

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO

ROBERTO CARMAI DUARTE ALVIM JÚNIOR

ISENÇÃO E IGUALDADE TRIBUTÁRIA

Porto Alegre
2008

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO

ROBERTO CARMAI DUARTE ALVIM JÚNIOR

ISENÇÃO E IGUALDADE TRIBUTÁRIA

Monografia apresentada ao
Departamento de Direito Econômico e
do Trabalho da Faculdade de Direito da
Universidade Federal do Rio Grande do
Sul como requisito parcial para obtenção
do grau de Bacharel.

**Orientador: Prof. Dr. Humberto Bergmann
Ávila**

Porto Alegre
2008

*Aos meus pais, Roberto e Rossana;
Para Letícia, amiga e companheira,
pelo seu apoio e carinho;
A todos aqueles que contribuíram
para meu aprendizado do Direito;*

RESUMO

Este trabalho apresenta um estudo da relação existente entre a isenção e a igualdade tributária, com ênfase na análise do método de controle pelo postulado da proporcionalidade.

O trabalho mostra, na primeira parte, uma descrição do conteúdo e significado da igualdade tributária, a partir de sua história estrutural, para que seja efetivamente uma limitação constitucional ao poder de tributar, conforme dispõe a Constituição Federal. Após, ocorre uma análise da estrutura da isenção e seus efeitos no direito tributário, a partir da sua característica de ser instrumento para a realização de justiça tributária ou política governamental.

Na segunda parte, é realizada uma breve análise crítica da forma como o controle da isenção é realizado pela jurisprudência no Brasil. Então, é defendida a devida adoção do princípio da proporcionalidade neste controle, descrevendo a estrutura do postulado e aplicando-o no exame da legislação selecionada e de precedentes jurisprudenciais.

Conclui-se, então, que a isenção é um meio restritivo de direitos constitucionais, entre eles o da igualdade tributária. Assim, é insuficiente a forma de controle baseado na “evidência”, exercido pela jurisprudência brasileira, pois faculta ao legislador conceder isenções que restringem de forma desproporcional e irrazoável a igualdade tributária. É mais adequado o exame de proporcionalidade, o qual exige um exame pormenorizado através das dimensões da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

RESUMÉ

Le travail fait l'étude sur le rapport entre l'exemption fiscale et l'égalité fiscale avec l'utilisation de la proportionnalité.

Dans le première chapitre, il y a une description du contenu et signification de l'égalité fiscal, en utilisant sa histoire et sa structure, pour réaliser la limitation constitutionnelle sur le pouvoir fiscale, conforme ordonne la Constitution Federale. Après, il y a l'étude de la exemption et ses effets dans le Droit Fiscale, car elle a la caractéristique de réaliser la justice fiscale ou politique gouvernementale.

Dans le secondième chapitre, le contrôle de exemption réalisé par le jurisprudence bresilienne a été critiqué. Alors, se propose l'adoption du postulat de la proportionnalité comme controle, se decris sa structure et s'applique en examine de la legislation et les precedents jurisprudencielles.

L'exemption restreinde les Droits Constitutionnelles, comme l'égalité fiscale, donc le "controle de evidence" est insuffisant. Il possibilite le création de exemptions qui restreignent de manière disproportionné et non raisonnable. Le meilleur contrôle c'est la proporcionnalité, lequel exige l'utilisation des des éléments: l'adéquation, la necessité et proporcionnalité strico sensu.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	07
I. PERSPECTIVAS ESTRUTURAIS – DOUTRINÁRIAS DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA E DA ISENÇÃO	11
1. O PRINCÍPIO DA IGUALDADE	11
1.1. O Princípio da Igualdade Tributária e o Sistema Constitucional Tributário	15
1.1.1 Conteúdo	15
1.1.2. Estrutura	20
<i>1.1.2.1. Sujeitos</i>	<i>20</i>
<i>1.1.2.2. Medida de Comparação</i>	<i>22</i>
<i>1.1.2.3. Elemento Indicativo</i>	<i>26</i>
<i>1.1.2.4. Finalidade</i>	<i>28</i>
2. CONTEÚDO JURÍDICO – POLÍTICO DA ISENÇÃO	29
II. O CONTROLE DA RELAÇÃO ENTRE ISENÇÃO E IGUALDADE TRIBUTÁRIA	36
1. ASPECTOS ATUAIS DO CONTROLE	36
2. EXAME DE PROPORCIONALIDADE	40
2.1. Disposições Gerais	40
2.2. Adequação	47
2.3. Necessidade	53
2.4. Proporcionalidade em Sentido Estrito	57
CONCLUSÃO	63
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	66
LEGISLAÇÃO E JURISPRUDÊNCIA CONSULTADAS	70

INTRODUÇÃO

A relação do Poder Público com os particulares é assunto debatido: juristas de todo modo, ao longo dos séculos, tentam descobrir formas de conciliar o papel dos governantes como “seguradores” do interesse público com os interesses individuais.

A complexidade de tal relação tornou-se fundamental com o advento da Revolução Francesa e com o pensamento iluminista do Ser considerado como indivíduo dentro da sociedade. O homem colocado como centro do universo, portador de racionalidade, possuidor de raciocínio acerca do mundo em que vivia. Passou-se a questionar qual era a legitimidade para que a sociedade aristocrata-monárquica recebesse tratamento diferenciado quando todos pareciam ser iguais. Qual o motivo para que indivíduos de determinadas estirpes gozassem de benefícios que jamais poderiam ser alcançados “pelos demais”?

Foi a partir deste fenômeno que surgiu o pensamento posteriormente declarado pelos revolucionários franceses: “*Os homens nascem e morrem livres e iguais em direitos, somente existindo diferenciações quando forem úteis para o bem comum*”.¹

Estas palavras inflaram discursos que moveram revoluções responsáveis por profundas mudanças em diversos países ocidentais. No Brasil, não foi diferente: nossa Constituição Federal consagra no art.5º o princípio da isonomia.

Contudo, o constituinte concedeu ao Poder Público diversos encargos para ser cumpridos, “prestações em favor dos seus cidadãos” e, para isso, concedeu diversos meios para cumpri-los. A lei é o principal ato que interfere sobre a vida dos cidadãos, pois é editada pelos representantes eleitos democraticamente, que representam a

¹ COLLIARD, Claude Albert. **Libertés Publiques**. 50ª edição. Paris: Dalloz, 1975. (p.188)

vontade da sociedade enquanto grupo.

Dentro dos mais diferentes assuntos que são objeto de lei, existem as leis tributárias que regulam as formas como o Estado financia suas atividades a partir da retirada do patrimônio individual em prol do bem comum. Contudo, esta tarefa é das mais complexas, pois envolve a dificuldade de definir como, e em que medida, cada pessoa ou grupo de pessoas contribui neste “financiamento”.

A isenção atua como meio de efetivar uma “justiça” nesta distribuição de encargos de financiamento, afastando da incidência da norma determinados indivíduos que possuem meios mínimos de sobrevivência e, em razão disto, não podem receber mais gravames sobre seus patrimônios. Entretanto, não é apenas neste aspecto que é possível utilizar a isenção: ela é forte instrumento de política governamental, pois possibilita a adoção de determinados comportamentos por indivíduos independentemente de suas condições financeiras, com o intuito de realizar outros objetivos constitucionais estranhos ao financiamento do Estado.

Como as isenções lidam diretamente com a igualdade tributária e diversos outros direitos fundamentais, ocorre reiteradamente prejuízo a determinados grupos de contribuintes. O total desconhecimento do conteúdo e estrutura da igualdade tributária e a deturpação do significado e conteúdo da isenção (por desconhecimento ou por má fé) são problemas concretos do mau uso da competência tributária.

Atuando como instrumentos políticos, recebem a denominação jurídica de *extrafiscais*². Assim como as leis e demais atos provenientes do Estado, possuem determinada finalidade baseada em princípios constitucionais, sendo-lhe inerente a relação com os demais princípios. Contudo, o Legislativo invariavelmente atribui finalidades estranhas à Constituição para justificar este meio de desigualar os contribuintes.

A partir do momento em que a isenção é utilizada para outros fins que não o objetivado pelo legislador constituinte, ocorre um desequilíbrio em todo sistema tributário, pois indivíduos são diferenciados por critérios e motivos que contrariam toda a ordem jurídica, causando injustiça tanto particular como coletiva.

² BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007. (p.71)

Diante de tal instabilidade jurídica, os particulares, pessoas físicas e jurídicas, procuram no Judiciário a defesa de seus direitos contra os atos do Estado. É neste ponto que surge outro problema fundamental: como será exercido o controle dos atos provenientes de outras esferas de Poder? Como criar um procedimento de atos sucessivos que efetivem a racionalidade e impeçam o arbítrio? A jurisprudência brasileira tem compreensão dos elementos e requisitos das formas de controle difundidas no Direito?

Os problemas descritos são importantes, pois lidam diretamente com aspectos econômicos e sociais no Brasil. A insegurança jurídica no aspecto tributário cria um impasse no desenvolvimento dos países, pois dificulta o planejamento de condutas e custos de investimento para pequenos e grandes empreendedores. O impacto tributário sobre as empresas é tão elevado que eventuais problemas são embutidos nos bens e serviços oferecidos – *“a carga tributária brasileira é muito dependente de impostos sobre a produção e circulação de bens e serviços”*.³

Em relação às pessoas físicas, o grande prejuízo é a restrição infundada de seus direitos garantidos pela Constituição e a utilização dos Poderes para realização de objetivos diversos do bem comum. O desconhecimento completo da forma de controle pelos aplicadores é outro revés para os particulares: o Judiciário fica impotente para impedir plenamente os abusos cometidos pelas outras esferas de poder.

A idéia deste trabalho é analisar uma questão de relevante importância econômica e social: as isenções sob a égide da igualdade tributária. A questão é extremamente debatida, pois diferentemente das imunidades, o poder para instituí-las foi atribuído ao legislador infraconstitucional. É por este motivo que este instituto é tão controverso e debatido: o legislador necessita lidar com uma série de princípios e regras, por vezes colidentes

Em razão dos inúmeros aspectos a serem estudados no que se refere à igualdade, este trabalho será realizado sob o enfoque analítico-funcional, analisando casos concretos sob o prisma crítico e propondo determinado entendimento acerca do assunto a partir de argumentação baseada na doutrina especializada. Ademais, em alguns momentos, serão utilizados precedentes judiciais para reforçar argumentos propostos.

³ GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças Públicas: teoria e prática no Brasil**. 3ª edição. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008. (p.260)

Na primeira parte do trabalho, será investigado o princípio da igualdade tributária: sua origem, conteúdo político-filosófico e estrutura. Neste ponto, será discorrida a igualdade trazida pelo art.5º da Constituição Federal nos seus aspectos “igualdade na lei” e “igualdade perante a lei”. Parte do conteúdo, será preenchido com a colaboração da doutrina francesa, em razão da origem histórica deste princípio naquele país.

Após, será visto o posicionamento da igualdade tributária no Sistema Constitucional Tributário, sendo tratado pelo constituinte como “limitação constitucional ao poder de tributar” – sua função como limitadora tanto na criação de tributos e, conseqüentemente, na concessão de isenções. Ademais, será tratado, cada um dos quatro elementos estruturais da igualdade será analisado separadamente, envolvendo a inclusão de determinados casos concretos para reforçar certos argumentos expostos.

Por último, será discorrido brevemente o conteúdo da isenção, visto que para analisar sua relação com os princípios é necessário um conhecimento suficiente acerca de suas particularidades e seus efeitos.

Na segunda parte, será analisada de forma demonstrativa a posição da jurisprudência pátria sobre o controle nas leis que tratam sobre a isenção. Em seguida, será argumentado em favor da necessidade da utilização da proporcionalidade como controle nestes casos, e como seria efetivamente aplicado.

O presente trabalho, então, dentro das limitações atinentes à monografia de conclusão de curso, analisará estes problemas e buscará, dentro do possível, soluções.

I. PERSPECTIVAS ESTRUTURAIS - DOUTRINÁRIAS DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA E DA ISENÇÃO

1. O PRINCÍPIO DA IGUALDADE

O art.1º da Declaração Universal do Homem e do Cidadão proclama três princípios basilares: igualdade, fraternidade e liberdade. Esta tríade sagrada remonta ao ideal revolucionário francês. A partir da idéia trazida por este documento, seria “*pecado contra a dignidade da pessoa humana*” considerar e tratar o outro indivíduo como um ser inferior, sob um pretexto de etnia, costume e fortuna pessoal.⁴

O objetivo central deste dispositivo era abolir os privilégios, isenções pessoais e regalias de classe. Uma burguesia pujante objetivava destituir um sistema social imóvel e decadente. Mas, o ideal de igualdade revolucionário francês acabou por falecer pouco tempo depois, pois se fundava apenas numa visão individualizada do cidadão.

A partir de tais constatações empíricas, alguns países passaram a promover políticas compensatórias, com vista a garantir o efetivo gozo dos direitos individuais e sociais desses grupos cultural, social e economicamente marginalizados. Propaga-se a substituição do formalismo liberal clássico para uma idéia de substancialidade. Tal definição parte da premissa de que os indivíduos que estão em condições desiguais não podem ser genericamente tratados da mesma forma.

Partindo deste entendimento, a doutrina procura definir o que significa a igualdade. Segundo Alexandre de Moraes, “*a igualdade se configura com uma eficácia transcendente, de modo que toda situação de desigualdade persistente à entrada em*

⁴ COMPARATO, Fábio Konder. **A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos**. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2001. (p.229)

vigor da norma constitucional deve ser considerada não recepcionada”.⁵

Humberto Ávila⁶, de maneira mais específica, define a igualdade como sendo :

a relação de dois ou mais sujeitos, com base em medida(s) ou critério(s) de comparação, aferido(s) por meio de elemento(s) indicativo(s) que serve(m) de instrumento para a realização de determinada finalidade.

A igualdade possui um duplo objetivo: proteger os direitos e garantias individuais contra perseguições e tolher favoritismos.⁷ O art.5º e os incisos XXX e XXXI do art.7º da Constituição Federal preconizam a igualdade dos indivíduos perante a lei e a igualdade na lei. A igualdade perante a lei é denominada pela doutrina tradicional como igualdade formal, a qual se traduz em aplicar a lei da mesma forma a indivíduos de uma mesma categoria.⁸

Alexandre de Moraes entende como igualdade perante a lei aquela que recai sobre o intérprete, o qual tem o dever de aplicar a leis e os demais atos normativos de maneira igualitária, sem diferenciações em razão de raça, cor, sexo ou condição social.⁹ Significa, então, que o intérprete “*não pode diferenciar as pessoas para ora submetê-las, ora não, ao mandamento legal*”.¹⁰

José Afonso da Silva entende que a divisão da igualdade em formal e material é totalmente desnecessária no ordenamento jurídico brasileiro, pois a jurisprudência nacional criou o entendimento de que a igualdade na lei no Brasil é igual à “*igualdade perante a lei*” do direito estrangeiro.¹¹ Então, o mandamento seria dirigido tanto ao legislador na criação das leis como aos aplicadores.¹²

O jurista ressalta que o princípio não significa que o tratamento deve ser igual porque todos os indivíduos são integralmente iguais entre si, mas apenas sob os

⁵ MORAES, Alexandre de. **Direitos Humanos Fundamentais**. 6ª edição. São Paulo: Atlas, 2005. (p. 81)

⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008. (p.42)

⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2008. (p.23)

⁸ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 23ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004. (p.212)

⁹ MORAES, Alexandre de. **Direitos Humanos Fundamentais**. 6ª edição. São Paulo: Atlas, 2005. (p.82)

¹⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14ª edição. São Paulo: Saraiva, 2008. (p. 135)

¹¹ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 23ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004. (p.214)

¹² Ibidem, p.214

aspectos relevantes considerados pela norma. Estes indivíduos seriam unidos por um elemento comum o qual os insere em um grupo, e dentro deste grupo todos devem ser tratados de forma igual. Isto não impede que os indivíduos deste grupo possam diferir sob certos aspectos irrelevantes para a norma. Portanto, a igualdade e a desigualdade seriam situações relativas.¹³

Esta relativização da situação de igualdade é exemplificada por Humberto Ávila:

Duas pessoas são iguais ou diferentes. Duas pessoas são iguais de acordo com o critério da idade (ambas têm 36 anos) ou são diferentes (uma tem 5 anos e a outra tem 50 anos); duas pessoas são iguais sob o critério do sexo (ambas são do sexo feminino) ou são diferentes (uma é do sexo feminino e a outra é do sexo masculino).¹⁴

Contudo, a igualdade formal por si só garante a aplicação uniforme da lei – ela é apenas um aspecto da igualdade, pois é mais “*adequação à norma*” do que propriamente igualdade.¹⁵ Isto ocorre porque a lei poderá conter uma distinção arbitrária no seu conteúdo: sua aplicação será igual, mas resultará em injustiça entre os indivíduos.¹⁶

Sobre o assunto, escrevem Misabel de Abreu e Sacha Calmon:¹⁷

É altamente controvertido separar o que seja igual do que seja desigual, pois sujeitos os conceitos a variações histórico culturais. Não obstante, o preceito da igualdade, disposto na Constituição, já é dotado de substância e conteúdo jurídico: é vedado distinguir os homens segundo o sexo, a raça, etc...que sob tal aspecto são juridicamente iguais. E os iguais devem ser igualmente tratados, pois diz a norma que os homens, mesmo diferindo em sexo, ou credo religioso, são iguais. Esse é o enfoque do princípio da igualdade mais corrente: uma proibição de distinguir. As características da generalidade e abstração da norma estão a seu serviço.

