

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO PARANÁ  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO  
MESTRADO EM DIREITO ECONÔMICO E SOCIOAMBIENTAL

NELSON SOUZA NETO

**IGUALDADE NAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL:  
ESTUDO À LUZ DA ORDEM ECONÔMICA E DA  
SUSTENTABILIDADE FISCAL**

CURITIBA – PR  
FEVEREIRO/2010

# **Livros Grátis**

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

NELSON SOUZA NETO

**IGUALDADE NAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL:  
ESTUDO À LUZ DA ORDEM ECONÔMICA E DA  
SUSTENTABILIDADE FISCAL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Roberto Ferraz.

CURITIBA – PR  
FEVEREIRO/2010

Dados da Catalogação na Publicação  
Pontifícia Universidade Católica do Paraná  
Sistema Integrado de Bibliotecas – SIBI/PUCPR  
Biblioteca Central

S729i 2010	<p>Souza Neto, Nelson</p> <p>Igualdade nas contribuições para seguridade social : estudo à luz da ordem econômica e da sustentabilidade fiscal / Nelson Souza Neto ; orientador, Roberto Ferraz. – 2010. 181 f. ; 30 cm</p> <p>Dissertação (mestrado) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2010 Bibliografia: f. 169-181</p> <p>1. Contribuições (Direito tributário). 2. Igualdade perante a lei. 3. Seguridade social. 4. Brasil. Constituição (1988). 5. Direito tributário. I. Ferraz, Roberto Catalano Botelho. II. Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.</p> <p>Doris 4. ed. – 340</p>
---------------	--

NELSON SOUZA NETO

**IGUALDADE NAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL:  
ESTUDO À LUZ DA ORDEM ECONÔMICA E DA  
SUSTENTABILIDADE FISCAL**

Dissertação aprovada como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre, no Programa de Pós-graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná, em 29 de março de 2010, pela comissão formada pelos seguintes Professores:

---

Prof. Dr. Roberto Ferraz (Orientador)

---

Prof. Dr. James Marins

---

Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta

À minha amada esposa Sarah,  
com quem dividi as alegrias e as aflições deste trabalho.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço em especial ao Prof. Dr. Roberto Ferraz, que me inspirou a aprofundar o estudo do Direito Tributário ainda nos bancos da faculdade e me apoiou a continuar a fazê-lo acadêmica e profissionalmente.

Ao Prof. Dr. James Marins, com quem tive o privilégio de debater alguns temas deste trabalho.

Agradeço também a todos os colegas de escritório que me deram o suporte necessário nos momentos de ausência.

Finalmente, devo este trabalho aos meus pais Nelson e Tereza pelo exemplo de vida e pelo incentivo à vida acadêmica.

*“Em todo o mundo, constitui tarefa da ciência do direito tributário superar o pragmatismo do que é sempre considerado politicamente factível ou oportuno, remover a acumulação de idéias parciais fragmentárias (que levam á regulamentação lacunosas, incoerente) e, em seu lugar, elaborar uma ordenação, dotada de conjunto sistemático, o mais duradoura e atualizada possível. Tarefa do juiz é, entre outras, apoiar aí a ciência. O princípio de igualdade oferece para isso uma boa orientação”.*

**Klaus Tipke** – Prof. Catedrático da Köln Universität



## RESUMO

Por meio da inclusão do parágrafo 9º do artigo 195 da Constituição Federal, as Emendas Constitucionais nº 20/98 e 47/05 criaram a possibilidade de o legislador ordinário, relativamente às contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social, instituir alíquotas e bases de cálculo diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa e da condição estrutural do mercado de trabalho. A análise da norma que é possível extrair do referido dispositivo constitucional pressupõe o estudo do Direito Tributário a partir da lógica macroeconômica do Direito Econômico, bem assim o estudo do tributo como instrumento para a realização dos princípios da Ordem Econômica delineada na Constituição Federal. Essa integração é essencial para a sustentabilidade jurídica e político-jurídica do sistema tributário nacional. Mas a interpretação da disposição constitucional introduzida pelas Emendas nº 20/98 e 47/05 se fará principalmente a partir do princípio da igualdade, o qual orienta a eleição dos discrímens jurídicos que dão a medida do tratamento diferenciado das contribuições para a seguridade social. É a igualdade o elo da unidade sistêmica do ordenamento jurídico nacional e a chave para a norma constitucional em estudo. Além disso, hão de ser observadas as outras diretrizes hermenêuticas que se extraem das peculiaridades próprias das contribuições sociais e do projeto constitucional previsto para a seguridade social. Somente então é possível dar ao parágrafo 9º do artigo 195 da Constituição Federal um sentido conforme a Constituição.

**Palavras-chave:** Contribuições. Seguridade Social. Princípio da igualdade. Ordem Econômica. Sustentabilidade Fiscal.

## ABSTRACT

Including the 9<sup>th</sup> paragraph of Article 195 the Constitutional Amendments n° 20/98 and 47/05 created the possibility to establish differentiated tax rates and bases of calculation for the special taxes that finances the Social Security based on the economic activity, the intensive use of labor force, the company's size and the structural condition of the labor market. The norm analysis requires a Tax Law study from the logic of macroeconomic Economic Law, as well as the study of the tax as an instrument for achieving the economic order principles outlined in the Federal Constitution. This integration is essential for the legal and political sustainability of the national tax system. But the interpretation of the constitutional provision introduced by Amendments n° 20/98 and 47/05 will be done primarily from the principle of equality, which directs the election of legal standards that provides the measure of the differential tax treatment. Equality is the link to a systemic unity and the key to the rule under consideration. In addition, others hermeneutics guidelines, extracted from the peculiarities of special taxes and from the constitutional social security draft, should be observed. Only then can we give the 9<sup>th</sup> paragraph of Article 195 a proper interpretation.

**Keywords:** Special taxes. Social Security. Equality principle. Economic Order. Tax Sustainability.

## LISTA DE ABREVIATURAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

COFINS – Contribuição para o financiamento da seguridade social incidente sobre o faturamento

CSLL – Contribuição social sobre o lucro líquido

DJe – Diário da Justiça eletrônico

DJU – Diário da Justiça da União

EMBRAPA – Empresa brasileira de pesquisa agropecuária

ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual intermunicipal e de comunicação

IPI – Imposto sobre produtos industrializados

IPTU – Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana

IPVA – Imposto sobre a propriedade de veículos automotores

ISS – Imposto sobre serviços de qualquer natureza

MP – Medida Provisória

PIS – Programa de Integração Social

RE – Recurso extraordinário

SEBRAE – Serviço brasileiro de apoio às micro e pequenas empresas

STF – Supremo Tribunal Federal

## SUMÁRIO

<b>1.</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>12</b>
1.1.	OBJETO.....	12
1.2.	JUSTIFICATIVA.....	13
1.3.	UTILIDADE.....	15
1.4.	FATORES.....	16
<b>2.</b>	<b>DIREITO TRIBUTÁRIO E METODOLOGIA.....</b>	<b>17</b>
2.1.	A INFLUÊNCIA HISTÓRICA DO POSITIVISMO JURÍDICO NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	17
2.2.	A AUTONOMIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO: ALCANCE.....	22
<b>3.</b>	<b>DIREITO TRIBUTÁRIO, ORDEM ECONÔMICA E SUSTENTABILIDADE FISCAL.....</b>	<b>28</b>
3.1.	INTERVENÇÃO ESTATAL NA ORDEM ECONÔMICA E SOCIAL.....	28
3.2.	CRÍTICA À RESISTÊNCIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO E DA ECONOMIA A VALORES ÉTICOS.....	31
3.3.	DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO ECONÔMICO.....	33
3.4.	O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO E OS PRINCÍPIOS DA ORDEM ECONÔMICA E SOCIAL.....	36
3.5.	A TRIBUTAÇÃO E OS PRINCÍPIOS DA ORDEM ECONÔMICA E SOCIAL NA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA DE 1988.....	41
3.5.1.	<b>Existência digna e justiça social.....</b>	<b>42</b>
3.5.2.	<b>Soberania nacional.....</b>	<b>43</b>
3.5.3.	<b>Propriedade privada e Função Social da Propriedade.....</b>	<b>44</b>
3.5.4.	<b>Livre concorrência e livre iniciativa.....</b>	<b>46</b>
3.5.5.	<b>Defesa do consumidor.....</b>	<b>47</b>
3.5.6.	<b>Defesa do meio ambiente.....</b>	<b>48</b>
3.5.7.	<b>Redução das desigualdades regionais e sociais.....</b>	<b>50</b>
3.5.8.	<b>Tratamento favorecido às empresas de pequeno porte.....</b>	<b>51</b>
3.6.	A TRIBUTAÇÃO E A BUSCA DO PLENO EMPREGO.....	53
3.6.1.	<b>O pleno emprego na doutrina.....</b>	<b>53</b>

