivos, para melhor fundamentação desta tese.

---

aferidas. A possibilidade desta reconstrução se dá com a menção, feita mais de uma vez, de que os valores fixados como limite são "pífios", o que pode ser reconstruído como um teste de "necessidade".

CAPÍTULO V
A RELAÇÃO (E DISTINÇÃO) ENTRE DIREITOS FUNDAMENTAIS E BENS COLETIVOS

No primeiro capítulo, assumiu-se a premissa de que o exame de proporcionalidade é o método mais adequado para controlar restrições aos direitos fundamentais em geral, inclusive na tributação. No segundo, expôs-se a existência de um limite à aplicação deste controle, baseada na classificação das normas tributárias como fiscal ou extrafiscal, que foi detalhada no terceiro capítulo. No quarto, colocou-se em questão a possibilidade de uma classificação de normas em fiscais e extrafiscais e, consequentemente, a limitação do âmbito da proporcionalidade a esta última espécie. Isso se dá por três motivos:

De um lado, há efeitos normativos cuja submissão à proporcionalidade é aceita correntemente, por serem considerados extrafiscais, mas que, segundo os próprios pressupostos normalmente aceitos por tais teorias (fiscalidade como repartição de encargos), poderiam ser classificados como fiscais. É o caso dos efeitos de simplificação e promoção da praticabilidade. Por outro lado, há efeitos normativos que, indiscutivelmente, são fiscais e, mesmo assim, podem ser controlados em termos de proporcionalidade. Não só podem, como efetivamente são. É o caso do combate à evasão e elisão fiscal, cujas respectivas normas são submetidas ao exame de proporcionalidade com frequência pela Corte Europeia de Justiça, no direito comunitário europeu, como também, de certo modo, pode ser feito na reconstrução argumentativa de decisões do Supremo Tribunal Federal, no constitucionalismo brasileiro.

Por fim, percebeu-se que normas tributárias sempre vão deflagrar os mais diversos efeitos jurídicos, tanto repartidores, como arrecadadores como simplificadores, sem que se possa, senão muito subjetivamente, definir qual é "prevalente". Daí porque "rotular" tais normas a partir desses efeitos parte de um subjetivismo que deve ser evitado. Isso já evidencia que a classificação de normas como fiscal ou extrafiscal pode não ser o melhor parâmetro para definir quando se deve ou não examinar a proporcionalidade dos efeitos de uma norma tributária.

Aliado a isso, é preciso lembrar que não são os propósitos do legislador histórico, nem mesmo os fins objetivamente atribuídos a ele no contexto de surgimento das normas, que afetam direitos fundamentais, senão seus efeitos presentes e atuais. Esses é que precisam ser controlados. Uma finalidade extrafiscal que seja atribuída a um

regramento, em função do contexto em que esta norma sugira, décadas atrás, pode não representar hoje nenhum efeito indutor. No entanto, um efeito que não fora atribuído a essa mesma prescrição no passado pode ser inegável hoje como uma intervenção sobre direitos fundamentais. E é ele que importa.

Se a proporcionalidade é um método formal de controle de intervenções sobre o âmbito de proteção dos direitos fundamentais, é a verificação dessa "intervenção" que deve ser o paradigma da aplicabilidade ou não de tal exame. Para que se possa compreender com mais clareza quando se está ou não de um efeito interventivo sobre o âmbito de proteção de um direito fundamental, é importante distinguir direitos fundamentais e bens coletivos, visto que colidem entre si muitas vezes, ainda que atuando em razão da mesma função repartidora de encargo.

1. Bens coletivos como elementos da teoria dos direitos fundamentais

Parece intuitivo que hoje se pense na colisão *entre* os direitos fundamentais mais que entre direitos fundamentais e bens coletivos, como pano de fundo para restrições a essa espécie de direitos. Os próprios exemplos recorrentemente dados para explicar o fenômeno, normalmente se referem à colisão emblemática entre o direito à liberdade de expressão e o direito à honra, o direito à liberdade de imprensa e o direito à privacidade, e assim por diante. Talvez isso aconteça porque ambas as categorias são normalmente enquadradas na categoria dos princípios jurídicos.[1] Assim, se faz referência simplesmente a colisões entre princípios sem muitas vezes uma preocupação específica com o objeto, ou o fundamento dessas normas jurídicas.

Ocorre que, no direito tributário, esta é a colisão, senão constante, muito mais frequente e isso porque a restrição a direitos fundamentais de um contribuinte se dá quase invariavelmente por meio de uma medida estatal. E tal espécie de medida normalmente se fundamenta no fomento de um bem coletivo.[2] O próprio fato de a restrição a direitos fundamentais ser tipicamente associada a uma medida estatal evidencia a contraposição entre tais direitos e os bens coletivos, pois o Estado não é *titular* de direitos fundamentais, mas é incumbido genericamente da promoção de bens coletivos.

---

1 ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte.* 6 Auf. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 2006, pp. 98-99.
2 HUSTER, Stefan. *Rechte und Ziele: Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitsatzes.* Berlin: Duncker & Humblot, 1993, pp. 219 ss.

Não se pode negar que medidas estatais podem também se fundar sobre direitos fundamentais, é dizer, o Estado, ainda que não seja titular de tais direitos, pode restringir um direito fundamental de um cidadão para garantir o exercício proporcional de *outro* direito fundamental de *outro* cidadão. Mas essa talvez não seja a forma mais corrente com que o problema se apresenta no constitucionalismo em geral e, no direito tributário, ela certamente não é a configuração mais evidente do problema.

Uma das poucas hipóteses em que se pode cogitar uma colisão entre dois direitos fundamentais de contribuintes, talvez seja aquela em que um deles exigisse conhecer as circunstâncias sob as quais um outro consegue pagar um determinado imposto de uma dada maneira, menos onerosa em relação ao primeiro, tal qual acontece em meio à concessão de regimes especiais de tributação. De um lado há o direito à transparência do próprio sistema tributário[3] (e até o direito à igualdade material do primeiro contribuinte) e, de outro, o direito à privacidade do segundo[4].

De todo modo, as medidas estatais que restringem direitos fundamentais em geral são mais frequentemente justificadas em função de bens coletivos, e isso é ainda muito mais intenso na seara dos tributos. Surge, então, a pergunta sobre se bens coletivos podem ser distinguidos de direitos fundamentais e, até mesmo, se ambos podem indiferentemente ser enquadrados na classe dos princípios jurídicos, o que pode ser feito por diversas perspectivas.

A definição de bem coletivo pode até parecer intuitiva. Talvez isso justifique que, ao construir uma teoria dos direitos fundamentais, cujo objeto (os direitos fundamentais) tem como um dos seus principais contrapontos os bens coletivos, Robert Alexy [5] praticamente não tenha se dedicado a definir tal "antípoda". Mesmo posteriormente, Alexy[6] parece ter se dedicado diretamente ao tema uma única vez, e tal fato não deve ter chamado a atenção de sua enorme quantidade de críticos como uma possível "lacuna" em sua teoria.

---

3 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário.* 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 48. Para um conceito de transparência mais abstrato e bastante amplo, ver: TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. In: *Ricardo Lobo Torres (coord.), Temas de interpretação do direito tributário.* Rio de Janeiro: Renovar, 2003, pp. 261-330, (268-283).

4 FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Sigilo de dados: o direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado. *Cadernos de direito tributário e finanças públicas (1/141),* 1992, pp. 145 ss. SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Matheus Calicchio. Da atítese do sigilo à simplicidade do sistema tributário: os desafios da transparência fiscal internacional In: *Eurico Marcos Diniz de Santi, Basile Georges Christopoulos, Daniel Leib Zugman, Frederico Silva Bastos (coords.), Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao Professor Isaías Coelho.* São Paulo: Fiscosoft, 2013, pp. 497-523.

5 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 1,* pp. 98-99.

6 ALEXY, Robert. Individuelle Rechte und kollektive Güter. *Robert Alexy, Recht, Vernunft, Diskurs: Studien zur Rechtsphilosophie.* Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1995, pp. 232-261.

Talvez pudesse ser apontado como exceção a esta afirmativa um trabalho de Joseph Raz[7], no qual o autor, não só dá uma definição de bens coletivos, como também trata da relação deles com os direitos subjetivos (ainda que não especificamente sob a ótica constitucional). Ainda assim, o trabalho não foi uma crítica a um possível "vácuo" deixado por Alexy, pois é anterior não só à publicação da *Teoria dos direitos fundamentais,* como antecede ainda mais distantemente ao artigo no qual Alexy se dedicou aos bens coletivos. De todo modo, o trabalho de Raz merece especial atenção, como será demonstrado, pelo fato de a presente tese ter seguido, no âmbito dos direitos fundamentais envolvidos na tributação, raciocínio semelhante àquele empreendido por Raz no plano da filosofia do direito. De todo modo, o fato é que não se viu como um problema o fato de bens coletivos não terem sido claramente definidos no bojo de uma *teoria dos direitos fundamentais*.

Saindo do terreno da crítica e se firmando na própria literatura sobre direitos fundamentais e princípios constitucionais, a análise da obra de Humberto Ávila[8], um autor que bastante aprofundou a questão da definição dos princípios (por sua vez, tema intimamente ligado aos direitos fundamentais) também não revela nenhum empreendimento no sentido de definir no que consista esta categoria, a não ser uma breve definição de "bem jurídico" como objeto de proteção pelos direitos fundamentais e cuja feição subjetiva assumiria a forma de "interesse" ou "ações (vinculadas à propriedade, à liberdade de agir e de trabalhar etc.)"[9].

Tampouco a produção de Virgílio Afonso da Silva[10] (cuja dedicação ao tema dos direitos fundamentais é patente) revelara tal empreendimento, senão até poucos meses

---

7 RAZ, Jospeh. Right-Based Moralities. In: *Jeremy Waldron (ed.), Theories of Rights.* Oxford: Oxford University Press, 1984, pp. 182-200.

8 ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. *Revista de direito administrativo (215/151),* 1999, pp. 172-172. ÁVILA, Humberto. Conteúdo, limites e intensidade dos controles de razoabilidade, de proporcionalidade e de excessividade das leis. *Revista de direito administrativo (236/369),* 2004. ÁVILA, Humberto. Repensando o "princípio da supremacia do interesse público sobre o particular". In: *Daniel Sarmento (org.), Interesses públicos* versus *interesses privados: desconstruindo o princípio de supremacia do interesse público.* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, pp. 171-215. *ÁVILA*, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos.* 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

9 ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário.* 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 56.

10 SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. *Revista dos tribunais (798/23),* 2002. SILVA, Virgílio Afonso. *Grundrechte und gesetzgeberische Spielräume.* Baden-Baden: Nomos, 2003. SILVA, Virgílio Afonso. *A constitucionalização do direito: os direitos fundamentais nas relações entre particulares.* São Paulo: Malheiros, 2005. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia.* São Paulo: Malheiros, 2009, especialmente pp. 65-125. SILVA, Virgílio Afonso da. Colisões de direitos fundamentais entre ordem nacional e ordem transnacional. In: *Marcelo Neves (org.), Transnacionalidade do direito: novas perspectivas dos conflitos entre ordens jurídicas.* São Paulo: Quartier Latin, 2010, pp. 101-112. SILVA, Virgílio Afonso da. Comparing the Incommensurable: Constitutional Principles, Balancing and Rational Decision. *Oxford Journal of Legal Studies (31, n.2/273),*2011. SILVA, Virgílio Afonso da. Ponderação e objetividade na interpretação constitucional. In: *Ronaldo Porto Macedo Jr.*

antes da conclusão do presente trabalho e, ainda assim, o conceito foi, naquela ocasião, muito mais pressuposto que efetivamente analisado, como afirma o autor, pelo fato de não ser "imprescindível para o argumento a ser desenvolvido"[11] naquele texto. Ora, se o próprio Alexy, como o autor de uma das teorias dos direitos fundamentais mais debatidas na atualidade, no bojo dessa própria teoria não conceituou de forma analítica bens coletivos, e seus críticos nunca enxergaram nisso nenhum problema e, além disso, uma série de outros estudiosos que se dedicaram à temática tampouco o fizeram, parece bastante evidente que o conceito de bem coletivo se mostre, ao menos em princípio, fortemente intuitivo, talvez até trivial. Mas ele não é.

As maiores dificuldades parecem estar no fato de que, ao mesmo tempo em que direitos fundamentais e bens coletivos não são a mesma coisa, tentar diferenciá-los evidencia que há uma certa *zona cinzenta* entre eles. Na verdade, trabalhar sobre os bens coletivos como categoria não é muito comum na dogmática jurídica em geral, sendo a literatura escassa. Um dos poucos ramos da dogmática jurídica em que se trata, ainda que minimamente, de bens coletivos é a doutrina que examina o conteúdo e os limites dos direitos fundamentais, em meio a que os bens coletivos figuram como justificação para limitação desses direitos[12], outro é o direito penal, no que tange à diferença (lá normalmente combatida) entre bens jurídicos individuais e coletivos[13].

No entanto, trata-se de uma expressão sobremodo utilizada em outras disciplinas do conhecimento, como a economia, em que, por exemplo, os bens coletivos são objeto de intensas preocupações referentes à sua eficiência alocativa, como de forma monográfica tratou, por exemplo, Wellenreuther[14], no que se refere ao provimento de manutenção de calçadas na Alemanha e, do mesmo modo, a definição pode aparecer em

---

e Catarina Helena Cortada Barbieri (orgs.), Direito e interpretação: racionalidades e instituições. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 363-380.

11 SILVA, Virgílio Afonso da. Na encruzilhada liberdade-autoridade: a tensão entre direitos fundamentais e interesses coletivos. In: *Fernando Dias Menezes de Almeida, Floriano de Azevedo Marques Neto, Luís Felipe Hadlich Miguel, Vitor Rhein Schirato (coord.), Direito público em evolução: estudos em homenagem à Professora Odete Medauar.* Belo Horizonte: Fórum, 2013, pp. 735-747. O livro foi lançado em 14.10.2013.

12 CARLO, Leonardo di. *Diritti fondamentali tra teoria del discorso e prospettive istituzionalistiche.* Milano: Giuffrè, 2009, pp. 103 ss., (105, 119, 128). ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 1,* pp. 98-99.

13 PRADO, Luís Régis. *Curso de direito penal brasileiro. Vol. 1: parte geral, arts. 1º a 120.* 4ª ed. São Paulo: RT, 2004, pp. 248, 254-256.

14 WELLENREUTHER, Hans. *Die Wirkungen öffentlicher Güter: untersucht am Beispiel von Fußgängerbereichen.* Berlin: Duncker & Humblot, 1982.

uma série de manuais de ciência das finanças e economia do setor público, como o de Richard Musgrave e Peggy Musgrave[15] e o de Joseph Stiglitz[16].

Assim, bem coletivo é uma categoria não só do pensamento constitucional como econômico. Os tributos, por sua vez, são um tema central em ambas as esferas. Em outros termos, tributos se vinculam a bens coletivos tanto pela perspectiva constitucional, como econômica. No constitucionalismo, especialmente tributário, a relação tende a ser de oposição, porque bens coletivos justificam restrições a direitos fundamentais dos contribuintes.[17] Já na economia, ao contrário, tem-se uma forte relação finalística, visto que tributos são cobrados *para* financiar o provimento pelo Estado de bens coletivos[18], dentre os quais, inclusive o próprio direito geral de liberdade, como sustentam Holmes e Sunstein[19].

Não se pode negar que haja quem defenda uma relação "meio-fim", no plano jurídico, entre tributos e direitos fundamentais, sendo aqueles "a outra face" destes, ou o instrumento da sua garantia, como Casalta Nabais.[20] No entanto, essa visão pode ser contestada, primeiro porque o chamado "princípio da não afetação" é comum à grande parte dos ordenamentos jurídicos (e exemplo do Brasil[21] e da Alemanha[22]), proibindo (sob a estrutura de regra) que receitas de impostos tenham qualquer vinculação com quaisquer despesas; segundo, porque tal raciocínio assume (ainda que não expressamente) os pressupostos de teoria do benefício, cuja adequação para a justificação dos impostos parece estar superada. É claro que hoje se fala na teoria da equivalência "global" como justificação para os impostos, mas faz-se de forma bem genérica, cogitando-se uma relação equivalente entre carga de impostos e serviços estatais.[23]

---

15 MUGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Public Finance in Theory and Practice.* International student edition. 2nd Ed. Tokyo / Auckland / Düsseldorf / Johannesburg / London / Mexico / New Dlhi / Panama / Sao Paulo / Singapore / Sydney: McGraw-Hill Kogakusha: 1976, pp. 49-80.
16 STIGLITZ, Joseph. *Economics of the public sector.* New york / London: W. W. Norton & Co., 2000, p. 132.
17 HUSTER, Stefan. *Op. cit. Nota 2,* pp. 233 ss.
18 MUGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Op. cit. Nota 15,* pp. 7-13, 211-223.
19 HOLMES, Stephan; SUNSTEIN, Cass R. *The cost of rights. Why liberty depends on taxes.* Nova Iorque / Londres: W. W. Norton & Company, 2000, pp. 43 ss., (119, 198-209, 218-222, 231).
20 NABAIS, José Casalta. *Por um Estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal.* Coimbra: Almedina: 2005, pp. 13-26.
21 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 3,* p. 195.
22 REIMER, Ekkehart. Die sieben Stufen der Steuerrechtfertigung. In: *Boris Gehlen / Frank Schorkopf (Hrgs.), Demokratie und Wirtschaft: Eine interdisziplinäre Herausforderung.* Tübingen: Mohr Siebeck, 2013, pp. 113-141, (119).
23 RODI, Micahel. *Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem: dargestellt am Beispiel der Gewerbesteuer.* München: C. F. Beck, 1994, p. 13. REIMER, Ekkehart.. *Op. cit. Nota 22,* pp. 119, 128-129. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 3,* p. 200.

Ora, essa visão "global" é exatamente o oposto de uma aproximação funcional entre tributos e direitos fundamentais, já que estes direitos têm a natureza individual como atributo essencial. Os direitos fundamentais de um indivíduo não dependem dos impostos que ele paga. Restaria, ainda, a perspectiva dos tributos como "preço da liberdade", mas esta é uma visão mais restrita à ideia de se ter o Estado fora do domínio econômico (hoje complementada pela ideia de liberdade da sociedade para atingir seus objetivos coletivos).[24] Ainda assim, a aproximação não deixa de encobrir o fato de que a referência à ao conceito de "preço" expressa uma restrição da liberdade, iniciando-se um raciocínio circular entre tributos, Estado e direitos fundamentais (do tipo: sacrifica-se parcela da liberdade para que exista a própria liberdade)[25], de extrema complexidade jurídico-filosófica[26] e, até agora, não passível de se estruturar em relações jurídicas diretas, como ocorre claramente pela perspectiva da oposição[27]: direitos fundamentais *versus* tributos.

Voltando à visão econômica, um bom exemplo dessa relação finalística entre tributos e bens coletivos pode ser visto, sob a perspectiva normativa, no trato da possibilidade de esses bens serem garantidos pelo Estado e terem seu financiamento provido por meio de taxas, em vez de impostos, como monograficamente fez Klaus Münch.[28] O próprio Alexy[29] foi buscar na economia algum subsídio para definição de bens coletivos, tendo detectou dois predicados essenciais na definição de bens coletivos na ciência econômica: de um lado, sua utilização comum e não-rival; de outro, o caráter não-exclusivo do seu consumo.[30] Entretanto, ele aponta que, em virtude das inúmeras dificuldades conceituais geradas na economia e o risco de transpor esses problemas ao âmbito do direito, seria preferível falar em "não-distributividade" como traço caracterizador dos bens coletivos em relação aos direitos fundamentais,[31] o que será

---

24 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 3,* pp. 28-31. Sob a perspectiva político-econômica: MUGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Op. cit. Nota 15,* pp. 7-8

25 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 3,* p. 31. "O retorno da liberdade à sociedade civil, com a negação da onipresença estatal, devolve a questão de limites para a tributação. Afinal, qual o preço que se está disposto a pagar para o gozo da liberdade coletiva?"

26 GUTMANN, Daniel. Do direito à filosofia do tributo. In: *Roberto Ferraz (coord.), Princípios e limites da tributação.* São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 28-39, (32-33). Gutmann fala que o "imposto limita a liberdade para aumentar a liberdade". (p. 32).

27 Entendendo que a relação entre direitos fundamentais e bens coletivos pode e muitas vezes é de oposição. SILVA, Virgílio Afonso da. *Op. cit. Nota 11,* pp. 742-743.

28 MÜNCH, Klaus Norbert. *Kollektive Güter und Gebühren – Ellemente eine Gebührentheorie für Kollektivgüter: Eine theoretische und empirische Analyse.* Göttingen: Vandenhoeck & Ruprecht, 1976, especialmente pp. 1-53.

29 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 6,* pp. 239 ss.

30 ROSEN, Harvey S.; GAYER, Ted. *Public Finance.* 9th international edition. New York: McGraw-Hill, 2010, p. 54.

31 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 6,* pp. 239-240.

examinado com um pouco mais de detalhe à frente, pois, talvez, antes de definir o que torne um bem "coletivo", seja importante saber o que é propriamente um "bem" em termos jurídicos.

2. A definição de "bem"

De fato, tendo os bens coletivos o mesmo caráter normativo dos direitos fundamentais, o traço que os pode diferenciar é o traço não-distributivo desses bens. Eles têm conteúdo normativo no sentido de que constituem algo que é prescrito por normas jurídicas. Segundo Alexy[32], trata-se de algo cuja produção (*Herstellung*) e manutenção (*Aufrechterhaltung*) é imposta pelo direito. Isso parece fornecer mais um pressuposto conceitual da própria definição de "bem", independentemente de ser ele individual ou coletivo. Afinal, não seria muito satisfatório definir bem coletivo pelo predicado "coletivo", sem que se defina o conceito de "bem", até porque, como lembra o mesmo autor, o próprio caráter "não-distributivo" desses bens pode ser percebido em coisas que seriam, na verdade, um mal coletivo (*kollektives Übel*).[33]

É interessante notar que, além da definição de "bem", os próprios exemplos dados pelo autor do que seriam bens e males coletivos, levam a uma grande aproximação de um dos aspectos da definição de princípios jurídicos proposta por Humberto Ávila[34], a de "estados de coisas a serem atingidos" e que são prescritos diretamente pelo direito. A definição de bem como algo que deve ser produzido e mantido não parece ser outra coisa que uma situação ou estado de coisas. Se por um lado, semanticamente é possível que o direito possa prescrever a obrigatoriedade de se produzir um bem no sentido material (uma coisa), por outro, os exemplos de Alexy confirmam que ele se refere a estados ou situações e não a "bens materiais". Assim é que exemplos de bens coletivos seriam: a segurança nacional e internacional de um país, a prosperidade da economia pública, a integridade do meio ambiente e um elevado nível cultural. [35] Por outro lado: exemplos de males coletivos são: elevados índices de criminalidade, a feiura de uma cidade ou um clima de intolerância.[36]

---

32 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 6,* p. 240.
33 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 6,* p. 240.
34 ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 8,* 2011, p. 71.
35 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 6,* p. 239.
36 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 6,* p. 240.

Perceba-se que todos os bens e males consistem em situações ou "estados de coisas" prescritos ou não pelo direito. É possível considerar que aqueles *males* são *proscritos* pelo direito é algo complexo e cuja abordagem talvez não caiba nos limites deste trabalho. Isso depende muito dos pressupostos metodológicos e conceituais que se adotem em relação aos próprios conceitos de direito, de norma jurídica e de eficácia. Em princípio, o que se pode afirmar é que, tomando-se como premissa que princípios sejam normas que imponham a realização de algo de forma gradativa é, dizer, na maior medida possível[37], parece viável considerar que tais males coletivos podem ser objeto de proibição pelo direito, ainda que tal proibição tenha caráter *prima facie.* De outro lado, não parece haver muita dúvida de que em relação aos bens coletivos, estes podem, e efetivamente são, frequentemente, *prescritos* por uma série de ordenamentos jurídicos.

3. A distinção entre bens e direitos, a colisão indireta entre direitos fundamentais e bens coletivos e a justiciabilidade

A definição de bem acima buscada se valeu de noções econômicas, para se chegar a um sentido jurídico de bem, como um estado de coisas a ser produzido. Uma parte da análise que parece faltar então é a distinção entre bens e direitos, o que pode ser feito até previamente à consideração dos predicados individual e coletivo. Afinal, contrapõem-se *direitos* individuais e *bens* coletivos, e se os distinguem a partir da sua distributividade ou não (ou possibilidade de uso exclusivo). Mas, se a diferença está no "individual *v.* coletivo", porque não se falar simplesmente em *direitos* individuais e coletivos ou, como no âmbito econômico, em *bens* individuais ou coletivos?

Fica a pergunta sobre se haveria alguma distinção entre *bens* jurídicos e *direitos*. Em alguns ramos do direito, parece haver uma relação teleológica e de justificação forte entre os conceitos, por exemplo, no sentido de que bens jurídicos protegidos por normas penais seriam os "fins" que "justificariam" a própria existência e aplicação daquelas normas.[38] No direito constitucional mesmo, autores como Oscar Vilhena Vieira[39] definem direitos fundamentais como valores ou interesses protegidos,

37 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 1,* pp. 75 ss.
38 TOLEDO, Francisco de Assis. *Princípios básicos de direito penal.* 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 1994, pp. 15 ss.
39 VIEIRA, Oscar Vilhena. *Direitos fundamentais: uma leitura da jurisprudência do STF.* São Paulo: Malheiros, 2006, p. 21.

enquanto Ávila[40] afirma que interesses são o aspecto subjetivo dos bens jurídicos. Nesse sentido, bens jurídicos seriam o *objeto* protegido pela norma jurídica bem como sua própria *justificativa* ou razão de ser.

O próprio Alexy[41], ao definir direitos individuais antes de os contrapor a bens coletivos, procura distinguir os "fundamentos para os direitos individuais" (*Gründen für individuelle Rechte*) dos "direitos individuais como posições ou relações", em outras palavras, distinguem-se as *relações jurídicas* ou as pretensões que elas encerram dos *fundamentos* de sua própria normatividade. No entanto, se "bens" jurídicos são os "fundamentos" para os direitos como relações ou posições, bens (ainda que coletivos) não se poderiam contrapor àquilo que eles mesmos fundamentam, ou seja, os direitos. Portanto, não adianta distinguir os predicados individual e coletivo sem se distinguirem os próprios objetos aos quais se atribuem estes predicados: os direitos e os bens.

Essa possibilidade de relação teleológica entre direitos e bens foi cogitada por Alexy, ainda que sob a imputação dos predicados "individual" e "coletivo". O autor demonstra que não é possível, de forma geral, estabelecer uma relação universal e constante entre as categorias. É importante observar, porém, que o autor não analisou a relação entre bens e direitos, mas sim entre direitos *individuais* e bens *coletivos*. Assim, são cogitadas por ele uma série de relações: a) relação finalística em que direitos fundamentais são exclusivamente meios para a realização de bens coletivos; b) relação finalística em que bens coletivos são exclusivamente meios para a realização de direitos individuais; c) relação de identidade, na qual se cogita que as categorias não se diferenciam, seja de forma geral, seja porque uma é subespécie da outra, seja por meio de uma abstração pela qual a realização de direitos individuais fosse em si um bem coletivo; d) relação de independência total, pela qual se negariam todas as anteriores, o que seria, na verdade, uma falta de relação.[42]

A conclusão final é que somente a última relação é insustentável, sendo que todas as outras coexistem e são demonstráveis, no plano específico de certos direitos fundamentais e certos bens coletivos, ou seja: a) a realização de direitos fundamentais é verdadeiramente um bem coletivo (relação de identidade abstrata - talvez isso explique a existência do mandamento de otimização, no sentido de "meta-norma" que manda otimizar), b) alguns direitos fundamentais podem ser considerados meios para realização

40 ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 9,* p. 57.
41 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 6,* pp. 233-236.
42 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 6,* pp. 243-252.

de alguns bens coletivos (relação finalística - se isso é bom ou não é uma discussão moral e cuja internalização no âmbito do direito depende mais ou menos de cada ordenamento); c) alguns bens coletivos podem ser considerados meios para realização de direitos fundamentais (relação finalística – se esta é uma relação predominante depende também muito do quanto uma determinada ordem jurídica internalize debates morais).[43] Ainda assim, permanece aberta a questão sobre a distinção entre *direitos* e *bens*.

Em termos de lógica jurídica, é preciso, no entanto, observar o seguinte: uma colisão entre direito individual e bem coletivo não ocorre de forma direta e imediata. Se um direito individual é distinto de seus fundamentos, como uma posição ou relação jurídica (um direito a algo)[44], ele só pode se opor a outra posição ou relação jurídica (outro direito a algo), e não a um bem (coletivo) que fundamente essa posição jurídica contrária. Dito de outro modo, se, nos direitos (individuais) não se confundem seu objeto e seu fundamento, a categoria que a eles se contrapõe, a rigor, também precisa ter tal estrutura. Só se opõe a um "direito" um "não-direito".

Em suma, uma posição jurídica só se pode opor a outra posição jurídica. Efetivamente, o que se opõe é: de um lado, direitos fundamentais e, de outro, outros direitos ou pretensões baseados em atos normativos (normalmente estatais, no caso do direito tributário), de modo que aqueles direitos são fundamentados por bens ou interesses individuais, e esses últimos atos normativos se fundam em interesses ou bens coletivos, no entanto, são oposições "entre direitos" ou, no mínimo, entre pretensões a eles.

O que restringe direitos fundamentais, como direitos a algo, não são bens coletivos em si, mas atos estatais fundados em bens coletivos; são exercícios de poderes conferidos e que acabam gerando posições jurídicas titularizadas pelo Estado.[45] Tais atos têm conteúdo normativo, por menor que seja; logo é uma oposição entre normas, ou entre posições jurídicas estabelecidas por tais normas, fundadas: uma, em considerações individuais, e outra, em considerações coletivas.

Com efeito, quando um município impõe uma forte progressividade de alíquotas do imposto sobre a propriedade territorial (ou predial) urbana – IPTU - sobre imóveis em função de sua não utilização ou subutilização (art. 182, § 4º, II, CF/88), o que colide, precisamente, não é o direito fundamental de propriedade ou de liberdade com um bem coletivo consistente no cumprimento da função social da propriedade. Os direitos

43 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 6,* p. 252.
44 VIEIRA, Oscar Vilhena. *Op. cit. Nota 39,* pp. 19-20.
45 REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito.* 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, pp. 259-262.

fundamentais em questão colidem com os atos normativos que prescrevem a progressividade. O bem coletivo é fundamento da medida interventiva, ele é a razão justificadora de um dos elementos da colisão, mas não um desses elementos em si.[46] O que restringe direitos fundamentais são intervenções estatais, e bens coletivos são seus fundamentos.

Bens coletivos, no caso, o cumprimento da função social da propriedade, são fundamentos de medidas estatais que intervêm sobre direitos fundamentais (propriedade e liberdade), são objetos de normas. Uma resposta possível a essa questão seria dizer que tais normas (fundadas em bens coletivos) constituem meramente direito objetivo, mas isso só a resolve em parte; tal assertiva dá a entender que tais normas jurídicas não têm face subjetiva, o que gerará outros problemas, como se demonstrará. É preciso reconhecer, entretanto, que parece mesmo intuitivo pensar que direitos individuais estão para direitos subjetivos como bens coletivos estão para o direito objetivo, como será discutido à frente.

Igualmente intuitivo parece ser a conclusão de que mesmo os órgãos estatais (representantes do interesse coletivo, como os órgãos do Ministério Público no Brasil) não poderiam sustentar, perante um órgão judicial, a tese de que a ausência de lei municipal prescrevendo a progressividade do IPTU, para imóveis subutilizados ou não utilizados, restrinja um direito subjetivo (do Estado ou da sociedade) ao cumprimento da função social da propriedade. Há, contudo, algo que diferencia essa situação de uma em que lei é isonômica em seu conteúdo, mas sua aplicação não o é. E nessa segunda hipótese, não se poderá falar em uma identificação de direito subjetivo com direitos fundamentais e de direito objetivo com bens coletivos, como será exemplificado em seguida.

---

46 Parecem ter razão, em parte, Dimoulis a Martins, ao afirmarem que "deveres coletivos" fundamentam medidas legislativas que os concretizam. O que os autores chama de "deveres coletivos" tem definição próxima daquela que se tenta construir aqui de "bens coletivos", posto que caracterizados pela "difusidade" dos seus destinatários, à diferença de que tais autores enxergam como tais destinatários a sociedade, de forma difusa, enquanto no presenta trabalho, o destinatário da obrigação de concretização desses bens ou da autorização para tanto é o Estado. Por outro lado, quando se diz que os autores têm razão "em parte", isso se deve ao fato de não se concordar aqui com a pouca vinculação que parecem atribuir ao legislador. Segundo Dimoulis a Martins, a referida categoria de "deveres coletivos" tem as funções de "orientar" o legislador e de "fundamentar" e justificr medidas legislativas que concretizem esses deveres, caso elas tenha sua constitucionalidade questionada. Isso parece equivocado. Quanto à primeira função, a Constituição é prescritiva, autoriza, proíbe ou obriga, não orienta ou dá conselhos. Assim, há bens coletivos (considerados nos termos definidos neste trabalho) a cuja concretização o legislador está autorizado (e os exemplos aqui utilizados demonstrarão isso) e outros a cuja implementação ele está obrigado, não se podendo deixar de considerar, por fim que há "males coletivos" a cuja produção o Estado está proibido. Quanto à segunda função, não se pode afirmar que tais bens simplesmente fundamentam medidas estatais, senão que eles só o fazem "em princípio", conferindo-lhes justificativa cuja proporcionalidade precisará ser examinada no caso concreto. Ver: DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. *Paulo Bonavides, Jorge Miranda, Walber de Moura Agra (coord. Científicos), Francisco Bilac Pinto Filho, Otávio Luiz Rodrigues Júnior (coord. Editoriais), Comentários à Constituição Federal de 1988, art. 5º, caput.* Rio de Janeiro: Forense, 2009, pp. 69-75.

Antes disso, importa evidenciar que o exemplo do IPTU progressivo põe em cena um outro atributo que ajuda a diferenciar direitos individuais e bens coletivos: a sua justiciabilidade (*Justitiabilität*) ou sua coercibilidade (*Durchsetzbarkeit*).[47] Com base nisso, afirma-se que direitos fundamentais podem ser sempre "pretendidos" judicialmente, sob o fundamento de sua restrição ou intervenção. Se essa intervenção sob seu âmbito de proteção mostrar-se-á proporcional ou não é uma outra questão. Por exemplo, um contribuinte pode sustentar em juízo que seu direito subjetivo e *prima facie* geral de liberdade (ou especificamente de propriedade) foi desproporcionalmente restringido por uma lei municipal que prescreva a progressividade de IPTU em função do não-aproveitamento ou sub-aproveitamento de imóveis.

Essa justiciabilidade, ainda que em função de diversas configurações institucionais, pode não se verificar como atributo de bens coletivos, nem de normas que os prescrevam, ou seja, é um atributo contingente, pode existir, embora não essencial; já nos direitos subjetivos ela é um traço necessário e inafastável. Embora a Constituição preveja que os Municípios podem instituir IPTU de forma progressiva no tempo em função do cumprimento da função social de propriedade, como dito, é possível que um órgão do Ministério Público não possa exercer seu direito de ação alegando que tal norma (fundada em bem coletivo) fora desproporcionalmente restringida (ou descumprida) pela ausência de previsão legal, ou até por uma previsão legal que institua uma progressividade ínfima (insuficientemente cumprida).

É importante frisar que, no Brasil, isso se daria por causa do entendimento de que os órgãos do Ministério Público têm titularidade para a defesa de direitos difusos e coletivos, enquanto tributos tocam apenas direitos individuais dos contribuintes.[48] Nos casos concretos que foram assim decididos, talvez realmente se estivesse diante de puros direitos individuais de defesa. Todavia o exemplo dado em relação ao IPTU demonstra que pode haver os referidos "direitos difusos ou coletivos"[49] relacionados à tributação, que

---

47 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 6,* pp. 236-237.

48 STJ, 2ª T. AgRg no REsp n. 969.087 / ES. Rel. Min. Castro Meira. D.J. 9.2.2009. STJ, 1ª T. REsp n. 629.079 / RJ. Rel. Min. Francisco Falcão. D.J. 4.4.2005. STJ, 1ª T. REsp n. 684.721 / MS. Rel. Min. Teori Albino Zavascki. D.J. 10.4.2006. STF, 2ª T. RE n. 559.985 / DF. Rel. Min. Eros Grau. D.J. 31.1.2008. STF, 2ª T. AgRg no AI n. 382298 / RS. Rel. Min. Carlos Velloso. D.J. 28.5.2004. STF, 2ª T. AgRg no RE n. 248.191 / SP. D.J. 25.10.2002. Nest último caso, a ementa do acórdão é ilustrativa: "O Ministério Público não tem legtimidade para aforar ação civil pública para o fim de impugnar a cobrança de tributos ou para pleitear a sua restituição. É que, tratando-se de tributos, não há, entre o sujeito ativo (poder público) e o sujeito passivo (contribuinte) relação de consumo, *nem seria possível indicar o direito do contribuinte com 'interesses sociais e individuais indisponíveis'."* Sem grifos no original, aspas sim.

49 FERREIRA, Pinto. *Curso de direito constitucional.* 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 101. SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo.* 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 194.

nada mais são que "bens coletivos", e não parece que o Judiciário interpretaria essa hipótese diferentemente. E, ainda que o fizesse, a mera possibilidade de a Jurisprudência considerar impossível o pleito de bens coletivos relacionados à tributação pelos órgãos do Ministério Público já demonstra que bens coletivos não são necessariamente justiciáveis.