¹³ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 23ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004. (p.215)

¹⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008. (p.41)

¹⁵ *Ibidem*, p.74

¹⁶ *Ibidem*, p.75

¹⁷ DERZI, Misabel de Abreu; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana**. São Paulo: Saraiva, 1982. (p.56)

Entretanto, este não parece o melhor entendimento acerca do assunto. A Constituição Federal não proibiu a distinção entre os indivíduos; ela proibiu a distinção por meio de determinadas medidas de comparação e por determinadas finalidades. É necessário que exista uma “*relação de pertinência ou vínculo de correlação lógica que ela deve manter com a finalidade que justifica a comparação*”.¹⁸

Ao legislador o princípio exerce influência na elaboração das leis impedindo “*que possa criar tratamentos abusivamente diferenciados a pessoas que se encontram em situações idênticas*”.¹⁹ Entretanto, a igualdade não é classificável apenas como princípio, pois poderá ser também regra ou postulado normativo²⁰. Atua como princípio quando estabelece um estado ideal de coisas a ser atingido. Atua, também, como postulado normativo quando estrutura a aplicação do direito em função de elementos e atua como regra quando proíbe o tratamento discriminatório.²¹

Neste momento, a igualdade é relevante como princípio, pois é a dimensão normativa preponderante entre a doutrina. Ela estabelece um dever de buscar “*um ideal de igualdade, equidade, generalidade, impessoalidade, objetividade, legitimidade, pluralidade e representatividade no exercício das competências atribuídas aos entes federados*”.²²

Sua efetivação ocorrerá quando houver uma comparação entre dois ou mais sujeitos que exija um exame de igualdade ou desigualdade. Como já referido, as pessoas são iguais ou desiguais por diferentes critérios: sexo, cor, idade e raça, por exemplo. Ademais, elas são iguais ou desiguais para uma determinada finalidade.²³ Ou seja, “*a igualdade é uma medida de comparação e não há como conceber, logicamente, a igualdade de um só*”.²⁴

¹⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008. (p.40)

¹⁹ MORAES, Alexandre de. **Direitos Humanos Fundamentais**. 6ª edição. São Paulo: Atlas, 2005. (p.82)

²⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 7ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007. (p.150)

²¹ *Ibidem*, p.150

²² *Idem*, **Sistema Constitucional Tributário**. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 2008. (p.348)

²³ *Idem*, **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 7ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007. (p.150)

²⁴ Fábio Konder Comparato *apud* ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008. (p.42)

1.1 O Princípio da Igualdade Tributária e o Sistema Constitucional Tributário

1.1.1 Conteúdo

É possível “importar” a premissa existente na França para o ordenamento jurídico brasileiro no que se refere à relação dos tributos com os contribuintes: “*tous les contribuables qui se trouvent dans une situation définie par la loi fiscale doivent être soumis au même régime fiscale*”.²⁵

A Constituição Brasileira inseriu dentro do “Sistema Constitucional Tributário” uma regulação pormenorizada da matéria tributária, mantendo relação estreita com os princípios formais e materiais fundamentais (expressamente ou implicitamente) e com os direitos fundamentais, “*sobretudo com as garantias de propriedade e de liberdade*”. Entre os “*princípios sistematicamente fundamentais*” que mantêm relação com o poder de tributar e atribuem a outros princípios conteúdo está o princípio da igualdade.²⁶

O inciso II do art.150 da Constituição Federal declara que é vedado ao legislador instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem “em situação equivalente”. Já no art. 151 prevê a possibilidade da concessão de incentivos fiscais por parte da União destinados “*a promover o desenvolvimento econômico das diferentes regiões do país*”.

Ives Gandra Martins²⁷ comenta que o conceito “*situação equivalente*” leva a diversas interpretações na doutrina, pois exemplifica que um produtor de calçados de São Paulo e um produtor de sapatos de Manaus recebem tratamento desigual, embora estejam em situação equivalente e idêntica, objetivamente “*produzindo sapatos*”. Por

²⁵ “*Todos os contribuintes que se encontrem em uma situação definida pela lei tributária devem ser submetidos ao mesmo regime fiscal*” (tradução livre). TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. **Droit Fiscal**. Paris: Dalloz, 1973. (p.102)

²⁶ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 2008. (p.21)

²⁷ MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil**. 6º volume. Tomo I. São Paulo: Saraiva, 1990. (p.149)

esta razão, o legislador constituinte possibilitou a diferenciação entre os contribuintes elegendo previamente a medida de comparação ou critério de desigualação²⁸: a capacidade contributiva.

Esta medida de comparação é retratada na exigência de personalização do imposto e na sua graduação segundo as suas possibilidades econômicas.²⁹ Na verdade, o que se postula é que o dever de tributação tenha idêntico sacrifício a todos os cidadãos.

“*O injusto é desigual, o justo é igual*” – é desta forma Aristóteles sintetiza a justiça do ato proveniente do governo. Para o filósofo, o justo será o meio termo: “*ter muito pouco é ser tratado injustamente, e ter demais é agir injustamente*”.³⁰ Tais premissas são mais do que atuais, pois se aplicam na relação do Direito Tributário com os contribuintes.

No ordenamento jurídico francês, não é diferente a preocupação do legislador com as diferenças entre os contribuintes. Assinala Colliard³¹:

On peut dire donc que dans le système français l'égalité fiscale, ou l'égalité devant l'impôt est entendu non pas comme signifiant que tous les contribuables doivent être traités de la même manière mais que tous les contribuables se trouvant dans la même situation doivent être traités également

George Rénard completa o pensamento de seu compatriota, asseverando que os tributos “*devem ser igualmente repartidos entre todos os cidadãos, na proporção de suas possibilidades*”, dentro do sistema tributário da França.³² Neste país, surgiu a idéia (*Convention Robespierre*) de que o legislador somente realizava plenamente a igualdade quando instituisse impostos progressivos.³³

²⁸ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de Tributos com Efeito de Confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. (p.130)

²⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª edição. Rio de Janeiro : Forense, 2006. (p.520)

³⁰ ARISTÓTELES. *Ética a Nicômacos*. 4ª edição. Brasília: UNB, 2001. (p.95-101)

³¹ “*Pode-se dizer, portanto, que no sistema francês, a igualdade tributária ou a igualdade perante a tributação, não significa que todos os contribuintes devem ser tratados da mesma maneira, mas sim que todos os contribuintes que se encontrem na mesma situação sejam tratados igualmente*” (tradução livre). COLLIARD, Claude Albert. **Libertés Publiques**. 50ª edição. Paris: Dalloz, 1975. (p.199)

³² RENARD, Georges. **Droit Public**. Paris: Contant Laguerre, 1922. (p.324)

³³ COLLIARD, Claude Albert. **Libertés Publiques**. 50ª edição. Paris: Dalloz, 1975. (p.199)

Dentro do microsistema tributário constitucional brasileiro, são importantes dois aspectos: a generalidade e a uniformidade. A repartição dos tributos entre os indivíduos seria o significado da generalidade. Já a uniformidade “*seria a utilização de um mesmo critério para a repartição ou mensuração do tributo*”.³⁴

Ricardo Lobo Torres³⁵ afirma que a igualdade tributária consiste na vedação da desigualdade de tratamento pelo legislador consubstanciada na injustiça, na insegurança e na opressão da liberdade. Desde Aristóteles sabe-se que a reflexão sobre a justiça não prescinde da consideração de injustiça.

A análise da injustiça da lei que desigual contribuintes antes considerados em mesma situação ocorre no exame de igualdade geral em contraponto à igualdade particular. A igualdade particular é aquela que exige a apreciação de todas as particularidades dos sujeitos comparados e “*as particularidades de seus casos*”. Este tipo de consideração torna-se inviável quando se objetiva sua aplicação: as leis são gerais e indeterminadas, feitas a partir da idéia de “*tamanho único*”, selecionando elementos relevantes que devem estar presentes nos contribuintes e desconsiderando outros que existem, mas para a lei não são necessários.³⁶

A partir do momento que o legislador desconsidera estes elementos presentes nos contribuintes, poderá ocasionar uma aplicação injusta da lei, pois a hipótese de incidência poderá se afastar da finalidade. Tal fenômeno, denominado como “*experiência recalitrante*” por Humberto Ávila, ocorrerá quando um novo caso revelar uma particularidade do sujeito que não está elencada pelo padrão legal, mas é essencial para a aplicação da lei.³⁷

Desta forma percebe-se que a norma geral não é suficiente para realizar a justiça tributária, mas ela é necessária, visto que é impossível os governantes criarem leis que consigam prover exatamente o melhor para cada indivíduo.

Para solucionar os casos nos quais a aplicação da norma geral gera desigualdade

³⁴ LEITE, Geilson Salomão; MEDEIROS, Fábio Andrade. “**Os Princípios Constitucionais e a Atividade Tributária do Estado**”. In: LEITE, George Salomão (organizador). **Dos Princípios Constitucionais: considerações em torno das normas principiológicas da Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2003. (p.390)

³⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Volume III. 3ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. (p.347)

³⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008. (p.78)

³⁷ *Ibidem*, p.79

infundada, utiliza-se a equidade. Contudo, é necessário afirmar que existe também uma justiça geral a partir da padronização gerada pela lei tributária: como regras gerais, tem a função de pré-decidir quais são os elementos essenciais para a diferenciação entre os contribuintes para determinada finalidade. Caso a lei não previsse de antemão tais elementos essenciais, ensejaria a possibilidade do aplicador estabelecê-los arbitrariamente caso a caso.

Humberto Ávila³⁸ define a injustiça tributária:

A injustiça da norma tributária, em outras palavras, está na circunstância de tratar diferentemente os contribuintes, que até são descritivamente diferentes, mas sem a razão justificadora, sem a consideração adequada das diferenças relevantes, ou com a consideração das diferenças irrelevantes.

Então, o princípio da igualdade tributária atua essencialmente sob duas perspectivas a respeito da discricionariedade do legislador: positiva e negativa. O lado positivo seria aquele que institui o dever de distinguir as desigualdades dos contribuintes a partir da capacidade contributiva. O lado negativo seria o que institui o dever de não discriminar, constringendo o legislador a tributar indivíduos com capacidade contributiva idêntica, de forma idêntica.³⁹

Estas limitações impostas pela Constituição são extremamente importantes, pois evitam o nascimento de leis que externamente objetivam concretizar a justiça tributária, mas implicitamente consistem em “*privilégios odiosos*”: exoneram contribuintes do pagamento de determinado tributo em razão de diferenças subjetivas sem justificativa razoável, ofendendo a liberdade relativa dos demais contribuintes que ficam obrigados ao desembolso do tributo de qual detentor do privilégio foi dispensado. Alguém sempre paga pelos benefícios concedidos a outrem.⁴⁰

³⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008. (p.24)

³⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. “**Princípios Constitucionais em Matéria Tributária**”. In: VELLOSO, Carlos Mário da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do (coordenadores). **Princípios Constitucionais Fundamentais: Estudos em Homenagem ao Professor Ives Gandra Martins**. São Paulo: Lex Editora, 2005. (p.924)

⁴⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Volume III. 3ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. (p.357)

Sacha Calmon Navarro Coêlho⁴¹ alerta que em certas situações o legislador está autorizado a tratar os contribuintes de maneira desigual: poder de polícia e extrafiscalidade. Sobre o assunto, explica:

A extrafiscalidade é a utilização dos tributos para fins outros que não os da simples arrecadação de meios para o Estado. Nesta hipótese, o tributo é instrumento de políticas econômicas, sociais, culturais etc. O poder de polícia investe legisladores de meios, inclusive fiscais, para limitar direito, interesse ou liberdade em benefício da moral, do bem-estar, da saúde, da higiene, do bem comum enfim.

Complementa o raciocínio Ricardo Lobo Torres⁴²:

A desigualdade que encontre fundamento razoável na justiça, na segurança ou na liberdade não será “privilégio odioso” nem discriminação (infundada), senão que exhibe a natureza e o status de privilégio legítimo, plenamente permitido e até garantido pela Constituição. Proteger os pobres, os velhos, as crianças, as regiões atrasadas do país, etc., significa tecnicamente conceder privilégios consubstanciados em isenções ou incentivos fiscais, porque se criam exceções ao direito comum.⁴³

Além das funções de custeio das funções estatais, a tributação poderá ser utilizada para interferir em setores conjunturais como inflação, deflação, desemprego e fatores de produção.⁴⁴ Poderá ocorrer para atentar contra consumos nocivos como bebidas e cigarro; ou para incentivar artes, educação e cultura.⁴⁵

O ordenamento jurídico reconhece ao legislador a faculdade de estimular comportamentos através de tributação progressiva, regressiva, incentivos fiscais e benefícios fiscais. A Constituição Federal expressamente autoriza esta conduta no inciso

⁴¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9ª edição. Rio de Janeiro, Forense, 2008. (p.274)

⁴² TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Volume III. 3ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. (p.347)

⁴³ Ibidem, p.357-358

⁴⁴ DERZI, Misabel de Abreu Machado. “Notas”. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª edição. Rio de Janeiro : Forense, 2006. (p.547)

⁴⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. “Princípios Constitucionais em Matéria Tributária”. In: VELLOSO, Carlos Mário da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do (coordenadores). **Princípios Constitucionais Fundamentais: Estudos em Homenagem ao Professor Ives Gandra Martins**. São Paulo: Lex Editora, 2005. (p.925)

I do art.151. Nestes casos, a capacidade contributiva deixa de ser fundamental, pois em muitos casos os destinatários de isenção são pessoas de grande capacidade econômica.⁴⁶

Então, se leva em conta a aptidão para atingir determinados objetivos políticos, técnicos ou científicos.⁴⁷ Sobre esta finalidade extrafiscal, Humberto Ávila⁴⁸ entende:

(...) baseia-se numa finalidade estranha à própria distribuição igualitária da carga tributária, critério e finalidade afastam-se para consubstanciar duas realidades empiricamente discerníveis. Fala-se, por isso, em fim externo. Como tal, o fim externo é aquele perceptível fora do âmbito jurídico. A instituição de um tributo com finalidade extrafiscal, entanto, fará com que o ente estatal se afaste, em maior ou menor medida, do ideal de igualdade particular preliminarmente instituído. Este afastamento faz com que a tributação se submeta a outro tipo de controle: o controle de proporcionalidade.

1.1.2 Estrutura

Para a utilização desta exoneração de tributação, cabe ao legislador realizá-la motivadamente, sob pena de o Judiciário retirar sua eficácia.⁴⁹ Sempre que se pretender realizar a igualdade, é necessário discorrer sobre cada um dos elementos estruturais.⁵⁰

1.1.2.1 Sujeitos

⁴⁶ DERZI, Misabel de Abreu Machado. “Notas”. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª edição. Rio de Janeiro : Forense, 2006. (p.547)

⁴⁷ Ibidem, p.548

⁴⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008. (p.162)

⁴⁹ COELHO. Sacha Calmon Navarro. **Princípios Constitucionais em Matéria Tributária**. In: VELLOSO, Carlos Mário da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do (coordenadores). **Princípios Constitucionais Fundamentais: Estudos em Homenagem ao Professor Ives Gandra Martins**. São Paulo: Lex Editora, 2005. (p.925)

⁵⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008. (p.39)

Os sujeitos são elementos essenciais da igualdade. Poderão ser tangíveis ou intangíveis⁵¹, não sendo isto o mais relevante. Poderão ser pessoas físicas ou jurídicas, sujeitos passivos de diferentes tributos, como o IPI, ITR, IPTU e ICMS.

Na Constituição Federal de 1967, existia uma diferenciação entre contribuintes na qualidade de pessoas física em razão de suas ocupações profissionais. Para evitar aumentos nominais nos vencimentos de militares, administradores, parlamentares e juízes, era concedidas ajudas de custo.⁵² Contudo, tal discriminação não se efetivou com o advento da nova Constituição, pois não foi recepcionada a isenção de imposto de renda para magistrados nestas condições pela expressa proibição do inciso III do art.95 e do II do art.150, conforme jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal.⁵³

As pessoas jurídicas também podem ser objeto de tratamento diferenciado por parte do legislador, como nos casos das empresas de pequeno porte dotadas de capacidade contributiva distinta. Tem-se comparado determinadas empresas com base em seus lucros anuais com o fim de simplificar as obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, pela eliminação ou redução destas (SIMPLES).⁵⁴

No presente trabalho, são relevantes os sujeitos que se relacionam com o dever de pagamento de determinado tributo, ou seja, os contribuintes. O art.121 do Código Tributário Nacional⁵⁵ define o sujeito passivo da obrigação tributária principal:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária.