3.6.2.	Definição do princípio da busca do pleno emprego.....	56
3.6.3.	O uso da tributação a partir da busca do pleno emprego.....	58
3.7.	SUSTENTABILIDADE FISCAL.....	60
3.7.1.	Sustentabilidade jurídica da tributação.....	61
3.7.2.	Sustentabilidade político-jurídica da tributação.....	63
<b>4.</b>	<b>PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>66</b>
4.1.	O PRINCÍPIO DA IGUALDADE E A UNIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	66
4.2.	IGUALDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	72
4.2.1.	Capacidade contributiva e progressividade.....	75
4.3.	IGUALDADE E REGULAÇÃO ECONÔMICA.....	77
4.4.	LIMITES À ELEIÇÃO DOS CRITÉRIOS DE JUSTIÇA.....	80
4.5.	O EXAME PRÁTICO DA IGUALDADE.....	84
4.6.	A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....	90
4.7.	COMPETÊNCIA DO JUDICIÁRIO E CRÍTICA À TESE DO “LEGISLADOR POSITIVO”.....	96
4.8.	O PRINCÍPIO DA IGUALDADE E SUSTENTABILIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO.....	100
<b>5.</b>	<b>O CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL E O PRINCÍPIO DA IGUALDADE.....</b>	<b>102</b>
5.1.	FUNDAMENTOS DA SEGURIDADE SOCIAL.....	102
5.1.1.	Breve histórico da seguridade social.....	102
5.1.1.1.	<i>No mundo</i> .....	102
5.1.1.2.	<i>No Brasil</i> .....	104
5.1.2.	O projeto constitucional para a seguridade social no Brasil.....	106
5.2.	O CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL PELAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.....	107
5.2.1.	Natureza jurídica das contribuições.....	110
5.2.2.	Classificação dos tributos em espécies.....	112
5.2.3.	Classificação das contribuições em subespécies.....	116
5.2.4.	As contribuições destinadas ao custeio da seguridade social.....	118
5.2.5.	Referibilidade.....	120

5.3.	O PRINCÍPIO DA IGUALDADE E AS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL.....	124
5.3.1.	A equidade no custeio da seguridade social.....	124
5.3.2.	Aplicação do princípio da capacidade contributiva.....	126
5.3.3.	A vedação à distinção em razão da ocupação profissional (artigo 150, II).....	128
6.	<b>INTERPRETAÇÃO DA NORMA DO § 9º DO ART. 195 DA CONSTITUIÇÃO.....</b>	<b>133</b>
6.1.	BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL.....	133
6.1.1.	Limites à reforma constitucional.....	133
6.1.2.	A interpretação conforme a Constituição.....	136
6.2.	A NORMA DO § 9º DO ART. 195 DA CONSTITUIÇÃO.....	140
6.2.1.	Origem.....	140
6.2.2.	Principais diretrizes hermenêuticas.....	143
6.2.2.1.	<i>A ordem econômica e social.....</i>	144
6.2.2.2.	<i>A seguridade social e seus objetivos.....</i>	144
6.2.2.3.	<i>A busca do pleno emprego.....</i>	145
6.2.2.4.	<i>A igualdade e a eleição do <i>discrímen jurídico</i>.....</i>	146
6.2.2.5.	<i>A igualdade tributária.....</i>	147
6.2.2.6.	<i>A capacidade contributiva.....</i>	148
6.2.2.7.	<i>Não pode haver aumento de tributo, apenas redução.....</i>	148
6.3.	A INSTITUIÇÃO DE TRATAMENTO DIFERENCIADO EM RAZÃO.....	149
6.3.1.	Da <i>atividade econômica</i> .....	149
6.3.2.	Da <i>utilização intensiva de mão de obra</i> .....	153
6.3.3.	Do <i>porte da empresa</i> .....	154
6.3.4.	Da <i>condição estrutural do mercado de trabalho</i> .....	156
6.4.	O CASO PARADIGMÁTICO DA MAJORAÇÃO DA CSLL DAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS.....	157
6.5.	OS RISCOS DA INTERPRETAÇÃO EQUIVOCADA DA NORMA.....	161
7.	<b>CONCLUSÕES.....</b>	<b>165</b>
	<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>169</b>

## 1. INTRODUÇÃO

### 1.1. OBJETO

A Seguridade Social, segundo o diz a Constituição Federal de 1988, compreende ações integradas dos Poderes Públicos e da sociedade para assegurar direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. O seu financiamento é universalizado, imposto tanto ao Estado quanto à sociedade, mas sua principal fonte advém da cobrança de contribuições sociais próprias para tal finalidade.

À cargo das empresas estão as contribuições sociais incidentes sobre a folha de salários, a receita ou o faturamento e o lucro, conforme previstas pela redação original da Constituição Federal no inciso I do art. 195. Mas desde 1988 o regime jurídico destes tributos já foi por três vezes objeto de Emendas Constitucionais. Duas delas são relevantes para este estudo.

A primeira, a Emenda nº 20 de 1998, fez incluir o parágrafo 9º no art. 195 para definir que estas contribuições sociais poderão ter alíquotas e bases de cálculo diferenciadas “em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra”. Passados sete anos, em 2005, o legislador constituinte derivado editou a Emenda nº 47, a qual complementou a redação do mesmo dispositivo para incluir outras duas hipóteses que autorizam uma tributação diferenciada: o “porte da empresa” e a “condição estrutural do mercado de trabalho”.

Em linhas gerais, o estudo se centrará, pois, em analisar qual o alcance jurídico da reforma promovida no texto originário da Constituição Federal à luz da ordem econômica e do princípio da igualdade. Isto é, investigar-se-á em que medida o parágrafo 9º do artigo 195 autoriza a instituição de uma tributação diferenciada por meio das contribuições sociais. Ou seja, quais os limites interpretativos impostos pelo ordenamento jurídico, enquanto sistema, bem como quais as possíveis interpretações desse dispositivo constitucional e qual a matriz do *discrímen* jurídico nele previsto.

Serão também investigados os efeitos, positivos e negativos, que podem decorrer da efetiva instituição de alíquotas e bases de cálculo diferenciadas a depender da atividade econômica das empresas, da sua utilização intensiva de mão-de-obra, do seu porte ou da condição estrutural do mercado de trabalho. Cada uma destas hipóteses terá sua área de atuação explicada e delimitada.

O problema a ser enfrentado envolve, de início, a própria percepção que se tem hoje da ciência jurídica tributária e da sua relação com os valores constitucionalizados da ordem econômica e da ordem social. Não há como resolvê-lo sem a demarcação exata do papel que a tributação exerce e deverá exercer na configuração do Estado para que se alcance uma sustentabilidade jurídica e econômica. Mas principalmente a questão exige demonstrar como se dá a aplicação do princípio da igualdade na tributação e como este princípio orienta a interpretação constitucional no caso de instituição de uma tributação diferenciada. A partir disso será possível a análise conclusiva sobre os limites e as possibilidades criadas pelas Emendas Constitucionais nº 20/98 e 47/05, levando sempre em consideração as características próprias das contribuições para a seguridade social.

## 1.2. JUSTIFICATIVA

A forte influência do positivismo jurídico no direito tributário é uma constatação histórica inegável entre os autores. A autonomia didática e a pureza metodológica que se buscaram para o direito tributário acarretou em um isolamento dogmático. Parte da doutrina, contudo, vem denunciando a insuficiência das suas prerrogativas e a necessidade de integração com outros ramos do conhecimento, como a filosofia, a sociologia, a economia e outros, sem prescindir, porém, do método jurídico. A própria concepção atual de Estado Social e de Estado Democrático de Direito impõe ao tributo uma função promocional que vai além do simples financiamento do poder estatal, e o mesmo deve ocorrer também com a ciência jurídica que se ocupa deste fenômeno. A importância da referência inicial que se faz neste trabalho a respeito do papel que deve ser exercido pelo direito tributário se revela na conclusão de que não pode ele se resumir a um simples método lógico-formal de legitimação pós-posto de leis tributárias.



Isto deve se refletir na busca pela reorganização do sistema tributário nacional, que hoje se encontra desconexo pela utilização indiscriminada de regras cada vez mais particulares para cada categoria específica de contribuintes – fruto muitas vezes do lobby exercido por determinados setores, o que é pior. Criaram-se tantas exceções ao regime tributário “padrão” que a noção de sistema se perdeu. Veja-se, por exemplo, o regime não cumulativo das contribuições sociais: que não é aplicável a todos os contribuintes, que não permite a dedução e o crédito de diversas receitas, que concede crédito presumido apenas aos fabricantes e importadores de determinados tipos de medicamentos, que permite o diferimento do tributo apenas às empreiteiras contratadas pelo poder público etc. Ou então o regime simplificado de tributação, chamado Simples Nacional, destinado às micro e pequenas empresas, que não permite adesão pelas empresas prestadoras de serviços, à exceção dos escritórios de contabilidade. Ou também o uso injustificado de substituições tributárias e pautas fiscais sem relação com os valores de mercado. Ou ainda a forte majoração da alíquota da contribuição social sobre o lucro apenas para as instituições financeiras, independentemente da existência de outros contribuintes com a mesma capacidade econômica ou da existência de um impacto maior desta atividade na seguridade social.

Uma tributação nestes moldes não se mostra nem juridicamente sustentável, porque assistemática, nem economicamente sustentável, porque incapaz de administrar seus recursos escassos para a promoção eficiente dos objetivos da ordem econômica e social. A importância do estudo também está, pois, no resgate da noção de sistema do ordenamento jurídico.

No campo concreto dos fatos, o estudo poderá auxiliar no amplo debate que deverá se travado pela comunidade jurídica em geral para a interpretação constitucional mais precisa e condizente com o sistema tributário nacional a ser utilizada pelo legislador ordinário, quando da instituição de alíquotas e bases de cálculo diferenciadas, e pelo judiciário, na solução dos conflitos.

O estudo pretende contribuir para a precisão dos limites admitidos pelo Direito para uma tributação diferenciada em função das hipóteses criadas pelas Emendas Constitucionais nº 20/98 e 47/05: atividade econômica, utilização intensiva de mão-de-obra, porte da empresa e condição estrutural do mercado de trabalho.

### 1.3. UTILIDADE

Não se pretende com este estudo a precisão definitiva das hipóteses previstas no parágrafo 9º do art. 195 da Constituição, a ser utilizada como um modelo matemático para a verificação da sua legitimidade jurídica. O que se quer é precisar, segundo a leitura que o autor faz da Constituição Federal e da tendência da doutrina do direito tributário, quais as balizas impostas pelo ordenamento jurídico ao longo do caminho hermenêutico que será percorrido pelo legislador ordinário e pelo judiciário.