Por fim, ainda em relação ao exemplo referido ao IPTU, é possível objetar que a norma constitucional posta pelo art. 182, § 4º, II, CF/88 outorga uma competência. Os municípios "podem", mas não estão obrigados a instituir tal sorte de progressividade de alíquotas. Ocorre que tal regra de competência se justifica na realização de um bem coletivo: a função social da propriedade. O não exercício dessa competência mitiga a realização da função social da propriedade, e ela, ainda assim, dificilmente poderia ser exigida. Logo, embora seja possível enxergar a omissão legislativa como uma restrição ou uma intervenção "às avessas" (não fomento) ao âmbito de proteção de algo assegurado por meio de um princípio, tal qual proposto por Ricardo Gregório[50], a justiciabilidade de uma pretensão contra essa "omissão" legislativa, quando referente a uma norma que se funde sobre um bem coletivo, é uma característica contingente.

Um outro exemplo pode ser dado com relação à progressividade do imposto de renda. E aqui a evidência é ainda mais forte, já que não se trata de uma competência atribuída ao Legislador, mas de uma obrigação. O IPTU *poderá* ser progressivo em função do uso ou aproveitamento do imóvel. O imposto de renda *será* progressivo. Trata-se de obrigação imposta pelo Constituinte fundada em um bem coletivo: redistribuição de riqueza.[51] Não fosse pela reserva legal[52], o mandamento da progressividade teria indiscutível natureza de princípio, porque poderia ser instituída em diversos graus.[53]

Para simplificar o exemplo, imagine-se que não houvesse a reserva legal. Um nível de progressividade maior que o eventualmente praticado pelo legislador dificilmente seria inexigível face aos órgãos judiciais, em função da configuração do ordenamento jurídico brasileiro hoje, na forma como interpretado pelos órgãos judiciais. Assim, faltar-

---

50 GREGÓRIO, Ricardo Marozzi. *Preços de transferência: arm's lenght e praticabilidade.* São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 228. Segundo o autor, quando princípios veiculam "interesses coletivos" eles conferem "direitos subjetivos", pois impõem ao Estado uma "intervenção", cuja omissão ou realização insuficiente requer justificação, tal qual a restrição a um direito fundamental.

51 ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva.* São Paulo: Quartier Latin, 2004, pp. 177-181.

52 O imposto previsto no inciso III: será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, nos termos da lei. *Art. 153, § 2º, I, CF/88.*

53 Exatamente por conta da reserva legal, mesmo os autores que criticam duramente uma pouca progressividade no imposto de renda, não chegam a afirmar que se poderia "exigir" do legislador que fizesse diferente. Pro todos: CARRAZZA, Roque Antônio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos).* São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 88-90.

lhe-ia a justiciabilidade, necessariamente presente nos direitos fundamentais. Em outros termos, normas que veiculam bens coletivos podem ou não, a depender de arranjos institucionais, ser justiçáveis; e caso não sejam, não deixam de ter caráter normativo, pois ainda funcionarão como razões jurídicas para medidas estatais, ou seja, elas fundamentam entretanto não obrigam.

Percebe-se, assim, que direitos fundamentais sempre têm uma face subjetiva, pois eles são o objeto de normas jurídicas, ou, dito de outro modo, são o *resultado* dessas, constituindo-se em posições ou relações jurídicas (direito a algo). De outro giro, bens coletivos não são o resultado de normas, mas o fundamento delas. Resultado de normas são sempre relações ou posições jurídicas, "direito a algo". E normas jurídicas, muitas vezes, não dão origem, por si só, a direitos subjetivos, no sentido de serem justiciáveis ou poderem ser pretendidos em juízo, a exemplo da instituição do IPTU em função do cumprimento da função social da propriedade ou até de maiores níveis de progressividade de imposto de renda.

Por isso, como dito, tem-se uma colisão que, a rigor, é indireta. Direitos fundamentais (como posições ou relações jurídicas) colidem, não exata e diretamente com bens coletivos, mas com medidas estatais fundadas em bens coletivos. A oposição se dá por meio de *efeitos*, daí seu caráter mediato. *Medidas estatais fundamentadas em bens coletivos, ao estabelecerem posições ou relações jurídicas, têm por efeitos, além de fomentar a realização daqueles bens, restringir posições ou relações jurídicas consistentes em direitos fundamentais.*

A oposição não pode ser direta, porque são categorias que estão em planos diferentes. Direitos fundamentais são direito a algo, bens coletivos fundamentam que se tenha (normalmente, o Estado) um direito, ou melhor, uma pretensão sobre algo. Daí a justiciabilidade direta, imediata e necessária de direitos fundamentais, enquanto este predicado tende a ser atribuído a bens coletivos apenas de forma mediata (por meio de medidas estatais normativas) ou dependa de arranjos institucionais (possibilidade de ações judiciais, competência e legitimidade processual, por exemplo).

4. Direito objetivo e direito subjetivo

Um outro parâmetro para a distinção entre direitos e bens jurídicos pode ser investigado a partir da distinção entre direito objetivo e direito subjetivo. Quando Alexy[54] afirma que *direitos* individuais podem ser atribuídos a cada indivíduo perfazendo posições ou relações jurídicas e que uma tal "repartição" não pode ser feita em relação aos *bens* coletivos, parece ter implicitamente proposto a definição de que *direitos* são sempre *individualizáveis* e, no entanto, *bens,* quando coletivos, não poderiam ser assim atribuídos. Isso talvez aproxime esSa distinção da concepção de Ronald Dworkin[55] de que princípios jurídicos (*legal principles*) se distinguem de objetivos políticos (*policies*), pelo fato de que aqueles seriam razões para o reconhecimento de direitos e estes seriam apenas razões que poderiam pesar no sentido contrário ao reconhecimento de tais direitos.[56]

É importante situar a proposta de Dworkin para que a referência a essa sua distinção não pareça inoportuna em função de tantas diferenças entre os pensamentos de Alexy e Dworkin. Este último autor distingue regras jurídicas de princípios jurídicos e de objetivos políticos, ou seja, diferentemente de Alexy, Dworkin trabalha com três categorias normativas e não duas. Enquanto regras teriam uma dimensão de validade (no sentido de aplicação "tudo ou nada"), os princípios e os objetivos teriam uma dimensão de peso, contando como razões para decisões e, ainda que tivessem a mesma categoria (da dimensão de peso), princípios e objetivos políticos não se confundiriam exatamente porque os princípios (*principles*) dariam azo a direitos (*rights*), e os objetivos políticos (*policies*) não. Isso pelo fato de que princípios seriam exigências da justiça, e esses objetivos seriam finalidades estabelecidas politicamente (escolhidas), portanto, negociáveis.[57]

Ainda, as regras teriam previsões no direito legislado ou no consuetudinário, e os princípios, muitas vezes, não, embora sejam reconhecidos pelos juízes em uma série de casos difíceis,[58] o que é muito comum na prática judicial do direito de tradição anglo-saxã, mas não é sob a tradição romano-germânica. O autor constrói essa distinção com vistas a um ataque à tese positivista (nomeadamente da Hart) de que em casos que não se subsumem a regras legisladas ou postas em precedentes, os juízes gozariam de

---

54 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 6,* pp. 239-240.
55 DWORKIN, Ronald. *Taking Rights Seriously.* Cambridge (Massaschusetts): Harvard University Press, 1977, pp. 22 ss., DWORKIN, Ronald. *A Matter of Principle.* Cambridge (Massaschusetts): Harvard University Press, 1985, pp. 33-102.
56 Esta aproximação foi cogitada pelo próprio Alexy e também por Silva. ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 1,* p. 99. SILVA, Virgílio Afonso da. *Op. cit. Nota 11,* p. 738.
57 DWORKIN, Ronald. *Op. cit. Nota 55,* 1977, pp. 22-23.
58 DWORKIN, Ronald. *Op. cit. Nota 55,* 1977, pp. 28-31.

discricionariedade para decidir, já que os "limites" do direito estariam, de certo modo, esgotados e, assim, as razões de decidir seriam meramente de ordem moral ou política.[59]

Por isso, o outro ponto importante da distinção de Dworkin[60] é que, embora tanto princípios como objetivos políticos tenham uma dimensão de peso, existe uma relação normativa de prevalência daqueles em relação a estes. E isso parte da própria definição de princípios como exigências de justiça e de objetivos políticos como finalidades estabelecidas a partir de concepções políticas, portanto, de certo modo, comunitárias. Logo, não se está afirmando que há uma perfeita identidade entre os conceitos de direitos fundamentais e bens coletivos em Alexy e de princípios e objetivos políticos em Dworkin, mas apenas que ambas as ideias, de certo modo, contrapõem a esfera individual à esfera pública dos interesses. Entender o conceito de Dworkin de *policies* ajuda a entender o conceito de bens coletivos construído aqui de pressupostos de Alexy.

É importante que se esclareça isso, porque a simples e pura assimilação das teorias de Dworkin e Alexy pode levar a uma série de problemas de coerência, conquanto o próprio Alexy[61] já tenha expressado alguma aproximação entre as teses. O fato é que são modelos muito distintos exatamente em relação a pressupostos metodológicos e normativos básicos. Enquanto Dworkin faz uma aproximação fortemente normativa da colisão entre princípios e regras ou princípios e objetivos afirmando haver uma prevalência prévia e abstrata intensa dos princípios,[62] Alexy parece tomar pressuposto metodológico a inexistência de qualquer hierarquia abstrata entre princípios[63] e não defende haver nenhuma prevalência destes em relação às regras[64] e, mesmo que faça uma concessão à possibilidade de algum peso maior que, desde o plano abstrato, os princípios que veiculem direitos fundamentais tenham em relação aos que tragam bens coletivos,[65] seu pensamento

---

59 DWORKIN, Ronald. *Op. cit. Nota 55,* 1977, pp. 16-20, 31-45.
60 DWORKIN, Ronald. Rights as Trumps. In: *Jeremy Waldron (ed.), Theories of Rights.* Oxford: Oxford University Press, 1984, pp. 153-167. Segundo nota do próprio autor, o texto é uma adaptação de outro, um artigo publicado primeiramente em 1981 e inserido na coletânea já qui citada: DWORKIN, Ronald. *A Matter of Principle.* Cambridge (Massaschusetts): Harvard University Press, 1985, pp. 355-372. Na verdade, o texto "Rights as Trumps" é apenas uma pequena parte do artigo que Dworkin cita. Ver também, sobre a prevalência abstrata entre princípios e objetivos políticos: DWORKIN, Ronald. *Op. cit. Nota 55,* 1977, pp. 194, 198-200.
61 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 6,* p. 238.
62 DOWRKIN, Ronald. *Op. cit. Nota 60.*
63 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 1,* pp. 78-79, 87-90, 94-94, especialmente, p. 84.
64 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 1,* pp. 75 ss. Ver também: SILVA, Virgílio Afonso. *Op. cit. Nota 10,* 2009, pp. 51-56.
65 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 6,* pp. 260-261. De forma menos precisa: ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 1,* p. 90.

acaba por mitigar essa "concessão", ao contrapor essa "possível" preferência material ao princípio formal de competência decisória do legislador democrático.[66]

Enfim, as propostas de Dworkin e Alexy, talvez até por se basearem em sistemas jurídicos bastante diferentes, apresentam distinções dogmáticas sobremaneira marcantes; e a aproximação sugerida acima entre bens coletivos de Alexy e objetivos políticos de Dworkin é restrita a essas definições, não devendo levar a nenhuma outra aproximação necessária entre as teorias. Acontece que, para definição de direitos individuais, Alexy[67] propõe uma relação finalística entre *direitos* (como relações e posições) e *bens*, posto que estes seriam o fundamento para tais "relações ou posições".

Em suma, se por um lado o autor contrapõe bens e direitos, ao lhes atribuir caracteres não-distributivo a um e distributivo a outro, por outro estabelece uma relação finalística (ou de justificação) entre eles, ao afirmar que, ao se distinguirem *fundamentos para os direitos* e os *próprios direitos* (como relações ou posições); tais fundamentos aparecerão tanto como "bens" individuais como "bens" coletivos[68]. A incoerência decorrente disso é que se bens funcionam como fundamentos para direitos, não faz sentido que "fundamento" e "objeto da fundamentação" se contraponham.

Por mais que em alguns trabalhos acadêmicos seja desaconselhável o recurso a transcrições literais, este parece ser um momento em que tal procedimento pode ser útil, exatamente por não se fundar em qualquer propósito retórico ou de demonstração de erudição, mas sim para que se ponha à prova se o problema não estaria em uma interpretação equivocada que se fez aqui do trabalho sob referência ou se, realmente, Alexy pressupõe uma relação de justificação entre bens e direitos:

> "Distinguindo-se fundamentos para os direitos dos direitos como posições e relações jurídicas, interessam como fundamentos não apenas bens individuais, como interesses dos respectivos titulares dos direitos ou sua autonomia, mas também bens coletivos. (...)
>
> Com base na dicotomia entre bens individuais e coletivos podem ser distinguidos três justificativas de direitos. Um direito pode ser justificado em geral ou em situações específicas: 1) exclusivamente por meio de bens individuais; b) tanto por meio de

66 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 1,* p. 120. SILVA, Virgílio Afonso. *Op. cit. Nota 10,* 2003, pp. 121 ss.
67 ALEXY, Robert. Grundrechte als subjetive Rechte und als objektive Normen. *Robert Alexy, Recht, Venunft, Diskurs: Studien zur Rechtsphilosophie.* Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1995, pp. 262-287, (267-269.)
68 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 67,* p. 269

bens individuais como por meio de bens coletivos; c) exclusivamente por meio de bens coletivos."[69]

Portanto, estando correta a compreensão do referido trecho, tal qual exposto acima, ao se afirmar que bens são fundamentos justificadores de direitos e que tais bens podem ser individuais ou coletivos, parece estranho que se possa estabelecer uma colisão entre bens e direitos, entre o fundamento e o objeto da fundamentação. Também é, no mínimo, curioso falar-se que "bens coletivos" possam fundar "direitos" se em nenhum momento o autor fala em "direitos coletivos".

É de se cogitar que uma resposta razoável possa ser encontrada a partir da distinção entre direito objetivo e direito subjetivo. Aliás, o próprio Alexy[70] chega a fazer um paralelo entre as duas categorias, no que toca à sua fundamentação. Assim é que direitos subjetivos seriam aqueles justificados individualmente (com base em interesses ou bens individuais), e normas de direito objetivo seriam justificadas coletivamente (isto é, como base em bens ou interesses coletivos).

Normas jurídicas ou o direito mesmo podem ser compreendidos em sua face objetiva e subjetiva. Segundo Tercio Sampaio Ferraz Jr.[71], não se trataria de uma distinção rigorosa nem lógica, mas de um *topos* argumentativo, que auxilia na compreensão de diversos problemas. Segundo ele, pode ser traçado um paralelo entre as distintas expressões *law* e *right* da língua inglesa.[72] Aproximação semelhante pode ser vista em Mathias Mahlmann[73], que apresenta um quadro esquemático com as categorias implicadas correlatamente pela noção de *right (Recht),* bem como aquelas contrapostas. Assim é que um direito subjetivo (*Recht* ou *right*) tem como antípoda um não-direito (*Nicht-Recht* ou *no-right*) e como categoria implicada e correlata um dever (*Plicht* ou *duty*).

Por outro lado, uma definição bastante comum de direito objetivo é aquela que o caracteriza como o conjunto de normas jurídicas de um dado ordenamento, encontrada,

---

69 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 6,* p. 234. "Unterschiedet man zwischen Gründen für Rechte undden Rechten als rechtlichen Positionen und Relationen, so kommen als Gründe nicht nur individuelle Güter wie Interessen des jeweilingen Trägers des Rechts oder seine Willensfreiheit in Betracht, sondern auch kollektive Güter. (...)
Auf der Basis der Dichotomie von individuelle und kollektiven Gütern können drei Rechtfertigungen von Rechten unterschieden werden. Ein Recht kann generell oder in einer bestimmten Situation (1) ausschließlich durch individuelle Güter, (2) sowohl durch individuelle als auch durch kollektive Güter und (3) ausschließlich durch kollektive Güter gerechtfertigt wird."
70 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 67,* pp. 265 ss.
71 FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação.* 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 149
72 FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Op. cit. Nota 71,* pp. 145-147.
73 MAHLMANN, Mathias. *Rechtsphilosophie und Rechtstheorie.* 2 Auf. Baden-Baden: Nomos: 2012, pp. 268-269, números de margem 1-6.

por exemplo, em Miguel Reale,[74] acrescentando Rüthers, Fischer e Birk[75] que ela também pode ser vista tematicamente, fazendo referência à noção de direito objetivo como institutos jurídicos, como a propriedade ou a sociedade empresária, pelo fato de reunirem sob um feixe a designação de uma série de conjunto de normas reguladoras de um dado tema, e com um significativo efeito de ampliar as possibilidades de atuação dos seres humanos em sociedade.

Partindo-se do conjunto de normas como direito objetivo, é comum associar a distinção de direitos subjetivos ao liberalismo político, que muito influenciou o desenvolvimento do direito privado nos séculos XIX e XX, sob o mote da "autonomia da vontade", afirmando-se que só depois é que a noção foi focada sob a ideia de liberdade em face do Estado, como faz Ferraz Jr.,[76] daí esse autor considerar excessivamente limitada a definição de direitos subjetivos como interesses protegidos (aludindo a von Jhering), sob o fundamento de ser uma noção ainda muito concebida para o direito privado, tendo em mente a contraposição de interesses entre credor e devedor numa relação obrigacional.[77]

Dessa forma, por exemplo, segundo Ferraz Jr.[78], a distinção seria inapropriada para explicar a pretensão punitiva do Estado em face do criminoso, já que não haveria interesses contrapostos, de um lado do indivíduo em cometer o delito e, de outro, da comunidade ou do Estado em puni-lo. E, ainda que se considerasse existente um interesse comunitário ou estatal na punição, a definição de direito subjetivo como interesse também deixaria de fora categorias como direitos políticos, porque o direito de votar e ser votado não contrapõe interesses. No entanto, o autor não apresenta nenhuma proposta sobre, afinal, quais poderiam ser os traços distintivos entre direito objetivo e direito subjetivo.

O professor apenas sustenta a possibilidade de se falar em direitos subjetivos típicos e atípicos, dentre os quais estariam os direitos fundamentais, já que, estes, na visão do autor, seriam meras limitações ao poder de legislar do Estado.[79] É que, segundo sua concepção, seria possível identificar situações típicas em que a noção de direitos subjetivos é usada, dentre os quais, estariam: a) a existência de um sujeito do interesse; b) a correlação entre o direito de um e o dever de outro; c) a autonomia individual como interesse; d) o titular do direito sendo a mesma pessoa que tem a competência para "fazer

74 REALE, Miguel. *Op. cit. Nota 45,* p. 188.
75 RÜTHERS, Bernd; FISCHER, Christian; BIRK, Axel. *Rechtstheorie mit Juristischer Methodenlehre.* 7 Auf. München: C.H. Beck, 2013, pp. 37-38, números de margem 61-62a.
76 FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Op. cit. Nota 71,* pp. 146-147.
77 FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Op. cit. Nota 71,* pp. 148-149.
78 FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Op. cit. Nota 71,* pp. 148-149.
79 FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Op. cit. Nota 71,* pp. 147, 151-152.

valer" um tal direito. Com efeito, faltando um desses elementos, em conformidade com esse raciocínio, estar-se-ia diante de uma situação atípica.[80]

Apesar de Ferraz Jr. não explicar qual desses elementos faltaria em relação aos direitos fundamentais, para que sejam considerados direitos subjetivos atípicos, parece mais provável que seja a autonomia da vontade (compreendida no âmbito do direito privado) como interesse ou mesmo a correlação entre direito e dever, já que talvez o autor não enxergue o Estado como um "devedor" na relação entre direitos fundamentais; daí sua afirmação de que, em vez de direitos subjetivos, direitos fundamentais "na verdade são limitações ao poder legislativo do Estado".

A inclusão "atípica" de direitos fundamentais na classe dos direitos subjetivos parece se apoiar em concepções de direito privado no pensamento de Ferraz Jr., isso também por outro motivo, pois ele arrola como "elementos estruturais" do conceito: a) sujeito (do direito); b) conteúdo (faculdade de constranger outrem); c) objeto (o bem protegido, que pode ser material ou imaterial, como direito de propriedade intelectual).[81] A isso segue-se a afirmação de que tal noção de objeto do direito seria de difícil aplicação no campo dos direitos pessoais, diante da dificuldade em se identificar um tal "objeto", a não ser como "interesse protegido".[82]

Portanto, crítica à limitação das concepções de direito privado feitas por Ferraz Jr., não é seguida da apresentação de um conceito alternativo, além do que o autor também continua a trabalhar com todos os pressupostos e limitações criticados naquela concepção "privatista". Em outras palavras: Ferraz Jr. critica, com razão, o feitio excessivamente privado da concepção de direito subjetivo, mas não tenta superá-la; ao contrário, pressupõe aqueles mesmos elementos civilistas para considerar "atípica" a projeção de direitos fundamentais como direitos subjetivos.

Robert Alexy propõe uma aproximação diferente da questão, sem se preocupar com aquelas limitações, visto que partindo de pressupostos de que direitos subjetivos podem e existem em face do Estado, com diferentes tipos de eficácia, negativa, positiva e ativa.[83] Ainda que propondo alguns ajustes ao modelo, com vista a torná-lo menos legalista e mais constitucional[84], Alexy expressamente se vale da proposta de Georg Jellinek[85] de

---

80 FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Op. cit. Nota 71,* pp.151-152.
81 FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Op. cit. Nota 71,* p. 153.
82 FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Op. cit. Nota 71,* p. 153.
83 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 1,* pp. 229 ss.
84 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 1,* pp. 243-248.
85 JELLINEK, Georg. *System der subjektiven öffentlichen Rechte.* 2 Auf. Tübingen: Mohr Siebeck, 1905, pp. 41-67.

definição dos direitos públicos subjetivos, que, por sua vez, parece ter sido, de certo modo, uma tentativa de desenvolver, na seara das liberdades públicas, aquelas noções nascidas no direito privado e bastante impregnadas por ele.[86]

Alexy, partindo dessa noção de "direitos públicos subjetivos", sustenta que a norma além da sua face objetiva, faz com que surjam relações ou posições jurídicas entre duas partes em torno de um objeto, consequentemente, revelando sua face subjetiva. [87] No entanto, tal noção, por seu viés individual, não resolve tudo, pois mesmo sem a configuração de uma relação jurídica desse tipo (de direito subjetivo), haveria normas de direito (objetivamente consideradas), que já obrigariam o próprio Estado a realizar uma série de bens coletivos, [88] cuja titularidade, pela natureza desses bens, não é individualizável, já que esses são marcados, conforme o próprio autor, pela sua não-distributividade. [89]

Portanto, percebe-se que, na verdade, ainda que não individualizadas em sua titularidade, normas que impõem a realização de bens coletivos podem sim ter seu cumprimento exigido em face do Estado, é apenas uma questão de ele, em vez de autorizado, estar, pelo dispositivo constitucional, *obrigado* a fazê-lo, de modo que a distinção estaria apenas nos modais: autorizado ou obrigatório.[90] Seria exatamente o caso, no Brasil, da autorização para graduar progressivamente o IPTU em função do uso ou destinação do imóvel (cumprimento de sua função social) e da obrigação de instituir de forma progressiva o imposto de renda.

A possibilidade de bens coletivos terem sua realização, ou, pelo menos, tentativa dela, exigidas diante do Estado é a posição que Raz diz "inclinar-se" a sustentar.[91] Segundo ele, o raciocínio que tradicionalmente conclui pela impossibilidade de se poderem exigir do Estado bens coletivos está baseado em uma moral individualista, que pressupõe um caráter necessariamente instrumental em todos os bens coletivos.[92] Por sua vez, essa visão seria equivocada, pelo fato de existirem bens coletivos que se justificam em por mesmos e não somente pelo fato de produzirem ou possibilitarem consequências que, essas sim, seriam intrinsecamente um bem.[93]

---

86 JELLINEK, Georg. *Op. cit. Nota 85,* pp. 54 ss.
87 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 67,* p. 267.
88 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 67,* pp. 280-281.
89 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 67,* p. 280.
90 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 67,* pp. 278-279.
91 RAZ, Joseph. *Op. Cit. Nota 7,* p. 190.
92 RAZ, Joseph. *Op. Cit. Nota 7,* p. 189.
93 RAZ, Joseph. *Op. Cit. Nota 7,* pp. 186-187.

Joseph Raz parece ter razão. Há bens coletivos que são "fins em si mesmos". O direito tributário pode apresentar como exemplo a graduação de impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte, não só na própria lei, mas, perante ela, na sua aplicação. Não parece absurdo pensar que ela possa ser exigida em face do Legislador, que não só gradue impostos segundo tal critério, mas que promova graduações exequíveis (se, no Brasil, ela não o é, isso se dá por arranjos institucionais, mas não há nenhum impedimento lógico para isso), sem se confundir com o direito fundamental ao referido critério de graduação.

Uma coisa é a graduação do imposto de um contribuinte segundo sua capacidade econômica, que pode ser por ele pleiteada. Ela, porém, não se confunde com um estado de coisas em que a grande maioria dos contribuintes tenha seus impostos graduados segundo tal parâmetro. E o mesmo se diga em relação ao custo aproximado do serviço público como critério de graduação de taxas. Trata-se de estados de coisas marcados pelo fato de só existirem, como estado de coisas "valioso por si mesmo" (para usar a expressão de Raz), se verificáveis de forma difusa, não-distributiva, a graduação individualizada tem que ser exequível a todos.

É dizer, em uma organização política em que um terço dos contribuintes tenha seus impostos graduados milimetricamente segundo a sua capacidade econômica e os outros dois terços não, inexistirá o referido "estado de coisas". O direito fundamental daquele um terço de contribuintes estará sendo respeitado, mas o bem coletivo não existirá, não estará sendo produzido, visto que só existirá, de forma distinta dos direitos fundamentais, se o for de forma não-distributiva, difusa. De todo modo, é preciso admitir que, embora se possa sustentar que é logicamente possível que bens coletivos sejam justiciáveis e obriguem o Estado (e isso seria até desejável), esta não é uma característica deles, como é dos direitos fundamentais.

5. Caráter não-distributivo dos bens coletivos

A ideia exposta acima é a de que a norma cujo objeto seja um bem coletivo, embora obrigue o Estado, não tem um "credor individualizável" (o que não quer dizer que não possa ser exigido). Isso parece firmar a "não-distributividade" como elemento caracterizador dos bens coletivos. O que os caracteriza é o fato de não poderem ser fática,

conceitual nem juridicamente atribuídos a ninguém, pelo que eles estariam no plano da normas jurídicas objetivamente observadas, seriam direito, só que não individualizável.[94]

Essa definição parece realmente próxima daquilo que na economia pública se chama de caráter "não-exclusivo" do consumo de um bem e que, junto à "não-rivalidade" desse consumo o caracterizam como coletivo[95], embora tal noção, naquele campo do conhecimento, tenha problemas de precisão desde as primeira discussões sobre ela, no século XIX, como aponta Münch[96].[97] Não se trata apenas de trocar o termo, de "não-exclusividade" (*Nichtausschließbarkeit*) para "não-distributividade" (*Nicht-Distributivität*)[98].

Inicialmente, é preciso esclarecer que, na economia, o caráter não-rival do consumo de um bem se evidencia pelo fato de sua fruição por um indivíduo não impedir a mesma fruição por outro (segurança nacional, por exemplo).[99] Já o caráter não-exclusivo se caracteriza pela impossibilidade de, por meio do mecanismo de preços, restringir tal fruição ou consumo àqueles que por isso paguem (meio ambiente equilibrado, por exemplo).[100] Mas essa definição de exclusividade tem limites relativos, pelo que, é importante observar o que diz Stiglitz[101] sobre a possibilidade de excluir indivíduos do consumo ou fruição de bens coletivos.

Trata-se de uma possibilidade que depende fortemente das condições tecnológicas e burocráticas situadas no espaço e no tempo, ou seja, um bem que hoje evidencie um caráter puramente "não-exclusivo" pode ter no futuro seu uso regulado pelo sistema de preços, é dizer, seu consumo por parte de alguns indivíduos pode vir a ser restringido. Um bom exemplo são as ruas de uma cidade. Há alguns anos não pareceria

---

94 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 6,* p. 239.
95 WELLENREUTHER, Hans. *Op. cit. Nota 14,* p. 2. ROSEN, Harvey S.; GAYER, Ted. *Op. cit. Nota 30,* p. 54.
96 MÜNCH, Klaus Norbert. *Op. cit. Nota 28,* p. 20.
97 Há quem fale ainda na "irrejeitabilidade" como característica. Ver: MÜNCH, Klaus Norbert. *Op. cit. Nota 28,* pp. 34-36. No entanto, esta parece ser apenas uma outra perspectiva da não-exclusividade e da não-rivalidade.
98 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 6,* p. 239.
99 MUGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Op. cit. Nota 15,* p. 51. MÜNCH, Klaus Norbert. *Op. cit. Nota 28,* pp. 25-26. PETERSEN, Hans-Georg. *Finanzwissenshcaft I: Grundlegung – Haushalt – Aufgaben und Ausgaben – Allgemeine steuerlehre.* 3 Auf. Stuttgart / Berlin / Köln: Kohlhammer, 1993, p. 141. ROSEN, Harvey S.; GAYER, Ted. *Op. cit. Nota 30,* p. 54. Na literatura jurídica, ver: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 3,* p. 40.
100 MUGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Op. cit. Nota 15,* pp. 51-52. MÜNCH, Klaus Norbert. *Op. cit. Nota 28,* p. 23. PETERSEN, Hans-Georg. *Op. cit. Nota 99,* p. 141. Harvey S.; GAYER, Ted. *Op. cit. Nota 30,* p. 54.
101 STIGLITZ, Joseph. *Op. cit. Nota 16,* pp. 132, 133.

muito plausível que se pudesse controlar e onerar toda e qualquer passagem de carros pelas ruas do centro de uma cidade ou até por suas vias em geral.[102]

No entanto, o atual estado da ciência e da tecnologia permitiria a inserção de sensores em todos os veículos registrados em um dado Estado, bem como em todas as respectivas vias terrestres no território desse mesmo Estado, de modo que se registrasse toda e qualquer circulação de cada automóvel sobre cada via e, ao final do mês, se mandasse uma conta com a tarifa a ser paga individualmente pelo proprietário de cada veículo. No limite, seria faticamente possível até exercer tal controle sobre os próprios indivíduos, ao andarem sobre calçadas e realizar a respectiva cobrança.[103] Daí a ciência econômica hoje admitir que a existência de bens puramente públicos é cada vez mais rara em termos ontológicos, sendo a exclusividade ou não-exclusividade, do consumo de cada bem, contingente.[104]

Ainda assim, vê-se que o caráter não-exclusivo é uma das características distintivas dos bens coletivos. No entanto, ainda que Alexy não tenha exposto que problemas exatamente teria o uso dos parâmetros econômicos no direito, percebe-se que o mecanismo de preços é um elemento central da noção de não-exclusividade, e transpor a possibilidade de precificação para definições jurídicas pode gerar uma série de discussões que não caberiam no âmbito deste trabalho.

Com efeito, o núcleo da definição de bem coletivo na economia, especialmente, a não-exclusividade, pode ser transposto para a dogmática jurídica, apenas eliminando-se o elemento preço. Isso faz conveniente o uso de um termo que, embora muito parecido, não seja exatamente o mesmo. Talvez não-distributividade tenha a vantagem de evidenciar "alguma" diferença em relação ao termo econômico. Isso, aliado ao fato de ter sido cunhado por um dos poucos autores que se dedicou ao tema na dogmática dos direitos fundamentais, parece justificar seu uso.

Desse modo, a distinção entre bens coletivos e direitos fundamentais estaria no fato de que esses são sempre distribuídos individualmente sob a forma de direitos subjetivos, ao passo que os bens coletivos, embora objeto do direito objetivo, não necessariamente outorgam direitos subjetivos, podendo ser apenas fundamentos para competências outorgadas ao Estado.

---

102 Observação semelhante também é feita por: WELLENREUTHER, Hans. *Op. cit. Nota 14,* p. 2. ROSEN, Harvey S.; GAYER, Ted. *Op. cit. Nota 30,* p. 55.
103 WELLENREUTHER, Hans. *Op. cit. Nota 14,* p. 2.
104 ANDEL, Norbert. *Finanzwissenschaft.* 3 Auf. Tübingen: 1992, pp. 383-384. ROSEN, Harvey S.; GAYER, Ted. *Op. cit. Nota 30,* p. 55.

Nesses bens, a face subjetiva é um elemento contingente, depende de arranjos institucionais. Como não é possível distribuir individualmente tais bens sob a forma de direitos, o máximo que se pode fazer é outorgar a qualquer cidadão a capacidade de pleiteá-lo (mas isso não o torna um direito seu), sendo mais adequado, portanto atribuir a um determinado agente a capacidade para, em nome da sociedade, pretender em juízo a produção ou manutenção desses bens. É o que ocorre, por exemplo, no Brasil, com os órgãos do Ministério Público, incumbidos de exercer a justiciabilidade de direitos difusos, que nada mais são que bens coletivos. O direito a um meio ambiente equilibrado não pode ser fruído individualmente por uns cidadãos e outros não, tal qual a segurança pública.

Se o que o tais órgãos estatais pretendem em juízo pode ser considerado um direito subjetivo (da sociedade, no caso), é mais uma questão de nomenclatura. O fato é que esses bens não podem ser individualizados em sua fruição. Ocorre, então, que a afirmação de que é possível falar aqui em direito subjetivo, poderia levar à conclusão de que a distinção entre direito objetivo e direito subjetivo seria absolutamente inútil para a distinção entre direitos fundamentais e bens coletivos. Não é, contudo, ao menos em matéria tributária.

Isso porque a possibilidade de a sociedade ter "direito subjetivo", em sentido amplo, à produção de um bem coletivo, depende dele ser, na prática, justiçável, por alguém que seja. Como um exemplo próximo ao direito tributário, cite-se a referência que Murphy e Nagel[105] fazem à diminuição das desigualdades sociais e econômicas enquanto bem coletivo. Como estado de coisas a ser construído, não parece que ela possa ser pleiteada em juízo, nem lá nos Estados Unidos da América nem no Brasil.

Ela é objeto de norma jurídica e pode fundamentar ações estatais que restrinjam direitos fundamentais, mas dificilmente seria exigível. Trata-se de objeto do direito, algo que integra o direito objetivo, mas não confere direito subjetivo. É preciso apenas ratificar que a ausência de dimensão subjetiva é contingente, não é impensável que uma reforma constitucional permita, de algum modo, sua justiciabilidade. Essa, por sua vez, depende de arranjos institucionais, a exemplo da outorga de competência expressa pela constituição aos órgãos do Ministério Público para pleitear em juízo a garantia de direitos difusos, bem como do entendimento jurisprudencial sobre essa categoria de direitos.

105 MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade.* Tradução brasileira de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 115.

Em matéria tributária, de forma mais específica, pense-se na simplificação do sistema tributário. O atual entendimento jurisprudencial é o de que a tributação encerra em face do Estado apenas direitos individuais, pelo que os órgãos do Ministério Público não podem fazer justiçáveis pretensões tributárias em face do ente político. Daí a afirmação de que a distinção entre direito objetivo e direito subjetivo ajuda, e muito, a compreender a relação e a distinção entre direitos fundamentais e bens coletivos, ainda que não seja o critério que os distingue, permanecendo, como tal, a não-distributividade.

Contudo, isso poderia levar ao questionamento sobre a implicação entre bens coletivos e direitos atribuídos ao Estado, como se fossem "direitos subjetivos estatais", exsurgindo a questão sobre se o Estado teria direitos subjetivos cujo objeto fosse um bem coletivo. A resposta é, depende de arranjos institucionais e do que se entende por direitos subjetivos. Mais uma vez, o exemplo da simplificação de tributos pode ajudar. Ao Estado, como Administração tributária, só o órgão legislativo atribui direitos a tributos, por meio das regras de incidência. Mas resta saber se órgãos da função executiva do poder ou do Ministério Público teriam direitos subjetivos ao desenvolvimento de bens coletivos, por exemplo o direito a normas tributárias exequíveis.

Se direito subjetivo for entendido de forma ampla, como um uma relação entre duas partes em torno de um objeto, e uma dessas partes puder ser a própria sociedade, sim. Não parece absurdo, sob o ponto de vista analítico, que agentes da função executiva e, em especial, do Ministério Público, possam pleitear regramentos praticáveis. Em termos normativos e, especialmente, políticos, contudo, é aconselhável que o sistema atribua tal poder-dever a órgãos do Ministério Público, tendo em vista a falta de neutralidade da Administração tributária, em um contexto de fortes pressões por ingresso de receitas, sem preocupações reais com a isonomia de tal arrecadação.

Em termos teóricos, repita-se, não há impedimento lógico-jurídico a que, por exemplo, um chefe do poder executivo proponha uma ação direta de inconstitucionalidade contra regramentos que não possam ser executados de forma isonômica. Isso apenas não faria muito sentido prático no contexto dogmático de alguns países (inclusive o Brasil), em que a complexidade do sistema talvez seja causada exatamente pelos próprios órgãos da Administração, que não só produzem majoritariamente os textos normativos, como os subvertem, realimentando a complexidade.

Por outro lado, é preciso também apontar que os órgãos executivos do poder fiscal não provocam isso isoladamente, já que os órgãos legislativos também têm como prática, no processo político-deliberativo, piorar o que já não era bom, atendendo a

interesses particulares e clientelistas, rompendo qualquer traço de sistematicidade que inicialmente pudesse ser visto. Enfim, em uma constatação pragmática, não parece que um agente público da função executiva, venha um dia a pleitear em juízo uma simplificação tributária provedora de praticabilidade e, portanto, de igualdade na implementação da lei fiscal. No entanto, é bastante plausível pensar que órgãos do Ministério Público o fizessem, não fosse pela interpretação equivocada que se faz do direito constitucional brasileiro e que conclui pela ausência de legitimidade desses órgãos para tanto (salvo, talvez, no caso da ação direita de inconstitucionalidade).