⁵¹ Peter Westen *apud* ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008. (p.43)

⁵² COELHO, Sacha Calmon Navarro. “**Princípios Constitucionais em Matéria Tributária**”. In: VELLOSO, Carlos Mário da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do (coordenadores). **Princípios Constitucionais Fundamentais: Estudos em Homenagem ao Professor Ives Gandra Martins**. São Paulo: Lex Editora, 2005. (p.924)

⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 236881/RS**, Segunda Turma, Relator Min. Mauricio Correa. Julgado em: Supremo Tribunal Federal. Relator Min. Maurício Correa. Julgado em 05 de fevereiro de 2002. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em 08 de novembro de 2008

⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 1643/UF**, Tribunal Pleno, Relator Min. Maurício Correa. Julgado em 05 de dezembro de 2002. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 06 de novembro de 2008

⁵⁵ BRASIL. **Código Tributário Nacional**, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <www.planalto.gov.br> Acesso em: 10 de outubro de 2008.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei;

O legislador estabeleceu a sujeição passiva e o cumprimento da obrigação “*por aquele que efetivamente pratica e realiza o fato gerador*”, bem como aquele que, não tendo praticado o fato gerador, é colocado pela lei na condição de responsável.⁵⁶

O contribuinte se caracteriza por ser aquele que tem relação pessoal e direta com o fato gerador, ou seja, quem pratica o ato jurídico ou o fato previsto na lei. São exemplos de contribuintes aqueles que importam ou exportam, os herdeiros, a empresa que circula mercadoria através de compra e venda.⁵⁷

Isto demonstra que, na verdade, o raciocínio da igualdade é comparativo de quaisquer objetos. A compreensão de sujeitos deverá ser a mais ampla possível. Esta abrangência não se refere apenas àqueles inseridos no grupo, mas também os que estão ausentes, mas possuem todas as qualidades para estarem no grupo; assim como envolve o exame de que alguns sujeitos inseridos no grupo que poderiam estar ausentes deste.⁵⁸

1.1.2.2 Medida de Comparação

Misabel Derzi, na atualização da obra de Aliomar Baleeiro, entende que “*no mundo fenomênico, não existem dois objetos absolutamente idênticos*”, pois existiria entre ele apenas uma “*igualdade relativa*”, a qual somente poderia ser verificável de acordo com um “ponto de vista” e segundo certas características.⁵⁹ Então, o que mais

⁵⁶ MIRETTI, Luiz Antônio Caldeira. “**Arts. 121 a 127**”. In: MARTINS, Ives Gandra. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2008. (p.216-217)

⁵⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1999. (p.721)

⁵⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008. (p.43)

⁵⁹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. “**Notas**”. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2001. (p.526)

gera controvérsia quando se fala em “*igualdade*” é em relação ao “*critério de comparação*”.⁶⁰

Sobre o assunto, explica Alexy⁶¹:

A igualdade – tanto quanto a desigualdade – entre indivíduos e situações é sempre uma igualdade ou desigualdade – em relação a determinadas características. Juízos de igualdade, que constatarem uma igualdade em relação a determinadas características são juízos acerca de relações triádicas: a é igual a b em relação à característica E (os às características E1, E2,...EN). Juízos deste tipo são juízos sobre uma igualdade fática parcial, ou seja, relativos a apenas algumas e não a todas as características do par a ser comparado. Eles são verdadeiros se tanto a quanto b tiverem a característica E (ou as características E1, E2,...En). O mesmo vale para os juízos de desigualdade.

As diferenciações não são realizadas apenas por motivos subjetivos: é necessário que exista uma finalidade justificadora. Mais do que isso, a medida de comparação deve possuir uma relação de pertinência com a finalidade que a justifica.⁶²

É essencial que esta relação de pertinência da medida de comparação seja lógica e racional. Contudo, a correlação não é “*absoluta, pura, a dizer, isenta da penetração de ingredientes próprios das concepções da época, absorvidos na intelecção das coisas*”. Pode-se afirmar que em determinado momento da história do Brasil era lógico vedar o acesso a cargos públicos às mulheres, pois se entendia que estas não eram plenamente capazes. Hoje, tal pensamento seria prontamente massacrado pelo avanço da idéia de igualdade de direitos e deveres de homens e mulheres: inexistiria liame lógico com a finalidade.⁶³

Parte da doutrina, que por força de seus argumentos parece ser a mais correta, entende que o legislador constitucional não vedou a utilização de determinados elementos, mas apenas restringiu sua aplicação singularmente. Seria apenas uma exposição de elementos colhidos na realidade social elementos fontes de

⁶⁰ DERZI, Misabel de Abreu Machado. “Notas”. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2001. (p.526)

⁶¹ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008. (p.399)

⁶² ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008. (p.42-46)

⁶³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2008. (p.39)

“desequiparações odiosas”.⁶⁴

Elenca-se o exemplo hipotético: a exigência de candidatos da raça negra em região com epidemia de doença que mantém efeitos apenas nas pessoas de raça branca para preenchimento de vaga para enfermeiro. Haveria ofensa à igualdade e ao art.5º da Constituição Federal? Será que a finalidade de combate à doença não seria justificativa necessária para a utilização desta medida de comparação?⁶⁵

Para Celso Antônio Bandeira de Mello, “*qualquer elemento relativo a coisas, pessoas e situações poderá ser utilizada*”. Segundo o autor, não é singularmente na medida de comparação que se deve analisar a existência de desigualdade, mas sim na “*correlação lógica entre a peculiaridade diferencial acolhida por residente no objeto e a desigualdade de tratamento em função dela conferida, desde que tal correlação não seja incompatível com interesses prestigiados na Constituição*”.⁶⁶

Ademais, como já referido, é necessário que a medida de comparação eleita seja “*fundada em uma diferenciação factual existente*” entre os indivíduos.⁶⁷ Aquilo que for apenas rigor lógico, igual para todos, não pode ser utilizado como comparação. Entretanto, a lei tributária, em especial a de isenção, não pode eleger uma medida de comparação tão específica que singularize de modo absoluto um sujeito determinado.⁶⁸

Há um exemplo pertinente que reforça este entendimento: concessão de isenção de imposto de renda para Presidente da República empossado com tantos anos de idade, portador de “tal” diploma universitário, e que ao longo de sua trajetória política houvesse exercido os cargos X e Y. Esta regra evidentemente impede eventual incidência sobre outros destinatários no momento da edição da lei.⁶⁹

Celso Antônio Bandeira de Mello sintetiza as idéias expostas:

(...) a lei não pode conceder tratamento específico, vantajoso ou desvantajoso, em atenção a traços e circunstâncias peculiarizadoras de

⁶⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2008. (p.16)

⁶⁵ Ibidem, p.16-17

⁶⁶ Ibidem, p.17

⁶⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008. (p.44)

⁶⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2008. (p.23-32)

⁶⁹ Ibidem, p.25

uma categoria de indivíduos se não houver adequação racional entre o elemento diferencial e o regime dispensado aos que se inserem na categoria diferenciada⁷⁰

Assim, para consolidar a idéia de existência de dificuldade relativamente à medida de comparação, é fundamental que seja analisado um caso que foi apreciado pelo Supremo Tribunal Federal⁷¹, sob relatoria do eminente ministro Eros Grau. O Brasil possui uma grande capacidade de inventar absurdos nos momentos de edição de atos de poder. Neste caso apreciado pela nossa alta corte não foi diferente.

Trata-se de dispositivo inserido dentro da Lei Orgânica do Ministério Público do Rio Grande do Norte⁷². Em sua redação, previa a concessão de isenção em favor de seus membros. Transcreve-se o debatido dispositivo, *in verbis*:

Art.271. O membro do Ministério Público, inclusive o inativo, está isento do pagamento de custas judiciais, notariais, cartoriárias e qualquer (sic) taxas ou emolumentos

Um dos motivos que justificariam esta isenção, segundo a Governadora do Estado, seria que as isenções tributárias “*consustanciam privilégios a determinadas categorias ou atividades, decorrentes de opções do Estado*”.

A isenção tributária concedida pelo referido art. 271 é uma ramificação de vícios: pode ser fulminada por diversos aspectos de análise, a começar pela inexistência de lei específica para a concessão⁷³. A exigência da lei específica tem a finalidade de justamente controlar atitudes como a que ocorreu no julgado: inserção de isenção

⁷⁰MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2008. (p.39)

⁷¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 3260/RN**, Tribunal Pleno, Relator Min. Eros Grau. Julgado em 29 de março de 2007. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em 20 de setembro de 2008

⁷² RIO GRANDE DO NORTE. **Lei nº 8625**, de 12 de fevereiro de 1993. Disponível em: <www.mp.rn.gov.br>. Acesso em 25 de outubro de 2008.

⁷³ Art.150 §6º Constituição Federal, *in verbis*: “*Art.150 Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) §6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão ou crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art.155, §2º, XII, g.*” BRASIL. **Constituição Federal**, de 05 de outubro de 1988. Disponível em <www.planalto.gov.br> Acesso em 10 de outubro de 2008.

“sorradeira” no corpo de lei que regula todo o funcionamento da instituição e que não lida apenas sobre tributação.

Entretanto, o vício de formalidade não foi fundamento para a decisão do Relator. Segundo ele, não ocorreria vício de inconstitucionalidade na isenção por ela não ser proveniente de lei própria conforme dispõe o art.150 §6º da Constituição Federal.

O vício que fundamentou a declaração de inconstitucionalidade do dispositivo foi a eleição de medida de comparação que seria vedada pela Constituição Federal: a ocupação profissional (art.150, inciso II)⁷⁴.

Como já tratado, a medida de comparação baseada na ocupação profissional não é vedada: depende da finalidade que esta comparação almeja, pois se for benéfica para o bem de todos e para a justiça tributária, poderá ser utilizada.

O que é realmente viciado na medida de comparação eleita pelo dispositivo é a abrangência de sua eficácia: engloba a isenção os membros ativos e inativos do Ministério Público potiguar. Se a finalidade da norma era assegurar o desempenho das atividades constitucionais atribuídas ao Ministério Público, por que foi estendido o benefício para os aposentados?

Notes-se que não existe nenhuma correlação da concessão de isenção para os tributos referidos aos aposentados com a finalidade de assegurar a atuação constitucional do Ministério Público. Sob tais termos, é evidente a afronta à igualdade tributária.

1.1.2.3 Elemento Indicativo

O exame da estrutura da igualdade não se encerra apenas com a medida de comparação e sua correlação lógica com a finalidade. É necessária a análise do

⁷⁴ BRASIL. **Constituição Federal**, de 05 de outubro de 1988. Disponível em <www.planalto.gov.br> Acesso em 10 de outubro de 2008.

elemento indicativo, o qual, nas palavras de Humberto Ávila, deverá possuir uma “*relação fundada e conjugada*” com a medida de comparação.⁷⁵

Esta relação “*fundada e conjugada*” seria o “*vínculo de correspondência estatisticamente fundada entre o elemento indicativo e a medida de comparação*”.⁷⁶ O elemento indicativo necessita que exista um suporte empírico considerável em seu conteúdo. É vedada a utilização de razões espúrias, as quais não são reais em quantitativo de realidade, como por exemplo, relacionar o homossexualismo à falta de coragem.⁷⁷

Ademais, ressalta Humberto Ávila:

Deve haver, além disso, uma relação conjugada entre a medida de comparação e o seu elemento indicativo quando esse foi escolhido por ser o mais significativo dentre os elementos indicativos existentes e vinculados à medida de comparação.⁷⁸

No caso da expressão “*fundada*”, significa que deverá existir uma relação de causa e efeito, a qual se traduz em que a existência de um dependa do outro. Contudo, esta relação de dependência não basta: é necessário que a medida de comparação seja compatível com a Constituição Federal.⁷⁹

A relevância da vedação de algumas medidas de comparação é que estas estão intimamente ligadas à dignidade da pessoa humana, e em razão de serem elementos historicamente estigmatizados como fatores de repulsa e rancor entre os indivíduos. A proibição de sua utilização funciona indiretamente como uma condenação por seu uso.⁸⁰

Por esta razão, quando for necessária a utilização destes meios de comparação para atingir determinada finalidade, é essencial que existam razões com altíssimo poder de convencimento e comprovação inequívoca. Como estas medidas de comparação são vedadas, sua utilização é suspeita, e por este motivo, seu grau de justificação deverá ser

⁷⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008. (p.48)

⁷⁶ Ibidem, p.48

⁷⁷ Ibidem, p.49

⁷⁸ Ibidem, p.51

⁷⁹ Ibidem, p.54-55

⁸⁰ Ibidem, p.172-173

potencialmente maior⁸¹

1.1.2.4 Finalidade

É a partir da finalidade escolhida para a diferenciação entre os contribuintes que se torna possível analisar se a medida de comparação eleita é correta. Se a finalidade não for correta, poderá deixar de realizar a finalidade constitucionalmente posta e também a própria igualdade.⁸²

A constituição possui diferentes finalidades a serem atingidas, sendo possível dividi-las essencialmente em fiscais e extrafiscais. As fiscais seriam aquelas que têm o objetivo comum de arrecadar receita para o Estado, vinculam-se a medidas de comparação com elementos aferidos dos próprios contribuintes; em regra, utiliza-se a capacidade contributiva.⁸³

As finalidades extrafiscais seriam aquelas que buscam atingir um fim autônomo em relação ao fiscal. Elas se afastam até mesmo da distribuição igualitária da carga tributária, gerando o que se chama de “*fim externo perceptível fora do âmbito jurídico*”.⁸⁴

Um dos maiores problemas acerca da igualdade tributária é saber como fundamentar a escolha das finalidades eleitas para a diferenciação. É necessário, então, que exista um procedimento no qual o aplicador desenvolva para que não obste a efetivação da igualdade.

Sobre este assunto, entende Humberto Ávila:

É necessário que o aplicador da igualdade demonstre que a finalidade eleita não está diretamente excluída (quer pela definição da hipótese

⁸¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008. (p.173)

⁸² *Ibidem*, p.63

⁸³ *Ibidem*, p.63-64

⁸⁴ *Ibidem*, p.65

material de incidência do tributo por meio da pré-exclusão de determinadas medidas de comparação, quer pela definição da medida de comparação que deve ser adotada pelo tributo especificamente considerado), nem colide com aquela finalidade predeterminedada pela regra de tributação ou pelo regime constitucional estabelecido relativamente à obrigação tributária objeto de instituição.

Note-se, então, que a finalidade eleita pelo legislador para justificar a diferenciação entre os contribuintes deve irremediavelmente ser clara e expressa, sendo vedada a existência de ambigüidade e contradição na sua indicação. A ausência de indicação clara da finalidade permite “a construção forjada da relação fundada e conjugada de pertinência entre a finalidade e a medida de comparação”.⁸⁵ Para ser legítima, deverá ser específica.

Assim, o Legislativo “*deve fornecer critérios objetivos e coerentes que permitam mediante análise objetiva da lei, compreender os objetivos pretendidos*”.⁸⁶

2. CONTEÚDO JURÍDICO - POLÍTICO DA ISENÇÃO

A isenção é regra de direito excepcional, pois estabelece casos que fogem à regra geral de tributação. A partir desta premissa, não se deve concluir que são um meio de realizar apenas interesses de classes sociais, pois o legislador, para concedê-las, está vinculado à isonomia fiscal. Não constituem um “*privilégio*” na idéia literal da palavra, porque derivam de uma valoração positiva dos fins que o legislador deseja concretizar.⁸⁷

Enquanto regra excepcional, regula os “*atos isentos*” de modo diverso do que seria se incidisse a regra de tributação a qual são relacionadas, excluindo parcialmente ou totalmente a eficácia desta.⁸⁸ A Constituição Federal prevê a isenção no §6º do art.150, sendo-lhe exigida lei específica para sua validade. Esta lei específica deverá ser

⁸⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008. (p.69-71)

⁸⁶ Ibidem, p.71

⁸⁷ BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007. (p.69)

⁸⁸ Ibidem, p.115

do mesmo nível da que instituiu o tributo ao qual ela se refere: caso seja o tributo instituído por lei complementar, também deverá ser desta categoria a lei que concede a isenção, pois implica em “*renúncia fiscal*”.⁸⁹

Existe, então, uma “*conexão necessária*” entre o regime jurídico da tributação e das isenções: o princípio da legalidade interliga-os, atuando como um elo entre ambos. É possível formar tal raciocínio em razão da técnica legislativa, que geralmente as leis concessivas de isenção integram a lei que institui o tributo.⁹⁰

Existiu na doutrina brasileira forte entendimento acerca da impossibilidade da concessão da isenção referente às taxas, visto que por sua natureza, referem-se à contraprestação pecuniária pela prestação de serviço pelo Poder Público e seus concessionários.⁹¹

Contudo, existem diversas isenções referentes a taxas das mais diferentes naturezas, como por exemplo, as taxas judiciárias e os emolumentos cartoriais. É assim que prevê o art.3º da lei nº 1.060/50⁹², *in verbis*:

Art. 3º. A assistência judiciária compreende as seguintes isenções:

I - das taxas judiciárias e dos selos;

II - dos emolumentos e custas devidos aos Juízes, órgãos do Ministério Público e serventuários da justiça;

III - das despesas com as publicações indispensáveis no jornal encarregado da divulgação dos atos oficiais;(...)