Ao expor estas balizas e indicar quais as interpretações que se entende possíveis para a norma constitucional, o estudo pretende contribuir para frear a setorização e a compartimentação do direito tributário que o tem transformado em um amontoado desconexo de normas de exceção.

Especificamente espera-se contribuir para o debate em torno da Medida Provisória nº 413/08, convertida na Lei nº 11.727/08, a qual majorou a alíquota da contribuição social sobre o lucro apenas para as instituições financeiras, sob o argumento da alta lucratividade do setor. Esta norma tem sido mal interpretada nas instâncias inferiores do judiciário, como se demonstrará.

Como o tema de fundo é também a aplicação do princípio da igualdade, pode-se também contribuir para outros tantos casos específicos em matéria tributária, como, por exemplo, o da proibição do aproveitamento de créditos de contribuições sociais na aquisição de materiais recicláveis como insumos, proibição esta que não alcança os materiais não reciclados, isto é, aqueles oriundos do extrativismo.

Em níveis mais teóricos, buscar-se-á reforçar a posição doutrinária que vê o direito tributário como disciplina competente e apta para estudar a utilização do tributo como instrumento de direção da economia e instrumento de ampliação das possibilidades do projeto constitucional de Seguridade Social. Espera-se também que a adoção da bandeira da sustentabilidade, originária dos debates sobre meio ambiente, sirva como mote e possa auxiliar na conscientização da necessidade de se buscar também uma tributação sustentável.

#### 1.4. FATORES

O trabalho será dividido em cinco capítulos. O primeiro, de caráter mais informativo e descritivo, traz breve relato do desenvolvimento do direito tributário, a luta da doutrina para lhe conferir autonomia didática, a forte influência do positivismo jurídico e, em contraposição, a sua atual aproximação com os princípios constitucionais da ordem econômica.

A partir do segundo capítulo e se estendendo até o quarto capítulo serão apresentadas as matérias que darão fundamento à conclusão do trabalho. Inicia-se discorrendo sobre a íntima ligação existente entre o direito tributário e o direito econômico, especialmente no tocante à lógica jurídica que se lhes aplica. Demonstrar-se-á também a influência dos princípios da ordem econômica na tributação, em especial do princípio da busca do pleno emprego, e será apresentado o conceito de sustentabilidade fiscal, o qual irá auxiliar na conclusão final. O terceiro capítulo tratará do princípio da igualdade, sua aplicação específica em matéria tributária, bem como sua posição central para o sistema tributário nacional. Será necessário então posicionar o princípio da igualdade enquanto fonte de luz para o princípio da capacidade contributiva, para a tributação extrafiscal e também para a utilização do instrumento da progressividade. Será também descrito o método de apuração prática da igualdade e a freqüente oscilação da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a respeito do tema.

O quarto capítulo situará os elementos até então desenvolvidos no trabalho perante o projeto de Seguridade Social previsto pela Constituição Federal de 1988, bem assim serão apresentadas as características e peculiaridades das contribuições sociais destinadas ao seu custeio.

No quinto e último capítulo, enfim, utilizar-se-á dos pressupostos teóricos apresentados – relativos às novas perspectivas da tributação e do direito tributário, ao princípio da igualdade e às características da Seguridade Social e suas contribuições – para apresentar quais as limitações constitucionais que se entende são impostas ao legislador infraconstitucional e ao judiciário para a interpretação das hipóteses autorizativas de uma tributação diferenciada previstas no parágrafo 9º do art. 195 da Constituição Federal.

## 2. DIREITO TRIBUTÁRIO E METODOLOGIA

### 2.1. A INFLUÊNCIA HISTÓRICA DO POSITIVISMO JURÍDICO NO DIREITO TRIBUTÁRIO.

O debate sobre finanças públicas e tributação foi, por muitos séculos, confuso, desorganizado e assistemático. Com o surgimento da Ciência das Finanças, no século XVIII, foram elaborados os primeiros trabalhos de cunho científico sobre tributação e finanças públicas. Porém, o registro de Sainz de Bujanda sobre a história do Direito Financeiro e Tributário, mostra que o fenômeno financeiro e tributário era estudado apenas sob o aspecto eminentemente econômico<sup>1</sup>.

Esta tendência permaneceu inalterada até o início do século XX, quando se iniciou uma mudança no panorama doutrinário e legislativo. A edição da *Reichsabgabenordnung* na Alemanha, em 1919, é tida como o marco histórico e intelectual dessa mudança, a partir do qual o tributo passou a ser encarado como uma relação propriamente jurídica<sup>2</sup>.

Isto se tornou mais sensível com os financistas franceses e, em especial, com os administrativistas alemães da segunda metade do século XX. Dentre estes, Otto Mayer destaca-se por sua inovação na definição do tributo<sup>3</sup>. Afastando-se da Ciência das Finanças o autor alemão vê no tributo a realização do poder soberano do Estado e, sem referência a

<sup>1</sup> Para mais dados históricos, vide a obra de Sainz de Bujanda “Hacienda y Derecho”, vol. I, Madrid, 1955, p. 450 e seguintes.

<sup>2</sup> *Idem*. A *Reichsabgabenordnung*, elaborada por Enno Becker e editada em 13 de dezembro de 1919, é a primeira codificação fiscal do mundo ocidental. Sobre a sua importância James Marins comenta que ela “Delimitou o momento em que a relação tributária deixou de se apresentar como mera relação de submissão do cidadão em face do Estado (relação de poder) para se afirmar como relação jurídica. Esse diploma legal desencadeou uma importante série de estudos encetados com a finalidade de demonstrar os variáveis esquemas intelectuais atinentes a relação jurídica tributária em face da necessidade de integração entre seus momentos estático e dinâmico, já que, pela primeira vez, fincava-se tecnicamente dois distintos campos do fenômeno tributário, quais sejam, o material e o formal” (“O desafio da Política Jurídico-fiscal”, in *Tributação & Política*, Livro 6, Curitiba : Ed. Juruá, 2005, p. 34 – nota de rodapé nº 4).

<sup>3</sup> Sobre esta inovação, comenta Roberto Ferraz que “A novidade trazida por Otto Mayer, é uma mudança de profunda transcendência para o estudo do Direito Tributário, podendo até ser identificada como o ponto de partida desse estudo, eis que, depurando-se o conceito de tributo, isto é, eliminando elementos de outras Ciências (Economia, Finanças) para trabalhar essa realidade chamada de tributação exclusivamente do ponto de vista jurídico, é que se dá início a esse estudo” (“Da Hipótese ao Pressuposto de Incidência – em Busca do Tributo Justo”, in “Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Alcides Jorge Costa”, São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 191).

qualquer aspecto econômico, atribui como causa do exercício do poder tributário a existência de uma regra jurídica<sup>4</sup>.

No Brasil, pôde-se sentir sensivelmente essa influência nos autores financistas. Os autores brasileiros do início do século passado, como Veiga Filho (*Manual de Ciência das Finanças*), Amaro Cavalcanti (*Elementos de Finanças*), José Antônio da Silva Maia (*Compêndio de Direito Financeiro*), José Maurício Fernandes Pereira de Barros (*Apontamentos de Direito Financeiro*), Viveiros de Castro (*Tratado dos Impostos*), Elpidio Figueiredo (*Elementares da Sciencia das Finanças*), Viriato de Freitas (*Preleções sobre a Sciencia das Finanças*) Dídimo da Veiga (*Ensaio de Sciencia das Finanças*) e, mais modernamente, Alberto Deodato (*Manual de Ciência das Finanças*) e Aliomar Baleeiro (*Uma Introdução à Ciência das Finanças*), foram os primeiros a, seguindo a novel influência francesa e alemã, ressaltar o aspecto propriamente jurídico da tributação.

Mais forte e decisiva, porém, para a doutrina nacional, foi a influência dos autores italianos. Nas obras mais antigas é comum encontrar citações de Luigi Cossa (*Primi Elementi di Scienza delle Finanze*), Giuseppe Ricca Salerno (*Scienza delle Finanze e L'Imposta sull Redito*), Frederico Flora (*Manuale di Scienza delle Finanze*), Francesco Nitti (*Scienza delle Finanze*), Augusto Graziani (*Di Alcune Questioni Intorno alle Imposte ed Egli Effetti Economici Istituzioni di Scienza della Finanze*) e outros.

Mais tarde, já em meados do século XX, pode-se destacar a presença dos italianos Oreste Ranelletti (*Corso di Diritto Finanziario*), Benvenuto Griziotti (*Studi di Scienza delle Finanze e di Diritto Finanziario*), Luigi Einaudi (*Il Sistema Tributario Italiano*), Luigi Ferlazzo Natoli (*Studi sugli Effetti Traslaz. ed Incidenza delle Imposta*), Euclide Antoninni (*La riserva della Legge in Matéria Tributaria*), Francesco D'Alessio (*Corso di Diritto Finanziario*), Gustavo Ingrosso (*Diritto Finanziario e Istituzioni di Diritto Finanziario*), Pugliese (*Istituzioni di Diritto Finanziario*), Giorgio Tesoro (*Sull'Autonomia del Diritto Finanziario*), Ezio Vanoni (*Natura ed Interpretazione delle Leggi Tributarie*), Achile Donato Gianini (*Istituzioni di Diritto Tributario*), Antonio Berliri (*Principii di Diritto Tributario*), Gian Antonio Micheli (*Corso di Diritto Tributario*), Dino Jarach (*La Conziderazione del Contenuto Económico nell'Interpretazione delle Leggi d'Imposta*), Victor Uckmar (*Principii Comuni di Diritto Costituzionale Tributario*), Andrea Amatucci (*L'Ordinamento Giuridico*

---

<sup>4</sup> “Derecho Administrativo Alemán”, trad. Horacio H. Heredia e Ernesto Krotoschin, tomo II, Buenos Aires: Depalma, 1950, p. 197. Citação original: “El impuesto es un pago en dinero que el poder tributario impone al sujeto en virtud de una regla permanente”.