Perceba-se que tal interpretação se baseia exatamente na premissa de que, em matéria tributária, o sistema só contempla direitos fundamentais, cujo traço essencial é a distributividade (que implica dimensão subjetiva). Se bens coletivos têm conteúdo normativo, eles podem sim ter dimensão subjetiva e, talvez, até devessem, em muitos casos. Mas a própria discussão sobre a possibilidade ou não de serem pleiteados pelo próprio Estado (a exemplo da simplificação tributária), logo, de serem objeto de direitos subjetivos (ainda que da sociedade), parece suficiente para demonstrar que ensejar direitos subjetivos não é um traço essencial dos bens coletivos, ao contrário dos direitos fundamentais.

Portanto, para que se conclua que bens coletivos possam outorgar direitos subjetivos, é preciso que essa noção seja um pouco mais ampla que o tradicional, concebendo-se direitos subjetivos como relações ou posições jurídicas que simplesmente têm um titular, nem que esse seja a sociedade como um todo. Por outro lado, ainda que se entenda a sociedade como sujeito de direitos, é preciso ainda que estes perfaçam relações ou posições jurídicas justiçáveis. Daí porque subjetividade e justiciabilidade são características que só se verificam contingencialmente nos bens coletivos, seguindo-se que, se elas podem existir em relação a esses bens, sua distinção mais essencial em relação aos direitos fundamentais é a não-distributividade em face de necessária distributividade necessária daqueles.

Destarte, direitos fundamentais são relações ou posições jurídicas necessariamente subjetivas, individualizáveis e justiçáveis, enquanto bens coletivos são estados ou situações objeto de normas jurídicas, com caráter não-distributivo e que podem ou não dar azo a direitos subjetivos e serem justiçáveis.

6. A identidade temática de alguns bens coletivos e direitos fundamentais

Em relação a alguns bens coletivos, o fato de estarem sob titularidade da sociedade como um todo é inconteste, como também não há muitas dúvidas a respeito de sua justiciabilidade, como é o caso do meio ambiente ecologicamente equilibrado. Bens coletivos, contudo, em matéria tributária não são considerados como tal, ou seja, em sua face subjetiva, com respeito à sociedade. Logo, não tendo a dimensão que a Jurisprudência brasileira chama de "direitos difusos", não podem ser pleiteados em juízo. Eles hoje, no Brasil, dificilmente são justiçáveis, portanto, ainda que se os considerem como bens que interessam à sociedade, não são considerados um direito subjetivo desta. Logo, são direito sem sujeito que os "titularize", são, majoritariamente, apenas "direito objetivo".

Como será visto, esse tende a ser o caso da simplificação da apuração e recolhimento de impostos. Do mesmo modo deve ser o caso da eficiência, no sentido de o custo para a arrecadação e fiscalização de tributos ser o menor possível em relação ao próprio valor da receita auferida pelo Estado. Por outro lado, a graduação de impostos conforme a capacidade contributiva de todos os contribuintes de forma geral, implica o combate ao abuso em termos de elisão fiscal como a própria evasão fiscal. Todos esses bens, como estados de coisas, são objeto de normas jurídicas que não podem existir e ser usufruídos por cidadãos individualmente, são não-distributivos. A questão é que dificilmente terão uma eficácia subjetiva reconhecida e serão justiçáveis, segundo os arranjos institucionais existentes hoje no Brasil.

Eles são direito objetivo, é dizer: existem como objeto de normas, mas não derivam direito subjetivo. No entanto, seu caráter normativo, ainda que apenas como direito objetivo, é suficiente para fundamentar ou justificar medidas estatais. Tais medidas terão fundamento jurídico *em função* do fomento a esses bens. Daí se poder afirmar que direitos fundamentais são necessariamente direitos subjetivos, têm caráter distributivo, é dizer, são individualizáveis; e não só têm justiciabilidade, como podem ser fruídos individualmente. Já os bens coletivos tem caráter não-distributivo e muitas vezes não são justiçáveis, pelo fato de se considerar que não enfeixam direitos subjetivos.

Embora essas distinções já esclareçam parte das relações entre direitos fundamentais e bens coletivos, é preciso ainda observar que algumas vezes é bastante difícil dizer se um determinado bem jurídico é individual ou coletivo, se é distributivo ou não. Em outros termos, até o critério de distinção mais seguro até agora tem suas limitações, pois, em alguns casos, a não-distributividade parece poder existir ou não, a

depender da perspectiva por que se encarem determinados bens jurídicos, em outros termos, eles podem ser observados individual ou coletivamente.

É preciso admitir que duas normas jurídicas podem tratar do mesmo tema, de modo que seus objetos sejam quase idênticos, a não ser pelo fato de se ter, por um lado, uma relação ou posição jurídica individualizável e, por outro, um estado de coisas, como situação que só pode ser considerada existente se vista pela perspectiva de toda a sociedade. Assim, a diferença entre os dois bens é que, embora se refiram ao mesmo tema, um é individualizável e outro não.

Por outro lado, essas "duas faces da mesma moeda", fora do âmbito dos tributos, podem muitas vezes coincidir em vez de se opor. É a confluência de um direito fundamental e um bem coletivo, relacionados ao mesmo tema (só que sob ambas as perspectivas individualizável e não-individualizável), que faz com que uma decisão em favor do conteúdo de um direito fundamental possa ser fundamentada coletiva ou individualmente (por qualquer das faces da moeda), é dizer, com base em um direito individual de alguém, como também em um interesse ou bem coletivo. Isso porque, como acima mencionado, as relações entre direitos fundamentais e bens coletivos pode ser de diversas ordens.

Alexy [106] menciona um exemplo interessante referente à liberdade de transmissão de rádio (espécie de liberdade de expressão), que pode ser "imposta" em face do Estado, tanto com base na pretensão de um indivíduo que esteja tendo a sua liberdade limitada, como com base em uma obrigação estatal de deixar que a variedade de opiniões existentes nas rádios tenha a expressão mais ampla e completa possível. Aqui - diferentemente do exemplo acima, relacionado à tributação por impostos conforme a capacidade contributiva - o direito individual à liberdade, embora não coincida com um "estado geral de liberdade" a ele não se opõe. Por isso a afirmação de que a decisão judicial sobre o tema poderia ser fundada tanto no direito fundamental subjetivo como no bem coletivo.

No entanto, a relação entre direitos fundamentais e bens coletivo que tratem do mesmo tema pode ser bastante problemática, quando se tem em mente critérios materiais de igualdade, que são objeto de posições jurídicas individualizáveis, ao mesmo tempo em que sua implementação constitui estados de coisas que só podem ser fruídos coletivamente. É o caso do princípio da capacidade contributiva, que é prescrito como um critério de

106 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 67,* pp. 274-275.

igualdade na graduação de impostos a cuja observância cada cidadão tem direito (em relação a si), ao mesmo tempo que em que impõe um estado ideal de coisas a ser buscado, em que todos os contribuintes tenha seus impostos graduados segundo esse critério, não só nos textos legais, mas também na implementação desses. Em outros termos, se, por um lado, a norma outorga a cada contribuinte um direito subjetivo *prima facie* a ver o seu imposto graduado conforme a sua capacidade econômica, por outro, prescreve um estado de coisas em que: a) o legislador consiga considerar, ao máximo possível, na graduação legal e abstrata, esse mesmo critérios; b) os comandos legais possam ser isonomicamente implementados.

Perceba-se que as prescrições podem ser colidentes, pois ao indivíduo pode interessar que a sua capacidade contributiva seja considerada, sob o argumento de que, de acordo com esse critério, ele deveria pagar um imposto menor que o efetivamente cobrado. Se suas características individuais forem todas levadas em conta para que se considere efetivamente a sua própria capacidade econômica, seu direito estará sendo cumprido. Ele não parece ter direito subjetivo de exigir que se observe a capacidade contributiva do seu vizinho, mas tem direito sobre a sua tributação.

Ocorre que, levar em conta todas as individualidades possíveis desse contribuinte, não quer dizer que as individualidades dos demais também o serão. Ao contrário, se o Estado empreende enorme esforço na apuração do imposto de um cidadão, podem lhe faltar recursos para proceder da mesma forma em relação a uma série de outros contribuintes. Isto significa que considerar demais a capacidade contributiva de um contribuinte pode implicar considerar de menos a do restante.[107] E para a sociedade não interessa que contribuintes isoladamente considerados paguem impostos conforme suas respectivas capacidades contributivas, mas sim que, na maior medida possível, "todos" o façam. Um estado de coisas em que dez por cento dos contribuintes tenham sua capacidade contributiva observada, ainda que levada em conta ao extremo, não é um "estado de coisas em que os impostos são graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte".

Chega-se a uma espécie de paradoxo, em que o indivíduo tem direito a que a lei gradue seus impostos conforme a sua capacidade econômica, mas isso pode se contrapor a um estado de coisas em que os impostos de todos sejam configurados conforme suas respectivas capacidades, tanto no texto legal como na sua implementação. Esse é o conflito que ocorre dentro da própria igualdade na repartição de encargos, quando

107 ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária.* São Paulo: Malheiros, 2008, p. 88.

a graduação do imposto envolve simplificação e combate à evasão e à elisão: entre indivíduo e sociedade, ambos querendo "impostos graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte", cada um pela sua perspectiva. Com efeito, alguns princípios constitucionais tributários, embora tenham o mesmo tema, consistem em normas diferentes, são princípios diversos, porque têm como objeto, de um lado, direitos fundamentais, de outro, bens coletivos. O direito fundamental terá sempre a eficácia de direito subjetivo e poderá ser pleiteado em juízo. Já a norma que prescreve um bem coletivo poderá ser apenas direito objetivo, fundamentando medidas estatais, embora a adoção de tais medidas muitas vezes não possa ser exigida em face do Estado em juízo. O limite entre os dois, não obstante, pode ter contornos bem fluidos. E isso não é exclusividade do direito, o que pode, mais uma vez, ser ilustrado em comparação com a economia.

7. A zona limítrofe tanto na economia quanto no direito

No âmbito das ciências econômicas, como visto, bens coletivos são vistos em sua inserção no mercado. Isso porque a noção de bens na economia pressupõe o mecanismo de preços, como fator de alocação de tais bens.[108] Daí que a ideia de consumo rival ou não-rival e exclusivo ou não-exclusivo é baseada nessa concepção. Assim, demonstrou-se que a noção de "não-exclusivo" depende diretamente da possibilidade de cobrança de preços pelo gozo de um bem. Por outro lado, um conceito próximo ao de preço é pressuposto daquele de "não-rivalidade", trata-se do "custo". Como dito, com base em Stiglitz[109], o que caracteriza o consumo "exclusivo" é a possibilidade de se excluírem indivíduos do seu uso ou gozo por meio do "preço". Já o que caracteriza o consumo como "rival" é o fato de o custo marginal do provimento do bem aumentar ainda que minimamente em função da inserção de mais um usuário no cenário.

Portanto, com base na possibilidade de se alocar o consumo com base nos preços, já é muito difícil caracterizar um bem cujo consumo seja puramente não-exclusivo. Além disso, no tocante à não-rivalidade, é muito difícil a caracterização de um bem como puramente não-rival, pois ainda que em muitos casos o aumento do custo marginal do provimento deste bem pelo acréscimo de mais um usuário seja muito baixo, ele dificilmente é zero. Ora, se é difícil caracterizar um bem de consumo estritamente "não-

108 WELLENREUTHER, Hans. *Op. cit. Nota 14,* p. 1.
109 STIGLITZ, Joseph. *Op. cit. Nota 16,* pp. 132 ss.

exclusivo" ou estritamente "não-rival", que dirá um bem com esses dois predicados. Disso decorrem duas evidências.

Primeiro, bens puramente públicos, sob a perspectiva econômica, é praticamente um modelo ideal.[110] Segundo, a maioria dos bens considerados públicos, por não serem "puramente públicos" já se situam, em alguma medida, em uma zona intermediária entre o público e o privado.[111] Valendo-se de uma figura de linguagem, a distinção entre bens públicos e privados tem uma boa escala de cinza e os extremos preto e branco não têm espectro tão largo como poderia parecer.

Tais observações podem parecer irrelevantes para a compreensão dos bens coletivos no âmbito jurídico, mas não são, pois a percepção, na economia, de que são muito escassos os casos de bens puramente públicos, levou à conclusão de que uma fronteira entre bens públicos e privados tem intervalos fluidos.[112] Do mesmo modo, talvez seja preciso admitir que a distinção entre direitos individuais e bens coletivos pode ser igualmente duvidosa. É possível que no direito a escala de cinza seja bem mais estreita e os intervalos preto e branco sejam mais largos, mas isso já é suficiente para evidenciar ser impossível sustentar-se um dualismo absoluto entre essas categorias.

Isso porque, apesar de, no direito tributário, a relação entre direitos fundamentais e bens coletivos que tratem de um mesmo tema (a exemplo da igualdade segundo a capacidade contributiva) ser uma relação de oposição, é possível que isso seja diferente em casos extremos. É verdade que direitos fundamentais em matéria tributária tendem a ser somente direitos de defesa e não direitos a prestações, ou seja, possuem eficácia negativa e não positiva. Disso decorre que um contribuinte, em regra, tem direito *prima facie* a ver considerada a sua capacidade econômica, mas não à consideração dos demais, ou seja, não pode pretender em juízo a tributação de outrem.[113]

A tributação de todos conforme a capacidade contributiva é um bem titularizado pela sociedade e, em regra, os ordenamentos jurídicos não admitem que um indivíduo pleiteie em juízo um bem coletivo não-distributivo. Quando um tal bem é relacionado à tributação, por vezes não se admite nem que órgãos incumbidos da defesa da sociedade como um todo possam fazê-lo, como é o atual entendimento no direito brasileiro.[114] Mas, caso se alterasse o pressuposto de que direitos fundamentais

110 WELLENREUTHER, Hans. *Op. cit. Nota 14,* p. 2.
111 ROSEN, Harvey S.; GAYER, Ted. *Op. cit. Nota 30,* p. 55.
112 MÜNCH, Klaus Norbert. *Op. cit. Nota 28,* pp. 27, 32-30.
113 Em sentido contrário: NABAIS, José Casalta. *Op. cit. Nota 20,* pp. 36, 39.
114 Vide *Nota 48.*

relacionados à tributação são apenas direito de defesa e se os admitissem como direitos a prestações (eficácia ativa) e também se considerasse que um membro da sociedade pudesse pleitear em juízo a realização de bens coletivos (tornando-os justiçáveis), esse cenário mudaria consideravelmente, não no sentido de um contribuinte exigir a tributação do outro, mas sim de exigir um estado de coisas indivisível.

Seria, então o caso de direito fundamental e bem coletivo, com o mesmo "âmbito temático" convergirem. Eles não se confundem, pois um é o direito do cidadão a ser tratado conforme o critério, e outro é o bem coletivo, consistente no estado de coisas em que todos o são). Pragmaticamente parece ser esta a convergência que acaba permitindo que um cidadão pleiteia aquele bem em juízo, ao menos aos olhos das cortes, que, aparentemente estão apreciando uma pretensão de direito fundamental, e apenas só muito sutilmente se percebe que podem não estar, é dizer, podem, sem perceber, estar julgando um pleito por um bem coletivo.

Isso parece ter ocorrido no direito tributário alemão. Trata-se da pretensão de um contribuinte de não se submeter a um imposto incidente sobre um certo ganho de capital para cuja apuração e fiscalização o Estado alemão não tinha nenhuma infraestrutura. O resultado disso é que, na prática, os cidadãos só pagavam tal tributo por inclinações éticas. Daí referido contribuinte se sentir um tolo, em razão de sua própria honestidade o impulsionar a declarar e pagar aquele imposto sistematicamente, embora soubesse que quase ninguém o fazia, como apontado por Klaus Tipke.[115]

No caso concreto, o contribuinte, um fiscal de impostos, pretendia que o imposto fosse declarado inconstitucional pelo fato de violar o princípio da igualdade, a que, no caso, a regulação legal abstrata obedecia, mas não a sua aplicação concreta. É dizer, outros contribuintes (a enorme maioria) não pagavam tal imposto de acordo com a respectiva capacidade contributiva, conforme previsto no diploma legal, havendo igualdade na lei, mas não perante ela, daí a afirmação de Tipke[116], de que não adianta uma lei ser materialmente igualitária, precisando, por outro lado, alcançar uma igual implementação.

Após ter sua pretensão negada pela instâncias ordinárias, o contribuinte teve seu recurso constitucional provido pelo Tribunal Constitucional Federal[117], que considerou

---

115 TIPKE, Klaus. A necessidade de igualdade na execução das leis tributárias. In: *Luís Eduardo Schoueri (coord.), Direito tributário: estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa, vol. I.* São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 361-373, (369-370).
116 TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung, band III.* Köln: Otto Schmidt, 2012, p. 1408.
117 BVerfGe 84, 239, 268 e ss.

a lei inconstitucional, violadora, pois, da isonomia. Ainda que essa última corte tenha levado em conta a igualdade de *todos* perante a lei (face objetiva do princípio da igualdade) e não obstante o recorrente fosse um funcionário público, este aduziu seu pleito como cidadão, contribuinte, e não como um agente estatal com titularidade processual para defesa de direitos coletivos, pelo que a decisão da corte poderia ser entendida como fundada em um direito fundamental no seu aspecto subjetivo. Seria o caso que Alexy[118] chama de "fundamentação subjetiva das normas de direito fundamental" (*eine subjektive Begründung von Grundrechtsnormen*).

Sua pretensão era de ser tratado isonomicamente em relação aos demais contribuintes que incidissem naquele fato gerador e, como a lei não era objeto de uma tal aplicação, em termos minimamente consideráveis, declarou-a o tribunal inconstitucional. Perceba-se, contudo, que o mesmo princípio da igualdade poderia ser objetivamente considerado (*objektive Begründung*), pela perspectiva que obriga o Estado a instituir e cobrar impostos conforme a igualdade, sem considerações a indivíduos como "credores" dessa obrigação, senão a sociedade. Assim se compreende muito melhor a decisão da corte constitucional alemã.

De fato, o direito individual de ter o seu imposto graduado conforme à própria capacidade contributiva fora observado em relação àquele contribuinte, tanto pelo conteúdo da lei como pela sua aplicação. Ele pagou o seu imposto segundo sua própria capacidade econômica. Caso se considerasse que o fundamento do seu recurso era o seu direito individual, estar-se-ia exercendo um direito de defesa, e o máximo que ele obteria era uma declaração de que a lei não valeria para o próprio contribuinte que pleiteou em juízo. Mas não, pelo fato de ela contrariar frontalmente um estado geral de tributação conforme a capacidade contributiva de todos, foi declarada inconstitucional com efeito para o universo de contribuintes.

Pode até ser que direito o alemão não admita um resultado assim "inter-partes" de uma declaração de inconstitucionalidade, mas, novamente, esse é um arranjo institucional que pode se configurar de outra forma em outros ordenamentos, como tenderia a ser o caso do Brasil. Uma decisão semelhante, aqui, provavelmente só valeria para o cidadão que a perseguiu, é dizer, somente ele estaria desobrigado, em princípio, em relação ao imposto, ao menos como resultado direto daquela decisão. Mas, lá, de fato, aquele agente fiscal pleiteou um bem coletivo. E talvez a corte alemã só o tenha deferido

118 ALEXY, Robert. *Op. cit. Nota 67,* p. 274.

em função de extrema proximidade entre direito fundamental e bem coletivo existente no caso, pois não parece que aquele cidadão pudesse, de acordo com o direito alemão, pleitear um bem coletivo, assim sem mais.

Percebe-se que a possibilidade de o indivíduo (bem como órgãos estatais) pleitear em juízo a produção de bens coletivos (afora a sutileza que pode distinguir, em certos casos, direitos fundamentais e bens coletivo) depende da configuração de cada ordenamento jurídico, como, por exemplo, da existência de órgãos incumbidos e legitimados para defesa processual desses interesses em sua face "não-distributiva" ou até de resultados interpretativos. Um exemplo seria o fato de cortes entenderem possível, tal qual no exemplo alemão, que indivíduos pretendam em juízo direitos objetivos ou normas jus-fundamentais justificadas objetivamente ou, ainda, bens não-distributivos, é dizer: bens coletivos. Do mesmo modo, esses arranjos podem se constituir no fato de tribunais compreenderem que alguns princípios tributários só perfazem direitos subjetivos individuais, restando impedidos os órgãos do Ministério Público de os defenderem, como é o caso do Brasil.[119]

Com isso se percebem alguns dados interessantes: a) a distinção entre direitos individuais e bens coletivos guarda um paralelo significativo com a distinção entre direito subjetivo e direito objetivo; b) a zona cinzenta que há nos limites entre bens individuais e coletivos sob a perspectiva econômica se repete, até certo ponto, quando por uma perspectiva jurídica se procura traçar uma demarcação entre bens/direitos individuais e coletivos, a partir de sua titularidade, de sua justiciabilidade ou até da confluência entre titularidade do direito e titularidade para pleitear sua implementação em juízo, e isso pode ser muito intenso na temática da igualdade.

Com efeito, se o caráter do consumo de um bem ser não-rival e não-exclusivo, depende muito de circunstâncias técnicas e fáticas, e o "estado de arte" da ciência e da tecnologia mudam (visão econômica). Do mesmo modo, o caráter "coletivo" de um bem assegurado por uma norma constitucional, se enxergado pela perspectiva da titularidade ou mesmo de sua justiciabilidade, pode variar muito, de acordo com arranjos institucionais em cada ordem jurídica (visão jurídica). Por exemplo, quando se encara que a aplicação igualitária da lei tributária é um bem coletivo (e ela é mesmo) e que um contribuinte a pleiteou em juízo, quebraram-se alguns paradigmas: a) de que é preciso coincidir a titularidade do direito e a titularidade para o pretender em juízo; b) de que a relação entre

119 Ver *Nota 48.*

direitos fundamentais e bens coletivos, em matéria é sempre e necessariamente de oposição; c) de que normas de direitos fundamentais só podem ser objeto de pretensões processuais pelos indivíduos em sua face subjetiva (a decisão do tribunal alemão poderia ser fundamentada tanto no direito subjetivo como no direito objetivo que impõe a igualdade). Afinal, o caso citado evidencia um nítido estado de coisas que não pode ser gozado só por aquele contribuinte inconformado, mas que foi por ele objeto de uma pretensão jurídica processual. Em outros termos, embora a isonomia fiscal não possa ser "fruída" individualmente um cidadão a pleiteou em nome próprio e a obteve.

Perceba-se que a pretensão foi atendida pelo tribunal em seu caráter de bem coletivo, pois ele não simplesmente desobrigou o contribuinte de pagar o imposto iníquo (como um direito subjetivo de não se submeter individualmente àquele imposto), mas declarou o imposto indevido por todos. É interessante que essa perspectiva de direito individual tanto seria possível que foi adotada pelas cortes alemãs ordinárias. Tais juízos negaram o pleito do contribuinte sob o argumento de que ninguém teria direito à "igualdade na ilegalidade", pelo fato de todos sonegarem o imposto, já que a lei era isonômica em seu conteúdo, e ele estava sendo tributado conforme a lei, como observado por Tipke[120].

Já a corte constitucional parece ter decidido com base na face objetiva do princípio material da imposição segundo a capacidade contributiva, encarando-a como bem coletivo, que não poderia ser fruído individualmente por cada contribuinte; pois, como dito, embora a pretensão aduzida em juízo fosse de um indivíduo, não se lhe assegurou deixar de pagar o imposto, ao contrário, reconheceu-se a violação do tributo à isonomia e se o declarou inconstitucional de forma geral.

Repita-se, ainda que por questões processuais não fosse possível ao tribunal alemão declarar o direito daquele contribuinte de não pagar o imposto, se o que estivesse em jogo fosse o seu direito subjetivo de defesa de ser tributado conforme a sua própria capacidade econômica, sua pretensão teria sido negada. A lei não deixou de graduar o imposto segundo a capacidade contributiva daquele cidadão. Tampouco foi o seu imposto apurado ou recolhido em desconformidade com sua própria capacidade. Ainda que se considerasse o caso pela perspectiva da discriminação, quando muito, se justificaria que apenas o contribuinte insatisfeito deixasse de pagar o imposto anti-isonômico. Logo, faz muito mais sentido extrair-se como fundamento daquela decisão a tributação conforme a

120 TIPKE, Klaus. *Op. cit. Nota 116,* p. 1407. Ver também, no relatório do acórdão da corte constitucional: BVerfGe 84, 239, (254-256).

capacidade contributiva como estado de coisas generalizado, verificável na sociedade como um todo.

Portanto, justiciabilidade e distributividade como parâmetros distintivos entre direitos individuais e bens coletivos ou entre direito subjetivo e direito objetivo, embora ajudem muito na compreensão do problema, não são absolutos, sendo determinantes apenas quando conjugados com arranjos institucionais. Assim, não há uma distinção absoluta no plano lógico ou abstrato, sendo ela definida ao final, pelo "estado de arte" em que se encontre um determinado ordenamento jurídico, suas regras processuais e de atribuição de competência.

Assim, pensando-se na realidade brasileira, hoje prevalece o entendimento de que o ordenamento não permite que órgãos do Ministério Público defendam em juízo direitos fundamentais do contribuinte, nem mesmo aqueles encarados sob ótica puramente objetiva, ou seja, como normas objetivas fundadas em bens coletivos, que somente podem existir se verificáveis de forma generalizada. Tampouco se existisse no Brasil um imposto sonegado maciçamente, como no caso alemão, não parece que um contribuinte, não querendo fazer parte do pequeno círculo dos tolos e honestos pagadores (a expressão foi usada lá), tivesse conhecida pelos órgãos judiciais qualquer pretensão contra um tal imposto. E talvez um imposto assim exista, basta pensar nos impostos estaduais sobre doações, da forma como não são fiscalizados nem cobrados na maioria dos estados-membros.

E se os órgãos judiciais não conhecem ações judiciais propostas por órgãos do Ministério Público contra normas tributárias, não parece que abririam exceção no caso de um regramento que, por uma insuportável complexidade simplesmente não pode ser aplicado com um mínimo de obediência ao princípio da igualdade. Novamente, talvez seja o caso de reconhecer que exista um tal tributo no Brasil. Basta pensar na atual miscelânea de regimes de apuração das contribuições sociais ao PIS e ao financiamento da seguridade social – COFINS, como também nos cálculos de margem de valor agregado ajustadas nos regimes de substituição tributária para frente no caso de ICMS.

Trata-se de normas que violam escancaradamente bens coletivos, considerados como objeto de normas jurídicas em sua face objetiva e que poderiam sim, em termos lógicos e metodológicos, ser objeto de pretensões judiciais; apenas não o são pela configuração institucional do regime atual, uma configuração que não permite que bens coletivos sejam "o ponto", mas apenas o "contraponto" nas pretensões aduzidas em juízo. Em outra palavras, na realidade brasileira hoje (e isso como visto, poderia ser um pouco

menos intenso, como no caso alemão), somente direitos fundamentais são justiçáveis, podem ser pretendidos em juízo, bens coletivos não. Essa, portanto, pode ser uma diferença marcante entre essas categorias. Apenas é preciso observar que ela é uma distinção contingente, empírico-dogmática, decorrente de cada ordenamento concretamente considerado no tempo e no espaço, e não uma distinção verificável no plano lógico ou metodológico em sentido geral.

Apenas o caráter não-distributivo parece ser um predicado ontológico dos bens coletivos em contraposição aos direitos fundamentais, ainda que existam casos que se situem em uma zona limítrofe entre a distributividade e a não-distributividade. O caráter fluido desse limite decorre da natureza de tais bens e não da configuração que recebam em cada regime jurídico, como subjetividade e justiciabilidade. Como dito, bens coletivos não existem de forma que se possa excluir alguns cidadãos do seu gozo, ainda que sejam, em um dado ordenamento, passíveis de serem pretendidos em juízo por um indivíduo, pois tal pessoa não poderia gozar desse estado de coisas sozinho.

Se, no citado caso alemão, a corte constitucional tivesse decidido, sob uma fundamentação individual, que aquele contribuinte não deveria pagar o imposto, em obediência ao seu direito fundamental à tributação igualitária, conforme a capacidade contributiva, esse *direito dele* seria realizado. Mas um *estado de coisas* em que aquela imposição fosse isonômica não se constituiria, pois continuariam existindo outros "tolos e honestos" contribuintes que declarariam e recolheriam a exação, em outros termos, não haveria um "estado de isonomia" a ser fruído.

Um estado de isonomia na lei e perante a lei só se constituiria com a declaração de invalidade da própria lei, de forma geral, daí a afirmação de se estar diante de um bem coletivo, que não pode ser gozado ou fruído individualmente. No limite, seria possível argumentar que poderiam todos os contribuintes "tolos" existentes na Alemanha propor idênticas ações propugnando cada um, individualmente, o não pagamento do imposto e, caso todas as ações fossem julgadas procedentes, ter-se-ia um gozo individualizado (por todos) da isonomia referente àquele imposto.

No entanto, esse é um exemplo contrafático, o que já o enfraquece como contra-argumento de uma afirmação que também tem viés empírico. Ademais, nem no plano lógico o contra-argumento se sustentaria, pois se uma tal situação ocorresse, no fundo, ter-se-ia que o "estado de isonomia" só restaria existente porque todos estariam dele gozando, ainda que por força de ações individualizadas, o que só corroboraria a tese de que tais estados de coisas só são gozados de forma não-distributiva.

CAPÍTULO VI
OS FINS DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS: CONCRETIZAÇÃO DE DIREITOS FUNDAMENTAIS E BENS COLETIVOS

1. Considerações iniciais

Acima já se demonstrou que alguns estados de coisas só existem de forma difusa e generalizada, por quê, caso se revelem somente para um número limitado de contribuintes, não restarão presentes sob a ótica da sociedade. Assim é que, se num Estado hipotético, somente alguns poucos contribuintes pagarem impostos conforme a sua capacidade contributiva, não se poderá dizer que em tal comunidade esses tributos são graduados conforme a capacidade contributiva. Do mesmo modo, se em outro Estado hipotético, apenas poucos contribuintes tenham suas taxas graduadas de forma equivalente ao custo das atividades estatais que as justifiquem, inexistirá em tal sociedade taxas graduadas conforme o custo da atividade estatal, ainda que no caso daqueles poucos contribuintes, as respectivas taxas sejam mensuradas com precisão de centavos.

Com a simplificação não é diferente, se um determinado imposto tem sua apuração e recolhimento simplificados para um reduzido universo de contribuintes, mas para a maioria se mostra extremamente complexo e com enormes custos de conformidade, a praticabilidade e a eficiência (esta última no sentido de proporção entre recursos consumidos e resultado produzido) não serão predicados desse imposto. Ainda, caso um sistema de impostos como um todo seja compreensível por uma pequena parcela de contribuintes e somente por eles efetivamente conhecido, também será inexistente um estado de transparência da tributária.

Portanto, há uma série de bens, como estados de coisas, verificáveis apenas pela ótica coletiva, que precisam ser produzidos e fomentados na tributação. Isso impõe duas observações. A primeira diz respeito à distinção entre os fins ou objetivos da tributação e os fins ou efeitos justificadores das normas tributárias. Trata-se de uma diferenciação que ajuda a compreender o porquê de algumas discussões sobre o que seja ou não um “fim em si” mesmo em direito tributário. A segunda observação diz respeito à possibilidade de se distinguirem “fins últimos” e “fins intermediários”, seja da tributação, seja das normas tributárias.

Procurar-se-á demonstrar que o fato de uma finalidade ser um meio para o atingimento de um outro objetivo (o que Raz[1] chamaria, no primeiro caso, de bem coletivo instrumental), não impede que aquele primeiro tenha conteúdo normativo e possa fundamentar posições de direitos fundamentais, bem como, por vezes, medidas estatais contrárias a eles, ou seja, não é preciso que algo seja "um fim em si mesmo", para justificar a mitigação de direitos fundamentais.

2. Os objetivos da tributação

As finalidades em função das quais os Estados instituem e cobram tributos, principalmente impostos, são objeto de quase todo manual de economia[2] (especialmente do setor público)[3], de finanças públicas[4], bem como, dentro desse campo, mais especificamente, de teoria dos impostos[5]. E se um dia houve alguma divergência sobre se a finalidade dos impostos era apenas a obtenção de receitas para as despesas gerais do Estado ou se, ao lado dele, coexistiam a redistribuição de riqueza e a eficiente alocação de recursos[6], seja entre setores público e privado,[7] seja no próprio âmbito desse último, corrigindo falhas de mercado[8] (entendido como domínio econômico)[9] hoje não parece haver nenhuma oposição consistente quanto a isto.[10]

---

1 RAZ, Jospeh. Right-Based Moralities. In: *Jeremy Waldron (ed.), Theories of Rights.* Oxford: Oxford University Press, 1984, pp. 182-200, (187).
2 STIGLITZ, Joseph. *Economics.* New York / London: W. W. Norton & Company, 1993, pp. 611-618.
3 STIGLITZ, Joseph. *Economics of the Public Sector.* 3rd Ed. New York / London: W. W. Norton & Company, 2000, pp. 554 ss.
4 MUGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Public Finance in Theory and Practice.* International student edition. 2nd Ed. Tokyo / Auckland / Düsseldorf / Johannesburg / London / Mexico / New Dlhi / Panama / Sao Paulo / Singapore / Sydney: McGraw-Hill Kogakusha: 1976, pp. 3-21. ANDEL, Norbert. *Finanzwissenschaft.* 3 Auf. Tübingen: Mohr Siebeck, 1992, pp.14-17. PETERSEN, Hans-Georg. *Finanzwissenschaft I: Grundlegung – Haushalt – Aufgaben uns Ausgaben – Allgemeine Steuerlehre.* 3 Auf. Stuttgart / Berlin / Köln: Kohlammer, 1993, pp. 36-37. Esse último autor, referindo-se globalmente aos fins das financás públicas, arrola ainda algums funções, como a "conservadora", referindo-se aos recursos naturais e ao meio ambiente, bem como à correção de falhas, não de mercado, mas do prórpio Estado, ao assumir, em determinado período, uma série de atividades antes afetadas ao setor privado. (pp. 37-39). Mas as funções arroladas por ele nesse rol e imputadas aos impostos, são as mesmas dos demais manuais: alocativa, distributiva e estabilizadora.
5 SCHMÖLDERS, Günter; HANSMEYER, Karl-Heirich. *Allgemeine Steuerlehre.* Berlin: Duncker & Humblot, 1980, pp. 66-73. A perspectiva desses autores é um pouco diferente das demais, que são fortemente baseadas nas ideias de Musgrave. A visão aqui é mais crítica e considera que tais classificações podem ser redutoras, exatamente por se partir da premissa de que não é possível classificar tributos abstratamente de acordo com suas funções.
6 MUGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Op. cit. Nota 4,* pp. 7-10.
7 MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade.* Tradução brasileira de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, pp. 98-105.
8 MUGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Op. cit. Nota 4,* 7-8. NUSDEO, Fábio. *Curso de economia: introdução ao dirito econômico.* 6ª ed. São Paulo: RT, 2010, pp. 139-169.

Atualmente se afirma, com certo consenso, que tributos servem de instrumento para: a) auferir receitas destinadas ao custeio da atividade estatal e provimento de bens públicos; b) redistribuir riqueza e corrigir injustiças sociais, promovendo igualdade de oportunidades; c) promover a eficiente alocação de recursos. É o que se vê, por exemplo, nas premissas que Reuven Avi-Yonah[11] adota para discutir eventuais preferências entre a tributação da renda e do consumo. No Brasil, essas contribuições da ciência das finanças são aproveitadas para a análise jurídica, por exemplo, por Schoueri[12], para quem os objetivos da tributação são o cumprimento das funções arrecadadora, distributiva, alocativa (indutora) e estabilizadora (dos níveis de emprego, preços etc.).

Uma série de questões poderiam surgir a respeito desse rol de finalidades, por exemplo, sobre quais sejam as atividades estatais a serem custeadas pela receita de impostos ou o que sejam efetivamente bens públicos a serem de tal forma providos, bem como se a redistribuição de riqueza é uma atividade inerente ao Estado. Por outro lado, especialmente na economia, é possível se plantarem uma gama de discussões sobre que tipo de eficiência devem os estados promover,[13] já que o conceito clássico liberal de tributação absolutamente neutra provou-se nunca ter passado de um mito.[14] Enfim, são discussões que dependem forte e essencialmente da própria noção que se tenha de Estado, pelo que não cabem nos limites deste trabalho.

Tanto é assim que hoje um dos principais questionamentos é aquele apresentado pela tese de Liam Murphy e Thomas Nagel[15], segundo a qual as funções dos tributos seriam apenas duas e não três: a) repartir recursos entre o setor público e o privado; b) distribuir recursos dentro do setor privado. Assim, segundo essa tese, as funções distributiva e redistributiva estariam dentro desse segundo conceito. No entanto, como dito, uma divergência em relação àquelas funções clássicas dos tributos só é possível, como no casos desses autores, quando se negam as próprias premissas sobre as quais se assenta o pensamento clássico do qual resultam as funções arrecadatória, alocativa e estabilizadora.

---

9 GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988.* 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 132. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica.* Rio de Janeiro: Forense, 2003, pp. 42-43.
10 SCHMÖLDERS, Günter; HANSMEYER, Karl-Heirich. *Op. cit. Nota 5,* pp. 67-67.
11 AVI-YONAH, Reuven. The three goals of taxation. *Tax Law Review 60/1,* 2006, pp. 1-3.
12 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário.* 3ª ed. São Paulo: 2013, pp. 36-37.
13 MUGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Op. cit. Nota 4,* pp. 50-80, especialmente, pp. 66 ss.
14 SCHMÖLDERS, Günter; HANSMEYER, Karl-Heirich. *Op. cit. Nota 5,* p. 66.
15 MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade.* Tradução brasileira de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, pp. 101-103.