Outro aspecto importante que o art.177 do Código Tributário Nacional ressalta é que a isenção, sendo forma de exoneração tributária, reporta-se a tributos os quais a competência tributária já foi exercida, não cabendo entender a sua abrangência a tributos instituídos posteriormente a sua concessão.⁹³

⁸⁹ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 9ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. (p.1130)

⁹⁰ BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007. (p.38-39)

⁹¹ *Ibidem*, p.274

⁹² BRASIL. **Lei nº 1060**, de 05 de fevereiro de 1950. Disponível em: <www.planalto.gov.br> Acesso em: 25 de outubro de 2008.

⁹³ FREITAS, Wladimir Passos de (coordenador). **Código Tributário Nacional Comentado**. 3ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. (p.732).

O conceito é debatido na doutrina brasileira. Tal divergência envolve essencialmente a posição na qual se encontra sistematizada dentro do Código Tributário Nacional, gerando a seguinte situação: parte da doutrina tenta justificar a opção do legislador ao incluí-la nos dispositivos referentes à “*exclusão do crédito tributário*”; outra parte critica sua posição em razão de seus efeitos e pressupostos serem totalmente diversos de uma “*exclusão de crédito*”.

Rubens Gomes de Souza entende que a isenção é a dispensa da obrigação do pagamento do tributo, ocorrendo necessariamente, a incidência do tributo, pois só pode existir dispensa se algo é devido.⁹⁴

O segmento da doutrina na qual fazem parte estes autores, entende que a isenção ocorre em dois momentos distintos: o primeiro, quando há incidência da regra de tributação com o surgimento da obrigação e do crédito; o segundo, quando incide a regra de isenção dispensando o sujeito passivo do pagamento do tributo.⁹⁵

Esta doutrina, então, não é crítica quanto ao posicionamento sistemático da matéria no Código Tributário Nacional, pois entende realmente existir a exclusão do crédito tributário.⁹⁶

Já José Souto Borges entende de forma diversa, pois afirma que “*inexiste obrigação principal nos casos de isenção*”. Esta impede o nascimento da obrigação para o seu destinatário, produzindo o “*fato gerador isento*”, elemento distinto do fato gerador do tributo ao qual se relaciona; ou seja, não existe obrigação tributária desfeita posteriormente pelo advento da regra de isenção.⁹⁷

Sacha Calmon propõe um entendimento alternativo às duas correntes doutrinárias: seria incorreto supor que a incidência da norma de tributação precede a de isenção, assim como não existe uma regra de incidência de isenção que retira o fato jurídico da incidência da hipótese legal do tributo. Segundo ele, as “*normas não derivam de textos legais isoladamente tomados*”. Assim, as regras que definem os fatos

⁹⁴ Rubens Gomes de Sousa *apud* COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9ª edição. Rio de Janeiro, Forense, 2008. (p.177-178)

⁹⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9ª edição. Rio de Janeiro, Forense, 2008. (p.177)

⁹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª edição. São Paulo: Saraiva, 2007. (p.519)

⁹⁷ BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007.(p. 191)

tributáveis se conjugam com as previsões “*imunizantes e isencionais*”, formando apenas única hipótese de incidência, a qual é a norma jurídica de tributação.⁹⁸

Dentre as correntes doutrinárias sobre o assunto, Paulo de Barros Carvalho⁹⁹ é o que melhor explica o funcionamento da isenção:

Guardando sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, parcialmente. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como regra válida no sistema. O que o preceito da isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente.

Após a definição, o autor exemplifica:¹⁰⁰

(...) estão isentos do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza os rendimentos do trabalho assalariado dos servidores diplomáticos de Estados estrangeiros. É fácil notar que a norma jurídica de isenção do IR (pessoa física) vai de encontro à regra-matriz daquele imposto, alcançando-lhe o critério pessoal do conseqüente, no ponto exato do sujeito passivo. Mas não o exclui totalmente, subtraindo, apenas, no domínio dos possíveis sujeitos passivos, o subdomínio dos servidores diplomáticos dos Estados estrangeiros e, mesmo assim, quanto aos rendimentos do trabalho assalariado. Houve uma diminuição do universo dos sujeitos passivos, que ficou desfalcado de uma pequena subclasse.

Pedro Guilherme Lunardelli¹⁰¹ segue a linha de pensamento:

(...) a isenção provocaria a eliminação parcial de um ou mais elementos versados nos critérios da matriz tributária. Em nossa opinião, a norma de isenção atua também e não somente com esta função estrutural, dando novo perfil à regra matriz tributária, até porque revoga os

⁹⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9ª edição. Rio de Janeiro, Forense, 2008. (p.180-181)

⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª edição. São Paulo: Saraiva, 2007. (p.522)

¹⁰⁰ Ibidem, p.523-524

¹⁰¹ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. “**Exclusão do Crédito Tributário**”. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coordenador). **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. (p.301)

elementos que, até então, estavam dispostos exclusivamente nos critérios desta regra matriz tributária. (...) inevitável concluir-se que a norma de isenção determina a revogação de algum ou alguns dos elementos contidos nos critérios de tal regra.

Diferencia-se a isenção da imunidade, da anistia e da não-incidência. A imunidade inviabiliza o próprio exercício da competência tributária e evita que regra de tributação alcance as pessoas imunizadas;¹⁰² em outras palavras: pré-exclui a criação de regras de tributação.¹⁰³ É uma heterolimitação ao poder de tributar e “*habita exclusivamente no edifício constitucional*”.¹⁰⁴ A anistia pressupõe a ocorrência de um ilícito praticado pelo sujeito passivo decorrente do descumprimento do previsto na relação jurídica tributária; aponta para relação jurídica sancionatória, excluída pela atuação desta norma¹⁰⁵; consiste no perdão da penalidade imposta ao contribuinte.¹⁰⁶ Já a não-incidência, decorre da simples ausência de subsunção do fato à regra impositiva, independentemente de previsão legal.¹⁰⁷

A isenção obriga que o tributo deixe de ser devido em razão do exercício da competência tributária.¹⁰⁸ Seu exercício ocorre por força de lei prevendo sua forma de atuação sobre a lei que prevê a incidência do tributo. Tem como característica ser heterônoma, quando o “*legislador de uma ordem de governo, com permissão constitucional, proíbe ao legislador de outra ordem de governo o exercício do poder de tributar.*”¹⁰⁹ Ademais, refere-se a relações jurídicas não sancionatórias.¹¹⁰

¹⁰² ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 4ª edição. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2008. (p.385)

¹⁰³ BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007. (p.190)

¹⁰⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9ª edição. Rio de Janeiro, Forense, 2008. (p.171)

¹⁰⁵ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. “**Exclusão do Crédito Tributário**”. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coordenador). **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. (p.305)

¹⁰⁶ FREITAS, Wladimir Passos de (coordenador). **Código Tributário Nacional Comentado**. 3ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. (p.736)

¹⁰⁷ BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007. (p.130)

¹⁰⁸ ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 4ª edição. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2008. (p.385)

¹⁰⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9ª edição. Rio de Janeiro, Forense, 2008. (p.172)

¹¹⁰ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. “**Exclusão do Crédito Tributário**”. In: Eurico Marcos Diniz de (coordenador). **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. (p.305)

A exemplo dos tributos, poderá ser utilizada com o fim de intervenção na estrutura econômico-social da sociedade. Uma de suas maiores características é que seu funcionamento se baseia em uma idéia de justiça, sendo na maioria das vezes com a finalidade fiscal de equivalência entre a capacidade contributiva e a oneração fiscal.¹¹¹

Uma primeira classificação que se pode fazer das isenções é, materialmente, dividindo-as em objetivas e subjetivas. As isenções objetivas são “*instituídas em função do ato, fato ou negócio objetivamente considerado*”, sendo irrelevante a pessoa do contribuinte. Referem-se ao fato gerador e à hipótese de incidência.¹¹²

As isenções subjetivas são aquelas que são concedidas em consideração a determinadas pessoas, e não a certos bens. É aquela na qual “*são dispostas em consideração a determinadas circunstâncias ou qualidades inerentes às pessoas isentas*”.¹¹³ Visa a atingir diretamente às pessoas e indiretamente aos bens.

Quanto à finalidade, a isenção divide-se em dois segmentos: fiscal e extrafiscal.

A isenção extrafiscal é regida por uma finalidade extrafiscal, a qual deve ser compatível com a Constituição Federal. Frente a este fim eleito, deixa de ser um instrumento de realização de uma “*justiça tributária*” e se torna de secundária importância, sendo mero meio de atuação das conclusões de política fiscal.¹¹⁴

Desta maneira, fomenta as grandes iniciativas de interesse público, e incrementa a produção, o comércio e o consumo, levando-se em conta as divisões clássicas de economia política.¹¹⁵

Sobre a relação das isenções com a igualdade tributária, sintetiza de forma mais do que adequada o mestre José Souto Maior Borges¹¹⁶:

Revela-se, então, com maior clareza, a vinculação do regime instituído para as isenções aos princípios constitucionais da legalidade e

¹¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Volume III. 3ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. (p.492)

¹¹² BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007. (p.259)

¹¹³ Ibidem, p.262

¹¹⁴ Ibidem, p.71

¹¹⁵ TROTABAS, Louis. **Science et Technique Fiscales**. 2º edição. Paris: Dalloz, 1962. (p.07)

¹¹⁶ BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007. (p.45-46)

igualdade, que se dirigem originalmente ao exercício do poder legislativo. A eficácia do princípio de legalidade tributária integra-se com a do princípio de isonomia fiscal, inclusive no campo reservado às isenções, onde inegavelmente eles se projetam. Podem ser estabelecidas em lei apenas isenções compatíveis com o sistema constitucional da tributação, isto é, não violatórias do princípio de isonomia ou igualdade de todos perante o fisco. Podem ser outorgadas isenções que não contrariem o princípio da generalidade da tributação, mas que tão somente a excepcionem”.

II. O CONTROLE DA RELAÇÃO ENTRE ISENÇÃO E IGUALDADE TRIBUTÁRIA

1. ASPECTOS ATUAIS DO CONTROLE

Feita a descrição das características e significado da isenção e da igualdade tributária, é preciso analisar como estes dois elementos se relacionam e como devem se relacionar para a verdadeira efetividade do Estado de Direito.

O problema é que como a isenção está inserida dentro do que pode se chamar de discricionariedade legislativa, possuindo a dupla função de ora realizar uma “justiça tributária” (isenção fiscal), ora ser meio para o desenvolvimento de políticas governamentais (isenção extrafiscal), ocorrem problemas no que diz respeito às limitações constitucionais ao poder de tributar.

É o respeito à igualdade tributária a maior dificuldade que enfrentam as leis que concedem isenção. Nos casos das isenções fiscais, como a capacidade contributiva é a medida de comparação preponderante, o desrespeito se concentra na aplicação da norma¹¹⁷, em especial na interpretação. Tal problema ocorre em virtude do art.111 do Código Tributário Nacional, que ordena a interpretação restritiva.¹¹⁸

Já a isenção extrafiscal, possui uma justificativa que se traduz em princípio (ex. desenvolvimento da pequena e microempresa) e que deve se correlacionar com os demais existentes (ex. igualdade tributária). Nestes casos, é fundamental verificar as formas de colisão de princípios existentes, pois estas não ocorrem apenas de uma

¹¹⁷ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. AC nº 2002.72.00.003137-1, Segunda Turma, Relator João Surreaux Chagas. Julgado em 27 de maio de 2003. Disponível em: <www.trf4.jus.br>. Acesso em 06 de novembro de 2008

¹¹⁸ *In verbis*: “Art.111 Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I – suspensão ou exclusão do crédito tributário; II – outorga de isenção; III – dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias;”. BRASIL. Código Tributário Nacional, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <www.planalto.gov.br> Acesso em: 10 de outubro de 2008.

forma.¹¹⁹

Em geral, os julgadores não alteram a decisão tomada pelo legislador, pois consideram que segundo a orientação do Supremo Tribunal Federal, o juiz atua apenas como “*legislador negativo*”, sob pena de invasão de competência¹²⁰. Alegam que os fundamentos e as diferenciações criadas pelo Legislativo estão dentro do âmbito de sua discricionariedade.

Este fenômeno ocorre essencialmente pela difusão da teoria do controle pela interdição de arbitrariedade: tal tese possui a concepção de que os juízes “*não devem sobrepor sua idéia de igualdade e de justiça àquela do legislador, evidenciando um claro relativismo quanto ao conteúdo específico da isonomia*” e implicando em amplos espaços de discricionariedade. Ocorre a limitação a este espaço apenas quando o critério é arbitrário.¹²¹

Este entendimento já superado pelo Tribunal Constitucional da Alemanha parece ainda inserido nos argumentos dos nossos juízes. Exerce-se apenas o chamado “*controle de evidência*”, o qual entende pela não observância da igualdade tributária apenas quando o fundamento para a diferenciação ou tratamento paritário entre contribuintes não possui fundamento razoável e, é evidente.¹²²

Para elucidar o pensamento exposto passemos à análise jurisprudencial de precedentes nos quais lidam com a relação da isenção com a igualdade tributária.

O Supremo Tribunal Federal¹²³ apreciou agravo de instrumento de ação proposta por uma empresa que produz açúcar de cana com a finalidade de ser declarado seu direito à isenção de IPI nos termos do art.2º da Lei nº 8393/91. Na fundamentação da decisão, primeiramente justificou-se a adoção desta isenção extrafiscal pelos incisos II e

¹¹⁹ ÁVILA, Humberto. “**A Distinção entre Princípios e Regras e a Redefinição do Dever de Proporcionalidade**”. Revista Diálogo Jurídico. v.1, nº4. Salvador, 2001. (p.16). Disponível em: <www.direitopublico.com.br>. Acesso em: 10 de outubro de 2008.

¹²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AI- AgR nº 360461/MG**, Segunda Turma, Relator Min. Celso de Mello. Julgado em 06 de dezembro de 2005. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 07 de novembro de 2008

¹²¹ VELLOSO, Andrei Pitten. **A teoria da igualdade tributária e o controle de proporcionalidade das desigualdades de tratamento**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. v.15, n.16. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. (p.37-39)

¹²² Ibidem, p.39

¹²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AI- AgR nº 360461/MG**, Segunda Turma, Relator Min. Celso de Mello. Julgado em 06 de dezembro de 2005. Disponível em <www.stf.jus.br>. Acesso em: 07 de novembro de 2008

III do art.3º da Constituição Federal. Após, a decisão afirma que tal lei não fere a igualdade tributária porque “*está despojada de qualquer coeficiente de arbitrariedade*”, estando presentes as razões de política governamental que lhe são subjacentes. No fim da decisão, está presente o seguinte trecho elucidativo:

Os magistrados e os Tribunais, que não dispõem de função legislativa – considerado o princípio da divisão funcional do poder -, não podem conceder, ainda que sob fundamentos de isonomia, isenção tributária em favor daqueles a quem o legislador, com apoio em critérios impessoais, racionais e objetivos, não quis contemplar com a vantagem desse benefício de ordem legal.(...) Em tema de controle de constitucionalidade de atos estatais, o Poder Judiciário só deve atuar como legislador negativo.

Nota-se que não foi realizado um exame pormenorizado da correlação lógica entre a medida de comparação e a finalidade; também não foi examinada de forma ordenada a relação da finalidade extrafiscal com o princípio da igualdade tributária. Ademais, não foram analisadas as conseqüências do meio eleito.

Esta linha de fundamentação adotada resulta na perda de referência a critérios de comparação, os quais são essenciais para a sua concretização. A conseqüência de tal omissão é a “*atribuição ao princípio da isonomia de um conteúdo operativo mínimo e claramente insuficiente*”.¹²⁴

Outro exemplo jurisprudencial em que ocorre este método de controle é um julgado do Supremo Tribunal Federal¹²⁵ que lida sobre a isenção de IOF concedida pelo decreto lei nº 2434/88. Esta norma diferenciava os contribuintes pela data de emissão (1º de julho de 1988) de guia de importação. A Corte manteve a isenção sob o fundamento que além tal medida estar no âmbito da discricionariedade legislativa, a sua instituição por lei complementar evita qualquer interferência sob pena do Tribunal sair da sua posição de legislador negativo para invadir a competência do Legislativo.