*Finanziario*), Nicola D'Amati (*Diritto Tributario Italiano*) e Gaspare Falsitta (*Manuale di Diritto Tributario*)<sup>5</sup>.

Atualmente, têm presença marcante os autores Enrico de Mita (*Principi di Diritto Tributario*) e Pasquale Russo (*Manuale di Diritto Tributario*).

A influência italiana, aliás, foi essencial não apenas para o desenvolvimento do Direito Tributário no Brasil, mas também para o seu próprio surgimento. Fugido da complicada situação que vivia na Itália durante a 2ª Guerra Mundial, o destino trouxe ao Brasil em 1940 o professor Túlio Ascarelli. Foi ele quem deu os primeiros passos para um tratamento jurídico científico das questões fiscais – que, até então, eram estudadas pelos advogados da Fazenda apenas “para a solução imediata de casos concretos”, como bem lembra Alcides Jorge Costa<sup>6</sup>. Em 1947, Ascarelli deu início a este processo ministrando em São Paulo um curso sobre “Princípios Básicos do Imposto de Renda e o Sistema Brasileiro”<sup>7</sup>.

No Brasil, até a década de 40 não havia que se falar em Direito Tributário. Até mesmo porque a carga fiscal de então não suscitava maiores discussões. Apesar do sistema confuso e muitas vezes falho<sup>8</sup>, os impostos eram baixos. Em 1943, Rubens Gomes de Sousa, pioneiro estudioso, registrou o seguinte: “Não creio que seja exagero afirmar que hoje em dia no Brasil o conhecimento do direito fiscal constitui privilégio de uma classe, a dos advogados da Fazenda, que têm, por dever de ofício, a necessidade e a oportunidade de o estudar”. E segue: “Fora daí, à grande maioria dos advogados militantes, e mesmo dos juristas, o direito fiscal aparece como um amontoado ingrato de noções obscuras e desordenadas, para não dizer monstruosas, e tudo isso por falta do ‘fio condutor dos princípios jurídicos’ especializados, que vimos há pouco referido em Damerville”<sup>9</sup>.

Foi, aliás, especialmente com o apoio de Rubens Gomes de Souza que o direito tributário no Brasil ganhou força e notoriedade. Apesar de já ter publicações anteriores sobre

<sup>5</sup> Mais detalhes sobre a influência italiana no Direito Tributário brasileiro, vide: Alcides Jorge Costa “A Doutrina Tributária Italiana e sua Influência no Direito Tributário Brasileiro” in “Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado: estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto, Rio de Janeiro: Forense, 1988; e, Heleno Taveira Torres, “Contribuições da Doutrina Italiana para a Formação do Direito Tributário Brasileiro”, in “Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Alcides Jorge Costa”, vol. II, São Paulo: Quartier Latin, 2003.

<sup>6</sup> Op. cit., “A Doutrina Tributária Italiana...”, p. 27.

<sup>7</sup> Na expressão de Alcides Jorge Costa “...talvez o primeiro curso monográfico de cunho científico sobre matéria tributária realizado entre nós” (“A Doutrina Tributária Italiana...”, op. cit., p. 27). Dentre os alunos que frequentaram o curso estava Ruy Barbosa Nogueira, que posteriormente veio a ser o primeiro professor de Direito Tributário da Universidade de São Paulo – USP.

<sup>8</sup> Cf. COSTA, Alcides Jorge. “A Doutrina...”, op.cit., p. 24.

<sup>9</sup> “A distribuição da Justiça em Matéria Fiscal”, São Paulo: Martins Fontes, 1943, pp. 27-28.

matéria tributária – como “Lucros Extraordinários e Imposto de Renda”<sup>10</sup>, escrito em parceria com Túlio Ascarelli e João Baptista Pereira de Almeida – o autor, a partir de suas lições sobre legislação tributária, publicadas nas apostilas do curso que ministrou sobre teoria geral de direito tributário em 1948, na Escola Livre de Sociologia e Política, veio anos mais tarde, em 1952, a formar a sua mais destacada obra, o “Compêndio de Legislação Tributária”<sup>11</sup>.

Rubens Gomes de Sousa foi quem, em 1953, com o apoio do então Ministro da Fazenda Osvaldo Aranha, passou a elaborar o Anteprojeto de Código Tributário Nacional, o qual, após decorridos 10 anos de espera e algumas modificações, foi finalmente promulgado (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

Oportuna, ademais, a lembrança de José Frederico Marques que em 1958 escreveu: “O Direito Tributário é jus novum cuja autonomia só recentemente ganhou foros de cidade na Ciência do Direito”<sup>12</sup>.

A partir de então, sob a influência dos financistas franceses e, principalmente, dos autores italianos, as questões tributárias passaram a ser estudadas no Brasil científica e sistematicamente, de forma a ressaltar seu aspecto propriamente jurídico, e não mais apenas econômico. Tal evolução foi também catalisada pelo aumento do impacto dos tributos na economia.

Nas universidades, o Direito Tributário passou a ser estudado dentro da disciplina de Direito Financeiro, conforme previa o currículo mínimo do Conselho Federal de Educação para as Faculdades de Direito (1962), e somente veio a ser estudado como disciplina autônoma a partir da década de 70<sup>13</sup>.

Uma das mais relevantes contribuições para a consolidação da autonomia do Direito Tributário foi dada por Alfredo Augusto Becker com a obra “Teoria Geral do Direito Tributário”, em 1963. Em severas críticas à doutrina financista, Becker asseverou a autonomia do Direito Tributário perante a Ciência das Finanças através de uma visão positivista firme. Segundo o autor<sup>14</sup>:

Como todo o direito positivo, o Direito Tributário tem natureza instrumental e manejá-lo é Ciência que requer sensibilidade específica: atitude mental jurídica. (...)

<sup>10</sup> ASCARELLI, Túlio; SOUSA, Rubens Gomes de; ALMEIDA, João Baptista Pereira de. “Lucros Extraordinários e Imposto de Renda”, São Paulo: Livraria Martins, 1944.

<sup>11</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. “Compêndio de Legislação Tributária”, Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1952.

<sup>12</sup> “O Direito Fiscal nos Tribunais”, Revista de Direito Administrativo n. 54, p. 1.

<sup>13</sup> Cfr. TORRES, Heleno Taveira. “Contribuições da Doutrina Italiana...”, op. cit., p. 1148.

<sup>14</sup> “Teoria Geral do Direito Tributário”, 3ª ed., São Paulo: Lejus, 1998, p. 15.

A falta da supra indicada sensibilidade (atitude mental jurídica) em manejar o instrumental delicado que é direito positivo, em especial o Direito Tributário, tem – no passado e no presente – produzido cacofonias doutrinárias que dilaceram os tímpanos do jurista.

No passado, chegou-se ao extremo de considerar o Direito Tributário como um direito “excepcional”, e, não faz muito tempo, consideraram-no um aparato de leis de natureza apenas “formal”. É tranquilizante sabermos que estes dois equívocos já foram esclarecidos. Hoje, aquelas teses ecoam esquisitamente com a sonoridade bárbara e rudimentar de cantos guerreiros predatórios.

No presente, a ausência de indicada sensibilidade específica continua a engendrar, com catedrática gravidade, teses tributárias pseudo-jurídicas cujo empirismo larvar confrange o jurista.

Isso também se deu com Geraldo Ataliba, sob a forte influência positivista de Hans Kelsen, como se vê na paradigmática obra “Hipótese de Incidência Tributária” de 1973.

Sobre essa tradição positivista e suas causas históricas, o catedrático professor alemão Klaus Tipke teve a oportunidade de escrever que<sup>15</sup>:

O Direito Tributário, no mundo inteiro, possui uma tradição especificamente positivista. De qualquer modo, enquanto se tratam se normas onerosas (normas de intervenção), tem sempre sido defendida a necessidade de uma interpretação estritamente orientada no sentido literal, com proibição da analogia e da integração do direito. Nisto, em muitos Países o Direito Tributário se distingue do restante do Direito Administrativo.

As causas do positivismo tradicional do Direito Tributário, pelo menos na Europa Central, devem ser procuradas nas idéias liberais e classistas. As classes e a burguesia protegiam os cidadãos através do fato de autorizarem o mínimo possível de impostos.

Conforme a ideologia liberal o imposto é tão repressivo e incômodo como a pena. Na Grã-Bretanha, as raízes históricas do positivismo fiscal remontam ao Bill of Rights de 1689 que, para a proteção do indivíduo perante o Estado, tinha de ser comprovado que um imposto havia sido previamente autorizado. A autorização de impostos, aos mais baixos níveis possíveis, coadunava-se com a aplicação das leis tributárias, a mais estreita possível.

O que se vê historicamente, então, é que o estudo do fenômeno tributário se afastou das ciências econômicas e procurou se firmar, sob forte influência positivista, em um método propriamente jurídico, ou seja, sistematizado a partir do “fio condutor dos princípios jurídicos”, com referiu Rubens Gomes de Sousa<sup>16</sup>. E este processo trouxe conseqüências significativas, mas não totalmente benéficas, para a afirmação da autonomia do Direito Tributário.

<sup>15</sup> “Limites da Integração em Direito Tributário: um debate da Associação Alemã de Direito Tributário e seu resultado” *in* Direito Tributário Atual, vol. 3, São Paulo: IBDT e Resenha Tributária, 1983, p. 514.