Segundo Murphy e Nagel[16], não se deve pressupor um direito natural de propriedade que anteceda à própria tributação, inexistindo, tampouco, uma renda "pré-tributária". Assim, o direito de propriedade seria resultado do conjunto de normas estabelecidas pelo Estado, dentre as quais estariam as normas tributárias. Daí a afirmação de que só quando se rompessem paradigmas morais e filosóficos muito assentados é que se poderia pensar em objetivos da tributação diversos daqueles três.[17] Ainda assim, mesmo teses mais diferenciadas, como a de Murphy e Nagel, não negam que devam os tributos cumprir aquelas três funções clássicas; eles apenas defendem uma relação muito distinta entre elas.

O que deve ser frisado, no entanto, é que, independentemente da relação que se proponha existir entre cada uma dessas finalidades, sempre elas serão objetivos legitimamente perseguidos pelo Estado. Não importa se a redistribuição de riqueza é uma função inerente ao Estado, não se diferenciando de nenhuma outra atividade ou despesa estatal, ou se ela é considerada uma segunda finalidade, ou até uma forma de alocação de recursos. A redistribuição é um objetivo da tributação, seja um fim último, considerado de forma completamente segregada das tradicionais atividades estatais, seja um fim intermediário (um bem coletivo instrumental), considerado um instrumento da função alocativa. Também não importaria discutir, por exemplo, se a função alocativa se distingue da estabilizadora ou se esta é uma fim intermediário em relação àquela. A estabilidade de preços, de salários e de balanço de pagamentos também é um escopo legítimoa ser visado.

Isso deve ser frisado, inclusive, porque a discussão sobre o que sejam fins intermediários e o que sejam fins últimos pode chegar ao infinito, a depender do nível de abstração a que se esteja disposto a chegar. Tanto que a própria afirmação de que a função primeira e última dos impostos é a arrecadação de receitas pode ser contestada, ao argumento de que o Estado não arrecada por arrecadar, mas sim para prover bens públicos[18] e até realizar e garantir os direitos fundamentais[19]. Mas também se poderá argumentar que o provimento de bens públicos e, mais ainda, o asseguramento de direitos

---

16 MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *Op. cit. Nota 15,* pp. 84-85, 88-89, 98-100.
17 MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *Op. cit. Nota 15,* pp. 13-14, 97-100.
18 PAPIER, Hans-Jürgen. *Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalt und das grundgesetzliche Demokratieprinzip.* Berlin: Duncker & Humblot, 1973, pp. 76-77, 89. SCHMÖLDERS, Günter; HANSMEYER, Karl-Heirich. *Op. cit. Nota 5,* p. 66. RODI, Micahel. *Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem: dargestellt am Beispiel der Gewerbesteuer.* München: C. F. Beck, 1994, p . 53.
19 HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The cost of rights. Why liberty depends on taxes.* Nova Iorque / Londres: W. W. Norton & Company, 2000, pp.101, 121, 146-147.

fundamentais, tampouco são fins em si mesmos, sendo eles, na verdade, um pressuposto necessário para a realização da dignidade humana, e assim por diante.

Com efeito, é de se questionar que importância tais considerações teriam para a dogmática jurídica, em especial, dos direitos fundamentais relacionados à tributação: toda. Pois, quando se fixa o que são objetivos dos tributos em si, é mais fácil visualizar que as finalidades das normas tributárias são outras. É comum que autores, sejam economistas, sejam juristas, após tratarem dos objetivos da tributação, abordem as características que um sistema tributário ideal, principalmente de impostos, deve ter. Com isso, percebe-se que a perseguição daqueles três objetivos deve ser feita segundo uma certa "forma": ditas características ideais.

Essas maneiras pelas quais aqueles objetivos devem ser perseguidos é que são objeto das normas tributárias. Com isso, distinguem-se as finalidades econômicas das jurídicas, que, por sua vez, algumas vezes, representam a forma como se devem perseguir aqueles fins. Bens coletivos, pela ótica jurídico-tributária, são tanto alguns objetivos da tributação em si mesma considerada, como objetivos mais imediatos das próprias normas que regulam tributos. Assim, por exemplo, a repartição equitativa da carga tributária, que ocupa papel central na seara jurídica, constituindo a função fiscal das normas tributárias, não algo diverso de um meio de atingir a função considerada fiscal na ciência das finanças, que é a arrecadação.

Por outro lado, é preciso esclarecer que normas tributárias têm por finalidade, também, a concretização dos direitos fundamentais. Essa afirmação precisa, contudo, ser bem compreendida. Não se trata aqui de afirmar que as normas tributárias viabilizam o auferimento de receitas pelo Estado, ingressos esses necessários, como lembram Holmes e Sunstein[20], para própria garantia dos direitos fundamentais, inclusive os mais liberais, como a segurança pública e o direito de propriedade. A arrecadação de tributos é apenas uma condição necessária, mas não suficiente, para a concretização de tais direitos. Porém, a relação não se esgota nisso.

A arrecadação de tributos, dependendo da forma como ocorrer, pode ser profundamente violadora de direitos fundamentais. Normas tributárias compõem esse cenário como imposições de uma série de requisitos a serem cumpridos pelo Estado ao exercer a típica absorção de recursos do domínio privado. O Estado está obrigado a concretizar alguns bens coletivos, como explicado, mas também se lhe impõe o

20 HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *Op. cit. Nota 19,* pp. 29-101.

atendimento a direitos fundamentais. Dito de outro modo, também é função das normas tributárias atender aos direitos fundamentais que se ponham face ao poder de tributar, pois se muitos deles dependem dos tributos para serem realizados, outros se colocam inexoravelmente como limites a tal poder. As duas sortes de fins justificadores das normas tributárias precisam ser consideradas, bens coletivos e direitos fundamentais.

3. Os objetivos das normas tributárias

Enquanto os fins da tributação precisam ser justificados por uma questão de legitimação política, os fins das normas tributárias, ao mesmo tempo em que fornecem justificativas por imposição da igualdade, representam a forma como aqueles fins econômicos devem ser perseguidos. É dizer: as finalidades podem não ser idênticas. A tributação deve atingir fins desejados e necessários pela ótica econômica, mas deve fazê-lo sob as balizas impostas pelo direito, a finalidade das normas tributárias é guiar a perseguição, por meio de tributos, da arrecadação de receitas, da alocação de recursos, da redistribuição de renda, da estabilização dos preços, da busca do pleno emprego, do crescimento econômico etc.

Na literatura econômica focada no setor público essa "forma" pela qual a arrecadação, alocação e estabilização devem ser perseguidas é descrita desde Adam Smith[21], que propugnava quatro máximas a serem observadas pela instituição e arrecadação de tributos (mais precisamente os impostos), quais eram ser cobrados: a) segundo a proporção mais próxima possível da capacidade contributiva de cada um; b) da forma mais segura e previsível, além de não arbitrária, pois a incerteza e arbitrariedade estimulam a sonegação e corrupção; c) no tempo, forma e maneira mais convenientes ao contribuinte; d) retirando da esfera privada o menos possível em relação àquilo que representam de ingresso no setor público.

Atualmente, assumindo-se a impossibilidade de todas esses predicados serem atingidos em níveis máximos, fala-se nas características que um sistema tributário "ideal" deve ter, tal com se vê em Stiglitz[22]: a) eficiência econômica; b) simplicidade administrativa; c) flexibilidade; d) responsabilidade política por meio da transparência; e) justiça. Essas mesmas características são trazidas para o direito tributário sob o conceito de

21 SMITH, Adam. *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations.* Livro eletrônico. Kindle, p. 317.
22 STIGLITZ, Joseph. *Op. cit. Nota 3,* pp. 456-458.

"objetivos da tributação", por exemplo, por Schoueri[23], mas até pelo fato de o autor proceder a uma análise jurídica, pode-se compreender que tais objetivos são atribuíveis exatamente às normas tributárias. No entanto, esse autor acrescenta uma sexta característica que também seria imprescindível aos sistemas tributários, qual seja, a previsibilidade.

Trata-se de seis objetivos mediatos dos tributos, porque são condições sob as quais as funções arrecadatória, alocativa e estabilizadora devem ser perseguidas. Além de objetivos mediatos sob a perspectiva econômica, ao perfazerem "estados de coisas", observados pela ótica jurídica, pode ser mediatos ou imediatos, é dizer, bens coletivos intrínsecos (como a graduação de impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte, por exemplo) ou bens coletivos instrumentais (simplicidade provedora de praticabilidade e combate ao abuso, por exemplo). A descrição minuciosa dessas finalidades escaparia aos limites deste trabalho, mas algumas brevíssimas considerações a respeito de cada uma delas são importantes, para que se evidencie que todas se encaixam no conceito aqui pressuposto de bem coletivo e que não se confundem com os direitos fundamentais, ainda que tenham por objeto um mesmo "tema" a exemplo da gradução de tributos conforme determinados critérios materiais de comparação.

3.1 Eficiência econômica

A eficiência econômica é um bem coletivo. Segundo Stiglitz[24], a noção de eficiência é muito menos problemática que a de justiça, no sentido de haver muito mais consenso acerca daquela do que dessa. Como salienta Schoueri, não se trata hoje de defender uma posição de pura não-interferência do Estado do domínio econômico, pelo fato de darem-se por superadas as crenças liberais clássicas de impostos neutros. Trata-se, na verdade, de uma "neutralidade da tributação em relação à livre concorrência, visando a garantir um ambiente de igualdade de condições competitivas, reflexo da neutralidade concorrencial do Estado"[25].

Partindo-se da noção de eficiência como a alocação de recursos na qual a situação de um indivíduo não possa ser melhorada sem uma piora da situação de outro, essa só existiria se os tributos não exercessem nenhuma influência sobre as decisões dos agentes econômicos acerca da referida alocação, o que não é cogitável, a não ser no caso

23 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 12,* pp. 42-51.
24 STIGLITZ, Joseph. *Op. cit. Nota 3,* p. 698.
25 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 12,* p. 43.

do imposto *per capita*, que, se por um lado poderia ser cogitado sob a justificativa da eficiência, seria intolerável em face das exigências de justiça,[26] até porque o mito da neutralidade dos impostos não era assumido nem por Adam Smith[27], que defendeu expressamente o uso de impostos visando a efeitos indutores de alguns comportamentos; daí porque a neutralidade que se pode esperar do Estado não é a que não interfira, mas sim a que, em vez de acentuar as falhas de mercado, as atenue.

A própria existência de um mercado organizado com a menor intensidade possível de falhas[28], é um estado de coisas que não pode existir para uns sem que exista para os demais, verificando-se nela todas aquelas características acima apontadas em relação aos bens coletivos. Um mercado com a menor intensidade possível de falhas só existe de forma não-distributiva, mas, não bastasse isso para o caracterizar como bem coletivo, o mercado ideal dificilmente poderia ser objeto da pretensão de um sujeito, ainda que agindo em nome da própria sociedade.

Pense-se na hipótese do tributo que cause sérias distorções no mercado, prejudicando a livre concorrência, como tende a ocorrer quando se instituem, por exemplo, regimes de substituição tributária para frente por fato gerador presumido, para o ICMS, em setores nos quais os preços são altamente variáveis. Nesses casos, o empreendedor eficiente e que consegue trabalhar com preços menores é penalizado ao se submeter ao mesmo imposto que aquele que concorrente que cobra preços maiores. É claro que isso afeta a livre concorrência, como estado de coisas.

---

26 MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *Op. cit. Nota 15,* pp. 18-19. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 12,* p. 38.

27 SMITH, Adam. *Op. cit. Nota 21,* p. 319. "Some landlords, instead of raising the rents, take a fine for the renewal of the lease. (...) It is, in most cases, therefore, hurtful to the landlord; it is hurtful to the tenant; and it is Always hurtful to the community. (...) By rendering the tax upon such fines a good deal heavier than upon the ordinary rents, this hurtful practice might be discouraged, to the no small advantage of all the different parties concerned, (...).

Some leases prescribe to the tenant a certain mode of cultivation, and a certain succession of crops, during the whole continuance of the lease. (...) In order to discourage the practice, which is generally a foolish one, this species of rent might be valued rather high, and consequently taxed somewhat higher than common Money-rents.

(...) By valuing, in the same manner, such rents high, and consequently taxing them somewhat higher than common Money-rents, a practice which is hurtful to the whole community, might, perhaps, be sufficiently discouraged.

(...) It might be of importance, however, that the abatement of the tax should encourage him to cultivate to a certain extent only. If the landlords should, the greater part of them, be tempted to farm the whole of their own lands, the country (instead of sober and industrious tenants, who are bound by their own interest to cultivate as well as their capital and skill will allow them) would be filled with idle and profligate bailiffs, whose abusive management would soon degrade the cultivation, and reduce the annual produce of the land, to the diminution, not only of the revenue of their masters, but of the most important part of the whole society".

28 MUGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Op. cit. Nota 4,* pp. 50-53.

Se um contribuinte, porém voltar-se contra tal regime em juizo, o objeto do seu pleito não será a garantia da livre concorrência, senão o seu direito fundamental de livre iniciativa. A eficiência do tributo, vista aqui pelo viés da livre concorrência, tem uma justiciabilidade bastante difícil e dependente de uma série de circunstâncias verificáveis dogmática e empiricamente em cada ordenamento jurídico, especialmente porque ela é um estado de coisas que só existe de maneira não-distributiva, sendo pois, um bem coletivo.

3.2 Flexibilidade

Da constatação de que os impostos não só geram efeitos sobre o comportamentos dos agentes econômicos, como também de que esses devem ser utilizados com vista a tais efeitos, surge a necessidade de que o sistema tributário tenha alguma flexibilidade.[29] Se a economia é um fenômeno em que fatos ocorrem e circunstâncias mudam com enorme velocidade e imprevisibilidade, é natural que os impostos só servirão de instrumento para intervir sobre o domínio econômico se forem adaptáveis a tais mudanças de cenários.

É interessante notar que, embora qualquer imposto possa servir de instrumento à indução de comportamentos, alguns se mostram mais adequados à flexibilidade necessária a isso. Uma possível explicação para tanto pode ser a observação de Stiglitz[30] de que a base de cálculo de alguns impostos é visivelmente mais difícil de ser apurada, como é caso dos impostos sobre o capital, o que por si só já é um elemento contrário à flexibilidade.

Mas não se pode negar que a mudança repentina de regramentos tributários, ao mesmo tempo em que permite correções e ajustes no mercado, gera enorme insegurança nos contribuintes[31] e no planejamento de suas condutas e negócios, pelo que também restringem sobremaneira sua liberdade. Afinal, um contribuinte que decide importar um bem sujeito a uma carga tributária X, tem sua liberdade negocial duramente reduzida se, ao desembaraçar este bem, tiver que sujeitar a uma carga tributária 2X.

Por isso, a relação entre segurança jurídica e liberdade de um lado e flexibilidade dos impostos para reagir a contingências de outro é extremamente complexa. São dois estados de coisas que devem existir e, ao mesmo tempo, contrapõem-se. Não é

29 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 12,* p. 47.
30 STIGLITZ, Joseph. *Op. cit. Nota 3,* p. 466.
31 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 12,* p. 48.

aqui o espaço para tratar dessa interface[32], mas talvez a melhor forma de os relacionar seja por meio da transparência e estabilidade dos objetivos políticos do Estado e dos governos, o que tornaria previsíveis as medidas tributárias, que nada mais são que meios, daí a afirmação de Schoueri[33] de que, a segurança jurídica e a flexibilidade do sistema tributário podem convergir, sob a condição de os fins serem estáveis, permitindo-se ao contribuinte, com isso, antever os meios que serão utilizados. De todo modo, a constatação de que pelo menos alguns impostos devem ser dotados de certa flexibilidade visando à sua utilização como instrumento de intervenção sobre o domínio econômico, evidencia que uma tal flexibilidade também é um predicado que só se pode verificar em relação à sociedade como um todo, não existindo um sujeito que possa pretender a titularidade dessa característica dos impostos, já ela não pode ser individualizada ou distribuída e, por fim, a justiciabilidade não é uma característica essencial sua. Trata-se de mais um bem coletivo.

Trata-se de algo que pode justificar medidas estatais ou normas de impostos que causem um certo grau de insegurança aos contribuintes e que restrinjam, até certo ponto, sua liberdade, mas que dificilmente pode ser exigido em juízo por quem quer que seja. Na maioria dos ordenamentos jurídicos, é algo que se mostra como objeto de normas autorizadoras e dificilmente consta de normas obrigatórias. No caso brasileiro, a própria Constituição confere flexibilidade a alguns impostos por meio da autorização para que suas alíquotas sejam alteradas pelo órgão do Poder Executivo[34], em alguns casos, com efeitos imediatos[35].

Por fim, é importante notar que a restrição à liberdade, por instrumentalização dos impostos, dá-se por meio de normas que impõem tratamentos diferenciados a certos contribuintes ou situações em relação a outros, afinal, é muito difícil que se visualize uma liberdade menor de alguém que não por meio de uma comparação com outrem; isso pelo menos de maneira minimamente objetiva. Percebe-se, portanto, que a própria restrição à liberdade é também uma restrição ao tratamento com base em um determinado critério de igualdade.

---

32 Para análise minuciosa da segurança jurídica em relação de conflito com outros princípios: ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário.* São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 642 ss., especialmente, 658-661.

33 SCHOUERI, Luís Eduardo. Segurança jurídica e normas tributárias indutoras. In: *Maria de Fátima Ribeiro (coord.), Direito tributário e segurança jurídica*. São Paulo: MP, 2008, pp. 117-146, (143-144). SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 12,* pp. 50-51

34 Art. 153, § 1º, CF/88.

35 Art. 150, § 1º, CF/88.

Se dois contribuintes têm capacidade contributiva equivalente e são diferenciados com base em um outro critério, como, por exemplo, o produto que importarem, o tratamento mais gravoso a um deles fará com que este tenha um desestímulo a importar o bem que almejava, e a liberdade de escolha do outro, se manterá intacta em relação a esses fatores (porque costuma importar outro produto). Aquele primeiro afirmaria ter menor liberdade comparando-se a outros que não tenham sofrido um aumento do imposto devido. Portanto, a flexibilidade e a consequente indução restritiva da liberdade só atingem um agente qualquer em comparação com outro.[36]

Se hipoteticamente não houver diferenciação e o imposto de todas as importações for elevado na mesma proporção, não haverá restrição à liberdade, é dizer, sem diferenciação na fixação do montante do imposto não há restrição à liberdade, a não ser no caso de um aumento generalizado com caráter confiscatório, quando se poderá falar em uma restrição à liberdade de todos. Essa relação entre igualdade e liberdade demonstra que, ao tratar da igualdade na tributação, intrinsecamente estar-se-á lidando com a liberdade, sendo apenas uma questão de perspectiva, pelo fato de a restrição à liberdade ser quase sempre relativa.

3.3 Previsibilidade

Embora a previsibilidade seja uma condição da própria eficiência e decorra da transparência, ela se destaca das demais por transcendê-las, sendo uma exigência da segurança jurídica e da própria equidade, que só pode existir caso haja conhecimento público das regras.[37] Realmente, a previsibilidade pode ser destacada de todas as cinco características apontadas por Stiglitz, porque ela não se resume a nenhuma delas. Trata-se consequência da transparência, sendo, ao mesmo tempo, condição da equidade e principalmente da eficiência, sendo essa última relação a mais evidente.[38]

Uma medida estatal que, em princípio, se justifique com base em um efeito indutor só poderá, ainda que potencialmente, ter essa eficácia, se tal medida possa ser

---

36 Seria possível, ainda, o contribuinte "sobre-onerado" se comparar com quem praticara o fato gerador antes do hipotético aumento de alíquota, como será evidenciado em seguida, ainda que superficialmente, pois que não caberiam nas delimitações do trabalho investigações mais profundas sobre este probleama. É que neste caso, poder-se-ia argumentar não haver uma restrição à liberdade de um contribuinte em relação a outro que importara o mesmo bem antes dele, sob alíquota menor, posto que, sob essa perspectiva, a importação já estaria feita e ele "teria exercido" sua liberdade. Acontece que o direito geral de liberdade assegura uma série de outros mais específicos, como a formação de preços em um regime livre concorrência, por exemplo.
37 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 12,* p. 50.
38 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 12,* p. 50.

conhecida antes da tomada de decisão. Por exemplo, um aumento da alíquota do imposto de importação, incidente sobre veículos, só poderá ter o respectivo efeito indutor se este aumento for conhecido no momento em que se decide importar ou não um automóvel. Tomada essa decisão, não é possível justificar tal majoração com base em efeitos indutores, pois eles não existem nem potencialmente.

Com efeito, na ausência de uma justificativa, indutora para que um contribuinte pague um imposto maior que outro, pelo simples fato de as importações se formalizarem em momentos distintos, quando ambos tomaram a decisão de importar e iniciaram os respectivos procedimento no mesmo momento, faltará não só segurança jurídica e neutralidade concorrencial, mas também, principalmente, equidade.

Conforme Schoueri[39], a previsibilidade e tampouco a segurança jurídica se opõem verdadeiramente à flexibilidade, acima descrita, pois a segurança jurídica conforma os "fins" estatais e não os "meios". E tal afirmação pode ser compreendida quando se percebe que os fins estatais são arrecadação, alocação e estabilização e os tributos seus meios. Os tributos devem ser flexíveis, mas a política que deles se vale precisa ser previsível e consistente (sob pena da flexibilidade não servir para nada), o que é quebrado, quando se toma uma medida hoje justificada na promoção de um fim e amanhã se toma outra que tem por efeito exatamente impedir o alcance daquele fim.

Daí a afirmação de que se exige "a previsibilidade da atuação do Estado quando da intervenção no Domínio Econômico", o que implicaria, a perseguição das finalidades constitucionais "a necessária consistência dessa atuação em relação à própria política econômica adotada".[40] Sua relação com a eficiência e com a equidade demonstram que a previsibilidade, ao mesmo tempo em que é um bem coletivo instrumental em relação à eficiência, é também objeto de um direito fundamental, igualmente intermediário, no tocante a outros direitos fundamentais.

Afinal, quando o Estado, por exemplo, se valer de um regramento impositivo determinando um critério de comparação que se justifique por meio de seus efeitos indutores de comportamento, é esse mesmo efeito que justifica tal parâmetro de comparação entre contribuintes, fazendo com que tais regras estejam de acordo com o princípio formal da igualdade. Caso essa normatização seja imprevisível e, assim, inepta a influenciar comportamentos, desparece o efeito indutor que justificava o próprio critério de comparação introduzido *aparentemente* com justificativa indutora.

---

39 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 12,* p. 50.
40 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 12,* p. 51.

3.4 Transparência

A responsabilidade política mencionada por Stiglitz é uma característica que só se verifica nos sistemas tributários por meio de sua transparência, é dizer, os cidadãos só podem cobrar dos agentes estatais qualidade na gestão dos recursos destinados ao setor público se souberem que pagam impostos e quanto pagam[41], pois considera-se que cidadão consciente dos seus impostos é mais exigente.[42] Mas não é só, a transparência é exigida não só pelo viés das receitas públicas, mas também pelo da despesa, ou seja, ela impõe que se possa saber "quem está pagando e quem está se beneficiando"[43], ou se o dinheiro arrecadado progressivamente dos mais ricos, em meio ao imposto de renda, não lhes é devolvido de forma igualmente progressiva, como lembra Andrea Amatucci[44].

Por outro lado, a própria previsibilidade e a eficiência das normas tributárias têm a transparência como condição de possibilidade.[45] O mesmo se diga em relação à própria equidade, afinal se esta depende da justificativa para as diferenças de tratamentos entre os contribuintes, em um sistema em que não se consiga perceber sequer efetivamente essas diferenciações, frustra-se qualquer possibilidade de isonomia, afinal, se não podem ser detectadas e sistematizadas as distinções, muito menos será possível perquirir seus efeitos e, portanto sua justificação. Daí preferir-se aqui aludir à própria transparência em vez da responsabilidade política, pois aquela parece uma finalidade mais abrangente que esta.

No direito brasileiro, a transparência dos tributos foi positivada de forma expressa pelo art. 150, § 5º, CF/88, embora esteja em voga, seja no plano doméstico seja no internacional, lembrar-se apenas da transparência do contribuinte em face do Estado.[46] Saliente-se que o fato de ter sido ela inserida sob a temática das limitações ao poder de tributar desperta uma interessante questão sobre sua natureza individual ou coletiva. Em princípio essa sua posição topográfica pode levar a crer que a transparência seja objeto

---

41 STIGLITZ, Joseph. *Op. cit. Nota 3,* p. p. 467.
42 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 12,* p. 48.
43 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 12,* p. 48. Em um contexto mais amplo de um argumento filosófico: MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *Op. cit. Nota 15,* pp. 19-21.
44 AMATUCCI, Andrea. *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica.* 8 ed. Napoli: Jovene, 2007, pp. 100-103.
45 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 12,* p. 48.
46 SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Matheus Calicchio. Da atítese do sigilo à simplicidade do sistema tributário: os desafios da transparência fiscal internacional In: *Eurico Marcos Diniz de Santi, Basile Georges Christopoulos, Daniel Leib Zugman, Frederico Silva Bastos (coords.), Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao Professor Isaías Coelho.* São Paulo: Fiscosoft, 2013, pp. 497-523, (514-522).

apenas de um direito fundamental. Mas, compreendido como um direito subjetivo a algo ou uma relação ou posição jurídica do indivíduo frente ao Estado, parece difícil que um cidadão possa pleitear transparência dos tributos perante o Poder Judiciário e que esse possa determinar uma prestação do Estado nesse sentido face àquele cidadão, de forma distributiva.

Sendo as normas tributárias gerais e abstratas e sua individualização promovida somente por meio da apuração, em cada caso, dos índices do critério de diferenciação escolhido pelo legislador (por exemplo a renda como índice de capacidade contributiva), não é possível que a transparência possa existir para uns sem que exista para outros. Isso se explica especialmente porque ela não pode ser objeto de um direito defesa, senão de um direito a uma prestação, o que já a inclina ao círculo dos direitos difusos, aqui entendidos como bens coletivos.

Uma outra observação importante é que o art. 150, § 5º, CF não positivou exatamente a transparência na tributação, mas sim um estado de coisas mais específico, que é um dos diversos meios para se atingir um estado de transparência, qual seja, a adoção e medidas para que os consumidores sejam informados acerca dos impostos incidentes sobre mercadorias e serviços. Medidas para que os consumidores conheçam os impostos que oneram o consumo de bens e serviços não garantem, por si só, transparência do sistema (ainda que seja um enorme passo nessa direção). Além disso, no atual estado em que se encontra o sistema tributário brasileiro, implementar medidas esclarecedoras dos impostos incidentes sobre mercadorias e serviços levanta uma série de problemas.

Se a determinação constitucional já é difícil de ser cumprida, mais intensas ainda são as dificuldades para a implementação do regramento legal por meio do qual o legislador pretendeu cumprir o comando constitucional.[47] Com efeito, ali foi prescrita a obrigatoriedade de se discriminarem, nos documentos fiscais de vendas de mercadorias e prestações de serviços a consumidores, os tributos que "influenciem" a formação do seu preço. Em tese, isso inclui a discriminação de incidências de tributos em todo o ciclo de produção e distribuição, o que pode apresentar enormes dificuldades.

Quando se pensa nas contribuições sociais, pode-se chegar à conclusão de que será praticamente impossível determinar qual a carga de contribuição ao financiamento da seguridade social (COFINS) e contribuição ao PIS (Programa de Integração Social) possa estar embutida no preço de um bem ou serviço. Isso se deve ao insustentável nível de

47 Lei n. 12.741/12.

complexidade e incoerência que esses tributos atingiram no sistema tributário brasileiro atual, o que leva à próxima característica que deve ser buscada na formulação de sistemas tributários.

3.5 Simplicidade

A simplicidade administrativa é uma das características dos impostos cuja perspectiva talvez mais tenha se alterado ao longo dos tempos. Se no período do liberalismo, em que se ambientou o pensamento de Adam Smith, trava-se de uma máxima da tributação a ser perseguida pela ótica do contribuinte, hoje parece ter atingido seu ápice na ótica da Administração tributária. E como normalmente acontece, quando algo chega ao pico, a tendência é de um seguinte decréscimo.

Nos escritos de Smith, simplicidade administrativa pode ser vista também como praticabilidade na apuração e recolhimento dos impostos, no âmbito da aqui chamada "máxima da conveniência", descrita como: "todo imposto deve ser exigido ao tempo, ou na maneira, em que provavelmente seja o mais conveniente ao contribuinte pagá-lo"[48]. Por outro lado, a aqui chamada "máxima da economicidade" pregava que: "todo imposto deve ser exigido de modo a tanto retirar como manter fora dos bolsos das pessoas o mínimo possível além daquilo que levar ao tesouro público do Estado"[49].

Perceba-se que já no século XVIII era muito clara a noção de que quando um contribuinte paga uma certa quantia de imposto e esta mesmo montante ingressa nos cofres públicos, o gasto do indivíduo é sempre a soma daquela quantia com o custo que ele teve para apurar o imposto e o recolher devidamente ao tesouro estatal; isso é inevitável. Daí porque a doutrina de Smith propugnava que este "custo para a própria apuração do imposto" deveria exceder o próprio tributo o mínimo possível. Embora ao longo do texto o autor tenha demonstrado também preocupações com os custos de apuração e arrecadação para a Administração tributária[50], a própria introdução ao tema, com a segunda das máximas descritas acima, evidencia o quanto era predominante na sua tese a perspectiva do contribuinte. Eram tempos de liberalismo.

---

48 SMITH, Adam. *Op. cit. Nota 21,* p. 317. Tradução livre de: "Every tax ought to be levied at the time or in the manner, in which it is most likely to be convenient for the contributor to pay it."
49 SMITH, Adam. *Op. cit. Nota 21,* p. 317. Tradução livre de: "Every tax ought to be so contrivied, as both to take out and to keep out of the pockets of the people as little as possible, over and above what it brings into the public treasure of the State."
50 SMITH, Adam. *Op. cit. Nota 21,* p. 318.

Percorrendo-se uma longa trajetória no tempo e no espaço, uma análise do julgamento da ADI 1851 pelo Supremo Tribunal Federal, em meados de 2002,[51] evidencia uma mudança de paradigma para o outro extremo, em que, ao analisar a constitucionalidade de, talvez, um dos regimes de tributação mais polêmicos da história recente do Brasil, fez constar na ementa de seu acórdão que tal sistemática de apuração e arrecadação de impostos tinha como uma das suas justificativas a comodidade "da Administração tributária", sem que se tenha feito qualquer consideração a respeito da repercussão de tal regime sobre a esfera do contribuinte, como já houvera sido feito em julgado anterior sobre o tema[52], daí se afirmar que a ADI 1851 parece representar o ápice da concepção de simplicidade como um bem "a serviço do Estado".

Nesse julgado, pelo menos nos votos com formaram o entendimento majoritário, não houve muita preocupação em se questionar de que forma impactar-se-ia a atividade dos comerciantes e industriais na apuração de impostos, seja positiva ou negativamente. Poder-se-ia até tentar fundamentar a decisão sobre argumento de que a comodidade repercutiria também em favor do contribuinte, mas não. Simplesmente isso não foi objeto de discussão.

Curioso é que, no julgado sobre o tema que precedeu o da ADI 1851, qual seja, o do RE 213.396, um dos ministros já chamava a atenção para os riscos de se atingirem tais ápices de "comodidade administrativa". Pois quando do julgamento desse recurso extraordinário, foram levadas em conta expressamente uma série de circunstâncias específicas relacionadas ao setor e atividade econômica do contribuinte que pleiteava a invalidade do regime, quais foram: a) a boa dose de certeza de que o fato presumido aconteceria; b) a drástica redução do universo de contribuintes sujeitos à fiscalização, em função de se tratar do comércio de um bem cujo começo da cadeia é muitíssimo mais concentrado que o seu final; c) a homogeneidade dos preços praticados em relação àqueles bens, normalmente sugeridos pelos próprios fabricantes (então eleitos postos na posição de substitutos pelo legislador).[53]

Embora essas considerações tenham sido feitas no julgamento do recurso extraordinário, limitando as circunstâncias em que seria permitido se valer do regime em questão, houve quem apontasse para os enormes riscos de seu uso amplo e indiscriminado, asseverando que "chegaremos ao dia em que essa substituição tributária para a frente

51 STF, ADI 1851-4 – AL, Rel. Min. Ilmar Galvão, D.J. 22.11.2002
52 STF, RE 213.369-5 SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, D.J. 1.12.2000.
53 STF, RE 213.369-5 SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, D.J. 1.12.2000, fls. 19-23, do voto do Min. Ilmar Galvão, relator do caso, folhas 404-408, dos autos.

tornar-se-á a regra, deixando de ser, portanto, como de início – e tenho dúvidas sobre a legitimidade constitucional – uma exceção"[54]. Não é preciso muito esforço para ver que a previsão do ministro, feita em 1998, se tornou realidade; basta olhar os anexos da mais variados leis estaduais instituidoras do ICMS para se deparar com tal generalização do que era exceção.

Se no julgamento do RE 213.369 fizeram-se algumas concessões à praticabilidade da administração tributária, no exame da ADI 1851 atingiu-se o limite de falar-se em mera "comodidade". Verifica-se então um movimento pendular de um extremo a outro, do ponto no qual o que importava era a conveniência do contribuinte àquele em que, imperava a praticabilidade da administração tributária. Talvez o presente se revele um período em que o nível de complexidade para o próprio contribuinte tenha atingido níveis insuportáveis e se iniciem os clamores mais enfáticos por uma praticabilidade em favor do cidadão, como faz Schoueri[55] (para quem a simplificação se dirige ao contribuinte, por ser este quem arca com os custos indiretos da complexidade), até que se atinja um ponto mais equilibrado, é dizer, um estado de simplificação que seja percebido por ambos os lados, sendo gozado e fruído por todos.

É preciso lembrar, no entanto, que o fato de o cidadão começar a se sentir sufocado pela complexidade e os elevados custos de conformidade que ela implica, não significa que o fator complicação não afete o próprio fisco, a ponto de Stiglitz[56] afirmar, com base em uma série de dados empíricos referentes à realidade caso norte-americana, que os próprios agentes da administração tributária daquele país teriam enormes dificuldades para poderem exigir com exatidão as obrigações dos contribuintes, tendo uma pesquisa revelado que o imposto devido por um único cidadão poderia perfazer os mais variados valores quando apurados por diferentes auditores fiscais.

É intuitivo que a praticabilidade dos tributos é um estado de coisas que não tem como ser provido para uns e não para outros. Na verdade, é possível pensar, em termos fáticos, em medidas simplificadoras que só beneficiem determinados setores da economia, o que poderia levar à conclusão de se estar diante de um bem individual ou individualizável. Mas não. A simplificação, mesmo quando promovida isoladamente, em relação a determinados grupos ou setores econômicos, muito além do benefício direto que

54 STF, RE 213.369-5 SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, D.J. 1.12.2000, trecho do pedido de vista do Min. Marco Aurélio Mello, às fls. 423-425 dos autos.
55 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 12,* pp. 43-44.
56 STIGLITZ, Joseph. *Op. cit. Nota 3,* p. 705.

implica para tais grupos ou setores, gera enormes efeitos que se difundem por toda a sociedade e o domínio econômico, e é esse estado geral de coisas que o Direito prescreve.

Além disso, se a simplificação deve ser perseguida e promovida "na medida do possível", seu fomento isolado e setorizado sempre terá algo positivo, mas insuficiente, continuando necessária e normativamente prescrito que se produza e mantenha um estado ideal de coisas que possa ser fruído por todos. Isso inclusive porque o pleito da simplificação por contribuintes isolados, se atendido de forma individualizada, tende a contribuir para a complexidade no plano geral. Para isso, basta pensar na construção de um regime simplificado para cada contribuinte, o que será suficiente para o caos formado por uma enormidade de "regimes isoladamente simples". Ademais, a simplificação "setorizada" tem o efeito negativo de estimular certos tipos de fraudes, de contribuintes que visam a se aproveitar de regimes mais simples mesmo que não cumprindo os requisitos para tanto, como lembra Roberto Ferraz[57].

Fato é que a simplificação se conduz paralelamente à generalidade e na contramão da individualização. Isso é suficiente para se instalar o paradoxo que existe entre a simplificação e os anseios naturalmente inerentes a cada indivíduo de ver considerada ao máximo possível cada uma de suas circunstâncias pessoais e, realmente, até certo ponto, algumas delas devem ser consideradas ou, no limite, elas não podem ser completamente desprezadas. Daí a afirmação acima de a simplificação consistir em um estado de coisas em que a tributação deve ser o mais simples possível.

Essas possibilidades da simplificação, como limitações inerentes aos princípios jurídicos, são tanto fáticas como jurídicas. Vista a simplificação como um bem coletivo e algumas considerações individuais, como aquelas garantidas no art. 145 § 1º, CF, como direitos fundamentais, percebe-se a tendência forte à colisão instaladas entre duas ordens de princípios, de um lado uma garantia ao máximo possível de individualização, e de outro, uma prescrição, ao máximo possível, da simplificação necessária à igualdade na aplicação e na oneração pelos custos de conformidade.

Talvez o que se tenha dito até aqui já seja suficiente para levantar uma série de questionamentos, como, por exemplo, acerca da própria natureza da simplificação como bem coletivo e não como direito fundamental. Do mesmo modo, pode-se até questionar se realmente a simplificação se opõe a direitos fundamentais, ou ainda, no limite, se ela tem

57 FERRAZ, Roberto. Igualdade na tributação. Qual o critério que legitima discriminações em matéria fiscal. *Roberto Ferraz (coord.), Princípios e limites da tributação.* São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 449-523, (515).

caráter normativo e, em caso positivo, com base em quê. É dizer: por que razão a simplificação é uma imposição do direito ou até da Constituição?