A razão central da inadequação da simples “*interdição de arbitrariedade*” é que

¹²⁴ VELLOSO, Andrei Pitten. **A teoria da igualdade tributária e o controle de proporcionalidade das desigualdades de tratamento.** Revista Tributária e de Finanças Públicas. v.15, n.16. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. (p.41)

¹²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AI-AgR nº 142348/MG**, Primeira Turma, Relator Min. Celso de Mello. Julgado em 02 de agosto de 1994. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 08 de novembro de 2008.

implica em autorização ao Legislativo para efetuar concretizações equivocadas do princípio analisado até mesmo para não observá-lo, quando estas condutas não sejam tão graves que caracterizem uma atuação irracional ou irrazoável.¹²⁶

Como os julgadores alemães sofriam as mesmas críticas, naquele país ocorreu evolução no controle destes atos, levando à adoção do sistema “*dogmático de intervenção*” em substituição ao sistema de “*interdição de arbitrariedade*”. Tal concepção parte da divisão dos fins da comparação em dois grupos: internos e externos. “*Os fins internos seriam aqueles nos quais o resultado almejado reside nas características da pessoa ou no objeto da comparação*”. São também denominadas como justas (gerecht).¹²⁷

No Direito Tributário, quando se promove a distribuição dos encargos entre os contribuintes baseado no fim interno de equidade, realiza-se a isonomia tributária.¹²⁸ Neste caso, o exame da igualdade restringe-se à correspondência entre o meio e o fim.¹²⁹

Os fins externos referem-se a finalidades atribuídas aos Estados, sendo diverso o resultado da característica dos sujeitos atingidos. Assim, possuem uma dimensão extrajurídica. Estes fins, portanto, poderão ser dimensionados¹³⁰.

Á luz desta dogmática existem intervenções efetivas no princípio da igualdade, sendo necessário o controle das leis através do princípio da proporcionalidade. Assim, “*será possível estabelecer uma dicotomia entre intervenções legítimas e ilegítimas*” por parte do legislador.

Para tanto, a aplicabilidade da proporcionalidade nas leis que concedem isenções depende da devida “*correspondência entre o meio e o fim*”¹³¹, residindo sua força

¹²⁶ VELLOSO, Andrei Pitten. **A teoria da igualdade tributária e o controle de proporcionalidade das desigualdades de tratamento**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. v.15, n.16. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. (p.57)

¹²⁷ Ibidem, p.44

¹²⁸ Ibidem, p.44

¹²⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 7ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007. (p.163-164)

¹³⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. **A teoria da igualdade tributária e o controle de proporcionalidade das desigualdades de tratamento**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. v.15, n.16. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. (p.44)

¹³¹ BARROS, Suzana Vidal de Toledo. **O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais**. 3ª edição. Brasília: Brasília Jurídica, 2003. (p.183)

estruturadora “*nos efeitos da utilização do meio e de como é definido o fim justificativo da medida*”. A partir do momento que os efeitos do meio eleito são indefinidos, e os contornos do fim são indeterminados, fica prejudicado o exame de proporcionalidade.

A partir destas premissas, pode-se questionar se haveria aumento do subjetivismo na aplicação das normas jurídicas pelo fato que, mesmo uma norma formalmente válida, pode ser afastada pelo aplicador sob o argumento que não impõe restrições proporcionais na sociedade¹³².

Este é um ponto delicado, pois o ordenamento jurídico brasileiro possui inúmeros princípios aparentemente antagônicos na Constituição Federal; soma-se o fato de que é materialmente impossível as regras previrem todas as hipóteses possíveis no mundo fático. Além disso, não existe na doutrina uniformidade quanto ao número de elementos para interpretação.¹³³

De qualquer forma, é adequado realizar um exame de proporcionalidade sobre as isenções, pois estas, como meios eleitos para atingir determinado fim extrafiscal, o qual é facilmente identificável, podem restringir outro princípio que também deve promover, fazendo nascer um conflito. Neste caso, o Poder Judiciário verificará se o meio escolhido é adequado, necessário e proporcional.¹³⁴

2. EXAME DE PROPORCIONALIDADE

2.1 Disposições Gerais

Como já referido, o postulado da proporcionalidade tem origem no Direito

¹³² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Os Postulados da Proporcionalidade e da Razoabilidade: algumas notas sobre sua aplicação no âmbito tributário**. Revista de Direito Tributário da APET. Edição nº 09. São Paulo: MP, 2006. (61-62)

¹³³ Ibidem, (p.80)

¹³⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008. (p.176)

Alemão, tendo seu início nas normas sobre o poder de polícia administrativa no século XIX. Sua aplicação sobre o Legislativo somente se consumou a partir da Constituição da Alemanha de 1949, pois até então, o legislador era tido pela população como juridicamente ilimitado.¹³⁵

Foi com a introdução do inciso III do art.1º da referida lei fundamental alemã que o Legislativo passou a ser vinculado ao respeito aos direitos fundamentais, representando uma grande mudança de pensamento jurídico-constitucional daquele país. Esta transformação é causa da evolução do princípio da reserva de lei (*Vorbehalt des Gesetzes*) para o princípio da reserva da lei proporcional (*Vorbehalt des Verhältnismässigen Gesetzes*).¹³⁶

No Brasil¹³⁷, muitos autores discutem os fundamentos constitucionais do postulado da proporcionalidade aplicado ao Direito pátrio, eis que tal “princípio” não estaria expresso no texto da Constituição Federal. Tal conduta é decorrente da herança positivista inserida na nossa doutrina. Na verdade, o postulado da proporcionalidade decorre da própria racionalidade, que é consequência da aplicação do Direito.¹³⁸

O Supremo Tribunal Federal confunde os postulados da proporcionalidade e o da razoabilidade num só elemento¹³⁹: considera-os um só princípio, fundamentado no art.5º, LIV da Constituição Federal¹⁴⁰, *in verbis*:

¹³⁵ SCHOLLER, Heinrich. **O Princípio da Proporcionalidade nos Direitos Constitucional e Administrativo da Alemanha**. Revista do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. V.1, n.1. Porto Alegre: O Tribunal, 2000. (p.229-230)

¹³⁶ Ibidem, p.232

¹³⁷ No restante da Europa a proporcionalidade também repercutiu: “*Uno de estos principios reiteradamente invocado por la jurisprudência, es el de proporcionalidad, que deriva claramente del artículo 106.1 de la Constitución que al dibujar el control jurisdiccional de la Administración alude al sometimiento de la actuación administrativa a los fines que la justifican: aunque en ocasiones este precepto se ha entendido como una alusión a la desviación de poder; su sentido em mucho más amplio u recoge la necesidad de armonía entre los medios utilizados y la finalidad perseguida. Em la misma línea, el principio de proporcionalidad tiene expresión em los artículos 84.2 de la Ley reguladora de las ases de Régimen Local 7/1985 y 6 del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales*”. PÉREZ GALVEZ, Juan Francisco. **El principio de proporcionalidad em el derecho administrativo Español**. Revista de Direito Administrativo e Constitucional A&C. v.7, n.29. Belo Horizonte: Forum, 1999. (p.177)

¹³⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Os Postulados da Proporcionalidade e da Razoabilidade: algumas notas sobre sua aplicação no âmbito tributário**. Revista de Direito Tributário da APET. Edição nº 09. São Paulo: MP, 2006. (p.84)

¹³⁹ Ibidem, p.85

¹⁴⁰ MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade: estudos de direito constitucional**. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 2004. (p.61)

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

Segundo a Corte, a essência deste dispositivo (*substantive due process of law*) tem a finalidade de proteger os “*direitos e liberdades das pessoas contra qualquer modalidade de legislação ou de regulamentação que se revele opressiva ou destituída do necessário coeficiente de razoabilidade*”. Assim, significa que o poder Legislativo não pode atuar ilimitadamente, “*de forma imoderada e irresponsável*”.¹⁴¹

Visa a inibir “*o abuso do Poder Público no exercício das funções que lhe são inerentes, notadamente no desempenho da atividade de caráter legislativo e regulamentar*”.¹⁴² Isto ocorre porque os meios eleitos para atingir finalidade pública relacionada ao interesse público normalmente geram efeitos colaterais nos direitos fundamentais do cidadão.¹⁴³

O raciocínio feito pelo Supremo Tribunal Federal se baseia na premissa de que existe uma imposição constitucional de um devido processo legal: este deve ser, além de legal, devido, o que significa coerente, equilibrado e razoável. Assim, estendeu-se o dever de agir razoavelmente para outras searas além do processo.¹⁴⁴ É a exigência de racionalidade, atributo que deve ter toda a argumentação técnica.¹⁴⁵

O princípio do devido processo jurídico pressupõe a existência de procedimentos adequados para a proteção dos bens jurídicos abrangidos pelos direitos fundamentais. Os procedimentos dependem dos interesses envolvidos em virtude dos quais “*será*

¹⁴¹ MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade: estudos de direito constitucional**. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 2004. (p.65-66)

¹⁴² Ibidem, p.65

¹⁴³ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 7ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007. (p.173)

¹⁴⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Os Postulados da Proporcionalidade e da Razoabilidade: algumas notas sobre sua aplicação no âmbito tributário**. Revista de Direito Tributário da APET. Edição nº 09. São Paulo: MP, 2006. (p.85-86)

¹⁴⁵ BARROS, Suzana Vidal de Toledo. **O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais**. 3ª edição. Brasília: Brasília Jurídica, 2003. (p.73)

possível averiguar os melhores meios para sua ponderação”.¹⁴⁶

Sobre seu desenvolvimento, ensina Lúcia Valle de Figueiredo¹⁴⁷:

(...) o devido processo legal aparece com a acepção meramente formal, em 1215, na Magna Carta, escrita em latim (exatamente para que poucos tivesse acesso a seu conteúdo), época em que o Estado era lei. Na verdade, fazia a lei, cumpria a lei – ele mesmo – mas, a lei era a que o soberano ditava. Dessarte, aparece nessa época, o devido processo legal, exatamente para que o baronato tivesse proteção da “Law of the land”, a lei da terra, ou como também conhecida mais tarde, a “rule of law”. Os senhores feudais deveriam conhecer qual era a lei a seguir, a se submeter. Mas, verifica-se que, ainda, o devido processo legal tinha conteúdo meramente formal. Formal e sem a expressão com que, depois, passaria do Direito Inglês para as colônias americanas e, mais tarde, para a Federação Americana. (...) depois da Emenda XIV, sobretudo com a aplicação que a Suprema Corte Americanas faz da cláusula, dá-se abrangência muito maior. O devido processo legal passa a significar a “igualdade na lei”, e não só “perante a lei.

Contudo, não parece adequado nem correto procurar dentro do texto constitucional o “princípio” da proporcionalidade para fundamentar sua inscrição no plano constitucional. Sua presença está inserida na base do ordenamento jurídico, pois para que o Estado, na sua atividade, atenda os interesses da sociedade, é necessária a existência de normas para pautar suas condutas. Deve existir um método para controlar esta atividade, submetendo-a aos direitos fundamentais através de uma ponderação que demonstre até que ponto o interesse de todos pode restringir os interesses individuais.¹⁴⁸

Pode-se dizer que a utilização do *due process* pelo Supremo Tribunal para justificar a proporcionalidade não parece a mais correta. Diferentemente da Constituição Americana, que se caracteriza por ser uma declaração genérica e de direitos e que exige a criação de fórmulas (*due process*) pelo Judiciário para o controle e individualização destes, a Constituição Federal assegura expressamente diversos direitos (ex. isonomia, art. 5º). Ademais, o sistema constitucional pátrio garante a inafastabilidade de jurisdição

¹⁴⁶ Denis James.Galligan *apud* ÁVILA, Humberto. “**Benefícios Fiscais Inválidos e a Legítima Expectativa dos Contribuintes**”. Revista Diálogo Jurídico. nº 13. Salvador, 2002. (p.02). Disponível em: <www.direitopublico.com.br>. Acesso em 10 de outubro de 2008

¹⁴⁷ FIGUEIREDO, Lúcia Valle. “**Estado de Direito e Devido Processo Legal**”. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, nº 11, fevereiro, 2002. (p.03)

¹⁴⁸ GUERRA FILHO, Willis Santiago. “**Sobre o Princípio da Proporcionalidade**”. In: LEITE, George Salomão (coordenador). Dos Princípios Constitucionais. São Paulo: Malheiros, 2003. (p.250)

expressamente no texto da Carta (art. 5º, XXXV e XXXVII).¹⁴⁹

Como já exposto, a isenção com finalidade extrafiscal diferencia-se da isenção comum em razão de ser fundamentada em elementos estranhos às características dos contribuintes enquanto aquela se prende à capacidade contributiva. Isto ocasionará um afastamento do legislador da idéia de igualdade tributária preliminarmente instituída, pois mutila a norma tributária plena para afastar a incidência sob determinado grupo de contribuintes. Então, mostra-se necessário o controle de proporcionalidade, pois para afastar a presunção de igualdade não é suficiente apenas justificar.¹⁵⁰

Para a atribuição de um direito ou imposição de um dever para apenas parte de um universo de pessoas existente, para beneficiar o primeiro ou para onerar o segundo, é necessário examinar se estamos perante um privilégio de quem beneficia ou perante uma exclusão ilegítima de quem não é abrangido.¹⁵¹

É fundamental, então, que sejam eleitos critérios para dimensionar o grau deste controle material exercido neste caso. Será em maior intensidade nos casos em que a premissa utilizada pelo legislador for “*evidentemente errônea*”. Seria o exemplo de o legislador diferenciar os contribuintes de IPVA com base no modelo do automóvel com a finalidade de diminuir congestionamentos. Isto ocorre porque o legislador somente cumprirá o Princípio Democrático quando escolher a premissa que “*melhor promova a finalidade pública que motivou a sua ação ou se tiver uma razão justificadora para ter se afastado da escolha da melhor premissa*”.¹⁵²

Contudo, nos casos nos quais for duvidoso o futuro da lei, difícil e técnico for o juízo exigido e quando a Constituição abrir a prerrogativa de ponderação ao legislador, o controle e a exigência de justificação dos direitos fundamentais deverá ser menor.¹⁵³ O que deve ocorrer em todos os casos é uma avaliação da conduta do legislador no exame técnico e material das conseqüências da lei criada; deve ser analisado se foi observado

¹⁴⁹ PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000. (p.82-83)

¹⁵⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008. (p.162-163)

¹⁵¹ CANOTILHO, J.J.Gomes. **Constituição da República Portuguesa Anotada**. 1ª edição. São Paulo: RT, 2007. (p.344)

¹⁵² ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 7ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007. (p.174)

¹⁵³ *Ibidem*, p.174

o que se espera de uma pessoa razoável e prudente.¹⁵⁴

Assim como o Supremo Tribunal Federal, o restante da jurisprudência pátria comete reiteradas vezes confusão entre o postulado da proporcionalidade com o da razoabilidade. Um exemplo é o julgado referente à punição disciplinar de servidora pública federal, com tempo de serviço de 21 anos e com bons antecedentes disciplinares, que foi demitida a bem do serviço público em razão de ter recebido diárias de viagem que acabou não realizando. As referidas diárias foram restituídas apenas quando iniciado processo administrativo disciplinar. Apreciado o caso pelo STJ¹⁵⁵, os ministros entenderam que como ocorreu a devolução das diárias pela servidora, não existiu “*dano ao erário*”. Assim, entenderam os julgadores que a punição não respeitava a “*exigência de adequação da medida restritiva ao fim ditado pela própria lei, visto que poderia ter ocorrido apenas condenação à pena de suspensão*”.

Ora, tal caso é resolvido claramente por exame de razoabilidade - proporção e não pelo exame de proporcionalidade, pois os ministros entenderam que existiu excesso na punição imposta em razão da desproporção do dano ocorrido e não de uma correlação entre meio e fim. Houve a incorporação dos aspectos particulares do caso, o que feriu o exame abstrato, pois o acórdão referiu, inclusive, que a recorrente era servidora pública havia mais de 21 anos, dado este pertinente à situação factual da mesma e não fato abstrato previsto em lei que gerou a penalidade.