<sup>16</sup> “A Distribuição...”, *op. cit.*, p. 28.



## 2.2. A AUTONOMIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO: ALCANCE

O Direito Tributário<sup>17</sup>, em sua gênese, enfrentou difíceis obstáculos na construção de sua identidade. Não foram medidos esforços pela doutrina – em especial com Alfredo Augusto Becker, Rubens Gomes de Souza, Geraldo Ataliba, Aliomar Baleeiro, Rui Barbosa Nogueira, Amílcar Falcão, dentre outros – para investir o Direito Tributário de autonomia e independência perante, principalmente, a Ciência das Finanças.

Becker, por exemplo, destaca a respeito a lição de Achile Donatto Gianini<sup>18</sup>: “Creio de acertar no ponto certo – diz A. D. Giannini – observando que aquela faixa de mistério que tem circundado até agora o Direito Tributário, pela escassa consideração a ela dedicada pelos juristas, induziu a fantasiá-lo de uma particular natureza, que o colocaria em uma zona apartada, quase que inacessível aos princípios gerais e à comum dogmática jurídica”. E conclui o autor italiano: “Não será fácil alcançar progressos na elaboração do Direito Tributário, se primeiro não se desentulhar o terreno destas tenazes superstições”.

Geraldo Ataliba pregava que o estudo do Direito Tributário deve-se fixar em responder às questões: “quem deve pagar; a quem se deve pagar; quando se está na contingência de pagar”. Caberia ao Direito Administrativo, porém, as demais questões, do tipo “como se deve pagar; que ocorre se não se pagar; quais as conseqüências da fuga ao dever de pagar; que procedimentos se podem adotar para impugnar exigência de pagamento irregular etc.”<sup>19</sup>.

A doutrina positivista do século XX alcançou avanços imprescindíveis no tocante à relação jurídico-tributária. O estudo da dogmática jurídica em matéria tributária garantiu a necessária proteção do sistema tributário contra os desmandos e arbitrariedades estatais. O desenvolvimento de institutos como hipótese de incidência, fato gerador e base de cálculo, por exemplo, atingiu a excelência. Mas hoje a doutrina nacional reconhece que esse processo histórico, decorrente da necessidade então existente de afirmar a autonomia do Direito

<sup>17</sup> Para fins desse estudo a expressão Direito Tributário se entende como o ramo do Direito que se ocupa do estudo sistemático de uma das etapas da atividade financeira estatal, a dos ingressos tributários, bem como das relações entre fisco e contribuinte, sob a batuta das limitações ao poder de tributar, dos direitos e garantias fundamentais e dos objetivos do Estado Nacional traçados na Constituição Federal.

<sup>18</sup> “Teoria Geral...”, op. cit., pp. 16-17, cuja referência original é da obra “I Concetti Fondamentali di Diritto Tributario”, Torino, 1956, p. 18.

<sup>19</sup> “Hipótese de Incidência Tributária”, 3ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 38.

Tributário, levou não apenas a uma separação didática em relação a outros ramos do Direito, mas a um verdadeiro isolamento metodológico. Gerou também um vazio doutrinário com relação a questões de ética e política fiscais, pois centrou o estudo da tributação apenas à arrecadação, desprezando assim “a outra ponta do fenômeno, relacionado com a aplicação dos recursos arrecadados, campo empobrecido de critérios jurídicos consolidados”, no dizer de James Marins<sup>20</sup>. Sobre isso já alertara Roberto Ferraz, para quem “precisamente ao ganhar um trato propriamente jurídico, a discussão do tema tributário deixou a questão da *destinação do produto da arrecadação* à margem. Aliás, esse ponto quase ficou excluído das discussões jurídicas em geral, ficando circunscrito a um âmbito exclusivamente político”<sup>21</sup>.

Em 1971 o professor espanhol José Ferreiro Lapatza, em contribuição à 18ª edição da Revista de Direito Público, elaborou um importante estudo sobre a relação entre o Direito Financeiro e o ordenamento jurídico como um todo. Tratou o autor sobre a relevância de se destacar o aspecto jurídico das atividades realizadas pela Fazenda Pública e, principalmente, sobre a relevância de se precisar a atuação dos Direitos Financeiro e Tributário frente ao ordenamento jurídico. Em sua definição, Lapatza destaca sempre o aspecto jurídico do qual está investida a atividade financeira do Estado, seja ao disciplinar as receitas, a gestão ou o orçamento e o gasto públicos<sup>22</sup>. A partir deste enfoque, então, o autor espanhol chega à conclusão de que as normas de direito financeiro não regulam a atividade financeira apenas *formalmente*, mas também obrigam a atividade administrativa à persecução e à realização *material* das finalidades que serviram de pressuposto para a sua atuação<sup>23</sup>.

Apesar de ser parte de um ramo mais amplo, o Direito Tributário recebeu uma maior atenção dos estudiosos do que propriamente o Direito Financeiro. Isto se justifica, ademais, pelo relevante impacto que a tributação vem causando no meio social nas últimas décadas,

<sup>20</sup> “O desafio...”, op. cit., p. 52.

<sup>21</sup> “Da Hipótese ao...”, op. cit., p. 177.

<sup>22</sup> José Ferreiro Lapatza. “Derecho Financiero y Ordenamiento Jurídico: una aproximación metodológica al estudio del Derecho Financiero”, RDP 18, out-dez. 1971, pp. 58-59. Onde se lê: “En cuanto a los ingresos, el derecho financiero se ocupa de las normas jurídicas que regulan el patrimonio del Estado (ingresos patrimoniales): del crédito público (dicción que no debe ser confundida, al menos en el Derecho español con la de deuda pública) y sobre todo, dada su importancia relativa dentro de los ingresos de los Estados contemporáneos del régimen jurídico de los ingresos tributarios.

En cuanto a la gestión el derecho financiero debe ocuparse, en primer lugar, de la ordenación jurídica del presupuesto como previsión de ingresos y ordenación de gastos del Estado. El derecho presupuestario constituye así otra de las partes esenciales del derecho financiero”.

<sup>23</sup> Em suas palavras: “Pero, naturalmente, la actividad financiera del Estado no se detiene en la determinación por medio de la ley presupuestaria de las finalidades a cubrir y de los destinos de los medios dinerarios con que la autoridad política cuenta para cada ejercicio. Es necesario regular jurídicamente la actividad administrativa de gasto y controlar la ejecución de los presupuestos y esta regulación debe formar parte también, de aquel ‘conjunto de normas’ con el que identificamos el derecho financiero” (“Derecho Financiero...”, op. Cit., p. 59).

como já se afirmou no item anterior. Por conseguinte, maior foi o número de autores que se dedicou a analisar cientificamente as questões próprias de direito tributário, superando, em muito, aqueles dedicados ao estudo do Direito Financeiro.

Lapatza foi um destes estudiosos e, diante dessa “supremacia” doutrinária do Direito Tributário frente ao Direito Financeiro, previu e ao mesmo tempo se insurgiu contra o crescente isolamento que se verificava entre as duas disciplinas jurídicas. Pode-se ler em sua crítica que<sup>24</sup>:

La elaboración “autónoma” del derecho tributario continua ciertamente en nuestros días una brillante tradición científica. Los nombres de Ball, Bülher, Hensel, Nawiaski, Pistorius, Giannini o Berliri no son más que hitos fundamentales en una larga tradición de juristas que, dentro del aspecto jurídico del fenómeno financiero, han dedicado especialmente su atención a la regulación jurídica de los tributos. La labor de estos juristas no podía sino reflejarse en el desarrollo científico “desproporcionado” del derecho tributario en relación con el resto de los estudios jurídicos financieros.

De fato, é impossível compreender a atividade financeira do Estado sem uma análise conjunta entre as matérias próprias de Direito Financeiro e Direito Tributário. Ezio Vanoni advogava a “necessidade de levar em conta e solidariedade existente entre tôdas as normas jurídicas”. E mais, “... uma evolução, que ocorra em um setor do ordenamento jurídico, não pode deixar de ter conseqüências, diretas ou indiretas, também sôbre as normas pertencentes a outro campo do direito”<sup>25</sup>.

A necessidade exagerada de impingir autonomia ao Direito Tributário afastou também o debate jurídico-filosófico em matéria tributária. Os jusfilósofos não se sentem à vontade para discutir a ética da tributação e tampouco seus contornos políticos, questões estas sobre as quais, tradicionalmente, debruçaram-se os filósofos do Estado e os economistas. Esta é a opinião de Klaus Tipke<sup>26</sup>, para quem a filosofia fiscal e a Ciência das Finanças, desde a antiguidade, dedicaram-se a estudar a justiça nas relações tributárias. Segundo o autor, a imposição fiscal traduz o problema da igualdade, da liberdade e da propriedade privada, todos eles ricamente verificáveis na vida real. Por isso a sua deferência aos filósofos anglo-saxões que se pronunciaram sobre os tributos.

<sup>24</sup> “Derecho Financiero...”, op. Cit., p. 60.

<sup>25</sup> “Natureza e Interpretação das Leis Tributárias”, trad. Rubens Gomes de Sousa, Rio de Janeiro: Financeiras, edição original publicada em 1932, s/ ano, p. 273.

<sup>26</sup> “Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes”, trad. Pedro M. Herrera Molina, Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 23.

A razão principal da inércia dos filósofos do Direito nesta área, para Tipke, é “a dificuldade para analisar a diversidade de figuras tributárias que encontra uma pessoa não familiarizada com a desnecessária complicação da matéria (dificuldade que de modo patente é melhor afrontada pelos economistas)”<sup>27</sup>. Talvez pelo abandono dessas questões por parte dos filósofos e dos juristas, diz Tipke, é que os economistas tenham se ocupado mais com o tema<sup>28</sup>.