Por mais paradoxal que pareça, a inserção da simplificação tributária no direito constitucional é bastante complexa e rodeada de uma série de paradoxos, pelo que merece um item específico no capítulo seguinte, do mesmo modo que um outro bem coletivo relacionado intensamente com ela, que é o combate à elisão e à evasão fiscais, aqui referidos genericamente como "combate ao abuso". Esse último é claramente um fim intermediário para a "igualdade na repartição de encargos", posta no direito tributário a partir das ideia de equidade, tratada primeiro como bem coletivo.

3.6 Equidade

Já foi mencionado que, como premissa deste trabalho, o fato de uma determinada finalidade (bem coletivo instrumental) representar um meio para um outro fim mais amplo (bem coletivo intrínseco), não retira ou diminui o caráter normativo da primeira. Com efeito, a simplicidade acima referida é prescrita como um estado de coisas a ser produzido e mantido, não obstante ele seja um "passo intermediário" para outros fins mais amplos: a implementação igualitária dos critérios materiais de comparação de contribuintes e seus respectivos índices.

Ocorre que a simplificação implica generalizações e desconsiderações de individualidades, em escala crescente, das circunstâncias de cada caso concreto, paradoxalmente ao mandamento ético da equidade, no sentido distributivo de dar a cada um o que é seu. Por outro lado, se um dia fez algum sentido discutirem-se fronteiras que separassem mandamentos éticos de justiça distributiva de normas jurídicas, tais debates só se situam no plano filosófico, ao menos no constitucionalismo ocidental. Em outras palavras, as constituições do período pós-guerra positivaram mandamentos éticos de justiça distributiva ou, na linguagem de Alexy, há expressa "pretensão de correção do direito"[58]. Quando se discute hoje se o direito sem pretensão de correção é ou não direito, remete-se ao debate ao plano do "como seria se".

Esta "positivação" da justiça distributiva pelo direito no caso brasileiro é altamente ostensiva e expressa. Assim é que se determina que um dos objetivos da República Federativa do Brasil é construir uma sociedade *justa*, livre e solidária (art. 3º, I, CF), e de forma mais objetiva se prescreve que os indivíduos, além de serem iguais perante

58 ALEXY, Robert. *Begriff und Geltung des Rechts.* 3 Auf. Freiburg: Karl Alber, 2011, pp. 52 ss., (62-64, 106-108).

a lei, não podem ser diferenciados em função de determinados critérios de comparação (art. 5º, CF). E no campo do direito tributário, os cidadãos *devem* ser diferenciados no que diz respeito a seus impostos, conforme sua capacidade contributiva (art. 145, § 1º, CF), ao mesmo tempo em que *não podem* ser discriminados com base neste critério no que tange às taxas que lhes sejam cobradas (art. 145, § 2º, CF).

Os exemplos da positivação de critérios de justiça distributiva na Constituição brasileira e o exame mais profundo de cada um exige esforço monográfico, quiçá um para cada parâmetros de comparação. Apenas um mais, contudo, deve ser mencionado. O art. 151 da Constituição prescreve que a uniformidade dos tributos federais no plano nacional pode ser excepcionada por incentivos fiscais concedidos em função da construção de um equilíbrio socioeconômico entre as diferentes regiões do país. Com isso se especifica objetivamente um dos *meios* considerados válidos para atingir um outro *fim (bem coletivo)* expresso da República Federativa do Brasil, qual seja a diminuição das desigualdades sociais e regionais (art. 3º, III, CF).

O tratamento determinado em função, não só da capacidade econômica do contribuinte, mas também em função inversa do desequilíbrio socioeconômico entre as regiões, é uma diferenciação baseada na justiça distributiva, e não uma restrição a ela, como se sustenta majoritariamente, com base na já debatida distinção entre fins internos e externos. Onerar contribuintes com base na sua capacidade econômica é tão "dar a cada um o que é seu" quanto onerá-lo em função de ele empreender em regiões mais pobres e inóspitas.

No âmbito de cada tributo não há apenas *um* critério de comparação que dê a cada um o que é seu,[59] é dizer, que realize justiça distributiva. No caso dos impostos, por exemplo, quando se restringe a consideração da capacidade econômica do contribuinte em função de uma paralela consideração de algum outro critério, não se restringe o tratamento igualitário. Um tratamento que conceda um incentivo fiscal com vista à diminuição de desigualdades sociais e regionais não é, por si só, um tratamento menos igualitário que um outro que se baseie mais fortemente na capacidade contributiva.[60]

O princípio da igualdade, porque tem caráter formal, não fornece, por si próprio, um critério material de comparação entre contribuintes. O que ele impõe, enquanto mandamento formal é que os critérios de comparação sejam justificáveis perante

---

59 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 12,* p. 335.
60 Em sentido contrário: HUSTER, Stefan. *Rechte und Ziele: Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitsatzes.* Berlin: Duncker & Humblot, 1993, pp. 166-173, especialmente 166-167. ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária.* São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 161-162.

o Direito. O que a equidade tributária impõe é, portanto, uma necessária justificação para cada critério de comparação prescrito pelo legislador. Tais fundamentações, como visto acima, respondem porque uns pagam determinado tributo e outros não, bem como porque uns pagam uma determinada quantia de tributos e outros os pagam em quantias menores ou maiores.

Trata-se de uma busca de "porquês" para os tributos, que começou a ser empreendida sob a temática da "causa" dos tributos, mas que, como a evolução positivista da metodológica jurídica acabou desaguando na busca por uma causa meramente formal e legalista para os tributos, tão criticada por Ricardo Lobo Torres[61], por exemplo, e cuja superação é descrita em detalhes por Luís Eduardo Schoueri[62], como uma espécie de virada temática, de busca pela "justificação" (*Rechtfertigung*) em vez da causa legal. Os fins justificadores das normas tributárias são identificáveis muito mais objetivamente por meio de seus efeitos potenciais. Efeitos justificam critérios de comparação. Dito de outro modo, a identificação de efeitos das normas tributárias implica a imposição de determinados critérios de comparação.[63] Isso já foi demonstrado, ou pelo menos foi tentado.[64]

É importante afirmar que, no plano teórico-normativo, ou seja, pensando-se em uma "teoria geral da igualdade na tributação", não é necessário identificar tratamento igualitário com graduação de impostos conforme a capacidade contributiva. No plano dogmático, contudo, muitas constituições atuais dão preferência a alguns critérios de comparação e, no caso brasileiro, a capacidade econômica do contribuinte foi positivada como critério de igualdade preferencial no âmbito dos impostos[65], ou seja, sob a ótica de uma teoria da igualdade tributária *do direito brasileiro*, há sim uma preferência por esse parâmetro. Mas, como conceitualmente ele não é o única medida de justiça distributiva, a adoção de outros parâmetros, justificados, por exemplo, na diminuição das desigualdades sociais e regionais não é uma restrição à igualdade, senão ao princípio da capacidade contributiva.

Tendo-se em mente, portanto, especificamente o direito brasileiro, há um dever *prima facie* imposto ao Estado de graduar impostos segundo a capacidade econômica do

---

61 TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. IV: os tributos na constituição.* Rio de Janeiro: 2007, pp. 42 ss.
62 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 9,* pp. 136 ss.
63 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 12,* p. 330.
64 Capítulo IV.
65 Art. 145, § 1º, CF/88.

contribuinte.[66] Ocorre que tal graduação segundo esse critério é algo que pode assumir feições diversas, e até opostas, em certa medida, a depender de se a considerar como objeto de um direito fundamental ou de bens coletivos.

Pela ótica coletiva, a graduação de impostos conforme a capacidade econômica do contribuinte depende da efetivação concreta desse critério. Como exemplificado por meio do caso alemão do chamado "impostos dos tolos"[67], não basta que o conteúdo material de uma lei seja devidamente justificado, ele precisa ser aplicado na prática de maneira isonômica. Entre a previsão de critérios devidamente justificados (e até mesmo da especificação de índices fieis desses critérios) e a efetiva apuração desses índices e aplicação daqueles critérios se situa uma série de barreiras impostas pela complexidade dos regramentos, bem como pela evasão e a elisão fiscal.

Esses três fenômenos tendem a mitigar sobremaneira a efetivação da igualdade na tributação, em especial, da igualdade conforme a capacidade contributiva no âmbito dos impostos. Por isso, demonstrou-se que a simplificação, o combate à elisão e o combate à evasão são bens coletivos, por serem "não-distributivos", ainda que não sejam "fins em si mesmos", é dizer, sejam bens instrumentais. No entanto, essas três finalidades se relacionam de forma extremamente complexa, não só entre si, como cada uma delas em cotejo com a implementação dos próprios critérios materiais de igualdade postos no âmbito de proteção dos direitos fundamentais.

O caráter problemático desta relação é bastante evidente no que se refere à graduação de impostos conforme a capacidade econômica do contribuinte. Pela ótica coletiva, a graduação de impostos conforme esse critério depende de um certo grau de simplificação, que, por sua vez, pela perspectiva individual, implica a desconsideração de circunstâncias relacionadas a cada contribuinte. Mas o grau de complexidade das próprias relações sociais e econômicas confere enorme liberdade aos agentes econômicos para estruturarem legalmente seus negócios e, paradoxalmente, pagarem impostos em montantes, sob certo ângulo, abaixo de sua própria capacidade contributiva, o que o Estado pode e deve legitimamente combater.

Por incrível que pareça, esse combate gera complexidades no sistema, que muitas vezes abre ainda maior margem para práticas abusivas. Curiosamente, portanto, o combate ao abuso no planejamento tributário tende a gerar mais complexidade, que, por sua vez, tende a dar mais espaço para a própria elisão fiscal, em um ciclo vicioso tal qual

66 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 12,* p. 133.
67 Capítulo V.

descrito por Pasquale Pistone[68]. A própria elisão fiscal e seus limites, o que, por sua vez, traz o tema limítrofe da evasão, são objetos bastantes para serem tratados monograficamente.[69] E com a simplificação não é diferente.[70]

Não obstante, esses tópicos precisam ser minimamente abordados aqui, pela importância que têm para própria sustentação da tese central aqui sustentada, acerca dos limites à aplicação do controle de proporcionalidade em matéria tributária. Como exposto acima, compreendidos como objetivos das normas tributárias e tendo o caráter de bens coletivos, a simplificação e o combate ao abuso devem ser compreendidos no âmbito da fiscalidade.[71] Trata-se de finalidades que, não obstante possam ser encaradas no bojo da fiscalidade e, portanto, sejam passos intermediários para a função distributiva de encargo, justificam mitigações a direitos fundamentais àqueles mesmos critérios de igualdade.

Pondo o tema de forma mais concreta em relação aos impostos e ao critério da capacidade econômica do contribuinte, significa que o combate ao abuso, bem como a simplificação, são muitas vezes absolutamente necessários um estado de coisas ideal e generalizado em que os impostos de todos sejam graduados pelo legislador segundo a capacidade contributiva, bem como sejam essas prescrições igualitariamente implementadas. Paradoxalmente, essas finalidades justificam medidas estatais que mitigam a consideração de uma série de circunstâncias que, em função do direito fundamental que cada um tem à graduação dos impostos conforme a sua própria capacidade contributiva, deveriam ser apuradas e observadas. Daí a afirmação da necessidade de esses bens coletivos mais problemáticos precisarem ser (ainda que superficialmente) examinados, para que se possa melhor sustentar as premissas a respeito deles já expostas nos capítulos anteriores. O trato dos bens coletivos em matéria tributária, como elementos centrais do controle de proporcionalidade, impõe algumas considerações acerca da simplificação e do combate ao abuso. Antes disso porém, um pequeno excurso.

É que, não obstante o presente trabalho tenha por foco os direitos fundamentais, ele analisa e reconstrói constantemente aquilo que, de certa maneira, representa a antítese desses direitos, qual seja, a figura dos bens coletivos. Isso se deve ao

---

68 PISTONE, Pasquale. *Abuso del diritto ed elusion fiscale.* Padova: CEDAM, 1995, pp. 15-17, 24-25.
69 XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.* São Paulo: Dialética, 2001, especialmente pp. 51-84. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário.* São Paulo: Dialética, 2004, especialmente pp. 74 ss. BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos.* Tese de livre-docência. São Paulo: Universidade de São Paulo: 2008.
70 COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte.* São Paulo: Malheiros, 2007, especialmente pp. 77 ss.
71 Capítulo IV.

fato de que a dogmática jurídica já conta com desenvolvimentos vários acerca dos direitos fundamentais, inclusive em matéria tributária[72]. Mas viu-se que esses direitos, se compreendidos como princípios, são marcados exatamente pelo caráter relativo do seu conteúdo e eficácia, é dizer, podem (e são) restringidos. O que parece faltar é exatamente uma análise da justificação dessas restrições, processo no qual os bens coletivos ocupam papel central.

Mas, não se pode perder de vista que o escopo do presente esforço é contribuir para a dogmática dos direitos fundamentais. Compreender os bens coletivos é um meio para isso. Eles se situam no processo de justificação das intervenções sobre o âmbito de proteção dos direitos fundamentais, noção essa que, por sua vez, compreende tudo aquilo que, em princípio, está sob proteção constitucional com dimensão de direitos públicos subjetivos[73]. E exatamente por força da amplitude (do âmbito de proteção) que se toma aqui como pressuposto teórico é que se revela bastante difícil definir com clareza o que efetivamente é protegido *prima facie* em favor do contribuinte, ainda que se tome como parâmetro aqueles que permeiam como pano de fundo todo o desenvolvimento deste trabalho: os direitos a critérios materiais de igualdade, especialmente, a capacidade econômica do contribuinte para a graduação de impostos. É isso que se passa a tentar fazer, ainda que muito brevemente, em alusão a casos práticos. Trata-se de dar alguns contornos sobre o que está protegido, em princípio, pelo direito fundamental a ter os próprios impostos graduados segundo a capacidade econômica.

4. Algumas definições sobre o âmbito de proteção do direito fundamental à graduação de impostos conforma a capacidade contributiva

A Constituição de 1988 é bastante generosa no que diz respeito ao regramento do sistema tributário nacional e isso a diferencia bastante de uma série de outras constituições do período pós–guerra.[74] Em um grau crescente de densidade normativa

---

72 Apenas para citar alguns, que, ainda que não direcionados monograficamente ao tema dos direitos fundamentais do contribiunte, aprofundaram sobremaneira o trato do direito tributário sob e perspectiva deles: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed. Revista e atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006. CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional triobutário.* 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário.* 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário.* Rio de Janeiro: Revonar, obra composta por 6 volumes, editados em diferentes anos.

73 Capítulo V.

74 ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário.* São Paulo: RT, 1968, p. 22.

textual, cite-se, inicialmente, a constituição alemã, que praticamente se resume a definir regras de competência tributária e que sequer prescreve expressamente a capacidade contributiva como critério preferencial dos impostos, tanto que lá, não obstante a maior parte da literatura se posicione no sentido de que o critério da capacidade contributiva é decorrência necessária da igualdade[75], há quem sustente que o chamado imposto sobre os negócios (*Gewerbesteuer*) se sustenta subsidiariamente pela teoria da equivalência, como noticia Rodi[76].

Em um grau de normatividade um pouco maior, cite-se a constituição italiana, em cujo art. 53 se prescreve que todos os cidadãos têm o dever de concorrer para as despesas públicas de acordo com a sua capacidade contributiva, bem como que o sistema tributário será informado por critérios de progressividade. A legalidade tributária na Itália também goza de previsão textual um pouco mais específica, em seu art. 23, que exige base legal para a exigência de quaisquer prestações pessoais ou patrimoniais de caráter público em face dos cidadãos.

Já a carta política da Espanha apresenta um grau de densidade textual normativa sensivelmente maior que a italiana, ao prescrever, em seu art. 31, 1, não só que os cidadãos concorrerão às despesas públicas de acordo com a sua capacidade contributiva e de forma progressiva, mas também que o sistema tributário como um todo deverá ser *igualitário e justo*, além de não poder, em hipótese alguma, ter efeito confiscatório. Além disso, a legalidade estrita para os tributos consta de dispositivo textual muitíssimo próximo do italiano, é dizer, exige conformidade à lei para a exigência de prestações de caráter público tanto pessoais como patrimoniais.

Em 1991 a Colômbia estabeleceu para si uma nova ordem constitucional, em cujo art. 95, 9 previu-se que todos os cidadãos deverão contribuir para as despesas e investimentos públicos segundo conceitos de justiça e equidade, o que aproxima o texto colombiano daquele espanhol. No entanto, o art. 334, parágrafo, da carta colombiana, prescreve uma regra que exclui a possibilidade de ponderações entre a "sustentabilidade fiscal" (*sostenibilidad fiscal*) do Estado e os direitos fundamentais. Chama a atenção que o dispositivo proíba, expressamente, sirva a arrecadação de impostos de argumento não só para mitigar os direitos fundamentais ou negar-lhes proteção, como para "restringir seu alcance"; em outros termos, eles sequer podem ser mitigados com base nesse argumento,

---

75 BIRK, Dieter. *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen.* Köln: Dr. Peter Deubner, 1983, pp. 21 ss.
76 RODI, Michael. *Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem: Dargestellt am Beispiel der Gewerbesteuer.* München: C.H. Beck, 1994, pp. 206-208.

em uma nítida "exclusão da ponderabilidade" entre direitos fundamentais e as necessidades financeiras do Estado.

Voltando ao Brasil, o texto constitucional de 1988 prescreveu não apenas que os impostos deverão ser graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte, como determinou que eles devem ter caráter pessoal. Como mandamentos de otimização, ambas as prescrições estarão sujeitas a limitações fáticas e jurídicas.[77] Em outras palavras, mitigações à sua eficácia poderão ser impostas, desde que adequadas, necessárias e proporcionais em sentido estrito. Algumas dessas possibilidades de restrições são postas expressamente pela própria Constituição (por exemplo, o art. 151, CF/88), como espécie de reserva legal[78].

Essa concepção de princípios como mandamentos de otimização implica que o âmbito de proteção das referidas normas seja o mais amplo possível, não excluindo-se previamente pretensões ou posições jurídicas com base e limites imanentes ao próprio direito, devendo tais afastamentos ser justificados em razões externas ao próprio direito fundamental em questão, o que requer se distingam âmbito de proteção e hipótese de incidência dos direitos fundamentais. Aquele é bastante amplo, abarcando uma série de posições jurídicas *prima facie,* que poderão não prevalecer na decisão do caso concreto.[79]

Após o confronto do âmbito de proteção com medidas a ele restritivas, é que se estabelecem regras de prevalência condicionada, que, por sua vez, representam a hipótese de incidência dos direitos fundamentais. Sendo a restrição proporcional, não se forma a referida hipótese normativa. Caso a proporcionalidade não se verifique, restará formada tal regra hipotético-condicional cuja consequência jurídica será a invalidade da medida restritiva.[80]

Até aqui procurou se explorar um lado dessa balança que parecia carecer de maior desenvolvimento dogmático, qual seja, a face da justificação às intervenções sobre o âmbito de proteção dos direitos fundamentais do contribuinte. Mas talvez os argumentos ora sustentados só fiquem completos quando se demonstrem algumas posições jurídicas concretas que figuram *prima facie* no âmbito de proteção do direito fundamental que tem servido de pano de fundo, o direito fundamental à graduação de impostos conforme a capacidade contributiva, evidenciando-se ainda, algumas condições sob as quais se tenha

---

77 ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte.* 6 Auf. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 2006, pp. 75 ss.
78 MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, pp. 80 ss.
79 Capítulo II.
80 Capítulo II.

ou não atribuído prevalência ao direito fundamental, ou seja, reconstruindo algumas de suas hipóteses de incidência.

4.1 O direito a pagar impostos conforme o preço efetivamente praticado em operações comerciais (substituição tributária "para frente")

Partindo-se da premissa de que o próprio constituinte considerou operações mercantis uma manifestação de capacidade contributiva a ser gravada por um imposto, não é difícil afirma que, por força do art. 145, § 1º, CF/88 direito, existe um direito *prima facie* a que seja observado ao máximo possível o preço efetivamente praticado nas operações comerciais com vista à formação da base de cálculo do ICMS. Isso evidencia que qualquer regime de substituição tributária para frente por fato gerador presumido que implique um imposto calculado sobre bases estimadas representa uma intervenção sobre esse âmbito de proteção.

Embora pareça, à primeira vista, que simplesmente não foram colocados limites a tais intervenções, especialmente pela menção à comodidade da Administração tributária, por ocasião do julgamento da ADI 1851, uma leitura reconstrutiva dela e do RE 213.369 em conjunto pode revelar exatamente o contrário. Já na ementa dos dois acórdão se percebe quais as justificações para referida intervenção, quais sejam: a) justiça fiscal por meio da distribuição equitativa do ônus do imposto, por sua vez, proporcionada pelo combate à evasão;[81] b) simplificação das atividades da Administração tributária;[82] c) simplificação das atividades do contribuinte (substituído).[83]

Assim é que, visando a esses fins, os regramentos em discussão foram considerados *adequados* quando: a) houver boa dose de certeza de que o fato presumido ocorrerá;[84] b) simplificar efetivamente a apuração e fiscalização do imposto;[85] c) implicar concentração da responsabilidade pelo em um reduzido universo de sujeitos passivos

---

81 STF, RE 213.369-5 SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, D.J. 1.12.2000, p. 12 do voto do relator (p. 397 dos autos). STF, ADI 1.851-4 AL, Rel. Min. Ilmar Galvão, D.J. 22.11.2002, p. 2 da ementa (p. 140 dos autos), pp. 15, 23 do voto do relator (pp. 163, 171 dos autos).
82 STF, RE 213.369-5 SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, D.J. 1.12.2000. p. 22 do voto do relator (p. 407 dos autos). STF, ADI 1.851-4 AL, Rel. Min. Ilmar Galvão, D.J. 22.11.2002, p. 2 da ementa (p. 140 dos autos), pp. 6, 14-15 do voto do relator (p. 146, 162-163 dos autos).
83 STF, RE 213.369-5 SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, D.J. 1.12.2000. p. 22 do voto do relator (p. 407 dos autos).
84 STF, RE 213.369-5 SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, D.J. 1.12.2000, p. 12 do voto do relator (p. 397 dos autos).
85 STF, RE 213.369-5 SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, D.J. 1.12.2000, p. 12 do voto do relator (p. 397 dos autos).

(porque o começo da cadeia de produção e circulação do bem é bastante concentrada)[86]. Portanto, sempre que tais condições não se verificarem em um dado regime de substituição tributária para frente por fato gerador presumido, poder-se-á sustentar, com base na própria jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que o regime não passa pelo teste de adequação.

Já as circunstâncias sob as quais se considerou *necessária* a adoção do referido regime foram: a) a fiscalização só ser *possível* caso se abra mão da "análise discriminada de cada produto";[87] b) o regime estar restrito a setores em que o universo de contribuintes no final da cadeia do bem (normalmente revendedores varejistas) muito grande.[88] Destarte, ausentes essas condições, consideradas expressamente no próprio julgamento, é de se questionar se o regime normal de tributação seria igualmente eficaz e menos restritivo, pois, também chegou-se a afirmar que "se essa fiscalização pudesse ser feita com perfeição, não haveria razão para o instituto"[89].

Por fim, superados os requisitos de adequação e necessidade, será preciso ter em conta outras circunstâncias consideradas também de forma explícita pelo tribunal, por ocasião dos julgamentos em comento, quais sejam: a) os preços praticados em relação aos produtos cujas operações se sujeitem à medida eram homogêneos, na grande maioria das vezes inclusive, sugeridos pelo fabricante ou até tabelados, como acontecia com combustíveis no passado;[90] b) a regulação da base de cálculo, nos termos da lei complementar foi considerada a mais próxima possível da realidade.[91]

Percebe-se, pois, que é possível reconstruir algumas hipótese de incidência, consistentes em regras de prevalência condicionadas, resultantes da reconstrução dos argumentos com os quais examinaram-se, em duas ocasiões distintas, intervenções sobre o âmbito de proteção do direito fundamental à graduação de impostos conforme a capacidade contributiva, mediadas pelo regime de substituição tributária para frente por fato gerador presumido no âmbito do ICMS.

---

86 STF, RE 213.369-5 SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, D.J. 1.12.2000, p. 12 do voto do relator (p. 397 dos autos). STF, ADI 1.851-4 AL, Rel. Min. Ilmar Galvão, D.J. 22.11.2002, pp. 14-15 do voto do relator (pp. 162-163 dos autos).

87 STF, ADI 1.851-4 AL, Rel. Min. Ilmar Galvão, D.J. 22.11.2002, p. 14 do voto do relator (p. 162 dos autos). O voto do Ministro Moreira Alves fala que o regime é aplicável em casos de "dificuldade praticamente intransponível" posta pelos níveis de sonegação. (p. 184 dos autos).

88 STF, ADI 1.851-4 AL, Rel. Min. Ilmar Galvão, D.J. 22.11.2002, p. 15 do voto do relator (p. 163 dos autos).

89 STF, ADI 1.851-4 AL, Rel. Min. Ilmar Galvão, D.J. 22.11.2002, p. 182 dos autos.

90 STF, RE 213.369-5 SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, D.J. 1.12.2000, pp. 22-23 do voto do relator (pp. 407-408 dos autos).

91 STF, ADI 1.851-4 AL, Rel. Min. Ilmar Galvão, D.J. 22.11.2002, p. 2 da ementa, p. 29 do voto do relator (p. 167 dos autos).

4.2 O direito a pagar imposto sobre a renda da pessoa jurídica a partir da base mais próxima possível do lucro (dedutibilidade de créditos de ICMS como custo)

Se o Constituinte considerou o lucro das empresas manifestação de capacidade contributiva, o contribuinte tem um direito prima facie de pagar o referido tributo sobre uma base de cálculo que se aproxime, ao máximo possível, do lucro líquido da empresa, logo, levando-se em conta todos os custos efetivamente suportados. Esse direito foi restringido relação a uma empresa, por meio do art. 289, § 3º, do Regulamento do Imposto de Renda, ao vedar a dedutibilidade dos custos de impostos que, em tese, seriam recuperáveis por meio do sistema de crédito e débito inerente a certos tributos.

A intervenção sobre o âmbito de proteção do direito fundamental, na verdade, se deu porque o contribuinte exercia atividade exportadora, de modo que, por força de imunidade constitucional (art. 155, § 2º, X, *a*, CF/88) não tinha débitos de ICMS a serem compensados com os créditos decorrentes do imposto incidente ao longo da cadeia, que, pela mesma regra constitucional imunizante ele teria direito de aproveitar. Daí porque pleiteou em juízo que fosse reconhecida a natureza de custo desses créditos de imposto nunca realizados, sob a condição de os submeter à tributação se e quando fossem realizados.

O Superior Tribunal de Justiça considerou expressamente haver aí uma restrição ao princípio da capacidade econômica do contribuinte,[92] bem como que a medida interventiva se justificava, em princípio, na praticabilidade da tributação,[93] mas reputou-a inválida. Em princípio, parece ter havido a construção de uma regra, que simplesmente proíbe a tributação do que não revele capacidade contributiva.[94] Mas, o fato de se considerar expressamente a possibilidade de presunções e padronizações, já revela a possibilidade de relativização do referido direito, principalmente porque a regra da capacidade contributiva, a proibir a tributação do que não revele riqueza não parece exatamente aplicável ao caso, em que se trata especificamente da consideração de um elemento da base de cálculo de acordo com as particularidades do contribuinte (ser

92 STJ, REsp 1.011.531 – SC, Rel. Min. José Delgado, D.J.e 26.3.2008, p. 4 do voto do relator que integra o acórdão.
93 STJ, REsp 1.011.531 – SC, Rel. Min. José Delgado, D.J.e 26.3.2008, p. 5 do voto do relator que integra o acórdão.
94 STJ, REsp 1.011.531 – SC, Rel. Min. José Delgado, D.J.e 26.3.2008, item 3 da ementa.

eminentemente exportador e não conseguir compensar os referidos créditos nem transferi-los a terceiros).

O exame de necessidade fica evidente quando o julgado leva em conta que há um outro meio igualmente eficaz de se garantir a implementação das regras do imposto referentes à formação da base de cálculo, que é permitir a dedução pelo contribuinte, mantendo-se para ele a obrigação de adicionar os referidos créditos a lucro do exercício em que eventualmente venha compensá-los ou transferi-los.

4.3 O direito de pagar o imposto de renda da pessoa jurídica com base na disponibilidade efetiva dos lucros (regras CFC – Controlled Foreign Corporations)

O direito fundamental à graduação de impostos conforme a capacidade contributiva inclui em seu âmbito de proteção uma série de posições jurídicas prima facie relacionadas à maior consideração possível dos índices dessa capacidade, a exemplo da renda, o que, por sua vez, implica o mesmo nível de observância dos elementos desse índice, a exemplo da realização da renda, posta no regramento brasileiro do imposto de renda da pessoa jurídica, por meio do conceito de "disponibilidade"[95]. Sendo a renda manifestação de aptidão para contribuir com as despesas gerais do Estado, é de se concluir que o adimplemento de tal obrigação pressuponha disponibilidade dos meios para tanto.

Desse modo, a disponibilidade da renda aparece como elemento cuja verificação deve se dar "ao máximo possível", salvo limitações fáticas ou jurídicas, ou seja, salvo justificativas proporcionais a tais restrições. No ano de 2001, a Medida Provisória n. 2.158-35 impôs uma forte intervenção sobre o âmbito de proteção do direito fundamental em questão, ao considerar disponíveis (logo, tributáveis) para empresas brasileiras lucros auferidos no exterior por outras pessoas jurídicas a elas coligadas, ou por elas controladas, em termos societários, independentemente de qualquer distribuição efetiva desses resultados, ou até de qualquer deliberação nesse sentido.

O fim atribuído a tal tipo de legislação é o combate ao abuso, referindo-se a contribuintes que mantenham investimentos no exterior cujos resultados nunca sejam distribuídos ou disponibilizados no Brasil, com o único fim de os manter fora do alcance

95 SCHOUERI, Luís Eduardo. O conceito de renda e o artigo 43 do Código Tributário Nacional: entre a disponibilidade econômica e a disponibilidade jurídica. In: *André Elali, Evandro Zaranza, Kallina Flôr dos Santos (coords.), Direito corporativo: temas atuais. 10 anos André Elali Advogados.* São Paulo: Quartier Latin, 2013, pp. 343-357, (354-355).

da tributação. Foi com base nessa finalidade que referida legislação se submeteu ao controle de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal[96].

Trata-se de julgado bastante complexo, por conta da diversidade de posicionamentos adotados pelos ministros daquela corte, basicamente em função da combinação de dois elementos: a) caracterizar-se a empresa que aufere os lucros no exterior como controlada ou coligada em relação a pessoa jurídica domiciliada no Brasil; b) estar referida controlada ou coligada domiciliada em país com tributação favorecida.[97] Essas foram circunstâncias que, na opinião manifestada pelos julgadores em seus votos e nos debates deveriam ter sido diferenciadas pela legislação em questão.

Houve posições que não levaram os elementos combinados acima, que não serão considerados aqui por não terem alcançado maioria de votos sob nenhum aspecto. O dilema enfrentado pela corte se deu exatamente porque não se alcançou maioria em relação a nenhum entendimento "integral" de nenhum ministro. No entanto, formaram-se duas posições majoritárias a respeito de duas possíveis combinações dos elementos acima expostos.

Houve consenso em 6 votos a respeito da constitucionalidade da regra em relação a empresas localizadas em países de tributação favorecidas e sobre as quais a pessoa jurídica brasileira tenha o controle societário. Por outro lado, contaram-se em 6 dos votos o consenso acerca da inconstitucionalidade da medida no tocante a empresas que, além de não estarem domiciliadas no exterior sejam apenas coligadas com o contribuinte brasileiro, sem que esse goze de posição de controle. Essa convergência é suficiente para os fins ilustrativos perseguidos neste trabalho por meio da referência a esses casos. E a fundamentação do voto do ministro relator para o acordão serve para também embasar os dois consensos alcançados.

Com efeito, o relator para o acórdão, em seu voto, procedeu substancialmente ao controle de proporcionalidade da medida. Inicialmente, situou a questão no âmbito de proteção do direto fundamental em questão, ao manifestar ser essencial para a tributação em comento que haja a efetiva realização da renda.[98] Por outro lado, identificou o regramento como uma intervenção sobre esse âmbito de proteção, pelo fato da medida desconsiderar uma série de circunstâncias que poderiam revelar inexistência de

96 STF, ADI 2.588 DF. Rel. Min. Ellen Gracie. Rel. para o acórdão Min. Joaquim Barbosa. D.J.e 10.2.2014.
97 STF, ADI 2.588 DF. Rel. Min. Ellen Gracie. Rel. para o acórdão Min. Joaquim Barbosa. D.J.e 10.2.2014. Ementa do acórdão.
98 STF, ADI 2.588 DF. Rel. Min. Ellen Gracie. Rel. para o acórdão Min. Joaquim Barbosa. D.J.e 10.2.2014, pp. 13-14 do voto do relator para o acórdão.

disponibilidade para o contribuinte brasileiro,[99] mesmo após a percepção do lucro pela controlada ou coligada no exterior.[100]

O considerou haver uma finalidade a justificar, em princípio, o regramento: o combate ao abuso por parte de alguns contribuintes.[101] Mais ainda, afirmou que a arrecadação não é um fim em si mesmo, que possa justificar tais restrições,[102] e tampouco a mera comodidade da administração tributária se prestaria a tanto.[103] Nessa linha, a própria identificação de um fim justificador da medida já configurou sua adequação, também assumida pelo ministro, ao afirmar que a medida poderia ser justificar em função do combate à evasão.

Então, procedeu-se ao exame de necessidade, identificando-se a existência de medidas alternativas (inclusive com recurso ao direito comparado), igualmente eficazes para o combate ao abuso pretendido, no entanto, menos restritivas aos direitos fundamentais,[104] a exemplo da limitação da hipótese de incidência do regime a empresas sediadas em paraísos fiscais, bem como da própria investigação acerca da efetiva disponibilidade dos lucros pelo contribuinte brasileiro.[105] A existências de tais medidas alternativas, portanto, pode ser reconstruída como o resultado de uma regra de prevalência condicionada, ou seja, forma uma hipótese de incidência do direito fundamental, cuja consequência é a invalidade da intervenção estatal.

Os três casos cuja solução aqui se reconstruiu servem para demonstrar na prática o desenvolvimento do modelo metodológico aqui proposto. Ele não é uma panaceia, tampouco livre de dificuldades, como aliás, nenhum outro é. Mas se puder contribuir para que os direitos fundamentais em matéria tributária sejam aplicados de forma cada vez mais transparente, especialmente por viabilizar que as cortes sejam cada vez mais confrontadas com suas próprias razões de decidir, ele já terá alguma valia.

---

99 SCHOUERI, Luís Eduardo. Imposto de renda e lucros auferidos no exterior. In: *Grandes questões atuais do direito tributário, 7º vol.* São Paulo: Dialética, 2007, pp. 303-330, (313 ss.).
100 STF, ADI 2.588 DF. Rel. Min. Ellen Gracie. Rel. para o acórdão Min. Joaquim Barbosa. D.J.e 10.2.2014, pp. 11-13 do voto do relator para o acórdão.
101 STF, ADI 2.588 DF. Rel. Min. Ellen Gracie. Rel. para o acórdão Min. Joaquim Barbosa. D.J.e 10.2.2014, p. 15 do voto do relator para o acórdão.
102 STF, ADI 2.588 DF. Rel. Min. Ellen Gracie. Rel. para o acórdão Min. Joaquim Barbosa. D.J.e 10.2.2014, p. 15 do voto do relator para o acórdão.
103 STF, ADI 2.588 DF. Rel. Min. Ellen Gracie. Rel. para o acórdão Min. Joaquim Barbosa. D.J.e 10.2.2014, p. 10 do voto do relator para o acórdão.
104 SCHOUERI, Luís Eduardo. Transparência fiscal internacional, proporcionalidade e disponibilidade: considerações acerca do art. 74 da Medida Provisório n. 2.158-35. *Revista dialética de direito tributário (142/39)*, 2007, pp. 46 ss.
105 STF, ADI 2.588 DF. Rel. Min. Ellen Gracie. Rel. para o acórdão Min. Joaquim Barbosa. D.J.e 10.2.2014, pp. 15-16 do voto do relator para o acórdão.

Por outro lado, os julgados acima têm em comum o fato de as medias interventivas serem todas justificadas, ao menos em princípio, na praticabilidade da tributação e no combate ao abuso, sem que se estabelecesse de forma clara a relação que se trava entre a justiça fiscal, a praticabilidade e o combate ao abuso, o que pode complementar sobremaneira a compreensão dos problemas a serem resolvidos em casos como esses relatados.

CAPÍTULO VII

A SIMPLIFICAÇÃO, O COMBATE AO ABUSO E A RELAÇÃO DIFÍCIL DELES ENTRE SI E COM OS DIREITOS FUNDAMENTAIS

1. Simplificação e igualdade na tributação

Acima foram delineados alguns contornos da simplificação do sistema tributário com vista a evidenciar seu caráter de bem coletivo. A não distributividade desse estado de coisas se evidencia pelo fato de que promover uma simplificação para cada contribuinte poderia gerar exatamente o efeito contrário ao desejado, é dizer uma infinidade de regimes. Simplificar a apuração e arrecadação de tributos exige, portanto, a generalização.

Ocorre que a generalidade das regras pode ser instrumentalizada por uma série de medidas, algumas, geralmente, consideradas de ordem material e outras de natureza procedimental. Assim é que, de um lado, fala-se, por exemplo, em globalizações, tipificações e ficções e, de outro, fala-se geralmente em presunções. A definição desses conceitos e as relações entre eles demandaria abordagem cuja extensão escaparia aos limites deste trabalho, que deveria ser feita, caso imprescindível para o desenvolvimento dos argumentos aqui expostos, o que não parece, contudo, ser o caso.