Passando para a análise da natureza jurídica da proporcionalidade, pode-se afirmar que ela é geralmente classificada pela doutrina tradicional e pelas cortes superiores como princípio constitucional.¹⁵⁶ Entretanto, esta classificação é incorreta: sua descrição não possibilita uma concretização em diferentes graus, pois sua estrutura trifásica consiste na única possibilidade de aplicação e esta independe das possibilidades fáticas e normativas; é desnecessária a sua ponderação, visto que seu conteúdo não muda no “*entrechoque com outros princípios*”. Ademais, não determina razões às quais a sua aplicação atribuirá um peso, mas apenas uma estrutura formal de aplicação de

¹⁵⁴ MACCORMICK, Neil. **Retórica e o Estado de Direito: uma teoria da argumentação jurídica**. (revisão técnica da tradução: Claudio Michelon Júnior). Rio de Janeiro: Elsevier, 2008. (p.224-225)

¹⁵⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 866612/PE**, Quinta Turma, Relator Min. Arnaldo Esteves Lima. Julgado em 25 de outubro de 2007. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em 08 de novembro de 2008

¹⁵⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 834416 / SC**, Primeira Turma, Relator Min. José Delgado. Julgado em 06 de novembro de 2007. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em 08 de novembro de 2008.

outros princípios.¹⁵⁷

A perfeita delimitação teórica do sentido e significado da proporcionalidade constitui requisito fundamental para o efetivo controle crítico e democrático das decisões judiciais que lidam sobre o assunto. À medida que o aplicador passa a ter consciência de seu alcance e consequência da adoção de suas premissas, maximiza a discussão crítica de sua decisão, constituindo aprimoramento democrático¹⁵⁸

Portanto, sua classificação correta é de postulado normativo: se situa em um “*metanível*”, orientando a aplicação dos princípios de forma estrutural rígida, sendo frontalmente dirigida ao intérprete e ao aplicador do direito. A violação da proporcionalidade consiste na não interpretação de acordo com a sua estruturação.¹⁵⁹

Contudo, a utilização da palavra “proporcionalidade” nem sempre se refere ao mesmo elemento. Constata-se que seu verdadeiro significado também é confundido com outros critérios de constitucionalidade¹⁶⁰: com as exigências de razoabilidade, racionalidade, aplicação conforme a lei, não excessividade e equivalência.¹⁶¹

O exame de proporcionalidade não se confunde com o de razoabilidade porque este envolve uma apreciação das qualidades particulares do destinatário do ato de Direito, sem a análise de proporção entre o meio e o fim. A razoabilidade objetiva estabelece que a regra geral depende do enquadramento no caso concreto. Neste exame não ocorre “entrecruzamento horizontal” de princípios e não há espaço para afirmar que uma ação promove um estado ideal de coisas.¹⁶²

A proporcionalidade, então, exerce uma “*atividade de equilíbrio*”, permitindo a coexistência de princípios divergentes em uma única situação de implicação.¹⁶³ Muitas vezes, este postulado é banalizado pela doutrina, elevando-o a princípio superior a todos

¹⁵⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 7ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007. (p.169)

¹⁵⁸ PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000. (p.73-74)

¹⁵⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 7ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007 (p.135)

¹⁶⁰ PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000. (p.75)

¹⁶¹ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 2008. (p.409-414)

¹⁶² Idem, **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 7ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007. (p.159-162)

¹⁶³ REZEK NETO, Chade. **O Princípio da Proporcionalidade no Estado Democrático do Direito**. São Paulo: Lemos & Cruz, 2004. (p.57)

os outros, podendo ser aplicado a todo e qualquer caso concreto e conferindo ao Poder Judiciário a competência de corrigir o legislador em todos os casos, invadindo sua esfera de poder.¹⁶⁴

Na verdade, o exame de proporcionalidade não objetiva sindicá-los “*motivos interiores da vontade legislativa*”, nem mesmo analisar exclusivamente a finalidade da lei. Então, o objeto de análise é a relação de conformação entre meio eleito e finalidade.¹⁶⁵

Dentro da proporcionalidade, são relevantes três exames de aplicação: a necessidade, a adequação e a proporcionalidade em sentido estrito.¹⁶⁶

2.2 Adequação

Este é o primeiro juízo que deverá ser feito na verificação da observância do postulado da proporcionalidade.¹⁶⁷ É também denominado como “*princípio da idoneidade*” ou “*princípio da conformidade*”.¹⁶⁸

O exame de adequação (*Geeignetheit*)¹⁶⁹ analisa se os meios eleitos alcançam o fim almejado pelo Poder Público¹⁷⁰. Significa “*que o estado gerado pelo Poder Público por meio do ato administrativo ou da lei e o estado no qual o fim almejado pode ser*

¹⁶⁴ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e Discurso Sobre a Interpretação/Aplicação do Direito**. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006. (p.189)

¹⁶⁵ MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade: estudos de direito constitucional**. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 2004. (p.46)

¹⁶⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 7ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007. (p.161)

¹⁶⁷ BARROS, Suzana Vidal de Toledo. **O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais**. 3ª edição. Brasília: Brasília Jurídica, 2003. (p.78)

¹⁶⁸ STEINMETZ, Wilson Antônio. **Colisão de Direitos Fundamentais e princípio da proporcionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. (p.149)

¹⁶⁹ SCHOLLER, Heinrich. **O Princípio da Proporcionalidade nos Direitos Constitucional e Administrativo da Alemanha**. Revista do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. V.1, n.1. Porto Alegre: O Tribunal, 2000. (p.229-235)

¹⁷⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 7ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007. (p.165)

*tido como realizado situam-se num contexto mediado pela realidade à luz de hipóteses comprovadas”.*¹⁷¹

O ponto central do exame de adequação é que não se analisa se o meio em si promove a finalidade eleita, mas sim a sua eficácia. A partir desta idéia, a adequação poderá ser analisada em três aspectos: quantitativo, qualitativo e probabilístico. O aspecto quantitativo é a escolha do meio que mais realiza o fim; o aspecto qualitativo é a escolha do meio que melhor realiza o fim e o aspecto probabilístico é o grau de certeza de que o meio realizará o fim.¹⁷²

Robert Alexy¹⁷³ elucida didaticamente o exame de adequação, a partir da idéia que M1 significa isenção, Z significa o objetivo ao qual se liga a finalidade extrafiscal, P1 significa o princípio que justifica a finalidade e P2 significa a igualdade tributária :

Se M1 não é adequada para o fomento ou a realização do objetivo Z – que é requerido por P1 ou idêntico a ele -, então M1 não é exigida por P1. Para P1 é, portanto, indiferente se se adota a medida M1 ou não. Se, sob estas condições, M1 afeta negativamente a realização de P2, então, a adoção de M1 é vedada por P2.

O dever de simples realização do fim no exame de adequação ocorre porque nem sempre é possível saber dentro de todos os meios disponíveis, qual é o melhor e de melhor realização do fim, em razão do Poder Público nem sempre dispor de todas as informações necessárias para realizar tal escolha. Assim, pelas gigantescas dificuldades operacionais, e pela necessidade de uma maior eficiência aliada à velocidade, o dever do Poder Público é realizar o fim.¹⁷⁴

Não obstante, a doutrina brasileira, a partir das da análise das decisões sobre o assunto, proferidas pelo Tribunal Constitucional da Alemanha, afirma que o exame poderá classificar a intensidade do exame em duas categorias: negativo e positivo.¹⁷⁵ O

¹⁷¹ SCHOLLER, Heinrich. **O Princípio da Proporcionalidade nos Direitos Constitucional e Administrativo da Alemanha**. Revista do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. V.1, n.1. Porto Alegre: O Tribunal, 2000. (p.235)

¹⁷² ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 7ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007. (p.166)

¹⁷³ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008. (p.120)

¹⁷⁴ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 2008. (p.415)

¹⁷⁵STEINMETZ, Wilson Antônio. **Colisão de Direitos Fundamentais e princípio da proporcionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. (p.149)

negativo ou fraco, significa que somente com uma demonstração “*objetiva, evidente e fundamentada*” (*intervenção de evidência*) leva à invalidade do meio escolhido. O positivo ou forte pressupõe que, basta qualquer demonstração que o meio não realiza o fim para declarar a invalidade.¹⁷⁶

Por este motivo é possível afirmar que o exame da adequação é mais pertinente à idéia de um Estado eficaz e célere, é o realizado sob um enfoque negativo, ou seja, controle fraco, visto que a medida será considerada inadequada quando inequivocamente se apresentar como inidônea para alcançar seu objetivo.¹⁷⁷

Um exemplo prático que pode ser difícil de ponderar as conseqüências é a escolha do legislador entre a isenção e a alíquota zero sobre determinado imposto, com o fim de desenvolver específico setor da indústria. Apenas pelo exame da adequação o mais correto é aceitar ambos como adequados, visto que nenhum possui evidente inaptidão. Quando o objetivo é reduzir os encargos tributários na produção do setor, os efeitos práticos dos dois benefícios são semelhantes.

Ocorre, também, que a adequação poderá ser analisada em dimensões: abstração/concretude; generalidade/particularidade; antecedência/posterioridade. Quando lidarmos com a abstração do ato de poder, pode-se dizer que o meio será adequado se o fim possivelmente for realizado com a sua eleição. Quando a exigência for de concretude do meio para atingir o fim, a medida será adequada somente se efetivamente realizar o fim.¹⁷⁸

O art. 3º, inciso II da LC 87/96¹⁷⁹, dispôs que não incide ICMS sobre operações e prestações que destinem mercadorias ao exterior, de modo que está acobertado pela isenção tributária o transporte interestadual dessas mercadorias. A finalidade deste benefício é tornar o produto brasileiro mais competitivo no mercado internacional e

¹⁷⁶ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 2008. (p.419)

¹⁷⁷ BARROS, Suzana Vidal de Toledo. **O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais**. 3ª edição. Brasília: Brasília Jurídica, 2003. (p.78)

¹⁷⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 7ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007. (p.167)

¹⁷⁹ *In verbis*: “Art.3º O imposto não incide sobre: (...) II – operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários, e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;”. BRASIL. “**Lei Kandir**” (**Lei Complementar nº 87**), de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em 10 de novembro de 2008.

evitar o privilégio concorrencial das empresas que se situam em cidades portuárias.¹⁸⁰

A partir de um controle de abstração, pode-se concluir que a norma acima provavelmente devolverá o equilíbrio concorrencial entre as empresas sediadas em zonas portuárias com as demais regiões do país. Então, o meio (isenção) utilizado pelo legislador para atingir a finalidade é adequado. Já sob um exame de concretude, poderemos dizer que esta lei é adequada se realmente anular os privilégios das empresas sediadas nas zonas portuárias, concretamente realizando uma igualdade concorrencial. Assim, deve existir certeza na realização do fim.

Quando lidamos sobre a generalidade, a medida será adequada se o fim for atingido na maioria dos casos, não sendo relevante se algum grupo de pessoas não foi atingido. Se formos analisar a adequação individualmente considerada, o meio somente será adequado se todos os casos demonstrarem a realização do fim.¹⁸¹

Um exemplo prático de exame de adequação sob o enfoque da generalidade sobre a isenção pode ser o da concessão do benefício no IPI para os deficientes físicos compradores de automóveis novos¹⁸². O art.1º, §1º da lei nº 8989/95¹⁸³ possui como finalidade facilitar a locomoção das pessoas portadoras de determinadas limitações. Assim, basta que na maioria dos casos a isenção possibilite que estes contribuintes realmente adquiriam os carros para que esta lei seja adequada. Não será relevante que para alguns contribuintes não realize os efeitos concretos de permitir a aquisição do automóvel, por não possuírem recursos relevantes para tanto.

Agora, se a exigência for de realização individual da finalidade, a existência de indivíduos que apesar da redução do preço dos automóveis, não possam ainda adquiri-

¹⁸⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **EResp nº 710260/RO**, Primeira Seção, Relatora Min. Eliana Calmon. Julgado em 27 de fevereiro de 2007. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em 08 de novembro de 2008

¹⁸¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 7ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007. (p.167)

¹⁸² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 567873/MG**, Primeira Turma, Relator Min. Luiz Fux. Julgado em 10 de fevereiro de 2004. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em 08 de novembro de 2008.

¹⁸³ *In verbis*: “Art.1º Ficam isentos do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI os automóveis de fabricação nacional, equipados com motor de cilindrada não superior a dois mil centímetros cúbicos, de no mínimo quatro portas inclusive a de acesso ao bagageiro, movidos a combustíveis de origem renovável ou sistema reversível de combustão, quando adquiridos por: (...) §1º Para a concessão do benefício previsto no art.1º é considerada também pessoa portadora de deficiência física aquela que apresenta alteração completa ou parcial de um ou mais segmentos do corpo humana, acarretando o comprometimento da função física (...)”. BRASIL. **Lei nº 8989**, de 24 de fevereiro de 1995. Disponível em: <www.planalto.gov.br> Acesso em: 09 de novembro de 2008.

los e aumentar sua possibilidade de locomoção, basta para que a isenção seja inadequada.

Quanto à antecedência/posterioridade, o meio será adequado se o Legislativo avaliou e projetou devidamente a promoção do fim no momento de sua eleição. Se a avaliação revelar-se equivocada posteriormente, é impertinente tal exame.¹⁸⁴ Na verdade, o lapso de tempo no qual a medida produz efeitos é relevante quando seu propósito for cumprir a sua finalidade após decurso dilatado de tempo: nestes casos, o julgador não deve prontamente considerar inadequada a medida.¹⁸⁵

Exemplo de lei (decreto-lei) que poderia sofrer o exame sob o enfoque da antecedência seria a isenção de imposto de renda (decreto lei nº 2019/83) concedida para os magistrados com a finalidade de assegurar o livre exercício de suas funções. Esta norma, que foi editada ainda sob a égide a Constituição Federal de 1967, no momento de sua criação era adequada para concretizar seus objetivos. Atualmente seria vedada pelo art. 150, inciso II da Carta atual.¹⁸⁶

Não há dúvida que estas minúcias no exame da adequação são importantes. Entretanto, pela dificuldade prática atual de uma análise pormenorizada de cada ação proposta perante o Judiciário, é pertinente apenas um controle essencial: se o meio (isenção) atinge o fim.¹⁸⁷

Sob este enfoque, vejamos um exemplo legal que concede isenção de IOCrédito (lei nº 8383/91) para financiamento de automóveis para motoristas portadores de deficiência física, e motoristas profissionais como taxistas, por exemplo.¹⁸⁸ O art.72¹⁸⁹ elenca os indivíduos beneficiários, *in verbis*:

¹⁸⁴ BARROS, Suzana Vidal de Toledo. **O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais**. 3ª edição. Brasília: Brasília Jurídica, 2003. (p.79)

¹⁸⁵ PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000. (p.66-67)

¹⁸⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 236881/RS**, Segunda Turma, Relator Min. Mauricio Correa. Julgado em: Supremo Tribunal Federal. Relator Min. Maurício Correa. Julgado em 05 de fevereiro de 2002. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em 08 de novembro de 2008

¹⁸⁷ PÉREZ GALVEZ, Juan Francisco. **El principio de proporcionalidad en el derecho administrativo Español**. Revista de Direito Administrativo e Constitucional A&C. v.7, n.29. Belo Horizonte: Forum, 1999. (p.178)

¹⁸⁸ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 4ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. (p.150)

¹⁸⁹ BRASIL. **Lei nº 8383**, de 30 de dezembro de 1991. Disponível em: <www.planalto.gov.br> Acesso em 09 de novembro de 2008.

Art.72. Ficam isentas do IOF as operações de financiamento para a aquisição de automóveis de passageiros de fabricação nacional de até 127 HP de potência bruta (SAE) quando adquiridos por: I- motoristas profissionais (...); II- motoristas profissionais autônomos titulares de autorização, permissão ou concessão do poder concedente para a exploração do serviço de transporte individual (taxi) (...); III- cooperativas de trabalho que sejam permissionárias ou concessionárias de transporte público de passageiros na categoria de aluguel (taxi) (...); IV- pessoas portadoras de deficiência física (...); (...)

A partir do entendimento doutrinário acerca da isenção já tratado neste trabalho, é possível realizar uma rápida análise desta lei. Primeiramente, é possível identificar o grupo de contribuintes que sofrerá a diferenciação: contribuintes de IOCrédito. Dentre estes, o legislador elegeu diferentes medidas de comparação para diferenciá-los: motoristas taxistas, motoristas profissionais, cooperativas de taxis e deficientes físicos.

Depois, podemos identificar a existência de diferentes finalidades: parece que nos beneficiários dos elencados nos três primeiros incisos a finalidade é o desenvolvimento do transporte; já no inciso IV é a proteção e inserção do deficiente na sociedade.

As duas finalidades são extrafiscais: não possuem nenhuma relação com a arrecadação de receita para os “cofres públicos”; são eminentemente políticas.

Quanto ao exame de adequação, pergunta-se: a isenção mencionada possui eficácia para cumprir o que a finalidade exige, ou seja, é adequada? A resposta é sim. Sem dúvida que a isenção do IOCrédito para estes indivíduos diminui a onerosidade para o financiamento de veículos, possibilitando a aquisição de modelos com maior conforto e mais novos para os motoristas profissionais assim como para os deficientes, sendo estes últimos extremamente dependentes de veículos equipados com “câmbio automático”, característica presente apenas no veículos de maior valor.

Pode-se afirmar, então, que a lei 8.383/91 é proporcional sob o exame da adequação.