Contudo, com tais temas há que se ocuparem também, em igual medida, os juristas, até mesmo porque a Justiça é o seu tema central de estudo. Vale o alerta do filósofo francês Daniel Gutmann, para quem “A justiça dos fins é a grande ausente da maior parte dos debates sobre o imposto. Entretanto, a justiça dos meios absolutamente não garante a justiça dos fins”, ou, mais especificamente, “a justiça das hipóteses de incidência não dispensa de interrogar sobre a justiça das finalidades”<sup>29</sup>. Mas o estudo da tributação sob o viés filosófico pode se dar até mesmo no momento “pós-legislativo”, pois, como diz James Marins, “mesmo nos estritos muros do Direito positivo no ventre da dogmática jurídica, há riquíssimo material valorativo a ser aproveitado para a proposta de auto-renovação dogmática, sobretudo nos lindes das normas constitucionais, cuja elevada abstração e generalidade, em particular das normas chamadas programáticas, permite apontar os desvios político-normativos e subministrar soluções para o aperfeiçoamento do sistema”<sup>30</sup>.

Alerte-se aqui que não se está a pretender o abandono do método jurídico, em desfavor do econômico, filosófico, político ou outro qualquer. Mas apenas afirmar que, quando incorporados ao ordenamento jurídico sob a forma de regras ou princípios, também cabe ao Direito Tributário o estudo de temas éticos, econômicos e políticos em matéria fiscal. Sobre isso ensinava o autor alemão Hans Nawiasky, na sua obra sobre a Teoria Geral do Direito<sup>31</sup>:

No sólo porque un Derecho abstraído de un fin carecería de sentido, sino también porque su vigencia presupone unos portadores reales, que tratan de realizar determinados fines con el Derecho, debe la Teoria de las normas del Derecho tomar en consideración los hechos y las ideas sociales. Pero no los considera como objetos autónomos de investigación, tal como hacen la Sociología jurídica y la Ideología jurídica, sino sólo en tanto en cuanto han encontrado acogida en la sustancia de las

<sup>27</sup> “Moral Tributaria...”, op. cit., p. 25. O trecho em espanhol está assim redigido: “la dificultad para analizar la diversidad de figuras tributarias que encuentra una persona no familiarizada con la innecesaria complicación de tal materia (dificultad que de modo patente afrontan mejor los economistas)”

<sup>28</sup> “Moral Tributaria...”, op. cit., pp. 25-26.

<sup>29</sup> “Do Direito à Filosofia do Tributo”, trad. Selma Ferraz e Roberto Ferraz, in *Princípios e Limites da Tributação*, coord. Roberto Ferraz, São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 32-33.

<sup>30</sup> “O Desafio...”, op. cit., p. 43.

<sup>31</sup> “Teoría General del Derecho”, trad. Jose Zafra Valverde, Madrid: Rialp, 1962, p. 24-25.

normas de Derecho; se comporta, pues, como Teoría del contenido del Derecho. No se puede hablar por tanto de una confusión entre las tres ramas científicas.

No Brasil, esse ensinamento se via na obra de Aliomar Baleeiro<sup>32</sup>:

Assim, questionar se a motivação da norma é pertinente ou não, se o tributo que se está criando é realmente necessário para o Estado ou, então, se este já detém receitas suficientes para suas expensas, ou, ainda, se é preciso apenas majorar a alíquota de um certo tributo, são todas questões de política fiscal ou econômicas – sobre as quais, como se disse, também devem os juristas se preocupar.

Também é papel do Direito Tributário e do jurista a verificação fática da aplicação do produto da arrecadação, o estudo de formas economicamente mais eficientes de incidência, a orientação do sistema tributário para a realização dos princípios da ordem econômica etc. Tudo isso sem se afastar da “atitude mental jurídica”, como exigia Becker.

Como bem ressalta Roberto Ferraz, “O direito positivo brasileiro oferece rico material a ser desenvolvido quanto à legitimidade da tributação, especialmente se considerarmos a doutrina constitucionalista contemporânea”. E exemplifica o autor: “O objetivo de *constituir uma sociedade livre, justa e solidária* (inciso I do art. 3º da CF), tem hoje profunda relevância na formatação e na compreensão do fenômeno jurídico tributário”<sup>33</sup>.

É o que o autor francês Trotabas chamou de “fundo jurídico comum” formando por princípios jurídicos gerais, de Direito comum, os quais devem ser respeitados tanto pelo Direito Fiscal quanto pelo Direito Privado. A autonomia “não quer dizer independência total, e, menos ainda, desprezo e violação sistemáticos”, isto é, “tôda autonomia, tôda especificação, não se concebem jamais de maneira absoluta, mas fazem parte de um conjunto, de uma *unidade jurídica*, com a qual tôda disciplina é solidária”<sup>34</sup>.

Portanto, a autonomia do Direito Tributário não pode ser vista como um dogma que lhe roube a interdisciplinaridade. Não pode impedir a comunicação com todas as outras normas jurídicas, sob pena de negar a própria unidade do ordenamento jurídico. Ser uma parte autônoma do Direito não significa uma separação substancial, senão apenas didática. É justamente a sua característica de parte que faz lembrar a sua necessária harmonia para com o todo. Da mesma forma, há que se lembrar que a análise jurídica do fenômeno tributário não

<sup>32</sup> “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, 7ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 2.

<sup>33</sup> “Da Hipótese...”, op. cit., p. 179.

<sup>34</sup> “Essai sur le Droit Fiscal”, in R. S. L. F., Paris: Dalloz, 1928, p. 226, também consultado na versão em português “Ensaio sobre o direito fiscal”, trad. Guilherme Augusto dos Anjos, in Revista Forense, Rio de Janeiro: Forense, 1951, p. 63.

deve impedir o jurista de investigar os seus fundamentos ético-políticos nem a sua relação com as demais finalidades do Estado.

### 3. DIREITO TRIBUTÁRIO, ORDEM ECONÔMICA E SUSTENTABILIDADE

#### 3.1. INTERVENÇÃO ESTATAL NA ORDEM ECONÔMICA E SOCIAL

Dentre as finalidades precípua do Estado está a sua organização econômica e social. Esta organização, todavia, como se sabe, variou historicamente segundo os modelos estatais adotados.

Na teoria econômica clássica, que configura o Estado Liberal, não se pode falar propriamente em intervenção estatal<sup>35</sup>, uma vez que pressupõe que o equilíbrio econômico e social decorria da liberdade dos indivíduos, ou da *mão invisível* do mercado referida por Adam Smith. A atuação no Estado se resumia, basicamente, a garantir a segurança pública. Qualquer outra interferência era vista como uma agressão. A crise do Estado Liberal nos países ocidentais<sup>36</sup> eclodiu a partir da tensão das reivindicações sociais e da insuficiência do modelo constitucional adotado, cuja estrutura jurídica não proporcionava as condições para a viabilização dos direitos sociais.

No mundo das finanças, John Maynard Keynes, famoso economista britânico, pregava a deficiência da economia liberal para a manutenção do sistema capitalista, especialmente em períodos de crise (superprodução, desvalorização cambial, superinflação etc.). Combatia a idéia de que “a oferta cria sua própria demanda”, rejeitava o automatismo do pleno emprego e sustentava que o Estado deveria intervir na economia através de políticas monetárias e políticas fiscais, com o intuito de prevenir e/ou reduzir os efeitos nocivos das crises

---

<sup>35</sup> Para o presente estudo o uso da expressão *intervenção estatal* se referirá somente a sua forma indireta, conforme previsto no art. 174 da Constituição Federal, ou seja, intervenção do Estado como agente normativo e regulador da atividade econômica, através da fiscalização, incentivo e planejamento. Não se fará referência à intervenção direta, pela exploração direta de atividade econômica pelo Estado. Além disso, há que se precisar que alguns autores preferem o uso da expressão *integração* ou *atuação estatal* na ordem econômica e social, todavia, serão aqui utilizadas como sinônimos. Para Fábio Nusdeo, por exemplo, “a palavra intervenção traz em si o signo da transitoriedade, conota uma medida arremetida seguida de retirada, atrai, em suma, uma situação excepcional, anormal. Não é essa, porém, a nova realidade. O Estado não mais intervém no sistema econômico. Integra-o. Torna-se um seu agente e um habitual partícipe de suas decisões” (“Curso de Economia – introdução ao Direito Econômico”, 3ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 186).

<sup>36</sup> Sobre a crise do Estado Liberal de Direito nas democracias francesa, italiana e americana, vide a obra de Pablo Lucas Verdú, “A luta...”, op. cit., p. 53 e seguintes.

econômicas<sup>37</sup>. Sobre a influência do pensamento de Keynes, relata-nos Baleeiro que: “Os progressos das ciências econômicas, sobretudo depois do impulso que lhes imprimiu a teoria geral de Keynes, refletiram-se na política fiscal e esta, por sua vez, revolucionou a concepção da atividade financeira, segundo os preceitos dos financistas clássicos” podendo-se concluir que “Ao invés das ‘finanças neutras’ da tradição, com seu código de omissão e parcimônia tão do gosto das opiniões individualistas, entendem hoje alguns que maiores benefícios a coletividade colherá de ‘finanças funcionais’, isto é, a atividade financeira orientada no sentido de influir sobre a conjuntura econômica”<sup>38</sup>.