Mostra-se suficiente, para os presentes propósitos, afirmar que presunções são normas de índole processual, que invertem o ônus da prova, [1] enquanto ficções são regras materiais de remissão, por meio das quais o legislador imputa a um fato, a consequência já prevista para outro fato, tornando-os "equivalentes" para efeitos dessa consequência jurídica especificamente. [2] Por sua vez, tipificações[3] seriam toda sorte de regramentos que

---

1 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Distribuição disfarçada de lucros.* São Paulo: Dialética, 1996, pp. 108-129. FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário.* 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005 pp. 105-155, 210-259.

2 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 1,* pp. 97-108, 129-130.

3 HEIL-FROIDEVAUX, Adrienne. *Steuerrechtliche Praktikabilität unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten.* Bern: Stämpfli, 2006, pp. 28-49, 59-61. Essa autora tenta fazer uma distinção entre tipificação (*Typisierung*) e esquematização (*Schemmatisierung*), mas admite que, na prática, tal diferenciação pode ser repleta de dificuldades. O conceito de esquematização ensaiado por Heil-Froideveaux, parace algo muito próximo do que Misabel Derzi chama de "abstrações generalizantes", que nada mais é senão um "modo de pensar tipificante", abstraindo diferenças e fixando padrões legais rígidos com base "na média dos casos". DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo.* 2ª ed. São Paulo: RT, 2007, pp. 318 ss., especialmente, 321-336. Já Regina Helena Costa prefere se valer do termo "abstrações generalizantes" para designar um gênero de instrumentos de realização da praticabilidade, cujas espécies seriam as presunções, as ficções, os indícios, as normas de simplificação, os conceitos jurídicos indeterminados, as cláusulas gerais e as normas penais em branco. COSTA, Regina Helena. *Op. cit. Nota 70,* pp. 159 ss. Exatamente pela univocidade de sentido do termo, ele não será usado aqui.

se afastam de considerações individualizadas, criando padrões fixos (conceitos que consideram poucas notas distintivas)[4] a partir do que é típico.

Em meio a tais regramentos, é bastante comum que na literatura em língua alemã se fale em *Pauschalierung,* [5] que, além de poder ser traduzido como "globalização", aqui pode ser entendido como uma espécie de tipificação aplicada à determinação de valores, seja como elementos da base de cálculo dos impostos (como montantes dedutíveis a título de determinadas despesas), seja formando essa própria base (como no caso do regime de substituição tributária por fato gerador presumido).[6]

Nesse último tipo de regramento, por exemplo, é possível verificar a combinação de tais medidas, uma procedimental e outra material, visto que o legislador se vale de uma *presunção de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária* e, materialmente, se vale de uma *tipificação para definir a base de cálculo* do imposto. Tal regime é um bom pano de fundo para se demonstrar que sob o mote da simplificação se pode raciocinar juridicamente em direções bem diferentes a depender da perspectiva pela qual se argumente em favor de um imposto mais simples.

Como mencionado acima, a simplicidade pregada por Adam Smith em favor do contribuinte é bastante diferente daquela pela qual se justificou a constitucionalidade do regime de substituição tributária para frente por fato gerador presumido, por ocasião da decisão tomada pelo STF na ADI 1851.[7] Pois se tal regime pode implicar bastante comodidade para a Administração tributária, também pode, paralelamente, provocar significativo aumento de complexidade para alguns contribuintes. Isso já introduz a questão: A simplificação dos tributos é prescrita pelo direito em favor de quem?

Tomado como paradigma esse mesmo julgamento, é possível se questionar em que consiste a simplificação tributária. Normalmente tratada e debatida sob o signo da praticabilidade, a simplificação se identifica com ela? Ainda que se assuma que a simplificação e a praticabilidade são sinônimos, é importante questionar o que exatamente elas significam. Esta pergunta pode parecer sem importância, inicialmente, talvez até pelo

---

4 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 12,* pp. 673-674. Isso significa dizer que "tipificação" aqui não é o ato de o legislador estabelecer tipos, mas sim conceitos, como afirma Schoueri. A tipificação está no modo "generalizante" com que o legislador fixa seus padrões legais, seja na hipótese, seja no consequente normativo, padrões esses que, ao contrário dos tipos, são operados rigidamente por subsunção, daí a procedência das críticas de Misabel Derzi acerca de confusão que se faz entre o estabelecimento de tipos legais e o "modo de pensar tipificante", que fixa padrões fixos. DERZI, Misabel. *Op. cit. Nota 3,* pp. 155-336.

5 HEIL-FROIDEVAUX, Adrienne. *Op. Cit. Nota 3,* pp. 62-70.

6 TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung, B. I.* 2 Auf. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 349.

7 Capítulo V.

caráter relativamente intuitivo da resposta. Afinal, simplificar a apuração e o recolhimento de tributos é torná-la praticável, ou torná-la praticável é fazê-la simples. Assim, por exemplo é que se veem as observações de Humberto Ávila,[8] no sentido que o regime em questão, bem como qualquer um outro que se baseie em estimativas, tipificações ou globalizações, nos casos em que a fiscalização do imposto se mostrar senão impossível, extremamente difícil.

Se a impossibilidade já é uma situação de difícil constatação, muito mais é a evidência da extrema dificuldade, afinal, é de se perguntar a partir de que ponto o recolhimento de um tributo é extremamente difícil. Ocorre que o Supremo Tribunal Federal, em uma primeira análise, parece não ter sido tão exigente com o legislador tributário no que se refere a esta condição de instituição da substituição tributária por fato gerador presumido, pois lá, em vez de extrema dificuldade ou mesmo impossibilidade, falou-se em "comodidade". Esta frouxidão caracterizadora daquela decisão parece ter feito eco nos órgãos responsáveis pela política fiscal do ICMS, que hoje se valem do mecanismo sem nenhuma preocupação com o fato de estarem ou não diante de extrema dificuldade ou impossibilidade para a Administração tributária, ao contrário, o fazem em situações em que somente a pura "comodidade" poderia servir de fundamento. Por óbvio, é preciso se questionar se realmente a Constituição autoriza um tal fundamento para restrição a direitos fundamentais.

São essas as questões que precisam ser pontualmente enfrentadas. Afinal, por que é devido simplificar ou tornar praticável um regramento tributário? Esta finalidade abriga a mera comodidade da Administração tributária? Além disso, este é um estado de coisas que deve ser buscado somente pela ótica do fisco ou também pela do contribuinte? A essas perguntas, soma-se outra sobre a relação entre simplificação e combate ao abuso: elas convergem ou se opõem? Fato é que esses bens coletivos são justificações para a intervenção sobre o âmbito de proteção de alguns direitos fundamentais, especialmente o os direitos a critérios de igualdade, pelo que algumas hipótese de incidência já foram definitivamente estabelecidas na prática judicial brasileira, é dizer, em alguns casos eles já foram ponderados e algumas regras de prevalência condicionada já foram estabelecida.

8 ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário.* 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, pp. 375. ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 60,* p. 95.

1.1 A normatividade da simplificação

A breve comparação de alguns textos constitucionais no que refere à normatização dos tributos evidencia que nenhum dos exemplos citados se aproxima minimamente do texto brasileiro de 1988, cujos dispositivos tratando da tributação são inúmeros, tanto no que se refere ao regramento material, como formal, do referido sistema. Por isso, pode causar estranheza o fato de um tal documento constitucional, por um lado tão abrangente e quase exaustivo na regulação dos tributos, por outro não tenha dedicado nenhum dispositivo específico ao bem coletivo consistente na simplificação dos tributos ou sua praticabilidade. Lembre-se que até a transparência foi prevista (art. 150, § 5º). Em outros termos, é de se questionar se a praticabilidade ou a simplificação dos tributos teriam mesmo caráter normativo, já que não gozaram de previsão expressa em um texto constitucional tão minudente.

Esta pergunta torna-se ainda mais pertinente quando se percebe que, no entanto, a simplificação foi prevista expressamente, porém de forma bastante específica, em favor de micro e pequenas empresas.[9] Uma interpretação mais apressada da Constituição talvez levasse à conclusão de que se o constituinte brasileiro procurou ser absolutamente minucioso ao tratar dos tributos e, se só prescreveu a praticabilidade de forma específica no âmbito da tributação de micro e pequenas empresas, seria porque ela é um estado de coisas prescrito pelo direito somente nos estritos limites dessa classe de contribuintes. Mais ainda, seria o caso de se indagar se a praticabilidade em favor da Administração teria sido prescrita como um bem coletivo. Em relação aos sujeitos da simplificação, o exame dar-se-á em seguida. Antes é preciso analisar se a praticabilidade administrativa e a simplificação dos tributos são um fim prescrito genericamente a todo sistema tributário.

A resposta é afirmativa.[10] A simplicidade da tributação é um estado de coisas, em certa medida, necessário para a realização das próprias finalidades dos tributos, especialmente a arrecadatória. Mas não é só. Trata-se também de uma finalidade intermediária das próprias funções das normas tributárias, em especial a função repartidora de encargo, sendo preciso concordar com Ávila[11], no sentido de que o fim último das

---

9 Art. 146, III, *d,* CF/88.

10 Regina Helena Costa entende que a praticabilidade é um princípio jurídico, partindo da premissa de que se trata de norma com elevado grau de abstração e generalidade. Embora não se adote aqui a mesma concepção de princípios da autora, é de se concordar com a normatividade que ela atribui ao objeto em questão. Ver: COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte.* São Paulo: Malheiros, 2007, pp. 92-93.

11 ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária.* São Paulo: Malheiros, 2008, p. 91.

padronizações "continua sendo a realização eficiente da igualdade geral". A justiça na repartição de encargos depende de um certo grau de simplificação e da praticabilidade da apuração e da arrecadação de tributos. Mais uma vez o exemplo alemão do "imposto dos tolos" serve de evidência.

Não adianta que uma determinada lei seja absolutamente equânime na distribuição dos encargos fiscais e leve em conta as mais detalhadas circunstâncias de cada caso, seja com relação aos índices de capacidade contributiva, seja no que toca aos índices de outros critérios de discriminação entre contribuintes relacionados à correção de falhas de mercado (como o nível de poluição, por exemplo). Se uma tal lei não for aplicada e esses critérios não forem na prática desenvolvidos na determinação do montante que cada contribuinte irá pagar a título de impostos, não se terá realizado justiça distributiva nenhuma.

Por isso a afirmação de que a simplificação não é um fim "externo" à justiça distributiva, nem à função repartidora de encargo, nem mesmo à função repartidora de encargos conforme a capacidade contributiva, para ser mais específico. A praticabilidade é um estado de coisas necessário à própria graduação de impostos conforme a capacidade contributiva, pelo que, ela não é um estado de coisas autônomo, caso se adote uma distinção entre fins internos ao direito e fins externos. Ela é um bem coletivo, mas de caráter instrumental.[12]

Talvez ela seja incluída muitas vezes no assim-chamado campo da extrafiscalidade exatamente para satisfazer o requisito necessário à sua submissão ao controle de proporcionalidade. É dizer, quando se afirma que somente é possível examinar a proporcionalidade de normas com finalidade extrafiscal ou externa e se pretende defender que normas visando à praticabilidade devem se submeter a esse exame, é absolutamente necessário incluir a simplificação e a praticabilidade no âmbito da extrafiscalidade.

Considerar que a praticabilidade da tributação é um "estado de coisas autônomo" ou um fim "externo ao próprio direito" e, portanto, torná-la um fim em si mesmo, acaba por legitimar interpretações da Constituição como aquela que concebe a praticabilidade no sentido de comodidade, compreensões essas repudiadas pelos próprios autores que sustentam a inclusão da praticabilidade no campo extrafiscal.[13] Com isso se permite que a praticabilidade seja perseguida ainda que não tenha nenhuma relação de

12 Capítulo V.
13 Capítulo IV.

causalidade com a efetivação dos critérios materiais de comparação entre contribuintes, bastando para sua admissibilidade que ela exija menos esforços da Administração tributária.

Quando se entende que a simplificação da apuração, fiscalização e arrecadação de impostos só se justifica como um fim intermediário para a implementação dos critérios materiais de igualdade prescritos ou autorizados pela Constituição, ela deixa de autorizar a restrição à efetivação desses critérios, afinal se ela é "meio para algo", não pode mitigar esse mesmo objeto. E é o próprio texto constitucional que impõe essa interpretação. Ele não contém qualquer dispositivo autorizador da simplificação pela simples comodidade.

Simplificar tributos é, em certa medida, um estado de coisas imposto pela própria justiça distributiva, como condição necessária à efetivação concreta dos seus critérios materiais de comparação. Mas esta afirmação pode e deve levantar uma objeção de imediato. Se a simplificação serve para implementar critérios de justiça distributiva, como pode ela mesma se opor aos direitos fundamentais? De fato, a relação entre praticabilidade e direitos fundamentais é extremamente complexa por ser paradoxal. Isso foi percebido por Ricardo Gregório[14], que evidenciou a oposição a igualdade geral à igualdade particular, afirmando que a essas duas dimensões correspondem "princípios independentes", que, por sua vez, são apoiados em "concepções distintas do ideal de justiça".

Os diferentes princípios a que se refere o autor são, na verdade, normas que conferem direitos fundamentais em oposição a normas que autorizam ou obrigam o Estado a adotar determinadas medidas para realizar bens coletivos, medidas essas consistentes na desconsideração de individualidades, mas não na adoção de critérios diversos de comparação, pois isso só se justifica diante de efeitos indutores.[15] A mesma distribuição da carga tributária conforme determinados critérios materiais de comparação é um bem coletivo, que só existe efetivamente se fruído por todos, mas também é objeto de direitos fundamentais.

A oposição entre direito fundamental e bem coletivo está exatamente no fato de serem mandamentos de otimização. Enquanto ao indivíduo interessa que seu imposto seja, na maior medida possível, graduado conforme a sua própria capacidade contributiva, à sociedade e ao Estado interessa que os impostos sejam graduados pelo legislador, na

---

14 GREGÓRIO, Ricardo. *Preços de transferência: arm's lenght e praticabilidade.* São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 276.
15 Capítulo IV.

maior medida possível, conforme a capacidade contributiva de todos e que tal graduação seja implementável, na maior medida possível de forma isonômica. E por incrível que pareça, o cumprimento de uma dessas normas pode contradizer o cumprimento da outra, como foi percebido em meio aos debates para uma reforma tributária ocorrida na Alemanha da década de 70, percebendo-se que embora ambos quisessem a simplificação, fisco e contribuinte, sua efetivação colide com a justiça individual, originando de inúmeras complexidades.[16]

Um exemplo ajuda a ilustrar. Assuma-se, primeiro, que a propriedade de um veículo automotor seja um índice de capacidade contributiva. Se os contribuintes têm direito a que seu imposto seja graduado segundo sua própria capacidade, a base de cálculo do imposto estadual sobre a propriedade de veículos automotores deve expressar, da forma mais próxima possível, o valor de mercado daquele bem. Sabe-se que o valor de mercado exato do bem só poderá ser aferido "no mercado", é dizer, quando da sua alienação. Com isso já se percebe que o valor de qualquer veículo na composição da base de cálculo do referido imposto não passa de uma aproximação.

Mas quanto mais longe se for na apuração deste valor em relação a um contribuinte menos possível será aprofundar a mesma averiguação em relação a outro. Seria como se os contribuintes competissem pelos esforços do fisco, que são uma espécie de "recurso escasso". Em busca de bem distribuir esse "esforço" entre todos os contribuintes, o Estado costuma adotar medidas que limitam essa investigação. No entanto, às vezes podem passar o limite. Percebe-se que a consideração individual precisa ser limitada para que ela não se esgote em um estreito círculo de contribuintes. A praticabilidade e a simplificação necessárias à distribuição da atenção do fisco a todos impõe, portanto, limites aos direitos fundamentais, pelo que surge a necessidade de se identificarem "limites aos limites" (*Schranken Schranken*), representados pelas regras de prevalência condicionada que vão resultando da prática judicial.

Por isso, é de se enxergar com cautela a afirmação de Regina Helena Costa[17] referente a caso semelhante (planta genérica de valores de imóveis), no sentido de que, sempre que esta base de cálculo implicar pagamento "de imposto maior que o devido, caso fosse realizada uma avaliação individual do imóvel", será possível seu questionamento pelo contribuinte. Não se pode esquecer que a avaliação individual também é uma

16 Bundesministerium für Wirtschaft und Finanzen. Gutachten der Steuerreformkommission. Bonn: Wilhelm Stollfuß, 1971, p. 29.
17 COSTA, Regina Helena. *Op. cit. Nota 10,* p. 259.

"aproximação", variando-se, apenas o grau de precisão. É preciso ter cuidado para não se tornar inviável a apuração da base de cálculo do imposto de cada contribuinte em confronto com a tabela "tipificada". É claro que é possível ao contribuinte contestar a base de cálculo do tributo, mas não por qualquer centavo, nem qualquer diferença entre o valor estimado e o valor que a avaliação individual apontar. É preciso, por exemplo, demonstrar que o nível de generalização era desnecessário, porque a consideração de um determinado detalhe não tornaria a apuração do imposto menos viável para o fisco.

Não se pretende aqui proceder à avaliação de cada colisão possível, o que depende de circunstâncias do caso concreto, mas apenas firmar os contornos da normatividade da simplificação dos tributos. Ela, portanto, é uma imposição do próprio princípio formal da igualdade. Este princípio, exatamente pelo seu caráter formal, *exige* a adoção de critérios materiais de comparação, apenas isso, impõe que haja critérios que posam ser justificados.[18] São outras normas, por sua vez, que *obrigam* à adoção de determinados critérios materiais de comparação específicos, a exemplo da capacidade econômica do contribuinte no âmbito dos impostos em geral (art. 145, § 1º, CF/88) e a essencialidade do produto, no âmbito específico do IPI (art. 153, § 3º, I, CF/88). Por outro lado, também há normas que *autorizam* alguns critérios materiais de comparação, como aquela mesma essencialidade do produto ou serviço no âmbito do ICMS (art. 155 § 2º, III, CF/88), e o tipo de uso do imóvel no caso do IPTU (art. 156, § 1º, II, CF/88). Por fim, há normas que *proíbem* a adoção de certos critérios de comparação, como é o caso da capacidade econômica do contribuinte no caso das taxas (art. 145, § 2º).

Naquele primeiro caso, quando o direito objetivo prescreve aqueles critérios, eles, além de serem objeto de posições ou relações de direitos fundamentais subjetivas, passam a ter sua implementação, tal qual delineada pelo legislador, o mais geral possível como um estado de coisas prescrito juridicamente. Esta implementação não se resume à previsão legal, senão que exige sua igual aplicação. É dizer, o estado de coisas em que se observe ao máximo a capacidade contributiva de todos, depende de um estágio intermediário (instrumental), qual seja a praticabilidade desta observância no âmbito geral.

A praticabilidade decorre, portanto, do próprio princípio formal da igualdade,[19] porque este não exige apenas que haja critérios materiais justificados na previsão abstrata das regras tributárias, tampouco bastando que sejam previstos índices adequados desses critérios. O princípio geral da igualdade exige que tais índices daqueles critérios sejam

18 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário.* 3ª ed. São Paulo: 2013, pp. 329-329.
19 NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pegar impostos.* Coimbra: Almedina, 2004, pp. 620-621.

implementados concretamente no maior número de casos possível.[20] Dito de outro modo, a imposição de que todos sejam discriminados com base em critérios justificados só é cumprida quando todos são, efetiva e concretamente discriminados com base em tais parâmetros. É a antiga distinção entre igualdade na lei e perante a lei. A praticabilidade é um requisito para a igualdade perante a lei.

É claro que a mesma praticabilidade pode se opor à essa igualdade perante perante a lei (que ela deveria servir) quando concretizada por meio de tipificações praticadas pela Administração tributária em vez do legislador, tal qual ocorre na Alemanha. Isso explica boa parte das críticas e oposições entre igualdade e praticabilidade, feitas naquele país, a exemplo de Josef Isensee.[21] Daí porque essas críticas precisam ser cuidadosamente contextualizados no Brasil, onde o maior "concretizador" da praticabilidade é o legislador.

Fixado, portanto, o princípio formal da igualdade, como fundamento normativo da praticabilidade, é preciso voltar ao seu exame conceitual. Afinal, o que é a praticabilidade que autoriza a restrição a critérios materiais de igualdade pela ótica individual? Além disso, o presente tópico fez referencia à simplificação, impondo-se responder à pergunta sobre se ela e a praticabilidade são expressões que podem ser usadas de forma equivalente na dogmática dos direitos fundamentais.

1.2 A simplificação e a praticabilidade prescritas pelo Direito

Como visto, a simplificação do sistema tributário é uma finalidade intermediária à própria função repartidora de encargos, o que não impede que sua implementação conflite com direitos fundamentais igualmente justificados por esta repartição. Mas o fato de funcionar com vistas à repartição de encargos sob a ótica coletiva por si só já limita o alcance desta simplificação que o direito não só autoriza, como até exige. Dito de outro modo, justiça distributiva pela ótica coletiva autoriza e exige a simplificação; o problema é saber em que medida.

Isso impõe questionar se a comodidade da Administração tributária pode ser justificada como um efeito simplificador que justifique intervenções sobre o âmbito de proteção de direitos fundamentais. É de se concluir que isso até é possível, mas em limites

---

20 TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung, B. I.* 2 Auf. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, pp. 348, 354-356, especialmente, p. 355.
21 ISENSEE, Josef. *Die typisierende Verwaltung: Gesetzesvollzug im Massenverfahren am Beispiel der Typisierenden Betrachtungsweise des Steuerrechts.* Berlin: Duncker & Humblot, 1976, pp. 133-134.

bastante estreitos. E é nesses limites que devem ser compreendidas as manifestações do Supremo Tribunal Federal alusivas a tal comodidade[22].

Simplificar a apuração, fiscalização e arrecadação de tributos é algo que precisa ser feito em duas situações que, embora tenham limites fluídos, não se confundem. A primeira delas se dá quando um certo tributo, de outro modo, não poderia ser apurado, fiscalizado ou cobrado com níveis mínimos de eficácia[23], pondo em perigo a própria igualdade na aplicação da lei, conforme decidido pelo Tribunal Constitucional Federal alemão[24]. Seriam exemplos aqui, o tão citado caso teutônico do "imposto dos tolos" e, quiçá, em certos estados brasileiros, o imposto sobre doações. Fala-se aqui em simplificação no sentido mais estrito de praticabilidade, viabilidade.

O imposto, de outro modo, não seria praticável, faticamente possível. É importante apenas observar que a possibilidade fática deve ser considerada relativamente à própria existência de recursos disponíveis para as atividades da Administração tributária. Se a administração de um certo imposto sob determinados regramentos exigir, por exemplo, uma quantidade de agentes de fiscalização muitas vezes superior à existente, pode estar-se diante de uma impossibilidade, aqui representada por uma extrema onerosidade em termos absolutos. Seria a hipótese, de um orçamento não permitir multiplicarem-se por três, por exemplo, a quantidade de auditores fiscais ainda que com vistas à arrecadação.

A segunda situação em que a simplificação se justifica é verificada quando um certo tributo, em termos fáticos, até poderia ser apurado, fiscalizado e arrecadado, inclusive com elevado grau de precisão, mas isso implicaria uma grande desproporção entre o montante arrecadado e o montante despendido indiretamente para tanto. Fala-se aqui nos custos indiretos dos tributos, que, por sua vez, podem ser compreendidos sob duas óticas, do contribuinte[25] e da Administração Tributária[26]. Em qualquer dos casos, fala-se em uma onerosidade não absoluta, mas relativa à própria receita produzida pelo tributo.

---

22 STF, ADI 1851-4 AL. Rel. Min. Ilmar Galvão. D.J. 22.11.2002.
23 TIPKE, Klaus. *Op. cit. Nota 20,* pp. 349-350. ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 11,* p. 95.
24 BVerfGE 96, 1 (6). „Der Gleichheitssatz fordert nicht eine immer mehr individualisierende und spezialisierende Gesetzgebung, die letztlich die Gleichmäßigkeit des Gesetzesvollzugs gefährdet, sondern die Regelung eines allgemein verständlichen und möglichst unausweichlichen Belastungsgrundes". Em uma tentativa de tradução livre: "O princípio da igualdade não exige uma legislação cada vez mais individualizante que, ao final, ponha em perigo a própria igualdade na aplicação da lei, mas o regramento de uma base imponível compreensível de forma geral o menos possível sujeita à elisão."
25 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 18,* pp. 466-468.
26 HEIL-FROIDEVAUX, Adrienne. *Steuerrechtliche Praktikabilität unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten.* Bern: Stämpfli, 2006, pp. 26-27.

A simplificação que relaciona o valor do tributo ao custo para seu recolhimento pelo contribuinte corresponde à quarta máxima de Adam Smith[27], acima mencionada, de que o tributo deve retirar do contribuinte a menor quantidade possível acima do valor que efetivamente ingressar no tesouro público. Aqui, a simplificação caminha paralelamente à capacidade contributiva. Quanto menor o tributo a ser pago por um contribuinte, menor deve ser o custo imposto a ele para adimplir sua obrigação tributária. Isso diz respeito não só às obrigações acessórias, mas à própria formação da base de cálculo dos tributos, chegando-se a falar em uma necessária e proporcional relação entre o valor de cada imposto e o custo de sua apuração e recolhimento[28].

Em outros termos, não basta que o contribuinte tenha simples e poucas obrigações acessórias se o seu imposto apresentar enormes complexidades na apuração, o que, por si só implicará custos indiretos, que vão de prestadores de serviços a funcionários fixos, passando pela aquisição de sistemas de informática. Isso não quer dizer que às obrigações acessórias importe menos a simplificação ou que sua simplificação não guarde o mesmo paralelo com o critério da capacidade contributiva. Ao contrário, obrigações acessórias precisam ser simplificadas e reduzidas exatamente porque elas tendem a ser aleatórias à própria capacidade contributiva. Basta lembrar que entidades imunes se sujeitam às mesmas obrigações acessórias que seriam devidas caso não preenchessem os requisitos imunizantes.

Pela ótica do contribuinte, a complexidade pode até ser regressiva.[29] Pense-se em dois contribuintes do imposto de renda da pessoa jurídica que, em função de terem faturamentos brutos extremamente próximos estejam sujeitos a obrigações acessórias e dificuldades na própria apuração do imposto bastante semelhantes. No entanto, um deles tem elevada lucratividade em um mesmo período em que o outro amargou vultosos prejuízos. Não obstante esse último apure que sequer tem imposto a pagar no referido exercício e o primeiro tenha um elevado montante de imposto a adimplir, ambos podem ter experimentado custos indiretos muito próximos.

---

27 SMITH, Adam. *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations.* Livro eletrônico. Kindle, p. 317.

28 LANG, Joachim. *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer: rechtssystematischen Grundlagen steuerlichen Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht.* Köln: Dr. Otto Schmidt, 1988, pp. 145-146.

29 SANDFORD, Cedric. Tax Compliance Costs Matter: Chancellor Please Note. *British Tax Review (1976/204),* 1976, p. 209-210. BALDWIN, Trevor. Taxation Compliance Costs: Implications for the Small Business. *British Tax Review (1989/319),* 1989, pp. 326-328.

Ora, se embora tendo lucros muitíssimo diferentes ambos incorrem em custos e despesas muitos próximos para a apurar os impostos (ainda que negativo, no segundo caso) como para adimplir obrigações acessórias, tais custos e despesas terão sido muito mais pesados para o contribuinte com prejuízo que para o contribuinte lucrativo em relação às suas diversas capacidades contributivas. É dizer, quem tinha maior capacidade terá gasto menos em proporção à sua capacidade contributiva, quando comparado com o que tinha menos capacidade.

Já sob a ótica da Administração, o elevado custo de arrecadação de um imposto em cotejo com o próprio montante arrecadado parece ser um problema também bastante grave, mas talvez um pouco menos que pela ótica do contribuinte acima exposta. Explica-se. Quando pela ótica do contribuinte um imposto custa muito caro para ser apurado e suas obrigações tributárias serem cumpridas, este custo atingirá individualmente o contribuinte e o fará sem qualquer relação com sua capacidade contributiva.

Quando essa desproporção se dá pela ótica da Fazenda Pública, o montante correspondente à desvinculação entre receita arrecadada e o custo necessário a esta arrecadação será suportado por toda a sociedade, em princípio, segundo a capacidade contributiva. É que as despesas da Administração tributária são despesas gerais do Estado, custeadas pela receita de impostos. Portanto, quando a Fazenda Pública, precisar de muitos recursos para fiscalizar e arrecadar um certo imposto, esses recursos serão cobertos financeiramente pela própria receita de impostos e esta, em princípio, será auferida segundo a capacidade econômica do contribuinte ou quaisquer outros critérios materiais de justiça distributiva.

A questão pode ficar clara com um exemplo. Suponha-se que um imposto que proveja uma receita de 1.000 para a Fazenda Pública custe 10 para ser administrado pelo Estado e mais 10 para o contribuinte, no que refere à sua apuração. Esses 10 serão incluídos nas despesas gerais e serão custeados por toda a sociedade, seja à razão da capacidade contributiva de cada um, seja à razão de outro critério justificado, por exemplo, em função da correção de alguma falha de mercado.

Agora suponha-se que esse mesmo imposto tenha seu regramento alterado e boa parte das dificuldades na sua apuração sejam transferidas aos contribuintes (algo bastante familiar no Brasil); por uma abstração, suponha-se que 80% das dificuldades tenham se transferido ao contribuinte. A arrecadação de 1.000 passará a custar apenas 2 para os cofres públicos. Por outro lado, os contribuintes, que, para recolher os mesmos 1.000, antes gastavam mais 10, passarão a gastar mais 18. Cada contribuinte passará a ter 8

a mais de custo, sem que sua capacidade contributiva, tampouco qualquer outro critério justificado constitucionalmente, tenha aumentado.

Na primeira situação, o custo de 10 da Administração tributária era suportado pela sociedade de acordo, pelo menos em princípio, com critérios materiais de igualdade. Na segunda situação, 8 daquele custo anteriormente de 10, passam a ser suportados pelos contribuintes independentemente de qualquer critério material de comparação entre eles. É dizer, se antes o contribuinte hipotético pagava 1.000, de acordo com sua capacidade econômica, a título de impostos e 10 de forma aleatória (a título de custos indiretos), ele passará a pagar 18 de forma aleatória. Ele terá quase dobrado o custo que lhe é imposto sem concernir a nenhum critério material de justiça.

A complexidade no regramento de um imposto, portanto, pode ser vista tanto pela ótica do contribuinte quanto pela do fisco. Sob aquela ótica, ela afeta a própria igualdade na repartição de encargos. Sob essa última, ela toca a eficiência econômica, pois se expendem muitos recursos para auferir proporcionalmente poucos. Com efeito, a simplificação é devida em ambos os casos, ainda que não se possa falar em extrema dificuldade ou até impossibilidade.

Portanto, a simplificação dos tributos é um bem coletivo que geralmente autoriza medidas que intervêm sobre o âmbito de proteção dos direitos fundamentais. Em alguns casos, trata-se de uma finalidade que até fundamenta normas que obrigam o Estado a adotar tal tipo de medidas. Mas ela se manifesta de duas formas, uma que pode ser chamada de *simplificação viabilizadora* e outra a que se pode referir como *simplificação provedora de eficiência*. A simplificação viabilizadora garante a praticabilidade dos tributos, torna-os praticáveis, factíveis, executáveis, *possíveis na prática*; ela é uma obrigação positiva do Estado perante a sociedade. Já a simplificação provedora de eficiência apenas impõe limites à desproporção entre os tributos e os custos indiretos que eles impõem – custos esses que podem ser encarados pela perspectiva da apuração e recolhimento dos tributos pelo contribuinte, como também pela ótica da fiscalização e arrecadação por parte da Administração tributária. Aqui se tem um limite, uma proibição ao Estado de superar essa proporção.

A simplificação que se limite a conferir comodidade às atividades de tributação e arrecadação não tem fundamento constitucional algum. O fato de um acórdão do Supremo Tribunal Federal mencionar esta razão como uma espécie de "fundamento a mais" para sua decisão não permite concluir que a simplificação possa ser perseguida de

forma autônoma na definição das regras tributárias. Simplesmente não é possível encontrar na Constituição qualquer suporte para esse argumento.

É preciso contextualizar e sistematizar os fundamentos daquela decisão e reconstruir seu suporte argumentativo com vistas a saber o que efetivamente justificou tal decisão (e eles existem) e pode servir de fundamento para outros casos, para que esses argumentos possam ser levados de volta aos órgãos judiciais e se deduzam, cada vez mais, regras de prevalência condicionadas entre direitos fundamentais do contribuinte e bens coletivos relacionados à tributação. Simplesmente criticar aquela decisão e afirmar que ela não levou direitos fundamentais a sério não vai trazer nenhum ganho para esses próprios direitos. O Tribunal precisa é se confrontar novamente com suas próprias razões de decidir, em face de argumentos que evidenciem, inclusive, que a corte, infelizmente, criou um bem que não existe na Constituição.

Visto em que consiste a simplificação dos tributos, é preciso antes fazer algumas considerações sobre as medidas mais comuns para a concretização deste bem coletivo, para, ao final, tratar da complexa relação entre a simplificação e outras funções das normas tributárias, em especial aquelas também intermediárias à repartição de encargos, como o combate à elisão e à evasão, de que se tratará em seguida.

1.3 Os instrumentos de simplificação como "desconsiderações"

Segundo os pressupostos já fixados, as normas tributárias têm suas funções identificadas nos efeitos que puderem ser atribuídos a elas.[30] A partir dos efeitos, identificam-se suas funções; com essas funções têm-se suas justificativas, a partir das quais se derivam os critérios materiais pelos quais os contribuintes podem ou devem ser tratados. Por sua vez, aqueles efeitos ou funções justificarão a própria validade da norma. Os efeitos ou justificativas simplificadoras são normalmente verificados em normas que desconsideram dados ou fatos que, em princípio, seriam índices do critério material de igualdade de acordo com o qual a própria repartição de encargos deve ocorrer, por exemplo, fala-se em índices de capacidade contributiva. Quando efeitos simplificadores podem ser identificados, justifica-se que os índices do critério material de tratamento dos contribuintes sejam médios ou típicos, ainda que, em princípio, este mesmo índice pudesse ser apurado com maior rigor.

30 Capítulo IV.

Como sempre, a graduação de impostos conforme a capacidade econômica do contribuinte representa uma boa ilustração. Em um regramento de imposto do qual não se possam estratificar efeitos indutores ou de correção de falhas de mercado, o critério de comparação entre os contribuintes deverá ser a capacidade econômica de cada um. Portanto, tratar os indivíduos na medida da sua capacidade contributiva impõe sejam apurados índices de tal capacidade. Em cada imposto específico, esses índices são elementos do próprio fato gerador do imposto e sua base de cálculo.

No caso do imposto sobre a renda, por exemplo, sabe-se que somente há capacidade contributiva e, portanto, a possibilidade de incluir o contribuinte no universo dos "comparáveis", quando o seu mínimo existencial estiver suprido.[31] Pois a renda que apenas garante a satisfação das necessidades básicas não é *índice* do critério de comparação entre contribuintes – *capacidade contributiva*. A rigor, portanto, seria necessário apurar, em cada caso concreto, quanto seria o necessário à satisfação das necessidades básicas de uma pessoa e, se for o caso, daquelas que dela dependem financeiramente. A propósito, sendo o caso de outras pessoas dependerem financeiramente do contribuinte, seria necessário, também em princípio, averiguar que valor seria necessário para garantir o suprimento das necessidades básicas de cada um desses dependentes.

Não precisa muito esforço para perceber que tais investigações são *impraticáveis.* Diante disso se justifica que o Estado abra mão de um certo grau de consideração desses índices da capacidade econômica de cada contribuinte para que seja possível e factível a própria fiscalização e arrecadação do imposto de renda, é dizer, para tornar a implementação do imposto conforme a capacidade contributiva *praticável*. Mas não é só. Uma certa medida de desconsideração de circunstâncias individuais tornará proporcional o valor percebido pela Fazenda Pública a título de imposto de renda em relação aos custos incorridos pela própria Fazenda para fiscalizar e arrecadar aqueles valores. É dizer, a percepção da receita pública ocorrerá de forma minimamente eficiente.

Ainda mais longe, uma dose de desconsideração de individualidades é necessária para evitar que, para muitos contribuintes, a apuração e recolhimento do

---

31 MOSCHETTI, Francesco. *Il principio della capacità contributiva.* Padova: CEDAM, 1973, pp. 224-232. HERRERA MOLINA, Pedro M. *Capacidad económica y sistema fiscal: Análisis del ordenamento español a la luz del Derecho alemán.* Madrid / Barcelona: Marcial Pons, 1998, pp. 120-123. COSTA, Regina Helena. *O princípio da capacidade contributiva.* 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, pp. 67-71. ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva.* São Paulo: Quartier Latin, 2004, pp. 202-224. BIRK, Dieter. *Steuerrecht.* 15 Auf. Heidelberg: C.F. Müller, 2012, pp. 58-59, número de margem, 196-198. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 18,* p. 333.

imposto de renda não custe mais que o próprio valor do tributo. Por fim, é preciso que se busque evitar, também de forma geral e coletiva, que muitos contribuintes não sejam submetidos a uma apuração que, pela sua complexidade, seja incompatível com o seu próprio nível de instrução e possibilidades de proceder a tal apuração, o que muitas vezes está ligado à sua renda e, portanto, capacidade contributiva.

Isso tudo justifica uma série de medidas simplificadoras que desconsiderem índices relevantes dos critérios materiais de igualdade válidos para cada tributo e revelados em cada caso concreto, em favor de índices típicos ou padronizados, ou, nos dizeres de Humberto Ávila[32], permite-se que o ente tributante considere o que normalmente acontece em lugar do que realmente acontece. Fala-se em medidas frequentemente utilizadas pelo legislador ou até pela administração tributária e se as classificam como presunções, ficções, tipificações, padronizações, globalizações, dentre outras, sendo todas elas, muitas vezes, descritas como medidas de praticabilidade, embora também sirvam ao combate à elisão e à evasão.