2.2.3 Necessidade

O exame da necessidade (*Notwendigkeit*)¹⁹⁰ deve analisar se o meio eleito é aquele que menos restringe os direitos fundamentais.¹⁹¹ Logo, o meio eleito deverá ser aquele que possa promover o fim sem restringir, na mesma intensidade, os direitos fundamentais¹⁹², ou porque os fins visados pela lei não podiam ser obtidos por outros meios menos onerosos para os direitos, liberdades e garantias.¹⁹³ Assim, a premissa que move este exame é “*de que o cidadão tem direito à menor desvantagem social*”.¹⁹⁴

Assim como no exame de adequação, é exigido do legislador que na escolha do meio baseie-se em hipóteses plausíveis ou já comprovadas, “*que devem estar presentes para que, no âmbito de sua maior ou menor liberdade de arbítrio, estejam autorizados a tomarem medidas que julgarem necessárias*”.¹⁹⁵

Juarez Freitas entende que “*o administrador público está obrigado a sacrificar o mínimo para preservar o máximo de direitos*”. Exemplifica o autor ao afirmar que “*jamais deve ser desapropriado um bem se a servidão administrativa for suficiente*”.¹⁹⁶

A partir desta análise acerca da necessidade, nota-se que esta possui relação direta com a adequação, porque para a análise da necessidade do meio, é fundamental que ele seja adequado.¹⁹⁷ Sobre este ponto, ressaltou Gilmar Mendes:

¹⁹⁰ SCHOLLER, Heinrich. **O Princípio da Proporcionalidade nos Direitos Constitucional e Administrativo da Alemanha**. Revista do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. V.1, n.1. Porto Alegre: O Tribunal, 2000. (p.235)

¹⁹¹ MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade: estudos de direito constitucional**. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 2004. (p.48)

¹⁹² ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 7ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007. (p.170)

¹⁹³ CANOTILHO, J.J.Gomes. **Constituição da República Portuguesa Anotada**. 1ª edição. São Paulo: RT, 2007. (p.392)

¹⁹⁴ Idem, **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Coimbra: Almedina. (p.264)

¹⁹⁵ SCHOLLER, Heinrich. **O Princípio da Proporcionalidade nos Direitos Constitucional e Administrativo da Alemanha**. Revista do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. V.1, n.1. Porto Alegre: O Tribunal, 2000. (p.235)

¹⁹⁶ FREITAS, Juarez. **O Controle dos Atos Administrativos e os Princípios Fundamentais**. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004. (p.39-40)

¹⁹⁷ REZEK NETO, Chade. **O Princípio da Proporcionalidade no Estado Democrático do Direito**. São Paulo: Lemos & Cruz, 2004. (p.39)

(...) na prática, adequação e necessidade não tem o mesmo peso ou relevância no juízo de ponderação. Assim, apenas o que é adequado pode ser necessário, mas o que é necessário não pode ser inadequado.¹⁹⁸

Para melhor explicar o funcionamento da necessidade no exame de proporcionalidade, é pertinente expor o exemplo didático criado por Robert Alexy¹⁹⁹:

O Estado fundamenta a persecução do objetivo Z com base no princípio P1. Há pelo menos duas medidas, M1 e M2, para realizar ou fomentar Z, e ambas são igualmente adequadas. M2 afeta menos intensamente que M1 – ou simplesmente não afeta – a realização daquilo que uma norma de direito fundamental com estrutura de princípio – P2 – exige. Sob estas condições, para P1 é indiferente se se escolhe M1 ou M2. Nesse sentido, P1 não exige que se escolha M1 em vez de M2, nem que se escolha M2 no lugar de M1. Para P2, no entanto, a escolha entre M1 e M2 não é indiferente. Na qualidade princípio, P2 exige uma otimização tanto em relação às possibilidades fáticas como as possibilidades jurídicas. No que diz relação às possibilidades fáticas, P2 pode ser realizado em maior medida se se escolher M2 em vez de M1. Por isso, pelo ponto de vista da otimização em relação às possibilidades fáticas, e sob a condição de que tanto P1 e P2 sejam válidos, apenas M2 é permitida, e M1 é proibida.

Mas é possível aprofundar mais os requisitos de análise da necessidade: para Humberto Ávila²⁰⁰, o exame de proporcionalidade deve seguir ainda duas etapas, sendo a primeira a de identificação de igualdade entre os meios, ou seja, se todos promovem igualmente o fim; e o segundo o exame do meio menos restritivo.²⁰¹

É possível que, por exemplo, a isenção e a alíquota zero promovam um fim de forma igual, mas a primeira acaba por se tornar medida desnecessária em razão de ser mais restritiva à igualdade tributária.

Então, é essencial que seja seguido um procedimento básico: comparam-se os

¹⁹⁸ MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade: estudos de direito constitucional**. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 2004. (p.50)

¹⁹⁹ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. São Paulo, Malheiros, 2008. (p.119)

²⁰⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 7ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007. (p.170)

²⁰¹ Em sentido diverso: “A terceira nota essencial é a comparabilidade dos meios ou das medidas de restrição. Inicialmente, compara-se adotando o critério da menor prejudicialidade. Se houver empate no quesito prejudicialidade, então verifica-se qual é o meio ou medida mais eficaz”. STEINMETZ, Wilson Antônio. **Colisão de Direitos Fundamentais e princípio da proporcionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. (p.151).

efeitos que ocorreriam se outros meios alternativos fossem adotados em substituição daquele que realmente foi. O grande problema desta forma de exame é que os meios promovem os fins em vários aspectos diferentes.²⁰²

Tal problema resulta que alguns meios promovam o fim mais rapidamente, outros mais vagarosamente; “*uns mais certos, outros mais incertos*”. Ademais, dependendo dos meios existentes para a realização do fim, a distinção entre eles poderá ser mais evidente ou mais obscura. Existe também a possibilidade que exista diferença na intensidade de realização dos fins: alguns promoverão mais o fim principal com mais intensidade que outros, contudo, alguns promoverão o fim principal em menor intensidade, e mais intensamente outros fins “*cuja promoção é também determinada pelo ordenamento jurídico*”.²⁰³

Em razão de existirem todos estes aspectos relevantes em cada meio escolhido, é possível que surja a dúvida em relação a quais aspectos devem ser apreciados pelo Poder Judiciário quando for julgar a validade de lei que possui finalidade geradora de atinomia com o princípio da igualdade tributária, por exemplo. Tal questionamento é relevante, pois está diretamente ligado separação de poderes, pois a Constituição Federal garante a inafastabilidade e a universalidade da jurisdição (art. 5º, XXXV)²⁰⁴.

Na verdade, o Judiciário não faz juízo acerca da discricionariedade legislativa.²⁰⁵ É o conteúdo do ato de poder por ele emitido, em concreto, que é analisado; não em potência. Somente após causarem efeitos que resultem em lesões a bens constitucionalmente tutelados que o juiz intervém.²⁰⁶

²⁰² ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 7ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007. (p.171)

²⁰³ Ibidem, p.171

²⁰⁴ PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000. (p.98)

²⁰⁵ Parte da doutrina é demasiadamente crítica a esta apreciação: “*o princípio da proporcionalidade possibilita o verdadeiro decisionismo judicial. (...) A exigência da única decisão correta no Direito decorre do próprio ideal da integridade do Direito. Esse ideal de integridade, para ser realizado, precisa da confirmação e da crença de que o Direito é coerente e que para cada caso haverá uma única decisão correta, como aquela que satisfaz os requisitos de certeza e legitimidade do próprio Direito. A grande questão é que para se alcançar a única decisão correta, não haverá uma fórmula para tanto, ao contrário do princípio da proporcionalidade. Aquele que decide precisa estar aberto e sensível para o caso, para reconstruí-lo na sua melhor luz, deixando falar os envolvidos e deixando vir à tona as pré-compreensões inerentes ao ato de julgar*”. OMMATI, José Emílio Medauar. “**O princípio da proporcionalidade e a constituição como ordem concreta de valores**”. Revista de Direito Constitucional Internacional. v.15, nº 58. São Paulo, 2007. (p.117-124)

²⁰⁶ PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo:

Outro problema relacionado ao exame da necessidade é quando na comparação entre os dois meios disponíveis constata-se que se um deles for escolhido, haverá maior realização do fim como também maior restrição a direitos fundamentais; se for escolhido o segundo, haverá a realização da finalidade em menor intensidade, mas também ocasionará menor restrição a direitos fundamentais.²⁰⁷

A jurisprudência alemã tem adotado dois entendimentos para solucionar casos nos quais ocorra este problema. O primeiro entendimento é que a eficácia do meio menos restritivo deverá ser maior ou menor do que o meio mais restritivo, pois caso contrário “*não é exigível a substituição deste por aquele. Já o segundo entendimento é que a condição para que o meio menos restritivo substitua o mais restritivo é que “seja suficientemente apta ou eficaz para a consecução da finalidade perseguida”*”.²⁰⁸

Um exemplo de lei²⁰⁹ que incorporava vícios de inconstitucionalidade em sua “*correlação lógica*” é a que versava sobre os transportadores escolares do Estado do Amapá obrigando-os a se tornarem membros de uma determinada cooperativa de transporte escolar do Município de Macapá para serem beneficiários de isenção de IPVA. Assim, foi eleita como medida de comparação a vinculação dos transportadores escolares com a cooperativa. A finalidade da isenção seria incentivar o desenvolvimento deste setor de transporte, facilitando o acesso dos indivíduos daquela localidade à educação.

Foi proposta ação direta de inconstitucionalidade, perante o Supremo Tribunal Federal, resultando em declaração de inconstitucionalidade dos arts. 1 e 2º da lei 351/97, pois restringiria o direito à livre associação dos transportadores, compelindo-os a se associarem somente em razão da concessão de isenção. Diante de tal relato, esta isenção, dentro dos meios possíveis, era a mais “*suave*” para os direitos fundamentais? O fundamento para a diferenciação entre estes contribuintes é relevante?

Ora, evidentemente não – diante da resposta negativa, temos um caso típico que pode ser invalidado pelo Judiciário. Este evidentemente não é o meio menos gravoso –

Dialética, 2000. (p.69)

²⁰⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 7ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007. (p.172)

²⁰⁸ STEINMETZ, Wilson Antônio. **Colisão de Direitos Fundamentais e princípio da proporcionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. (p.151)

²⁰⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 1655/AP**, Tribunal Pleno, Relator Min. Maurício Correa. Julgado em 03 de março de 2004. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 08 de novembro de 2008

não só restringe de forma desproporcional a igualdade tributária como também outros princípios, livre associação, por exemplo.

Assim, demonstra-se que o exame de necessidade, está longe de ser singelo: a comparação do grau de restrição dos direitos fundamentais com o grau de realização da finalidade, é complexo. Então, como escolher entre um meio que restrinja um pouco um direito fundamental, mas também realize em pequena intensidade o fim e um meio que restrinja em grande intensidade, um direito fundamental, mas também realize de forma plena o fim?²¹⁰

Quando o exame atingir tal grau de complexidade, passa-se ao exame de proporcionalidade em sentido estrito a partir da ponderação entre princípios.

2.2.4 Proporcionalidade em Sentido Estrito

Conjuntamente aos exames de adequação e necessidade dos meios para cumprir as finalidades constitucionais objetivadas pelo Legislativo, a doutrina e a jurisprudência alemã criaram um “*terceiro critério*”, denominado preponderantemente como “*proporcionalidade em sentido estrito*” (Angemessenheitsprüfung)²¹¹. Também é denominada na Alemanha como razoabilidade, exigibilidade ou justa medida.²¹²

O ato proveniente do Poder Público mesmo adequado e necessário ainda poderá ser inválido: há uma terceira exigência que deve ser cumprida. É neste momento que a razoabilidade e a proporcionalidade se diferenciam. Como já referido, a razoabilidade decorre da racionalidade humana, ou seja, aquilo pode ser aceito e compreendido pelos demais. Sua incidência é no exame entre critério e medida e não entre meio e

²¹⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 7ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007. (p.172)

²¹¹ SCHOLLER, Heinrich. **O Princípio da Proporcionalidade nos Direitos Constitucional e Administrativo da Alemanha**. Revista do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. V.1, n.1. Porto Alegre: O Tribunal, 2000. (p.239)

²¹² *Ibidem*, p.237

finalidade.²¹³

Assim, como a proporcionalidade difere da razoabilidade nestes aspectos, é possível que uma decisão irrazoável seja proporcional, ou ser desproporcional e ser razoável. Isto ocorre na maneira como estes postulados são aplicados de forma diferente como a fundamentação de sua decisão. Contudo, estes exames não se excluem, devendo ser somados no controle dos atos do Poder Público.²¹⁴

Passando para uma análise de seus conteúdos, pode-se dizer que o exame da proporcionalidade em sentido estrito ou da “*máxima de sopesamento*”²¹⁵, objetiva comparar a importância da realização dos fins e a restrição de direitos realizada. Tem como fundamento analisar as vantagens e desvantagens da realização do fim²¹⁶, ou melhor, é uma rigorosa ponderação entre o significado da intervenção e os objetivos perseguidos pelo legislador.²¹⁷

Para Gilmar Mendes, o papel preponderante deste exame seria o de “*controle de sintonia fina*”, indicando a justiça da utilização do meio eleito ou a necessidade de sua revisão.²¹⁸

Sobre o assunto, resume Humberto Ávila²¹⁹:

O fundamento da validade de exigência de proporcionalidade decorre da própria positivação de um bloco de princípios constitucionais que deve ser realizado em conjunto: ao ter que promover a ordem constitucional, ao invés de restringi-la, o ente estatal está obrigado a escolher aquele meio que promova, na sua inteireza, mais a ordem constitucional do que a restrinja.

Complementa Heinrich Scholler²²⁰:

²¹³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Os Postulados da Proporcionalidade e da Razoabilidade: algumas notas sobre sua aplicação no âmbito tributário**. Revista de Direito Tributário da APET. Edição nº 09. São Paulo: MP, 2006. (p.61-62)

²¹⁴ Ibidem, p.62-63

²¹⁵ REZEK NETO, Chade. **O Princípio da Proporcionalidade no Estado Democrático do Direito**. São Paulo: Lemos & Cruz, 2004. (p.40)

²¹⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 7ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007. (p.173)

²¹⁷ MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade: estudos de direito constitucional**. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 2004. (p.50)

²¹⁸ Ibidem, p.51

²¹⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008. (p.163)

Na aplicação do princípio da proporcionalidade em sentido estrito assume relevância determinante a ponderação entre fins e meios. Os fins a serem alcançados e os bens jurídicos para cuja realização ou proteção o Estado pode (ou deve) intervir devem igualmente encontrar guarida na ordem constitucional. Os meios utilizados para a consecução dos fins, por sua vez, não podem ir além de seus fins.”

Passando a uma análise concreta da proporcionalidade em sentido estrito, é possível realizar o exame sobre a lei federal nº 7.713/88²²¹, especificamente o seu art.6º, XIV, *in verbis*:

Art.6º. Ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas:

(...)

XIV- os proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos pelos portadores de moléstia profissional, tuberculosa ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma;

A finalidade desta isenção extrafiscal é fundamentada nos arts.196 e 197 da Constituição Federal, pois pretendem de forma indireta garantir o acesso universal e igualitário à saúde. Uma das formas indiretas do Estado garantir este direito é através da concessão de benefícios para os indivíduos que precisam tomar estes serviços mas não o fazem, como por exemplo, a dedução concedida às despesas médicas no cálculo do Imposto de Renda.²²²

²²⁰ SCHOLLER, Heinrich. **O Princípio da Proporcionalidade nos Direitos Constitucional e Administrativo da Alemanha**. Revista do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. V.1, n.1. Porto Alegre: O Tribunal, 2000. (p.245)

²²¹ BRASIL. **Lei nº 7713**, de 22 de dezembro de 1988. Disponível em: <www.planalto.gov.br> Acesso em 08 de novembro de 2008.

²²² ZOCKUN, Maurício. **Isenções Tributárias: critérios para definição de seu sentido, conteúdo e alcance. O caso do art.6º, XIV, da Lei federal nº 7.713/88**. Revista Interesse Público, nº47. Belo Horizonte: Fórum, 2008. (p.204-205)

Esta lei pretende que o particular que sofra qualquer destas doenças listadas seja desonerado da tributação para que tenha melhores condições financeiras para arcar com os custos de seu tratamento. A partir deste pensamento, seria possível deduzir que tal benefício se estende não só para os que recebem proventos de aposentadoria, mas também àqueles que são acometidos pela doença, mas continuam a exercer a atividade laborativa. Ora, tal conclusão seria possível, já que todos os enfermos são iguais, necessitam dos mesmos medicamentos independentemente de estarem efetivamente trabalhando.²²³

Contudo, tal interpretação não foi adotada pelo Fisco. Levado o caso ao STJ²²⁴, decidiu-se que este benefício dirigia-se somente aos aposentados, visto que o Judiciário não poderia, sob pena de violação ao princípio da separação dos poderes, estender o alcance do benefício. A partir desta premissa, entendeu-se que o Legislativo teve realmente o desejo de prestigiar somente aqueles indivíduos nos quais a enfermidade atingiu gravidade tão intensa que impôs a aposentadoria compulsória.

Definidos os contornos da isenção (referente apenas aos proventos de aposentadoria), pode-se realizar o exame de proporcionalidade em sentido estrito, admitindo-se hipoteticamente seu êxito nos exames de adequação e necessidade.