No mundo jurídico, as pioneiras Constituições a prescreverem regras sobre a ordenação econômica e social que deveriam seguir os seus Estados foram a mexicana de fevereiro de 1917, a soviética de outubro de 1917 e, com mais notoriedade, a Constituição de Weimar de 1919. Esta última, após intenso processo histórico e inúmeras ordenações precedentes<sup>39</sup>, trouxe a configuração de um novo Estado Social, de formato republicano, compromissado com o equilíbrio entre os ideais liberais e socialistas através da intervenção na ordem econômica e social. Dentre outros, os artigos 151 e 152 da Constituição de Weimar bem refletem a intervenção do Estado alemão, em tradução livre<sup>40</sup>:

Artigo 151. A ordem da vida econômica deverá obedecer aos princípios da justiça, com o objetivo de garantir uma existência digna para todos. Dentro desses limites, está assegurada a liberdade econômica dos indivíduos. A coerção legal somente é permitida para a realização de direitos ameaçados ou no exercício (serviço) excepcional de proteção do bem comum. A liberdade do comércio e da indústria será garantida de acordo com as leis do Estado.

Artigo 152. Nas transações econômicas se aplica a liberdade contratual, proibida a usura conforme a lei. Transações contrárias aos bons costumes (ou à moral) são nulas.

<sup>37</sup> “A Teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda”, trad. Mário R. da Cruz, São Paulo: Atlas, 1992, p. 34 e seguintes.

<sup>38</sup> BALEEIRO, Aliomar. “Uma introdução à Ciência das Finanças”. 13ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 27.

<sup>39</sup> Sobre o processo histórico e os vários tratados firmados antes da promulgação da Constituição de Weimar em 1919, vide a obra de Marco Aurélio Peri Guedes, “Estado e Ordem Econômica e Social – a experiência constitucional da República de Weimar e a Constituição Brasileira de 1934”, Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 51 e seguintes.

<sup>40</sup> No original: “Artikel 151. Die Ordnung des Wirtschaftslebens muß den Grundsätzen der Gerechtigkeit mit dem Ziele der Gewährleistung eines menschenwürdigen Daseins für alle entsprechen. In diesen Grenzen ist die wirtschaftliche Freiheit des Einzelnen zu sichern. Gesetzlicher Zwang ist nur zulässig zur Verwirklichung bedrohter Rechte oder im Dienst überragender Forderungen des Gemeinwohls. Die Freiheit des Handels und Gewerbes wird nach Maßgabe der Reichsgesetze gewährleistet” e “Artikel 152. Im Wirtschaftsverkehr gilt Vertragsfreiheit nach Maßgabe der Gesetze Wucher ist verboten. Rechtsgeschäfte, die gegen die guten Sitten verstoßen, sind nichtig”.



Este modelo de Estado Social<sup>41</sup>, fundado da propriedade privada, mas voltado para a realização do bem-estar social, foi copiado por muitos países, dentre os quais o Brasil. Nossa Constituição Federal já no primeiro Título, “Dos Princípios Fundamentais”, prescreve, em redação muito semelhante, que “A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social” (art. 170, *caput*).

Percebe-se que a Constituinte brasileira definiu nitidamente um modelo econômico e social a ser seguido e perseguido. Seguido, porque a expressão “ordem econômica e social” deve ser entendida como conceito de fato, do mundo do *ser*, como descrição da ordem existente na realidade concreta; e perseguido, porque também “ordem econômica e social” deve ser entendida como uma parcela da ordem jurídica, e, portanto, do mundo do *dever ser*, como descrição da ordem que se busca atingir<sup>42</sup>. Nesse sentido, Eros Grau<sup>43</sup> propõe que o art. 170 da Constituição deve assim ser lido: a ordem econômica *deverá ser* fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, *deverá* assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, e *deverá* observar os princípios que seguem descritos.

Ou seja, o modelo jurídico meramente vigilante da economia liberal está superado hoje por um modelo jurídico de Estado atuante e permanente para a realização de finalidades econômicas e sociais específicas, inclusive, “assumindo responsabilidades para a condução e funcionamento das próprias forças econômicas”, como bem diz Luís Eduardo Schoueri<sup>44</sup>.

Esta é, pois, a realidade histórica e jurídica que pressupõe o exercício da intervenção do Estado de Direito na ordem econômica e social do País e pressuporá o uso da tributação como instrumento jurídico de sua realização.

---

<sup>41</sup> A doutrina indica o Estado Democrático de Direito como evolução do Estado Social. Este estudo não se propõe a analisar esse processo. Sobre o assunto vide a obra do professor espanhol Pablo Lucas Verdú “A Luta pelo Estado de Direito”, trad. Agassiz Alemida Filho, Rio de Janeiro: Forense, 2007.

<sup>42</sup> O primeiro autor a distinguir as acepções de ordem econômica e social foi Vital Moreira, em seu “A ordem jurídica do capitalismo”, Coimbra: Centelha, 1973, p. 67 e seguintes. No Brasil, a distinção foi adotada por Eros Grau, na obra “A Ordem Econômica na Constituição de 1988”, 13ª ed., São Paulo: Malheiros, 2008, p. 65 e seguintes.

<sup>43</sup> “A Ordem Econômica...”, op. cit., p. 66.

<sup>44</sup> “Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica”, Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 1.

### 3.2. CRÍTICA À RESISTÊNCIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO E DA ECONOMIA A VALORES ÉTICOS

A utilização do tributo como instrumento de transformação da ordem econômica e social, segundo o modelo constitucionalmente desenhado, não é descoberta nova, seja no mundo jurídico ou no mundo econômico. No entanto, tal uso estava na maioria das vezes dissociado dos valores éticos que pressupõe a intervenção estatal – valorização do trabalho, livre iniciativa, existência digna, justa social, dentre outros. Isto se deu porque a absorção destes valores tanto pelo Direito como pela Economia, que parecem imprescindíveis para estas ciências, não foi um processo tranqüilo.

Na Economia, os quatro princípios básicos aplicáveis aos tributos, delineados por Adam Smith<sup>45</sup>, parecem demonstrar uma preocupação ética – são eles, resumidamente: princípio da igualdade segundo a capacidade econômica, princípio da certeza, princípio da comodidade e da economicidade. No entanto, como alerta James Marins<sup>46</sup>, os economistas do início do século XX se afastaram da ética, transformando-a em uma "ciência de resultados". Com efeito, esta foi uma das "causas teóricas" que, segundo este autor, fortaleceu o isolamento do Direito Tributário frente a questões de ética fiscal. Portanto, pode-se dizer que ambas as disciplinas, economia e direito tributário, afastaram-se da ética em nome de uma equivocada pureza metodológica.

Vale lembrar, contudo, que hoje um dos grandes méritos apontados na teoria econômica desenvolvida por Amartya Sen<sup>47</sup> é justamente o resgate das questões éticas pela Economia.

No Direito, basta relembrar a clássica lição de Hans Kelsen, segundo a qual à Ciência do Direito caberia exclusivamente estabelecer a moldura dentro da qual estão as normas passíveis de aplicação; já a eleição da correta norma a ser aplicável não caberia à dogmática jurídica, mas à Política do Direito<sup>48</sup>. A mesma posição era adotada por Gustav Radbruch para

---

<sup>45</sup> “A Riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas”, trad. Luiz João Barúna. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1985, p. 247.

<sup>46</sup> “O Desafio...”, op. cit., p. 39.

<sup>47</sup> Vide em especial sua obra “Sobre ética y economía”. Madrid: Alianza Editorial, 2001.

<sup>48</sup> Nas palavras de Kelsen: “O Direito a aplicar forma, em todas estas hipóteses, uma moldura dentro da qual existem várias possibilidades de aplicação, pelo que é conforme ao Direito todo ato que se mantenha dentro deste quadro ou moldura, que preencha esta moldura em qualquer sentido possível. (...) A questão de saber qual

quem a Ciência do Direito cuida do Direito como ele *é*, positivado, e não como *deve ser*. Esta seria tarefa da filosofia jurídica e da política jurídica<sup>49</sup>.

O reflexo desse isolamento metodológico no Direito Tributário foi imediato. Em nome da sua “autonomia”, não incorporou na sua dogmática os valores éticos relativos à ordem econômica e social, ainda que normatizados e juridicizados na Constituição Federal. Limitou-se apenas ao estudo do “conjunto de proposições jurídico-normativas, que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”, segundo a definição de Paulo de Barros Carvalho<sup>50</sup>.

No entanto, sobre isso é precisa a crítica de James Marins<sup>51</sup>:

Quer nos parecer que essa proposta epistemológica, embora de largo prestígio, perde vigor por se distanciar verdadeiramente de uma importante parcela do trabalho do jurista que, mesmo tendo em conta o objeto 'norma jurídica' com o propósito de descrever o que é, jamais se deixa alijar da tarefa de contribuir para o que o Direito *deve ser* (missão indeclinável pela consciência do jurista) e, dessa maneira, formula intencionalmente, no bojo da Ciência Jurídica e ainda que dentro de certos limites que lhe são impostos pela metodologia, proposições de Política do Direito. Deve o jurista, no entanto, manter-se consciente da distinção, no desenrolar do seu trabalho, entre dogmática e política jurídica.

Portanto, para os fins deste estudo, melhor do que dizer que está hoje superada a pureza metodológica da Ciência do Direito, conforme definida por Kelsen, é sustentar que atualmente o corte metodológico a orientar o jurista deve contemplar não apenas a descrição da estrutura e do funcionamento do ordenamento jurídico, mas também o estudo da sua aplicação e otimização. Isto porque, é evidente a relação que há entre economia e ética, entre tributação e ética e também entre tributação e economia. O fenômeno tributário é também um fenômeno econômico diretamente ligado a conceitos éticos, como a igualdade, a liberdade e a justiça. Como lembra Marins, "o material jurídico não é mais que uma lâmina da realidade tributária"<sup>52</sup> e muitas outras lâminas existem, como aquela que fornece o material necessário à verificação da moralidade das normas tributárias e da moralidade do comportamento dos contribuintes, ou seja, a lâmina ética.