Ocorre que a simplificação, especialmente aquela provedora de praticabilidade,[33] tem relações próximas e delicadas com os fins de combate à evasão e à elisão, pelo que, somente após a análise desse último bem coletivo é que poderá ficar mais clara a relação complementar e ao mesmo paradoxal que existe entre simplificação e combate ao abuso.

2. O combate ao abuso

A evasão e a elisão fiscais são temas extremamente polêmicos e não menos debatidas são as relações entre esses dois conceitos. Se por um lado há quem sustente uma clara e precisa distinção entre um e outro[34] e considere isso uma decorrência de normas constitucionais (como separação de poderes, livre iniciativa e segurança jurídica)[35], por outro há quem enxergue contornos bem fluidos entre os fenômenos, sendo esses

32 ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 11,* pp. 88-89.
33 Capítulo VI.
34 BARRETO, Paulo Ayres. Segurança jurídica no planejamento tributário. In: *Valdir de Oliveira Rocha (coord.), Grandes questões atuais do direito tributário, 14º vol.* São Paulo: Dialética, 2010, pp. 268-282, (272-273, 279-281).
35 BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento tributário: perspectivas jurisprudenciais. In: *Valdir de Oliveira Rocha (coord.), Grandes questões atuais do direito tributário, 15º vol.* São Paulo: Dialética, 2011, pp. 292-323, (305-314).

geralmente delineados a partir da igualmente polêmica noção de abuso,[36] ainda que também baseado no plano constitucional e na prevalência axiológica da segurança jurídica.[37] Com efeito, se antes a elisão era a prática de atos pelo contribuinte visando à economia de tributos por meio de formas legais, de modo que a distinção se baseava na licitude ou ilicitude da prática, hoje se discute a oponibilidade de tais práticas ao fisco a despeito de sua licitude formal, baseada na perpetração ou não de abusos pelo contribuinte, verificado esse elemento, especialmente a partir da identificação de propósito negocial como tendência crescente.[38]

Em outros termos, atualmente distinguem-se comumente elisão plenamente válida da elisão abusiva que, por isso, pode ser desconsiderada para efeitos fiscais.[39] Tem-se hoje muito mais uma distinção de grau entre condutas elisivas cujos efeitos fiscais são admitidos ou não. É preciso reconhecer que algumas situações continuam fora de discussão, como aquelas práticas que facilmente se caracterizam como evasivas, tal qual a omissão de receitas por meio de uma contabilidade paralela praticada pelo contribuinte. Do mesmo modo, não se pode negar o caráter lícito de uma elisão praticada por meio da constituição efetiva de um centro de distribuição de produtos para aproveitar um determinado regime específico previsto para esse tipo de estabelecimento.

Mas entre essas zonas claramente "preta" e "branca" onde se situam os exemplos acima há uma enorme zona em cujas infinitas escalas de cinza se situa uma série de situações em que, muitas vezes, se pode falar em elisão, não obstante haja enormes dúvidas sobre seu caráter abusivo ou não, e em outras haverá até mesmo dúvida sobre estar-se diante de elisão ou de evasão, diante do conflito que se evidencia entre forma e substância e, assim, entre ter ou não havido simulação ou fraude.

Com efeito, foge ao escopo deste trabalho tratar de tema que exigiria tratamento monográfico e que já foi objeto de abordagens sob os mais diversos matizes e pressupostos metodológicos e (ainda que não assumidamente) ideológicos. Além disso, a

---

36 ÁVILA, Humberto. Planejamento tributário. Conferência. XX Congresso Brasileiro de Direito Tributário. *Revista de direito tributário (98/74),* 2007, p. 83.
37 ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 36,* p. 81.
38 SCHOUERI, Luís Eduardo. O desafio do planejamento tributário. In: *Luís Eduardo Schoueri (coord.), Rodrigo de Freitas (org.), Planejamento tributário e o propósito negocial: mapeamento de decisões do conselho de contribuintes de 2002 a 2008.* São Paulo: Quartier Latin, 2010, pp. 13-20, (17-19).
39 TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung, B. III.* 2 Auf. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2012, pp. 1664-1686. TORRES, Ricardo Lodo. Normas gerais antielisivas. In: *Ricardo Lobo Torres (coord.), Temas de interpretação do direito tributário.* Rio de Janeiro: Renovar, 2003, pp. 261-328, (267, 283-297). GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário.* São Paulo: Dialética, 2004, pp. 192-203. NABAIS, José Casalta. *Op. cit. Nota 19,* pp. 204-210. ZILVETI, Fernando Aurelio. *Op. cit. Nota 31,* pp. 260-261. SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário: limites à norma antiabuso. *Revista direito tributário atual (24/345),* 2010, pp. 367-369.

fluidez dos contornos e limites entre a elisão e a evasão fiscal desaconselha se atribua a uma norma efeito ou finalidade antielisivo em vez de antievasivo e vice-versa. Portanto, isso justifica a opção neste trabalho pelo trato unificado do combate à elisão e à evasão fiscais como uma justificativa única para normas tributárias, sob a expressão "combate ao abuso".

2.1 O combate ao abuso como bem coletivo

Como decorrência das premissas até agora construídas, é preciso demonstrar por que o combate a práticas abusivas é um bem coletivo e, assim, apto a justificar medidas que intervenham no âmbito de proteção dos direitos fundamentais do contribuinte. Essas intervenções podem ser encaradas pela ótica do direito geral de liberdade, afinal, uma norma que restringe as possibilidades de o contribuinte configurar seus negócios jurídicos de forma menos onerosa em termos fiscais restringe sua liberdade em geral.[40] Mas também é possível encararem-se tais medidas pela perspectiva de sua intervenção sobre direitos fundamentais a critérios materiais de igualdade, a exemplo do direito fundamental a ser tributado conforme a própria capacidade contributiva.

A potencial restrição à liberdade fixou a perspectiva dos já mencionados debates acerca dos limites à elisão fiscal e de sua distinção em relação à evasão.[41] Admitir a existência de abuso como pressuposto da inoponibilidade ao fisco de procedimentos elisivos é uma questão sobre fixar os limites à intervenção estatal na esfera de liberdade do contribuinte. Também já se tratou do tema sob a ótica da igualdade, por meio de comparações entre contribuintes que, embora evidenciem a mesma capacidade econômica no que se refere ao fato gerador de um dado imposto, pagam impostos em valores diferentes por força de práticas elisivas de um deles, chegando-se a sustentar uma "face ativa" do princípio da capacidade contributiva, a determinar que esta fosse perquirida substancialmente, desconsiderando-se questões formais relacionadas a opções do contribuinte com escopo elisivo.[42]

A perspectiva adotada aqui para a análise de normas com justificativa antiabuso toma a igualdade como parâmetro, mas de forma distinta. Não se considera haver uma face ativa do princípio da capacidade contributiva da forma exposta, por

---

40 NABAIS, José Casalta. *Op. cit. Nota 19,* pp. 204-208.
41 XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.* São Paulo: Dialética, 2001, pp. 29-34. BARRETO, Paulo Ayres. *Op. cit. Nota 34,* pp. 269-272, 276-279. BARRETO, Paulo Ayres. *Op. cit. Nota 35*, pp. 305-310.
42 GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit. Nota 39,* pp. 193-203.

exemplo, por Marco Aurélio Greco[43], pelo fato de, levada essa tese às últimas consequências, não haver mais sentido terem-se regras de incidência postas pelo legislador e, muito menos, regras gerais sobre o fato gerador dos impostos, sua base de cálculo e contribuintes (art. 146, III, *c*, CF/88). A concretização do princípio com sua face ativa, definira, em cada caso concreto, o montante do imposto a pagar. Não precisa muito esforço para perceber-se que essa tese não se sustenta perante o texto constitucional.

O princípio da capacidade contributiva não impõe ao aplicador da lei que perquira manifestações de capacidade contributiva de forma otimizada, seja indo além dos textos legais, seja requalificando fatos e atos.[44] O combate à elisão e à evasão é um bem coletivo porque tributos com os menores índices possíveis de evasão e elisão significa uma maior efetividade da capacidade econômica dos contribuintes como critério de graduação dos impostos por eles pagos, além de uma igualitária intervenção do Estado sobre a liberdade dos cidadãos, como na ótica de Paul Kirchhof.[45] E este é um estado de coisas que não existe se fruído de forma individualizada.

Cada indivíduo tem direito a ter seu tributo graduado segundo o critério material de igualdade decorrente da justificativa de cada tributo, observado em relação a ele próprio, pessoalmente, se possível. Assim, no caso da graduação de impostos, salvo justificativas em bens coletivos, cada contribuinte tem direito a ter seu imposto graduado segundo a sua capacidade econômica. Individualmente considerado, contudo, não tem cada cidadão direito a que outro contribuinte tenha o respectivo imposto graduado segundo a correspondente capacidade econômica. Em outras palavras, cada um só tem direito fundamental sobre a graduação *do seu próprio tributo, não sobre o de outrem*. Isso representa a pretensão sobre um bem coletivo, que está na esfera de diretos da sociedade, considerada como um todo, de forma não-distributiva, e vincula o legislador, não a Administração tributária.

Pensar diferente, no âmbito dos impostos, por exemplo, seja baseado na face ativa do princípio da capacidade contributiva, seja em um dever fundamental de pagar impostos, levaria à possibilidade de contribuintes litigarem entre si, carreando uns pretensões sobre o montante de tributos pagos pelos outros. Isso retiraria o caráter público

---

43 GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit. Nota 39,* pp. 193-203.
44 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 39,* pp. 363-364. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 18,* p. 719.
45 KIRCHHOF, Paul. Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit. In: *Reiner Hüttermann (Hsgr.), Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht. DStJG 33.* Köln: Dr. Otto Schmidt, 2010, pp. 9-23, (15-19).

dos tributos, bem como a generalidade abstração de suas normas, implicando injustificado estado de insegurança jurídica e uma verdadeira "guerra de todos contra todos".

Portanto, só a sociedade como um todo, representada por órgãos estatais, tem pretensões legítimas sobre a implementação, o mais eficaz possível, *pelo legislador,* dos critérios materiais de igualdade devidos para cada tributo, por exemplo, no caso dos impostos, como regra geral, a capacidade econômica do contribuinte. No caso do Brasil, só órgãos de representação da sociedade poderiam pleitear que o legislador defina critérios e respectivos índices de forma que possam ser equanimemente implementados. Esse é um estado de coisas que só pode existir de forma não-distributiva, daí seu caráter de bem coletivo. Além disso, essa não-distribuitvidade se evidencia ainda mais, quando se a encara pela perspectiva do contribuinte. Suponha-se que um indivíduo decida evadir-se ao pagamento do imposto. Ele figurará como uma espécie de "free-rider"; a sua conduta evasiva não o impedirá de "fruir" de um determinado estado de coisas alcançado no qual o grau de adimplemento de impostos seja alto e o de evasão seja baixo[46].

O argumento pode ser explicado de outro modo. Imagine-se uma sociedade em que o nível de sonegação seja muito baixo e, consequentemente, o nível de eficácia das regras de impostos (supostamente equânimes materialmente) seja igualmente elevado. O fato de um contribuinte fugir à regra geral e, isoladamente considerado, decidir sonegar o seu imposto não o impede de "fruir" dos benefícios decorrentes do "estado de coisas" acima descrito. Ele viverá, tanto quanto os demais contribuintes (adimplentes), em uma sociedade em que os impostos são eficaz e intensamente graduados segundo a capacidade econômica dos contribuintes (no sentido de aplicação da lei).

A caracterização da graduação de impostos segundo a capacidade contributiva, no entanto, pode gerar alguma perplexidade sobre a coerência de se afirmar que normas antiabuso se justificam na eficácia da capacidade contributiva como critério de graduação de impostos para todos e, ao mesmo tempo, tais normas poderem representar restrições ao direito fundamental de cada um a ter seu imposto graduado segundo a sua própria capacidade contributiva. Afinal, a graduação segundo a capacidade contributiva colide consigo mesma? Isso se deve à relação muitas vezes tão próxima quanto paradoxal que o combate ao abuso pode ter com a simplificação provedora de praticabilidade, aquela que torna a lei exequível.

---

46 Argumento semelhante é descrito por Menendez, ao descrever o que ele chama de "teses hobbesianas" contrárias ao seu argumento em prol teorias de direito tributário de caráter normativo, com conteúdo material de razão prática. Ver: MENENDEZ, Agustín José. *Justifying Taxes: some elements for a general theory of democratic tax law.* Dordrecht: Kluwers, 2001, p. 58.

2.2 A paradoxal relação entre a praticabilidade e o combate à elisão e à evasão

Como dito, combate-se genericamente o abuso do contribuinte com vistas à eficácia da graduação dos tributos conforme certos critérios materiais de igualdade, no caso dos impostos, a capacidade econômica do contribuinte.[47] Mas não é só; busca-se também a eficácia na aplicação dos índices impostos ao legislador ou escolhidos por ele próprio para evidenciar a capacidade econômica do contribuinte ou outro critério material qualquer. Assim, por exemplo, a renda é um índice de capacidade contributiva imposto constitucionalmente ao legislador, bem como as operações mercantis e o faturamento das empresas e, por outro lado, este elege elementos desses índices para formação da base de cálculo dos respectivos tributos.[48]

Essa finalidade, em princípio, impõe considerações individuais das circunstâncias que rodeiam a renda de cada um, o lucro de cada empresa, e assim por diante. Isso gera complexidade[49], que, por sua, vez, amplia a possibilidades de práticas abusivas por parte contribuintes,[50] inclusive, aquelas em que se possa falar de abuso ou mesmo as possibilidades de sonegação. Assim, muito embora normas antiabuso tenham por finalidade, em princípio, graduar impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte - mesmo quando esse pretenda, de certo modo, pagar impostos em montante menor que o correspondente a tal capacidade - a consideração individual e o combate a cada prática abusiva de forma concreta e analítica seria impraticável.[51]

O combate ao abuso que, em princípio, exigia considerações individuais, para ser praticável, no sentido de "possível", passa a clamar por simplificação, justamente por meio daqueles instrumentos descritos acima, como presunções, estimativas e ficções. Passa-se à desconsideração de circunstâncias individuais. O escopo mais amplo do legislador é captar com a maior precisão possível a capacidade econômica cuja revelação e indexação os contribuintes, abstratamente considerados, tentam elidir.

---

47 RIBEIRO, Ricardo Lodi. A interpretação da lei tributária na era da jurisprudência dos valores. In: *Ricardo Lobo Torres (coord.), Temas de interpretação do direito tributário.* Rio de Janeiro: Renovar, 2003, pp. 331-368, (360). SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 39,* p. 368.
48 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 38,* p. 14.
49 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 18,* p. 47.
50 STIGLITZ, Joseph. *Economics of the Public Sector.* 3rd Ed. New York / London: W. W. Norton & Company, 2000, pp. 465, 702-705. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Reforma tributária. Reforma tributária: reconstruindo os laços nacionais do federalismo brasileiro e resgatando a dignidade do contribuinte. In: *Maria Lúcia L. M. Pádua Lima (coord.), Agenda contemporânea: direito e economia 30 anos de Brasil, vol. 3.* São Paulo: Saraiva: 2012, pp. 54-79 (63-64).
51 PISTONE, Pasquale. *Abuso del diritto ed elusion fiscale.* Padova: CEDAM, 1995, pp. 16-17.

No entanto, ciente de que a máxima precisão possível em relação a um contribuinte implicaria enorme imprecisão para muitos outros (ou até nenhuma precisão, por inexequibilidade de uma lei excessivamente detalhista), o legislador opta por desconsiderações que permitam um nível de consideração de individualidades menor, mas que possa ser implementado de forma igualmente eficaz para a grande maioria, pois, como lembra Tipke[52], o legislador deve garantir possibilidades de controle suficientes para que a igualdade de oneração prevista na lei se implemente faticamente, por não adiantar que a lei seja materialmente igualitária se ela não for igualitariamente aplicada.

Fica evidente que, sob a perspectiva individual de cada contribuinte, suas particularidades serão assim desconsideradas, ainda que elas, por exemplo, digam respeito, de forma indiscutível, a índices de capacidade econômica no âmbito de cada imposto, como os elementos formadores da renda de cada contribuinte, ou do lucro de cada empresa. Configura-se, assim, a possível intervenção sobre o âmbito de proteção dos direitos fundamentais a ser tratado conforme certos critérios materiais de igualdade, como o direito fundamental do contribuinte a ter seus impostos graduados segundo a sua própria capacidade econômica. Para atingir a capacidade contributiva de todos ou da maioria, opta-se por atingir individualmente a capacidade contributiva de forma menos precisa. Deste modo, uma norma que se justificaria, em princípio, na implementação da graduação de um imposto conforme a capacidade econômica dos contribuintes, sob olhar mais próximo, termina por implementar esta graduação em níveis abaixo do que, em princípio, seria possível fazer, ou, nas palavras de Humberto Ávila[53], considera-se, não o que realmente acontece, mas o que geralmente acontece. Caracteriza-se a intervenção sobre o âmbito de proteção do direito fundamental.

Um exemplo pode ser dado no caso do imposto de renda, mais precisamente no âmbito das regras de controle de preços de transferência. Esta não é a oportunidade adequada para discutir a finalidade dessas normas, mas, em geral, são regramentos que se justificam em função da apuração, *com exatidão,* dos preços praticados em transações comerciais entre partes relacionadas sediadas em diferentes países, com vista a definir, para cada ente tributante, qual o lucro foi auferido por cada contribuinte sujeito ao seu poder tributário.[54]

---

52 TIPKE, Klaus. *Op. cit. Nota 39,* p. 1408.
53 ÁVILA, Humberto. *Op. Cit. Nota 11,* pp. 88-89.
54 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro.* 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 14.

Em princípio, acreditava-se na aferição desses preços (e consequentes lucros) sob parâmetros de mercado, é dizer, buscavam-se preços o mais próximos possível daqueles que seriam praticados no mercado, entre partes não relacionadas, daí falar-se no padrão *at arm's length*, por sua vez baseado em comparações.[55] Hoje se pode afirmar, com boa dose de convicção, que até mesmo o parâmetro de comparação e o preço apurado *at arm's length* não passam de meras "aproximações", pois o fato de as partes envolvidas serem relacionadas atribui às relações entre elas características inexistentes em nenhum parâmetro de comparação encontrado no mercado, como evidencia Schoueri.[56]

Dito de outro modo, os preços praticados entre partes relacionadas divergem dos preços praticados no mercado não somente porque os contribuintes agem com propósitos elisivos, mas porque eles têm ganhos de sinergia e de escala que decorrem da sua própria relação interna.[57] Com isso se percebe que, talvez, regras de controle de preços de transferência não sejam necessariamente e somente normas antiabuso, como é intuitivo afirmar[58], mas sejam, antes, as próprias regras "primárias" de apuração do lucro de empresas que negociam com partes relacionadas; elas conformam a base de cálculo da forma mais precisa possível, ao menos em tese. Elas apenas podem, eventualmente, ter efeitos de combate ao abuso.

Dando um passo adiante, essa é mais uma evidência dos limites delicados a partir dos quais se possa considerar uma função como antiabusiva e "desconsideradora" dos próprios índices que compõem os critérios de igualdade, o que torna ainda mais complicada a consideração extrafiscal do combate ao abuso. Portanto, é possível afirmar que controle de preços de transferência serve à função repartidora de encargo, em princípio, pela perspectiva individual, sem qualquer desconsideração; ao contrário, busca-se a maior aproximação possível do lucro atribuível a cada estabelecimento sujeito à imposição por um Estado.

Por outro lado, como consta da própria exposição de motivos da lei que inaugurou no Brasil este tipo de regramento, elas fomentam a graduação do imposto sobre a renda da pessoa jurídica conforme a capacidade econômica do contribuinte ou, mais

---

55 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 54,* pp. 48-50, 144.
56 SCHOUERI, Luís Eduardo. O princípio *arm's lenght* em um panorama internacional. In: *Luís Eduardo Schoueri (coord.), Tributos e preços de transferência, 4º vol.* São Paulo: Dialética, 2013, pp. 208-227, (216-218, 223-225).
57 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 54,* pp. 16-17, 38-39. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 56,* pp. 217-217.
58 TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit. Nota 39,* pp. 298-299. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 54,* p. 169. GREGÓRIO, Ricardo Marozzi. *Op. cit. Nota 14*, p. 169.

especificamente, fomentam a precisão na apuração do lucro de um determinado contribuinte, com efeito repartidor de encargo.

Entretanto, diante do fato de que tal apuração é extremamente complexa e envolve custos altíssimos, tanto para a Administração tributária, como para os próprios contribuintes,[59] alguns dos métodos de apuração regrados no Brasil se baseiam em presunções que desconsideram bastante as circunstâncias individuais de cada contribuinte. Um exemplo concreto é aquele cabível no controle de preços de importações chamado de *Método do Preço de Revenda menos Lucro*, em cuja definição a margem de lucro é presumida em um percentual do próprio preço de revenda do bem importado e depois transacionado.[60] Portanto, inobstante se trate de um regramento que visa à intensificação da graduação do imposto de renda da pessoa jurídica conforme a capacidade contributiva, nesse caso específico, desconsidera-se, no plano individual, a própria capacidade contributiva alvo de identificação e mensuração.

As fronteiras entre consideração e desconsideração, entre conformação e restrição, são tão tênues que, caso se considere que regras de preços de transferência, antes de combater o abuso, são o próprio regramento padrão de apuração de lucros de empresas que pratiquem operações internacionais com partes relacionadas, a conclusão será a mesma. É dizer, se tais regramentos, como dito, justificarem-se na própria apuração do lucro de empresas nessas situações, independentemente de haver ou não abusos, também estar-se-á diante de norma cujo escopo é graduar o imposto segundo a capacidade econômica do contribuinte (repartidor de encargo), mas que, para ser praticável, precisa paradoxalmente desconsiderar uma série de circunstâncias influentes sobre o índice da capacidade econômica em questão, é dizer, o lucro.

Isso evidencia e exemplifica mais concretamente o que se afirmou acima, a respeito da problemática classificação de normas a partir de uma suposta finalidade fiscal ou extrafiscal. O combate à elisão e à evasão são instrumentos indiscutíveis de graduação de impostos conforme a capacidade contributiva, logo, seriam funções fiscais. Ao mesmo tempo, esse combate muitas vezes só pode ser efetivado com toques de simplificação, especialmente a simplificação provedora de praticabilidade, tradicionalmente classificadas como funções extrafiscais. Assim, o mesmo regramento seria fiscal e extrafiscal ao mesmo

---

59 SCHOUERI, Luís Eduardo. Margens predeterminadas, praticabilidade e capacidade contributiva. In: *Luís Eduardo Schoueri (coord.), Tributos e preços de transferência, 3º vol.* São Paulo: Dialética, 2009, pp. 119-130, (121).
60 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 54,* pp. 208 ss.

tempo, logo, segundo os pressupostos cuja superação aqui é pretendida,[61] em parte ele seria sujeito ao controle de proporcionalidade e em parte não. O problema seria definir essas "partes", ou seja, é saber onde começa a desconsideração de algo que poderia ser considerado.

Uma possível solução seria afirmar que, em geral, as regras de controle de preços de transferência têm função fiscal (de combate ao abuso ou mesmo de apuração do lucro) e, apenas alguns regramentos específicos desse universo normativo teriam função extrafiscal, a exemplo das presunções acima citadas, consistentes em margens de lucro predeterminadas. Seguindo esse raciocínio, somente essas presunções estariam sujeitas ao controle de proporcionalidade. Essa solução seria insatisfatória, contudo, pois pressupõe que somente as medidas mais evidentes de simplificação impliquem desconsiderações a circunstâncias individuais, é dizer, representem medidas provedoras de praticabilidade. É uma solução que ignora que a consideração ou desconsideração de individualidades é uma questão de grau, pois até os elementos mais detalhados do conceito de renda não passam de aproximações, por mais incômodo que seja admitir isso.

Todo regramento de apuração de um determinado índice de um critério de igualdade é, em certa medida, uma aproximação, pois que baseada em convenções. Assim, na cobrança de taxas, o custo da atividade estatal será sempre aferido aproximadamente por meio índices desse custo. Do mesmo modo, o regramento de um imposto para apuração de um índice de capacidade contributiva, como o lucro das empresas, será sempre e inevitavelmente uma aproximação, como evidenciaram Casalta Nabais[62] e também Schoueri[63]. Logo, até quando não se esteja diante de medidas que excepcionalmente desconsideram algo que, em regra, poderia ser considerado, estar-se-á diante de uma aproximação com vista a tornar praticável aquela apuração.

Portanto, a consideração ou desconsideração de circunstâncias relacionadas a critérios materiais de igualdade como a capacidade contributiva é muito mais uma questão de grau. Daí ser muito subjetiva, talvez até arbitrária, a classificação de um regramento como fiscal ou extrafiscal, como repartidor ou simplificador. Isso pode até ser necessário, muitas vezes, para tornar compreensíveis alguns fenômenos normativos, bem como por

---

61 Capítulo IV.

62 NABAIS, José Casalta. *Por um Estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal.* Coimbra: Almedina: 2005, pp. 374-375.

63 SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: *Roberto Quiroga Mosquera / Alexsandro Broedel Lopes (coords.), Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos).* São Paulo: Dialética, 2010, pp. 241-264, (242, 258-261).

questões didáticas, mas tal raciocínio não pode ser o parâmetro de definição da aplicabilidade ou não de um importante controle de validade dos efeitos das normas tributárias, como o de proporcionalidade.

Por outro lado, o caráter paradoxal da relação entre repartição de encargos, combate ao abuso e simplificação evidencia um outro dilema. A repartição de encargos conforme critérios materiais, como a capacidade contributiva, impõe o combate a práticas abusivas do contribuintes voltadas ao pagamento de tributos em montantes abaixo do que corresponderia esse critério material. Só que o combate ao abuso, principalmente sob a forma de normas especiais, a exemplo, de certo modo, das regras de preços de transferência, bem como regras CFC, agrega mais complexidade ao sistema, como argumenta Stiglitz[64].

Pasquale Pistone[65] afirma haver aí, inclusive, um ciclo vicioso, pois normas especiais antiabuso agregam complexidade ao sistema. E a complexidade, por sua vez, aumenta as possibilidades de práticas abusivas, o que sempre exige reação do Estado por meio de novos regramentos de combate ao abuso, e assim ao infinito. Esse é o motivo do referido autor fazer a defesa de uma norma geral antiabuso para o direito italiano, partindo do modelo alemão de combate à elisão pela perspectiva do abuso de formas jurídicas.[66]

Descabe aqui entrar no debate sobre as vantagens ou desvantagens de adoção de cláusulas gerais antiabuso. Apenas é preciso lembrar que, se elas tendem a romper o ciclo vicioso acima descrito, tendem a iniciar um outro, de insegurança jurídica.[67] Como apontou Ricardo Gregório,[68] a abertura normativa fomenta a justiça individual, pois permite ao aplicador da lei adaptar as previsões normativas aos casos isolados, por outro lado, continua o autor, o fechamento conceitual, bem como as hipóteses taxativas e o mais específicas possível, por impedir a consideração de casos isolados, provê o sistema de maior segurança jurídica.

Além disso, é questionável que medidas de combate ao abuso sempre e necessariamente agreguem complexidade ao sistema. Mais uma vez, as margens predeterminadas podem ser um bom exemplo disso. Abstraindo-se eventuais excessos de simplificação e desconsideração de individualidades, não se pode negar que a predeterminação daquelas margens de lucro têm escopo antiabuso, ao mesmo tempo em

---

64 STIGLITZ, Joseph. *Op. cit. Nota 50,* pp. 704-708.
65 PISTONE, Pasquale. *Op. cit. Nota 51,* pp. 15-25.
66 PISTONE, Pasquale. *Op. cit. Nota 51,* pp. 63 ss.
67 ÁVILA, Humberto. *Op. cit. Nota 36,* pp. 78-84. BARRETO, Paulo Ayres. *Op. cit. Nota 34,* pp. 272-279. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit. Nota 39,* pp. 369-370.
68 GREGÓRIO, Ricardo. *Op. cit. Nota 14,* pp. 292-293.

que, em vez de agregarem complexidade, impõe é simplicidade (talvez excessiva) ao sistema.

Isso evidencia que o combate ao abuso em si não agrega complexidade ao ordenamento. Este incremento é contingencial; ele tende a ocorrer quando tal combate é instrumentalizado por normas que impõem ao fisco ou ao próprio contribuinte a apuração de circunstâncias detalhadas sobre o caso concreto, a exemplo das regras CFC adotadas no Brasil. Com efeito, a legislação inaugurada pela MP 2158-35/01 (art. 74), em princípio, parece ter parcial justificativa no combate ao abuso e também na praticabilidade, pelo fato de presumir práticas abusivas a partir do fato de o contribuinte brasileiro possuir relação societária com outro domiciliado no exterior, mesmo que tal relação não fosse de controle, desconsiderando-se também o fato de a parte controlada ou coligada não estar em país de tributação favorecida.

Trata-se de nítida desconsideração de particularidades (mais uma vez, sinalizando o excesso) e que, em princípio, alia a simplificação ao combate à elisão por meio de cláusulas específicas. Independentemente dos problemas e excessos do regramento em questão, ele poderia indicar uma forma de combate ao abuso sem agregação de complexidade. Noutros termos, tal regime não necessariamente aumentaria a complexidade da legislação. Entretanto, a complexidade ocorre porque. Pois apesar das desconsiderações de particularidades apontadas, no que se refere ao tipo de relação societária entre o contribuinte brasileiro e a parte domiciliada no exterior, bem como no que tange ao domicílio no exterior se dar ou não em país com tributação favorecida, o regramento impunha o reconhecimento pelo contribuinte brasileiro do lucro auferido pela empresa coligada ou controlada no exterior de forma imediata, o que implica uma série de dificuldades, a depender da enorme gama de diferentes casos em que isso se aplica.

Seria possível argumentar que a complexidade só atingiu o contribuinte e, ao menos sob a perspectiva da Administração tributária haveria um ganho em simplificação. Mas afirmativa não elidiria o problema (e, portanto, a falta de justificativa constitucional para a restrição), por dois motivos. Com demonstrado, é realmente difícil argumentar a existência de um direito fundamental à simplificação, a não ser no âmbito de micro e pequenas empresas. No entanto, como bem coletivo, a simplificação é uma finalidade imposta às normas tributárias tanto em benefício da fiscalização como do contribuinte, em função da completa desvinculação que os custos de conformidade têm em relação a critérios materiais de igualdade, podendo até ser altamente regressivos. Portanto, a

simplificação das normas tributárias é um bem coletivo tanto pelo viés do fisco como do contribuinte.

Além disso, o argumento de que a complexidade da legislação CFC não seria problemática por atingir somente o contribuinte, sendo percebido um ganho de simplificação pelo fisco é, além de equivocada em termos normativos, falsa em termos empíricos. Normativamente, o argumento é equivocado porque, embora não haja um direito fundamental à simplificação, ele é um bem coletivo que vincula o legislador. Já empiricamente, o fato de o contribuinte ter um aumento de complexidade na apuração de um determinado elemento da sua base de cálculo implica sim uma elevação, no mínimo semelhante, para a atividade fiscalizadora; afinal, ainda que se atribua todo o peso de complexas apurações ao contribuinte, este, ao menos potencialmente, precisará ser fiscalizado no que refere à correção dessa mesma apuração. Com efeito, não se pode imaginar como possa ser simples fiscalizar a correção de uma apuração complexa.

A relação entre o combate ao abuso e a simplificação, portanto, é paradoxal. Ao mesmo tempo em que se combate o abuso buscando tornar praticável a fiscalização de tributos e a apuração de montantes acordes com critérios de igualdade como a capacidade contributiva, esse combate pode (ainda que contingencialmente) tornar o sistema ainda menos praticável e até realimentar as possibilidades de abusos. Em outros termos, ambos são bens coletivos que, na prática, são geralmente perseguidos conjuntamente mas que, sob um olhar mais detalhado podem colidir.

O fato é que a restrição a direito fundamentais, especialmente os direitos a critérios materiais de igualdade, como a capacidade econômica do contribuinte, ocorrem justificados por esses dois bens coletivos, mostrem-se eles em convergência ou divergência. Daí parecer adequada sua compreensão conjunta, como efeitos que podem ser destacados ou estratificados das normas tributárias. Tal procedimento é bastante difícil e sujeito a subjetividades, ficou evidenciado ao longo do trabalho. Mas negar isso não resolve o problema; ao contrário, expô-lo torna os aplicadores do direito conscientes disso e da necessidade de "objetivar ao máximo" as soluções encontradas. Por outro lado, independentemente de qualquer pretensão de classificar abstratamente tais normas como fiscais ou extrafiscais, o que não parece possível, o combate ao abuso e a simplificação provedora de praticabilidade são instrumentos da função repartidora de encargo, é dizer, da fiscalidade.

CONCLUSÕES

Embora o controle de proporcionalidade seja um modelo teórico alvejado pelas mais diversas críticas, ele parece superá-las, tendo muito mais vantagens que desvantagens e se firmando como um método de aplicação de direitos fundamentais cada vez mais buscado por diversas cortes. Por isso, ele merece atenção do estudioso do direito. O fato de sua aplicação muitas vezes ter cunho muito mais retórico em algumas decisões judiciais, não impede que ele seja um método dogmático de reconstrução dos fundamentos dessas e de outras decisões, sempre que elas apliquem direitos fundamentais assumindo, ainda que implicitamente, a natureza gradual de sua eficácia, que por sua vez é dependente de circunstâncias externas ao próprio direito para que seu conteúdo seja definitivo em cada caso concreto.

Ele já pode ser aplicado na reconstrução da prática judicial brasileira, ainda que de forma incipiente, inclusive no que toca aos direitos fundamentais do contribuinte. Desse modo, é preciso observar algumas especificidades do exame no que se refere à matéria tributária. O controle de adequação se confunde com a própria identificação dos fins justificadores de medidas restritivas de direitos fundamentais do contribuinte, de modo que, ao se identificarem tais finalidades, já se terá estabelecido a relação de causalidade que caracteriza o exame. Por sua vez, o teste de necessidade de normas tributárias com efeito indutor é repleto de dificuldades, por força das incertezas empíricas a cerca da eficácia do que se possa identificar como incentivos fiscais.

A identificação da finalidade das normas tributárias só é possível a partir dos seus efeitos, que por sua vez, são contingentes e multifacetados, pelo que, o fato de se poderem identificar efeitos indutores ou simplificadores em um determinado regramento não permite sua classificação de forma geral e abstrata, a não ser muito subjetivamente. Daí que se normas não podem ser abstratamente classificadas, tais propostas classificatórias não podem servir de parâmetro para responder quando é devido (e até possível) proceder ao controle de proporcionalidade.

Direitos fundamentais colidem com medidas justificadas em bens coletivos mesmo dentro do que se convenciona chamar de função fiscal, pois muitas vezes normas diferentes contemplam o mesmo objeto, sendo diversa apenas a perspectiva individual ou coletiva de que partem, o que pode ser visto em relação aos critérios materiais de igualdade na tributação.

Portanto, normas tributárias têm por finalidade realizar direitos fundamentais e bens coletivos ao mesmo tempo, e esses dois elementos travam relações bastante complexas entre si, quando se observam normas legais que promovem desconsiderações de particularidades dos contribuintes exatamente para assegurar um nível uniforme de consideração de particularidades de todos.

BIBLIOGRAFIA

AARNIO, Aulis. Taking rules seriously. *Archiv für Rechts- und Sozialphilosophie, Beiheft (42/180)*. 1990.

ADAMY, Pedro Augustin. Instrumentalização do direito tributário. In: Humberto Ávila (org.), *Fundamentos do direito tributário*. Madri / Barcelona / Buenos Aires / São Paulo: 2012, pp. 301-329.

ALEXY, Robert. Problems of discursive rationality in Law. *Archif für Rechts- und Sozialphilosophie, Beiheft (42/174)*,1989.

ALEXY, Robert. Grundrechte als subjetive Rechte und als objektive Normen. Robert Alexy, *Recht, Venunft, Diskurs: Studien zur Rechtsphilosophie*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1995, pp. 262-287.

ALEXY, Robert. Individuelle Rechte und kollektive Güter. Robert Alexy, *Recht, Vernunft, Diskurs: Studien zur Rechtsphilosophie*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1995, pp. 232-261.

ALEXY, Robert. On the structure of legal principles. *Ratio Juris (13/294)*, 2000.

ALEXY, Robert. *Postscript to A Theory of Constitutional Rights*. English translation by Julian Rivers. Oxford: Oxford University Press, 2002.

ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. 6 Auf. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 2006.

ALEXY, Robert. Begriff und Geltung des Rechts. 3 Auf. Freiburg: Karl Alber, 2011.

ALEXY, Robert. Dever ideal. In: Laura Clérico, Jan-R. Sieckmann e Daniel Oliver-Lalana (coords.), *Derechos fundamentales, princípios e argumentación: estudios sobre la teoría jurídica de Robert Alexy.* Granada: Comares, 2011, pp. 15-35.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

AMATUCCI, Andrea. *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*. 8 ed. Napoli: Jovene, 2007.

ANDEL, Norbert. *Finanzwissenschaft*. 3 Auf. Tübingen: Mohr Siebeck, 1992.

ANDREWS, William D. Personal Deductions in an Ideal Income Tax. *Harward Law Review (86/309)*, 1972.

ARANGO, Rodolfo. Concepciones deontológicas y teleológicas de los derechos fundamentales. In: Laura Clérico, Jan-R. Sieckmann e Daniel Oliver-Lalana (coords.), *Derecho fundamentales, princípios e argumentación: estudios sobre la teoría jurídica de Robert Alexy*. Granada: Comares, 2011.

ARAÚJO, Jackson Borges de. ICMS: ficção do fato gerador na substituição tributária. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

ATALIBA, Geraldo. Sistema constitucional tributário. São Paulo: RT, 1968.