Estabelecidos os princípios envolvidos no caso (direito universal à saúde e igualdade tributária) podemos comparar a importância da realização do princípio justificador da isenção e a intensidade de restrição ao direito dos contribuintes. O grau de importância desta lei justifica o grau de restrição a outros princípios que dela resulta?²²⁵

Primeiramente, após breve leitura do inciso transcrito, pode-se notar que dentre as doenças mencionadas está a AIDS. Diante disto, pergunta-se: esta doença por si só é incapacitante? Por qual motivo o indivíduo portador de AIDS que exerce atividade laborativa é diferente do aposentado? Em razão da impossibilidade de resposta com

²²³ ZOCKUN, Maurício. **Isenções Tributárias: critérios para definição de seu sentido, conteúdo e alcance. O caso do art.6º, XIV, da Lei federal nº 7.713/88.** Revista Interesse Público, nº47. Belo Horizonte: Fórum, 2008. (p.205)

²²⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 819747/CE**, Segunda Turma, Relator Min. João Otávio de Noronha. Julgado em 27 de junho de 2006. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em 08 de novembro de 2008

²²⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos.** 7ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007. (p.173)

argumentos suficientes, é impossível justificar a distinção sob a premissa que as doenças listadas incapacitam o indivíduo para o trabalho.²²⁶

A partir disto, pode-se dizer que existe uma diferenciação entre contribuintes na mesma situação de fato com base em isenção com medida de comparação com defeito na correlação com a finalidade: ao invés de garantir a universalidade à saúde, o benefício causa um ônus desnecessário ao enfermo que trabalha, pois este paga tributo quando não deveria ser submetido.²²⁷

Esta isenção não possui justificativa suficiente para excepcionar a igualdade tributária a partir da universalidade da tributação. Há clara restrição à igualdade tributária e eficácia parcial da finalidade perseguida, pois é negada aos portadores das enfermidades listadas que trabalham o mesmo direito universal à saúde garantido aos aposentados.

Existe, portanto, maiores desvantagens do que vantagens na manutenção dos efeitos da isenção analisada.

Voltando ao caso da isenção no IPI concedida aos deficientes físicos adquirentes de automóveis novos (lei nº 8989/95)²²⁸ podemos realizar o controle pela proporcionalidade em sentido estrito. Como tal medida é de política governamental e tem o condão de assegurar o direito dos deficientes, em um juízo de ponderação entre o grau de restrição à igualdade tributária e a facilitação da locomoção destes contribuintes com necessidades especiais, parece razoável que seja considerada proporcional em sentido estrito.

Em um sopesamento entre benefícios e prejuízos, é evidente a preponderância dos primeiros, visto que os deficientes são discriminados em nossa sociedade, sendo válidas medidas que lhes proporcione facilidades como a deste exemplo.

Outro exemplo legal que pode sofrer o exame de proporcionalidade em sentido

²²⁶ ZOCKUN, Maurício. **Isenções Tributárias: critérios para definição de seu sentido, conteúdo e alcance. O caso do art.6º, XIV, da Lei federal nº 7.713/88.** Revista Interesse Público, nº47. Belo Horizonte: Fórum, 2008. (p.202)

²²⁷ ZOCKUN, Maurício. **Isenções Tributárias: critérios para definição de seu sentido, conteúdo e alcance. O caso do art.6º, XIV, da Lei federal nº 7.713/88.** Revista Interesse Público, nº47. Belo Horizonte: Fórum, 2008. (p.203)

²²⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 567873/MG**, Primeira Turma, Relator Min. Luiz Fux. Julgado em 10 de fevereiro de 2004. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em 08 de novembro de 2008.

estrito é o do art.18 da lei nº 10211/66 do município de São Paulo. A referida norma concede isenção do pagamento de IPTU aos imóveis construídos pertencentes ao patrimônio de entidades culturais e instituições de educação ou de assistência social. A finalidade do benefício seria incentivar a cultura e educação a partir da proliferação de entidades privadas que realizem estas atividades em prol da população paulistana.

Sujeita a um juízo de grau de restrição e finalidades realizadas, esta lei, que é invariavelmente sujeita a debate pelos demais contribuintes deste imposto²²⁹, é benéfica à sociedade, preponderando seus benefícios ao incentivar o desenvolvimento de entidades públicas que prestam serviços de utilidade pública.

Ao final, é imperioso afirmar que o exame de proporcionalidade em sentido estrito é extremamente complexo, pois existe uma avaliação fortemente subjetiva no julgamento daquilo que é considerado benéfico e o que é considerado prejuízo²³⁰, conforme ocorreu nas minhas análises.

²²⁹ SÃO PAULO. Tribunal de Justiça de São Paulo. AC nº 704.561.5/0-00, Vigésima Câmara de Direito Privado, Relator Sales do Nascimento. Julgado em 06 de dezembro de 2006. Disponível em: <www.tjsp.jus.br>. Acesso em 09 de novembro de 2008

²³⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 7ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007. (p.173)

CONCLUSÃO

A Constituição Federal inseriu dentro do que chamou de “*Sistema Constitucional Tributário*” uma limitação ao legislador na edição de leis que lidem sobre matéria tributária. O art. 150, inciso II veda que estas leis instituíam tratamentos desiguais entre indivíduos que se encontrem em situação equivalente. Contudo, tal premissa não é absoluta: permite-se a diferenciação dos contribuintes desde que exista uma justificativa razoável para tanto.

A igualdade tributária é uma limitação importante, pois evita que sejam editadas leis que se constituam em simples promoção de privilégios obscuros ou que carreguem objetivo de punição sobre determinados contribuintes. Para que ocorra uma análise adequada sobre a realização da igualdade, é necessário o conhecimento de sua estrutura: sujeitos, medida de comparação, elemento indicativo e finalidade.

Os sujeitos que podem ser comparados são os contribuintes, pessoas físicas ou jurídicas, sujeitos passivos de determinado tributo. A medida de comparação é o critério pelo qual o legislador diferencia determinados contribuintes em comparação; são as características existentes ou não nos contribuintes (ou nas suas atividades) relevantes para inseri-los ou retirá-los de um grupo. A medida de comparação é extremamente importante porque é a partir de sua correlação lógica com a finalidade que se é feito o juízo de validade da diferenciação.

O elemento indicativo é um elemento concreto presente nos sujeitos comparados que possui relação conjugada com a medida de comparação. Já a finalidade é o

indicativo da validade da medida de comparação: se não existir correlação lógica entre as duas a diferenciação é infundada e viciada.

Um dos meios autorizados a instituir desigualdades justificadas é o instituto da isenção: o legislador competente para determinado tributo “*autolimita*” sua parcela de poder com dois objetivos possíveis: um primeiro, fiscal, o qual na sua essência procura efetivar a igualdade, pois evita que determinados contribuintes sejam onerados em demasia com a tributação; um segundo, extrafiscal, instrumento de política, com finalidade prevista na Constituição Federal, dirigindo comportamentos dos particulares assim como os tributos parafiscais.

Assim, a finalidade extrafiscal é baseada em mandamento constitucional que reiteradamente se relaciona com vários princípios fundamentais, em especial, o da igualdade tributária. Como ela possui um fundamento de política governamental, reiteradamente colide com a igualdade tributária.

Para que sejam respeitados os direitos dos contribuintes, é necessário um controle adequado sobre as isenções. Contudo, a jurisprudência brasileira não realiza sua tarefa deste modo; em geral, utiliza a forma de controle denominada “*interdição de evidência*”, o qual somente invalida a lei quando a diferenciação promovida for evidentemente arbitrária.

Esta postura adotada acaba por suprimir a força normativa da Igualdade Tributária, pois dá excessivo espaço discricionário ao Legislativo para livremente restringi-la. Então, é necessário que evolua a forma de controle.

O Tribunal Constitucional da Alemanha, que também utilizava a “*interdição de evidência*”, foi muito criticado. Para resolver o problema começou a evoluir a análise destas leis restritivas para uma forma pormenorizada, seguindo um método: o exame de proporcionalidade.

Tal método possui constituição trifásica de dimensões: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. É somente desta forma que pode analisar a relação da finalidade da isenção com a igualdade tributária.

A isenção será adequada quando os efeitos decorrentes de sua eficácia forem suficientes para atingir o fim almejado. Pelas dificuldades operacionais de excesso de demanda, a isenção somente será considerada inadequada se seu efeito for

manifestamente inadequado para a promoção do fim justificado.

O exame da necessidade analisa se a isenção é o meio eleito que menos restringe os direitos fundamentais para a promoção do fim. A necessidade segue duas etapas: primeiramente se verifica se a isenção é um meio igual aos demais para a promoção do fim; segundo, se a isenção é o meio menos restritivo. A isenção será desnecessária se não promover a finalidade na mesma intensidade do que outro meio; caso promova igualmente o fim, poderá ser desnecessária se for mais restritiva à igualdade tributária do que o outro meio.

O terceiro elemento da tríade estrutural do exame de proporcionalidade é a proporcionalidade em sentido estrito, o qual poderá os benefícios e prejuízos da manutenção dos efeitos da isenção. É neste momento que se reflete se a promoção do fim é tão benéfica que justifique a restrição da igualdade tributária.

Assim, o exame de proporcionalidade é atualmente a melhor forma de controle dos direitos dos contribuintes, sendo fundamental sua aplicação na relação da isenção com a igualdade tributária, sob pena de permitir uma distribuição de encargos diferente por motivos que não podem ser parte do Estado de Direito.

REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14ª edição. São Paulo: Saraiva, 2008.
- ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 4ª edição. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2008.
- ÁVILA, Humberto. “**Benefícios Fiscais Inválidos e a Legítima Expectativa dos Contribuintes**”. Revista Diálogo Jurídico. nº 13. Salvador, 2002. (p.02). Disponível em: <www.direitopublico.com.br>.
- _____. **Sistema Constitucional Tributário**. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 2008.
- _____. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.
- _____. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 7ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- _____. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª edição. Rio de Janeiro : Forense, 2006.
- BARROS, Suzana Vidal de Toledo. **O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais**. 3ª edição. Brasília: Brasília Jurídica, 2003.
- BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007.
- CANOTILHO, J.J Gomes. **Constituição da República Portuguesa Anotada**. 1ª edição. São Paulo: RT, 2007.

- _____. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Coimbra: Almedina, 2003.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª edição. São Paulo: Saraiva, 2007.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9ª edição. Rio de Janeiro, Forense, 2008.
- _____. **Princípios Constitucionais em Matéria Tributária**. In: VELLOSO, Carlos Mário da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do (coordenadores). **Princípios Constitucionais Fundamentais: Estudos em Homenagem ao Professor Ives Gandra Martins**. São Paulo: Lex Editora, 2005.
- COLLIARD, Claude Albert. **Libertés Publiques**. 50ª edição. Paris: Dalloz, 1975.
- COMPARATO, Fábio Konder. **A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos**. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2001.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. “**Notas**”. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª edição. Rio de Janeiro : Forense, 2006.
- _____. ; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana**. São Paulo: Saraiva, 1982.
- DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de Tributos com Efeito de Confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.
- FIGUEIREDO, Lúcia Valle. “**Estado de Direito e Devido Processo Legal**”. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, nº 11, fevereiro, 2002.
- FREITAS, Juarez. **O Controle dos Atos Administrativos e os Princípios Fundamentais**. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004.
- FREITAS, Wladimir Passos de (coordenador). **Código Tributário Nacional Comentado**. 3ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.
- GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças Públicas: teoria e prática no Brasil**. 3ª edição. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.
- GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e Discurso Sobre a Interpretação/Aplicação do Direito**. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006.
- GUERRA FILHO, Willis Santiago. “**Sobre o Princípio da Proporcionalidade**”. In: LEITE, George Salomão (coordenador). **Dos Princípios Constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 2003.
- LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. “**Exclusão do Crédito Tributário**”. In:

SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coordenador). **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Os Postulados da Proporcionalidade e da Razoabilidade: algumas notas sobre sua aplicação no âmbito tributário**. Revista de Direito Tributário da APET. Edição nº09. São Paulo: MP, 2006.

MACCORMICK, Neil. **Retórica e o Estado de Direito: uma teoria da argumentação jurídica**. (revisão técnica da tradução: Claudio Michelin Júnior). Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil**. 6º volume. Tomo I. São Paulo: Saraiva, 1990.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2008.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade: estudos de direito constitucional**. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 2004.

MIRETTI, Luiz Antônio Caldeira. “**Arts. 121 a 127**”. In: MARTINS, Ives Gandra. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2008.

MORAES, Alexandre de. **Direitos Humanos Fundamentais**. 6ª edição. São Paulo: Atlas, 2005

NOGUEIRA, José Geraldo Ataliba. **Noções de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

OMMATI, José Emílio Medauar. “**O princípio da proporcionalidade e a constituição como ordem concreta de valores**”. Revista de Direito Constitucional Internacional. v.15, nº 58. São Paulo, 2007.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 9ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

_____; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 4ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

PÉREZ GALVEZ, Juan Francisco. **El principio de proporcionalidad en el derecho administrativo Español**. Revista de Direito Administrativo e Constitucional A&C. v.7, n.29. Belo Horizonte: Forum, 1999.

PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

- RENARD, Georges. **Droit Public**. Paris: Contant Laguerre, 1922.
- REZEK NETO, Chade. **O Princípio da Proporcionalidade no Estado Democrático do Direito**. São Paulo: Lemos & Cruz, 2004.
- SCHOLLER, Heinrich. **O Princípio da Proporcionalidade nos Direitos Constitucional e Administrativo da Alemanha**. Revista do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. V.1, n.1. Porto Alegre: O Tribunal, 2000.
- SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 23ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004.
- STEINMETZ, Wilson Antônio. **Colisão de Direitos Fundamentais e princípio da proporcionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Volume III. 3ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. **Droit Fiscal**. Paris: Dalloz, 1973.
- _____. **Science et Technique Fiscales**. 2ª edição. Paris: Dalloz, 1962
- VELLOSO, Andrei Pitten. **A teoria da igualdade tributária e o controle de proporcionalidade das desigualdades de tratamento**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. v.15, n.16. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.
- ZOCKUN, Maurício. **Isenções Tributárias: critérios para definição de seu sentido, conteúdo e alcance. O caso do art.6º, XIV, da Lei federal nº 7.713/88**. Revista Interesse Público, nº47. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

LEGISLAÇÃO E JURISPRUDÊNCIA CONSULTADAS

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **AC nº 2002.72.00.003137-1**, Segunda Turma, Relator João Surreaux Chagas. Julgado em 27 de maio de 2003. Disponível em: <www.trf4.jus.br>. Acesso em 06 de novembro de 2008

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 567873/MG**, Primeira Turma, Relator Min. Luiz Fux. Julgado em 10 de fevereiro de 2004. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em 08 de novembro de 2008

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 819747/CE**, Segunda Turma, Relator Min. João Otávio de Noronha. Julgado em 27 de junho de 2006. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em 08 de novembro de 2008

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 1655/AP**, Tribunal Pleno, Relator Min. Maurício Correa. Julgado em 03 de março de 2004. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 08 de novembro de 2008

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 236881/RS**, Segunda Turma, Relator Min. Mauricio Correa. Julgado em: Supremo Tribunal Federal. Relator Min. Maurício Correa. Julgado em 05 de fevereiro de 2002. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em 08 de novembro de 2008

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **EResp nº 710260/RO**, Primeira Seção, Relatora Min. Eliana Calmon. Julgado em 27 de fevereiro de 2007. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em 08 de novembro de 2008

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 567873/MG**, Primeira Turma, Relator Min. Luiz Fux. Julgado em 10 de fevereiro de 2004. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em 08 de novembro de 2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 834416 / SC**, Primeira Turma, Relator Min. José Delgado. Julgado em 06 de novembro de 2007. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em 08 de novembro de 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 236881/RS**, Segunda Turma, Relator Min. Mauricio Correa. Julgado em: Supremo Tribunal Federal. Relator Min. Maurício Correa. Julgado em 05 de fevereiro de 2002. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em 08 de novembro de 2008

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 1643/UF**, Tribunal Pleno, Relator Min. Maurício Correa. Julgado em 05 de dezembro de 2002. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 06 de novembro de 2008

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AI-AgR nº 142348/MG**, Primeira Turma, Relator Min. Celso de Mello. Julgado em 02 de agosto de 1994. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 08 de novembro de 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 3260/RN**, Tribunal Pleno, Relator Min. Eros Grau. Julgado em 29 de março de 2007. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em 20 de setembro de 2008

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça de São Paulo. **AC nº 704.561.5/0-00**, Vigésima Câmara de Direito Privado, Relator Sales do Nascimento. Julgado em 06 de dezembro de 2006. Disponível em: <www.tjsp.jus.br>. Acesso em 09 de novembro de 2008

BRASIL. **Lei nº 1060**, de 05 de fevereiro de 1950. Disponível em: <www.planalto.gov.br> Acesso em: 25 de outubro de 2008.

BRASIL. **Lei nº 8989**, de 24 de fevereiro de 1995. Disponível em: <www.planalto.gov.br> Acesso em: 09 de novembro de 2008.

BRASIL. “**Lei Kandir**” (**Lei Complementar nº 87**), de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em 10 de novembro de 2008.

BRASIL. **Lei nº 8383**, de 30 de dezembro de 1991. Disponível em: <www.planalto.gov.br> Acesso em 09 de novembro de 2008.

BRASIL. **Lei nº 7713**, de 22 de dezembro de 1988. Disponível em: <www.planalto.gov.br> Acesso em 08 de novembro de 2008

BRASIL. **Código Tributário Nacional**, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <www.planalto.gov.br> Acesso em: 10 de outubro de 2008.

RIO GRANDE DO NORTE. **Lei nº 8625**, de 12 de fevereiro de 1993. Disponível em: <www.mp.rn.gov.br>. Acesso em 25 de outubro de 2008.