ATALIBA, Geraldo. Emenda 3/93 (à Constituição de 1988). *Revista trimestral de direito público (1, n. 4/172),* 1993.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. *Revista de direito administrativo (215/151)*, 1999.

ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. In: Ricardo Lobo Torres (Coord.), *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, pp. 109-157.

ÁVILA, Humberto. Conteúdo, limites e intensidade dos controles de razoabilidade, de proporcionalidade e de excessividade das leis. *Revista de direito administrativo (236/369)*, 2004.

ÁVILA, Humberto. Presunções a pautas fiscais frente à eficiência administrativa. In: Valdir de Oliveira Rocha (coord.), *Grandes questões atuais de direito tributário, 9º vol*. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 277-288.

ÁVILA, Humberto. Repensando o "princípio da supremacia do interesse público sobre o particular". In: Daniel Sarmento (org.), *Interesses públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio de supremacia do interesse público*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, pp. 171-215.

ÁVILA, Humberto. Legalidade tribtuária multidimencional. In: Roberto Ferraz (org.), *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 279-291.

ÁVILA, Humberto. Parecer. Imposto sobre a circulação de mercadorias – ICMS. Substituição tributária. Base de cálculo. Pauta fiscal. Preço máximo ao consumidor final. Diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta ou o preço máximo ao consumidor sugerido pelo fabricante. Exame de constitucionalidade. *Revista dialética de direito tributário (123/122)*, 2005.

ÁVILA, Humberto. Planejamento tributário. Conferência. XX Congresso Brasileiro de Direito Tributário. *Revista de direito tributário (98/74)*, 2007.

ÁVILA, Humberto. Regra-matriz versus princípios. In: Luís Eduardo Schoueri (coord.), *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 67-77.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.

ÁVILA, Humberto. Proporcionalidade e direito tributário. *Revista direito tributário atual (25/83)*, 2011.

ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

AVI-YONAH, Reuven. The three goals of taxation. *Tax Law Review (60/1)*, 2006.

BALDWIN, Trevor. Taxation Compliance Costs: Implications for the Small Business. *British Tax Review (1989/319)*, 1989.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14ª ed. revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed. Revista e atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BALLEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 17ª ed. revista e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALOGH, Zsolt; HAJAS, Barnabás. In: Lóránt Csink, Balázs Schanda, András Zs. Varga, *The Basic Law of Hungary: a First Commentary*. Dublin: Clarus, 2012.

BARRETO, Paulo Ayres. Preços de transferência. XIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário. *Revista de direito tributário 78/132)*, 2000.

BARRETO, Aires F. Substituição tributária e restituição de diferenças de base de cálculo. *Revista dialética de direito tributário (84/7)*, 2002.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.

BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos*. Tese de livre-docência. São Paulo: Universidade de São Paulo: 2008.

BARRETO, Paulo Ayres. O tratamento transnacional dos preços de transferência e seus limites constitucionais. In: Luís Eduardo Schoueri (coord.), *Tributos e preços de transferência, 3º vol*. São Paulo: Dialética, 2009, pp. 131-147.

BARRETO, Paulo Ayres. Segurança jurídica no planejamento tributário. In: Valdir de Oliveira Rocha (coord.), *Grandes questões atuais do direito tributário, 14º vol*. São Paulo: Dialética, 2010, pp. 268-282.

BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento tributário: perspectivas jurisprudenciais. In: Valdir de Oliveira Rocha (coord.), *Grandes questões atuais do direito tributário, 15º vol*. São Paulo: Dialética, 2011, pp. 292-323.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Lejus, 1998.

BELLSTEDT, Christoph. *Die Besteuerung international verflochtener Gesellschaften*. 3 Auf. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1973.

BELSER, Eva Maria; WALDMANN, Bernhard; MOLINARI, Eva. *Grundrechte: Allgeneine Grunrechtslehren*. Zürich, Basel, Genf: Schulthess, 2012.

BELTRAME, Pierre. *La fiscalité en France.* 19e éd. Paris: Hachette Supérieur, 2013.

BERNAL PULIDO, Carlos. ¿És la ponderación irracional y contrária al princípio decrático? Una discussión sobre la teoría de los derechos fundamentales como princípios en el contexto de España. In: Jan-R. Sieckmann (ed.), *La teoria principialista de los derechos fundamentales: estudios sobre la teoria de los derechos fundamentales de Robert Alexy*. Madri / Barcelona / Buenos Aires: Marcial Pons, 2011.

BEYER, Tina. *Die Freiheitsrechte, insbeseondere die Eigentumsfreiheit, als Kontrollmaßstab für die Einkommensbesteuerung: Zur Anwendung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes im Steuerrecht*. Berlin: Duncker & Humblot, 2003.

BIANCO, João Francisco. *Transparência fiscal internacional*. São Paulo: Dialética, 2007.

BIDLYNSKI, Franz. *Grundzüge der juristisches Methodenlehre*. 2 aufl. Wien: Facultas, 2012.

BIRK, Dieter. *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*. Köln: Dr. Peter Deubner, 1983.

BIRK, Dieter. *Steuerrecht*. 15 Auf. Heidelberg: C.F. Müller, 2012.

BÖCKENFÖRDE, Ernst-Wolfgang. Grundrechte als Grundsatznormen. Zur gegenwärtigen Lage der Grundrechtsdogmatik. In: Ernst-Wolfgang Böckenförde, *Statt, Verfassung, Demokratie*. Frankfurt am Main: suhrkamp: 1991, pp.159-199.

BORGES, José Souto Maior. A isonomia tributária na Constituição Federal de 1988. *Revista de direito tributário (64/8)*, 1994.

BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BOROWSKI, Martin. *Grundrechte als Prinzipien*. 2 Auf. Baden-Baden: Nomos, 2007.

BOUVIER, Michel. *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de límpôt.* 11e éd. Paris: L. G. D. J., 2012.

BUNDESMINISTERIUM FÜR WIRTSCHAFT UND FINANZEN. Gutachten der Steuerreformkommission. Bonn: Wilhelm Stollfuß, 1971.

CARLO, Leonardo di. *Diritti fondamentali tra teoria del discorso e prospettive istituzionalistiche*. Milano: Giuffrè, 2009.

CARON, Paul L.; BURKE, Caren C.; McCOUCH, Grayson M. P (eds.). *Federal Income Tax Anthology*. Cincinnati (Ohio): Anderson, 1997.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CAVALCANTE, Denise Lucena. A razoabilidade e a proporcionalidade na interpretação judicial das normas tributárias. In: Ricardo Lobo Torres (coord.), *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, pp. 33-56.

CLÉRICO, Laura. *Die Struktur der Verhältnismäßigkeit*. Baden-Baden: Nomos, 2001.

COSTA, Regina Helena. *O princípio da capacidade contributiva*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: Exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2ª ed. São Paulo: RT, 2002.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Tributação dos lucros auferidos no exterior por subsidiárias, controladas e coligadas e os paraísos fiscais. In: Valdir de Oliveira Rocha (coord.), *Grandes questões atuais do direito tribtuário, 9° vol*. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 411-429.

DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. In: Paulo Bonavides, Jorge Miranda, Walber de Moura Agra (coord. Científicos), Francisco Bilac Pinto Filho, Otávio Luiz Rodrigues Júnior (coord. Editoriais), *Comentários à Constituição Federal de 1988*, *art. 5º, caput*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. *Teoria geral dos direitos fundamentais*. 2ª ed. São Paulo: RT, 2009.

DREW, Bill. *Preußisches Polizeirecht. 1. Bd. Allgemeiner Teil*. 3. Auf. Berlin: Carls Heymans, 1931.

DRÜEN, Klaus-Dieter. In: *Tipke / Kruse Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung: Kommentar, vol. I, § 42. Lfg. 124*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2013.

DWORKIN, Ronald. *Taking Rights Seriously*. Cambridge (Massaschusetts): Harvard University Press, 1977.

DWORKIN, Ronald. Rights as Trumps. In: Jeremy Waldron (ed.), *Theories of Rights*. Oxford: Oxford University Press, 1984.

DWORKIN, Ronald. *A Matter of Principle*. Cambridge (Massaschusetts): Harvard University Press, 1985.

EHRKE-RABEL, Tina. In: *Doralt / Ruppe, Steuerrecht II*. 6 Auf. Wien: Manz, 2011.

ENGLMAIR, Vanessa E. The relevance of the fundamental freedoms for direct taxation. In: Lang / Pistone / Schuch / Staringer (eds.), *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*. Vienna, 2008, pp. 35-64.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. O fato gerador da obrigação tributária. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2007.

FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no direito tributário. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Sigilo de dados: o direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado. *Cadernos de direito tributário e finanças públicas (1/141)*, 1992.

FERRAZ JR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FERRAZ, Roberto. Igualdade na tributação – qual o critério que legitima discriminações em matéria fiscal. In: roberto Ferraz (coord.), *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 448-523.

FERREIRA, Pinto. *Curso de direito constitucional*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013.

FRIAUF, Karl Heinrich. Steuerrecht und Verfassungsrecht. *Deutsche Steuer-Zeitung / Ausgabe A (Nr. 19-20/359)*. 1975.

GAEDKE, Gerhard; JILCH, Martin; LEITINGER, Helmut; HÖBAUS, Susanna. *Die Pauschalierung im Einkommen- und Umsatzsteuerrecht: Praxishandbuch*. Graz: dbv – Verlag für die Technische Universität Graz, 2010.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes (a interpretação/aplicação do direito e dos princípios)*. São Paulo: 2013.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: 2004.

GRECO, Marco Aurélio. Tributação e tempo futuro. In: Maria Lúcia L. M. Padua Lima (coord.), *Agenda contemporânea: direito e economia: 30 anos de Brasil. T. 3*. São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 81-94.

GREGÓRIO, Ricardo Marozzi. *Preços de transferência: arm's lenght e praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

GRIFFITH, Thomas D. Theories of Personal Deduction in the Income Tax. *Hastings Law Journal (40/343)*, 1989.

GRIZIOTTI, Benvenuto. *Primi elementi di scienza delle finanze*. Milano: Giuseppe Principato, 1940.

GUTMANN, Daniel. Do direito à filosofia do tributo. In: Roberto Ferraz (coord.), *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 28-39.

HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia: entre facticidade e validade. Vol. I*. Tradução brasileira de Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo brasileiro, 2012.

HANGARTNER, Yvo. *Grundzüge des schweizerischen Staatsrechts, Band II: Grundrechte*. Zürich: Schulthess, 1982.

HEIL-FROIDEVAUX, Adrienne. *Steuerrechtliche Praktikabilität unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten*. Bern: Stämpfli, 2006..

HEINICKE, Wolfgang. *Schmidt Einkommensteuergesetz Kommentar, § 4, Abs. 5*. 30 Auf. Heidelberg: C.H. Beck, 2011.

HERRERA MOLINA, Pedro M. *Capacidad económica y sistema fiscal: Análisis del ordenamento español a la luz del Derecho alemán*. Madrid / Barcelona: Marcial Pons, 1998.

HEY, Johanna. In: *Tipke / Lang Steuerrecht*. 21 Auf. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2013.

HIRSCHBERG, Lothar. *Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit*. Göttingen: Otto Schwartz & Co, 1981.

HOLMES, Kevin. *The concept of income. A multidisciplinary analysis*. Amsterdam: IBFD, 2001.

HOLMES, Stephan; SUNSTEIN, Cass R. *The cost of rights. Why liberty depends on taxes*. Nova Iorque / Londres: W. W. Norton & Company, 2000.

HOTZ, Werner Friedrich. *Zur Notwendigkeit und Verhältnismässigkeit von Grundrechtseingriffen unter besonderer Berücksichtigund der bundesgerichtlichen Praxis zur Handels- und Gewerbefreiheit*. Zürich: Schulthess, 1977.

HUSTER, Stefan. *Recht und Ziele. Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes*. Berlin: Duncker & Humblot, 1993.

HUSTER, Stephan. Gleichheit und Verhältnismäßigkeit: Der allgemeine Gleichheitsatz als Eingriffsrecht. *Juristen Zeitung (11/541),*1994.

IPSEN, Jörn. *Staatsrecht II: Grundrechte*. 15 Auf. München: Vahlen, 2012.

IPSEN, Jörn. *Staatsrecht II: Grundrechte*. 16 Auf. München: Vahlen, 2013.

ISENSEE, Josef. *Die typisierende Verwaltung: Gesetzesvollzug im Massenverfahren am Beispiel der Typisierenden Betrachtungsweise des Steuerrechts*. Berlin: Duncker & Humblot, 1976.

JARASS, Hans D. In: *Jarass / Pieroth Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland: Kommentar, Art. 20*. 12 Auf. München: C.H. Beck, 2012.

JELLINEK, Georg. *System der subjektiven öffentlichen Rechte*. 2 Auf. Tübingen: Mohr Siebeck, 1905.

KAUFMANN, Arthur. *Rechtsphilosophie*. 2 Auf. München: Beck, 1997.

KELMAN, Mark G. Personal Deductions Revisited: Why They Fit Poorly in an "Ideal" Income Tax and Why They Fit Worse in a Far from Ideal World. *Stanford Law Review (31/831)*, 1979.

KIRCHHOF, Paul. Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit. In: Reiner Hüttermann (Hsgr.), *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht. DStJG 33*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2010, pp. 9-23.

KLEIN, Franz; RATSCHOW, Eckart. *Abgabenordnung: Kommentar, § 42*. 10 Auf. Heidelberg: C.H. Beck: 2009.

KLÍMA, Karel. Constitutional Law of the Czech Republic. Plzěn: Alěs Čeněk, 2008.

KRAFT, Gerhard. *Kraft, Außensteuergesetz Kommentar, § 1, Abs. 3*. München: C.H. Beck, 2009.

KRAUS, Rupprecht von. *Die Grundsatz der Verhältnismäßigkeit*. Hamburg: Appel, 1955.

KUMM, Matthias. Mas alla del principio de proporcionalidad. El pluralismo estructural de los derechos fundamentales en el derecho constitucional de los Estados Unidos. In: Jan-R. Sieckmann (ed.), *La teoria principialista de los derechos fundamentales: estudios sobre la teoria de los derechos fundamentales de Robert Alexy*. Madri / Barcelona / Buenos Aires: Marcial Pons, 2011.

LANG, Joachim. *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer: rechtssystematischen Grundlagen steuerlichen Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1988.

LANG, Joachim. In: *Tipke / Lang Steuerrecht*. 19 Auf. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2008.

LANG, Joachim. In: *Tipke / Lang, Steuerrecht*. 20 Auf. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2010.

LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 6 Auf. Berlin / Heidelberg: Springer, 1991.

LARENZ, Karl; CANARIS, Klaus-Wilhelm. *Methodenlehre der Rechtswissenschfat*. 3 Auf. Berlin / Heidelberg: Springer, 1995.

LEHNER, Moris. Consideração econômica e tributação conforme a capacidade contributiva. Sobre a possibilidade de uma interpretação teleológica de normas com finalidades arrecadatórias. In: Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurelio Zilveti (Coords.), *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, pp. 143-154.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MAHLMANN, Mathias. *Rechtsphilosophie und Rechtstheorie*. 2 Auf. Baden-Baden: Nomos: 2012.

MARTINS, Leonardo. *Liberdade e Estado constitucional. Leitura jurídico-dogmática de uma complexa relação a partir da teoria liberal dos direitos fundamentais*. São Paulo: Atlas, 2012.

McNULTY, John K. Tax Policy and Tuition Credit Legislation: Federal Income Tax Allowances for Personal Costs of Higher Education. *California Law Review (61/1)*, 1973.

MENDES, Gilmar Ferreira. A proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Repertório IOB de Jurisprudência (23/475)*, 1994.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

MENENDEZ, Agustin José. *Justifying taxes: some elements for a democratic theory of tax law*. Dordrecht: Kluwer, 2001.

MICHAEL, Lothar. Los derechos de igualdad como princípios jusfundamentales. In: Jan-R. Sieckmann (ed.), *La teoria principialista de los derechos fundamentales: estudios sobre la teoria de los derechos fundamentales de Robert Alexy*. Madri / Barcelona / Buenos Aires: Marcial Pons, 2011.

MICHAEL, Lothar; MORLOK, MARTIN. *Grundrechte*. 3 auf. Baden-Baden: Nomos, 2012.

MORSE, Geoffrey; WILLIAMS, David. *Davies: Principles of Tax Law*. London: Sweet & Maxwell, 2008.

MOSCHETTI, Francesco. *Il principio della capacità contributiva*. Padova: CEDAM, 1973.

MUGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. Public Finance in Theory and Practice. International student edition. 2nd Ed. Tokyo / Auckland / Düsseldorf / Johannesburg / London / Mexico / New Dlhi / Panama / Sao Paulo / Singapore / Sydney: McGraw-Hill Kogakusha: 1976.

MÜNCH, Klaus Norbert. *Kollektive Güter und Gebühren – Ellemente eine Gebührentheorie für Kollektivgüter: Eine theoretische und empirische Analyse*. Göttingen: Vandenhoeck & Ruprecht, 1976.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. Tradução brasileira de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004.

NABAIS, José Casalta. *Por um Estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina: 2005.

NEVES, Marcelo. *Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2013.

NOGUEIRA, João Félix Pinto. *Direito fiscal europeu - o paradigma da proporcionalidade: a proporcionalidade como critério central de compatibilidade de normas tributárias internas com as liberdades fundamentais*. Coimbra: Coimbra, 2010.

NUSDEO, Fábio. *Curso de economia: introdução ao dirito econômico*. 6ª ed. São Paulo: RT, 2010.

ÖHLINGER, Theo; EBERHARD, Harald. *Verfassungsrecht*. 9 auf. Wien: Facultas.wuv, 2012.

PAPIER, Hans-Jürgen. *Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalt und das grundgesetzliche Demokratieprinzip*. Berlin: Duncker & Humblot, 1973.

PAULA, Felipe de. *A (de)limitação dos direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PETERSEN, Hans-Georg. *Finanzwissenschaft I: Grundlegung – Haushalt – Aufgaben uns Ausgaben – Allgemeine Steuerlehre*. 3 Auf. Stuttgart / Berlin / Köln: Kohlammer, 1993.

PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Direitos fundamenais. Direitos estaduais II*. Tradução portuguesa da 22ª edição alemã de António C. Franco e António Francisco Sousa. Lisboa: Universidade Lusíada, 2008.

PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhardt; KINGREEN, Thorsten; POSCHER, Ralf. *Grundrechte. Staatsrechte II*. Heidelberg: Beck: 2013.

PISTONE, Pasquale. *Abuso del diritto ed elusion fiscale*. Padova: CEDAM, 1995.

PLAZAS VEGA, Mauricio. *Derecho de la hacienda pública e derecho tributario. Tomo II. Derecho tributario*. Bogotá: Temis, 2005.

POMINI, Renzo. *La causa impositionis*. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1951.

POSCHER, Ralf. Insights, Erros and Self-Misconceptions of the Theory of Principles. *Ratio Juris (22/425)*, 2009.

POSCHER, Ralf. Principles Theory: How Many Theories? What their merit? In: Mathias Klatt (ed.), *Institutionalized Reason: The Jurisprudence of Robert Alexy*. Oxford: Oxford University Press, 2012.

POT, C.W. van der. *Handboek van het Nederlandse staatsrecht*. Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink, 1989.

PRADO, Luís Régis. *Curso de direito penal brasileiro. Vol. 1: parte geral, arts. 1º a 120*. 4ª ed. São Paulo: RT, 2004.

RADBRUCH, Gustav. Fünf Minuten Philosophie. *Gustav Radbruch Rechtsphilosophie. Studienausgabe herausgegebn von Ralf Dreier und Stanley Paulson*. 2 Auf. Heidelberg: C.F. Beck, 2003.

RADBRUCH, Gustav. Gesetzliches Unrecht und übergesetzliches Recht. *Gustav Radbruch Rechtsphilosophie. Studienausgabe herausgegebn von Ralf Dreier und Stanley Paulson*. 2 Auf. Heidelberg: C.F. Beck, 2003.

RAWLS, John. *A Theory of Justice*. 2 ed. Cambridge (Massaschusetts): Belknap Harvard, 1999.

RAZ, Jospeh. Right-Based Moralities. In: Jeremy Waldron (ed.), *Theories of Rights*. Oxford: Oxford University Press, 1984, pp. 182-200.

REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

REICH, Markus. *Steuerrecht*. Zürich: Schulthess, 2009.

REICH, Norbert. How proportionate is the proportionality principle? *Cadernos de pós-graduação em direito: estudos e documentos de trabalho / Comissão de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da USP, N.° 5*, 2011.

REIMER, Ekkehart. Os efeitos das liberdadesfundamentais do Tratado da Comunidade Europeia sobre o imposto de renda nos Estados-membros da Comunidade. In: Luís Eduardo Schoueri (coord.), *Direito tributário: estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa, vol. I*. São Paulo: Quartier Latin, 2002, pp. 920-959.

REIMER, Ekkehart. *Der Ort des Unterlassens. Die ursprungsbezogene Behandlung von Engelten für Untätigkeit im Internationalen Steuerrecht*. München: C.F. Beck, 2004.

REIMER, Ekkehart. Die sieben Stufen der Steuerrechtfertigung. In: Boris Gehlen / Frank Schorkopf (Hrgs.), *Demokratie und Wirtschaft: Eine interdisziplinäre Herausforderung*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2013, pp. 113-141.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A interpretação da lei tributária na era da jurisprudência dos valores. In: Ricardo Lobo Torres (coord.), *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, pp. 331-368.

RIVERS, Julian. Los princípios de derecho fundamental em inglaterra: proporcionalidad y competencias de control judicial. In: Jan-R. Sieckmann (ed.), *La teoria principialista de los derechos fundamentales: estudios sobre la teoria de los derechos fundamentales de Robert Alexy*. Madri / Barcelona / Buenos Aires: Marcial Pons, 2011.

RODI, Micahel. *Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem: dargestellt am Beispiel der Gewerbesteuer*. München: C. F. Beck, 1994.

ROSEN, Harvey S.; GAYER, Ted. *Public Finance*. 9th international edition. New York: McGraw-Hill, 2010.

ROSER, Frank. *Gosch Körperschaftsteuergesetz: Kommentar, § 8-c*. 2 Auf. München: C.H. Beck, 2009.

RÜFNER, Wolfgang. Kahl / Waldhoff / Walter (Hg.), *Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Art. 3, Abs. 1*. Heidelberg: C.F. Müller, 1996.

RÜTHERS, Bernd; FISCHER, Christian; BIRK, Axel. *Rechtstheorie mit Juristischer Methodenlehre*. 7 Auf. München: C.H. Beck, 2013.

SANDFORD, Cedric. Tax Compliance Costs Matter: Chancellor Please Note. *British Tax Review (1976/204)*, 1976.

SANDLER, Daniel. *Tax Treaties and Controlled Foreign Company Legislation*. 2nd Ed. The Hague / London / Boston: Kluwer, 1998.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. As classificações no sistema tributário brasileiro. In: In: Adilson Rodrigues Pires e Aires Fernandino Barreto (orgs.), *Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e do processo tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1998, pp. 125-147.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Preços de transferência: Fraude à lei e abuso de poder na pretensa regulamentação das Leis 9.403 e 9.959 pela IN 243*. São Paulo, 2011. Disponível no site: http://www.fiscosoft.com.br/a/5jrd/precos-de-transferencia-fraude-a-lei-e-abuso-de-poder-na-pretensa-regulamentacao-das-leis-9430-e-9959-pela-in-243-eurico-marcos-diniz-de-santi - Acesso em: 06/12/2011.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Reforma tributária. Reforma tributária: reconstruindo os laços nacionais do federalismo brasileiro e resgatando a dignidade do contribuinte. In: Maria Lúcia L. M. Pádua Lima (coord.), *Agenda contemporânea: direito e economia 30 anos de Brasil, vol. 3*. São Paulo: Saraiva: 2012, pp. 53-79.

SANTOS, Roman Tomazela. As Regras de Subcapitalização Introduzidas pela Lei 12.249/10. *Revista dialética de direito tributário (184/116),* 2011.

SANTOS, Roman Tomazela**.** As Regras de Subcapitalização e o Poder Regulamentar da Receita Federal do Brasil - Análise Crítica da Instrução Normativa RFB nº 1.154/2011; *Revista dialética de direito tributário (192/101),* 2011.

SCHENKE, Ralf Peter. *Die Rechtsfindung im Steuerrecht*. Töbingen: Mohr Siebeck, 2007.

SCHLINK, Bernhard. *Abwägung im Verfassungsrecht*. Berlin: Duncker & Humblot, 1976.

SCHLINK, Bernhard. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit. In: Peter Badura (Hsgr.), *FS 50 Jahre Bundesverfassungsgericht, Bd. II*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2001, pp. 455-465.

SCHMÖLDERS, Günter; HANSMEYER, Karl-Heirich. *Allgemeine Steuerlehre*. 5 auf. Berlin: Dunker & Humblot, 1980.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Distribuição disfarçada de lucros*. São Paulo: Dialética, 1996.

SCHOEURI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Imposto de renda e lucros auferidos no exterior. In: Valdir de Oliveira Rocha (coord.), *Grandes questões atuais do direito tribtuário, 7° vol*. São Paulo: Dialética, 2003, pp. 303-330.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Contribuição à investigação das origens do princípio da legalidade em matéria tributária. In: Carlos Mário da Silva Velloso, Roberto Rosas e Antônio Carlos Rodrigues do Amaral (coords.), *Princípios constitucionais fundamentais: estudos em homenagem ao Professor Ives Gandra da Silva Martins*. São Paulo: Lex, 2005, pp. 711-718.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: Roberto Ferraz (coord.), *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Transparência fiscal e internacional, proporcionalidade e disponibilidade: considerações acerca do art. 74 da Medida Provisória n° 2.158-35. *Revista dialética de direito tributário (142/39)*, 2007.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: Valdir de Oliveira Rocha (coord.), *Grandes questões atuais do direito tributário, 11° vol*. São Paulo: Dialética: 2007.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Margens predeterminadas, praticabilidade e capacidade contributiva. In: Luís Eduardo Schoueri (coord.), *Tributos e preços de transferência, 3º vol*. São Paulo: Dialética, 2009, pp. 119-130.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O desafio do planejamento tributário. In: Luís Eduardo Schoueri (coord.), Rodrigo de Freitas (org.), *Planejamento tributário e o propósito negocial: mapeamento de decisões do conselho de contribuintes de 2002 a 2008*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, pp. 13-20.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Restrições à atividade econômica do contribuinte na substituição tributária e livre concorrência. In: Arthur M. Ferreira e Rafael Nichele (coords.), *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte*. São Paulo: IOB, 2010, pp. 505-528.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário: limites à norma antiabuso. *Revista direito tributário atual (24/345)*, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: Roberto Quiroga Mosquera, Alexsandro Broedel Lopes (coords.), *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010, pp. 241-264.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 3ª ed. São Paulo: 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O princípio arm's length em um panorama internacional. In: Luís Eduardo Schoueri (coord.), *Tributos e preços de transferência, 4º vol*. São Paulo: Dialética, 2013, pp. 208-227.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Lucros auferidos no exterior e disponibilização: reflexões sobre a Solução de Consulta Interna n° 18/2013. *Revista dialética de direito tribtuário (219/67)*, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O conceito de renda e o artigo 43 do Código Tributário Nacional: entre a disponibilidade econômica e a disponibilidade jurídica. In: André Elali, Evandro Zaranza, Kallina Flôr dos Santos (coords.), *Direito Corporativo.* São Paulo: Quartier Latin, 2013, pp. 341-357.

SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Matheus Calicchio. Da atítese do sigilo à simplicidade do sistema tributário: os desafios da transparência fiscal internacional In: Eurico Marcos Diniz de Santi, Basile Georges Christopoulos, Daniel Leib Zugman, Frederico Silva Bastos (coords.), *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao Professor Isaías Coelho*. São Paulo: Fiscosoft, 2013.

SCHWABE, Jürgen (org.). *50 anos de jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal*. Organização e introdução à tradução brasileira por Leonardo Martins. Rio de Janeiro: Fundação Konrad Adenauer, 2009.

SEEGR, Siegbert F. *Schmidt Einkommensteuergesetz Kommentar, § 15-b*. 30 Auf. Heidelberg: C.H. Beck, 2011.

SERAFICO, José; SERAFICO, Marcelo. A Zona Franca de Manaus e o capitalismo no Brasil. *Estudos Avançados, São Paulo , v. 19, n. 54*, 2005.

SIECKMANN, Jan-R. Problemas de la teoría principialista de los derechos fundamentales. In: Laura Clérico, Jan-R. Sieckmann e Daniel Oliver-Lalana (coords.), *Derecho fundamentales, princípios e argumentación: estudios sobre la teoría jurídica de Robert Alexy*. Granada: Comares, 2011, pp. 37-71.

SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. *Revista dos tribunais (798/23)*, 2002.

SILVA, Virgílio Afonso da. *Grundrechte und gesetzgeberische Spielräume*. Badan-Baden: Nomos, 2003.

SILVA, Virgílio Afonso da. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. *Revista latino-americana de estudos constitucionais (1/607)*, 2003.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

SILVA, Virgílio Afonso. *A constitucionalização do direito: os direitos fundamentais nas relações entre particulares*. São Paulo: Malheiros, 2005.

SILVA, Virgílio Afonso da. The limits of constitucionalism: public policies and the constitucion. In: Gilles Tarabout, Ranabir Samaddar (orgs.), *Conflict, Power and the Landscape of Constitutionalism*. London, New York, New Delhi, 2008.

SILVA, Virgílio Afonso. Nota do tradutor. In: *Robert Alexy, Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução brasileira de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 9-13.

SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009.

SILVA, Virgílio Afonso da. Colisões de direitos fundamentais entre ordem nacional e ordem transnacional. In: Marcelo Neves (org.), *Transnacionalidade do direito: novas perspectivas dos conflitos entre ordens jurídicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SILVA, Virgílio Afonso da. Comparing the Incommensurable: Constitutional Principles, Balancing and Rational Decision. *Oxford Journal of Legal Studies (31, n.2/273)*, 2011.

SILVA, Virgílio Afonso da. Ponderação e objetividade na interpretação constitucional. In: Ronaldo Porto Macedo Jr. e Catarina Helena Cortada Barbieri (orgs.), *Direito e interpretação: racionalidades e instituições*. São Paulo: Saraiva, 2011.

SILVA, Virgílio Afonso da. Na encruzilhada liberdade-autoridade: a tensão entre direitos fundamentais e interesses coletivos. In: Fernando Dias Menezes de Almeida, Floriano de Azevedo Marques Neto, Luís Felipe Hadlich Miguel, Vitor Rhein Schirato (coord.), *Direito público em evolução: estudos em homenagem à Professora Odete Medauar*. Belo Horizonte: Fórum, 2013, pp. 735-747.

SILVA, Virgílio Afonso da; MENDES, Conrado Hübner. Habermas e a jurisdição constitucional. In: Marcos Nobre e Ricardo Terra (orgs.), *Direito e democracia: Um guia de leitura de Habermas*. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 199-222.

SMITH, Adam. *A inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*. Amazon Kindle E-Book, sem data.

SOUSA, Rubens Gomes de. *A distribuição da justiça em matéria fiscal*. São Paulo: Livraria Martins Editora, 1943.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

STEBBINGS, Chantal. Public health imperatives and taxation policies: the window tax as an early paradigm in English Law. In: John Tiley (ed.), *Studies in the History of Tax Law, vol. 5*. Oxford: Hart, 2012.

STIGLITZ, Joseph. *Economics*. New York / London: W. W. Norton & Company, 1993.

STIGLITZ, Joseph. *Economics of the Public Sector*. 3rd Ed. New York / London: W. W. Norton & Company, 2000.

SUNDFELD, Carlos Ari. Princípio é preguiça? In: Ronaldo Porto Macedo Jr, Catarina Helena Cortada Barbieri (orgs.), *Direito e interpretação: racionalidades e instituições*. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 287-305.

SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expeditures*. Cambridge (Massachusetts): Harvard University Press, 1973.

SURREY, Stanley S.; McDANIEL, Paul R. The Tax Expenditure Concept: Current Developments and Emerging Issues. *British Columbia Law Review (20/225)*, 1979.

SURREY, Stanley S.; McDANIEL, Paul R. The Tax Expenditure Concept: Current Develpments and Emerging Issues. In: *Paul L. Caron, Karen C. Burke, Grayson M.P. McCouch (eds.), Federal Income Tax Anthology*. Cincinatti (Ohio): Anderson, 1997, pp. 299-302.

TERRA, Ben; WATTEL, Peter. *Eurpean Tax Law*. Abridged student edition. 6 Ed. Amstardam: Wolters Kluwer, 2012.

THURONYI, Victor. Tax Expenditures: A Reassessment. *Duke Law Journal (1155)*, 1988.

TIPKE, Klaus. *Steuerecht: eine Grundriss*. 4 Auf. Köln: Otto Schmidt, 1977.

TIPKE, Klaus. *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1981.

TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e ideia de sistema no direito tributário. In: Brandão Machado (org.), *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 515-527.

TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung, B. I*. 2 Auf. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000.

TIPKE, Klaus. A necessidade de igualdade na execução das leis tributárias. In: Luís Eduardo Schoueri (coord.), *Direito tributário: estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa, vol. I*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 361-373.

TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung, B. III*. 2 Auf. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2012.

TOLEDO, Francisco de Assis. *Princípios básicos de direito penal*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

TOLONEN, Hannu. Reglas, princípios y fines: la interrelcación entre derecho, moral y política. In: Aulis Aarnio, Ernesto Garzón Valdés, Jyrki Uusitalo (comps.), *La normatividad del derecho*. Barcelona: Gedisa, 1997, pp. 65-85.

TORRES, Ricardo Lobo. O princípio arm's lenght, os preços de transferência e a teoria da interpretação do direito tributário. *Revista dialética de direito tributário (48/122)*, 1999.

TORRES, Ricardo Lodo. Normas gerais antielisivas. In: Ricardo Lobo Torres (coord.), *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, pp. 261-328.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. II: valores e princíoios constitucionais tribtuários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. IV: os tributos na constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

TURNIER, William J. Evaluating Personal Deductions in an Income Tax – The Ideal. *Cornell Law Review (66/262)*, 1981.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Aspestos extrafiscais do IPI e direitos fundamentais. In: Paulo Gonet Branco, Liziane Angelotti Meira, Celso de Barros Correia Neto (Coords.), *Tributação e direitos fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ*. São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 253-286.

VETTORI, Gustavo Gonçalves. Contribuição ao estudo sobre as influências recíprocas entre a tributação da renda e o comércio internacional. Tese de doutorado. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2011.

VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor. O controle de proporcionalidade de regras de substituição tributária por fato gerador presumido. *Revista direito tributário atual (24/388)*, 2010.

VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor. A capacidade contribuitva na teoria dos direitos fundamentais. *Revista tributária das Américas* (4/19), 2011.

VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor. *Substituição tributária e proporcionalidade: entre capacidade contribuitva e praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

VIEIRA, Oscar Vilhena. Direitos fundamentais: uma leitura da jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2006.

VOGEL, Klaus. *Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm: Eine Untersuchung über die Grundfragen des sog. Internationalen Verwaltungs- und Steuerrechts*. Frankfurt am Mein / Berlin: Alfred Metzner, 1965.

VOGEL, Klaus. Steuergerechtigkeit und soziale Gestaltung. *Deutsche Steuer-Zeitung / Ausgabe A (19-20/409)*, 1975.

VOGEL, Klaus. Besonderheit des Steuerrechts. *Deutsche Steuer-Zeitung / Ausgabe A (1-2/5)*, 1977.

VOGEL, Klaus. Der Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht. Lastenausteilungs-, Lenkungs- und Vereinfachungsnormen und die ihnen zurechnenden Steuerfolgen: ein Beitrag zur Methodelehre des Steuerrechts. *Steuer und Wirtschaft (2/97)*, 1977.

VOGEL, KLAUS. *Drews / Wacke / Vogel / Martens Gefahrenabwehr: allgemeienes Polizeirecht (Ordnungsrecht) des Bundes und der Länder*. 9., völlig neubearbeitete Auf. Köln, Berlin, Bonn, München: Heymanns, 1985.

VOGEL, Klaus. Rechtfertigung der Steuern: eine vergessene Vorfrage. Zugleich zur "heimliche Steuerrevolte" und zum Draieck Staat/Wirtschaft/Gesellschaft. *Der Staat (25/481)*, 1986.

VOGEL, Klaus; WALDHOFF, Christian. Dolzer, Vogel, Graßhof (Hgs.), *Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Vorbemerkungen zu Art. 104a-115*. Heidelberg: C.F. Müller, 1997.

WELLENREUTHER, Hans. *Die Wirkungen öffentlicher Güter: untersucht am Beispiel von Fußgängerbereichen*. Berlin: Duncker & Humblot, 1982.

Wörterbuch der philosophischen Begriffe. Philosophische Bibliothek. Felix Meiner Verlag GmbH, Hamburgo, 2013.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

XAVIER, Alberto; EMERY, Renata. Subcapitalização. *Revista dialética de direito tributário (176/7),* 2010.

YI, Zoonil. La teoria de los principios en Corea. In: Jan-R. Sieckmann (ed.), *La teoria principialista de los derechos fundamentales: estudios sobre la teoria de los derechos fundamentales de Robert Alexy*. Madri / Barcelona / Buenos Aires: Marcial Pons, 2011, pp. 297-302.

ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

ZILVETI, Fernando Aurelio. Simplicius Simplicissimus – os limites da praticabilidade diante do princípio da capacidade contributiva. *Revista direito tributário atual (22/179)*, 2007.

ZIPPELIUS, Reinhold. *Allgemeine Staatslehre*. 15 Auf. München: C.H. Beck, 2007.

ZIPPELIUS, Reinhold. *Juristische Methodenlehre*. 11 aufl. München: C. F. Beck, 2012.