---

é, de entre as possibilidades que se apresentam nos quadros do Direito a aplicar, a 'correta', não é sequer – segundo o próprio pressuposto de que se parte – uma questão de conhecimento dirigido ao Direito positivo, não é um problema da teoria do Direito, mas um problema de política do Direito" ("Teoria Pura do Direito", Capítulo VIII "A interpretação", 6ª ed., São Paulo: Martins Fontes, 2000, pp. 390 e 393).

<sup>49</sup> “Filosofia do Direito”. Coimbra: Armênio Armado, 1979, p. 228.

<sup>50</sup> “Curso de Direito Tributário”, São Paulo: Saraiva, 1991, p. 120.

<sup>51</sup> “O Desafio...”, op. cit., p. 41.

<sup>52</sup> “O Desafio...”, op. cit., p. 35.

A economia se liga também ao Direito, na medida em que aquela fornece os dados prementes à elaboração, manutenção e reforma legislativas. A economia dá o substrato material que será incorporado ao ordenamento jurídico ou, então, servirá para que o jurista possa aferir a eficácia prática de uma regra jurídica determinada. Essa ligação é ainda mais evidente sob o ponto de vista tributário, especialmente quando se busca definir qual a melhor alternativa possível a partir da investigação da ética (justiça) e da viabilidade de medidas econômico-fiscais. O elemento jurídico é o referencial ético e o elemento econômico o referencial técnico.

Não se pretende aqui adotar a teoria da interpretação econômica – como no passado propôs Enno Becker e foi adotada por juristas de renome: entre nós Amílcar de Araújo Falcão<sup>53</sup> –, mas de aceitar, para o Direito Tributário, um novo método lógico jurídico que não olvide da característica sistêmica do Direito nem tampouco da sua utilidade funcional e da necessária interdisciplinaridade existente entre ele e as outras ciências que lhe colocam em contato com a realidade econômica e social.

### 3.3. DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO ECONÔMICO

Sobre este método ou lógica a orientar o jurista, é imprescindível referir a evolução provocada pelo estudo do Direito Econômico, o qual não se ocupa com o estudo de um objeto próprio, mas sim por uma lógica própria que pode permear todos os tradicionais ramos do direito, como o tributário, o penal, o civil, o processo civil, o administrativo etc.

Na década de 1960 na França, quando brotou a temática do *Droit Économique*, Claude Champaud<sup>54</sup> destacava que "Considerado como um direito original mas de vocação geral, o

---

<sup>53</sup> Cfr. "Fato Gerador da Obrigação Tributária", 6ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 27 e seguintes; especialmente p. 32 quando o autor diz: "Em Direito Tributário, autoriza-se o intérprete, quando o contribuinte comete um abuso de forma jurídica ('Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts'), a desenvolver considerações econômicas para a interpretação da lei tributária e o enquadramento do caso concreto em face do comando resultante não só da literalidade do texto legislativo, mas também do seu espírito da *mens* ou *ratio legis*".

<sup>54</sup> Cfr. o estudo de L.Hennebique, no "Recueil d'Études en l'Honneur de E. Lambert", tomo III, Paris, 1938, pp. 486 e ss., *apud* Fábio Konder Comparato, "O indispensável direito econômico" *in* Ensaios e Pareceres de Direito Empresarial, Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 460, nota 5.

Direito Econômico se apresenta portanto como um espírito jurídico particular aplicado a um corpo de regras diversas. Somente o espírito é verdadeiramente novo (...)."

Ainda em 1978, ao tratar das novas formas de proteção ao consumidor, Fábio Konder Comparato<sup>55</sup> relatava que “A evolução jurídica contemporânea não se limitou a aperfeiçoar as antigas instituições no sentido de uma maior proteção do consumidor”, mas “engendrou, também, novas formas protetoras, sem precedentes históricos, unindo estreitamente o interesse público à atividade privada”. Para o autor é exatamente a partir disso é que surge o novo Direito Econômico, definido como um “sistema de regulação pública da atividade econômica, a meio caminho entre o direito comercial e o administrativo tradicionais”<sup>56</sup>.

Segundo Eros Grau, o Direito Econômico, visto como método, estaria superposto “à estrutura dogmática e formal das outras disciplinas”, ou seja, sua metodologia procuraria a conformação mais adequada da norma jurídica à realidade econômica e social, independentemente da divisão didática dos ramos do Direito<sup>57</sup>. Em suas palavras:

Pensar o Direito Econômico é optar pela adoção de um modelo de interpretação essencialmente teleológica, funcional, que instrumentará toda a interpretação jurídica, no sentido de que conforma a interpretação de todo o Direito. É compreender que a realidade jurídica não se resume ao Direito formal. (...)

Tudo isso, contudo, sem que se perca de vista o comprometimento econômico do Direito, o que impõe o estudo da sua utilidade funcional.

Por outro lado, Grau assevera que o Direito Econômico é também verdadeiro ramo, uma vez que se destina a instrumentalizar, pelo Direito, a política econômica do Estado<sup>58</sup>.

Em estudo específico sobre a matéria, intitulado "A Macrológica do Direito Econômico"<sup>59</sup>, diz Roberto Ferraz que a definição do Direito Econômico “não se caracteriza pela matéria de que trata – pois trata de concorrência, consumo, processo civil, tributos, administração pública, comércio, regulação, proteção etc. –, mas pelo tipo de lógica que dita as normas que se costuma identificar como de direito econômico”. Segundo o autor, seu traço característico é o “enfoque macroeconômico”<sup>60</sup>, isto é:

A norma de Direito Econômico visa a promover certas tendências macroeconômicas ou dar resposta jurídica a tais tendências. Essas tendências correspondem a fatos

<sup>55</sup> "A proteção do consumidor: importante capítulo do direito econômico", in *Ensaio e Pareceres de Direito Empresarial*, Rio de Janeiro: Forense, 1978, pp. 473-499.

<sup>56</sup> “A proteção do consumidor...”, op. cit., p. 482.

<sup>57</sup> “A Ordem Econômica...”, op. cit., p. 151.

<sup>58</sup> “A Ordem Econômica...”, op. cit., p. 153.

<sup>59</sup> *In Revista de Direito Mercantil* n° 142, abril/2007, pp. 80-86.

<sup>60</sup> “A Macrológica do Direito Econômico”, op. cit., p. 80-81.

identificados pelo pensamento macroeconômico (concorrência, repercussão econômica dos tributos, maior eficiência dos agentes de mercado etc.) e, portanto, comportam falhas de análise, mas, apesar dessas falhas, o direito procura se servir dessas análises macroeconômicas para fixar regras.

Assim, se o Direito Econômico busca normatizar os instrumentos de política econômica do Estado<sup>61</sup>, encontra ele na tributação um dos instrumentos mais eficientes, já que o tributo possui a capacidade de induzir a sociedade a comportamentos diversos, pois, além de compulsório e fundado sob os princípios da generalidade e uniformidade, a incidência fiscal reflete economicamente sobre a renda, o patrimônio, o preço dos produtos etc.

No entanto, é preciso que a dogmática do Direito Tributário esteja aberta a essa nova lógica macroeconômica – ou *macrológica* na expressão de Ferraz –, não se limitando apenas à racionalidade individualista e lógico-formal de subsunção. Caso contrário, poder-se-ia admitir, equivocadamente, que uma determinada incidência fiscal seja legítima e constitucional ainda que venha a contrariar as normas que orientam a ordem econômica e social.

Um exemplo prático desta incongruência e da insuficiência da tradicional dogmática jurídico-tributária nos é dado por Roberto Ferraz ao analisar a criação da substituição tributária “para frente”<sup>62</sup>. Tal regra prevê que a lei poderá atribuir ao sujeito passivo a condição de responsável pelo pagamento antecipado de um tributo, cujo fato gerador ainda não tenha ocorrido, mas assegurando-se o direito à restituição caso a presunção do fato gerador não se realize<sup>63</sup>. Ela foi inicialmente instituída a pedido das concessionárias de veículos instaladas nas regiões Sul e Sudeste por conta da concorrência desleal que ofereciam as concessionárias do Norte e Nordeste em razão das reduzidas alíquotas interestaduais praticadas nestas regiões e da forte sonegação<sup>64</sup>. Para o autor, não obstante a regra crie obrigação tributária sem hipótese de incidência, ela se justifica pela necessidade de se evitar uma distorção concorrencial no mercado. E conclui: “repensada a fórmula constitucional à luz do Direito Econômico, chega-se à conclusão de que a substituição tributária autorizada pelo

<sup>61</sup> Cf. COMPARATO, Fábio Konder. “O indispensável Direito Econômico”, in *Ensaio e Pareceres de Direito Empresarial*, Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 465.

<sup>62</sup> “O consumo, a concorrência, o mercado e as distorções da substituição tributária (para frente)”, in *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, Volume nº 11, São Paulo: Dialética, 2007, pp. 359-379.

<sup>63</sup> A regra foi introduzida no §7º do artigo 150 da Constituição Federal, pela Emenda Constitucional nº 3/93, com a seguinte redação: “A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.

<sup>64</sup> FERRAZ, Roberto. “O consumo...”, op. cit., p. 364.

parágrafo 7º do art. 150 da CF somente pode ser interpretada conforme o inciso IV do art. 170 que prevê a livre concorrência como princípio da ordem econômica”<sup>65</sup>. Ou seja, o autor condiciona a interpretação de uma norma do sistema tributário nacional a partir de um dos princípios da ordem econômica. A afirmação, apesar de precisa, é ousada e paradigmática, porque rompe com a tradicional doutrina do Direito Tributário, como se vê a seguir.

### 3.4. O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO E OS PRINCÍPIOS DA ORDEM ECONÔMICA E SOCIAL

Afora as normas específicas sobre matéria tributária existentes no texto constitucional, o sistema tributário é substancialmente vinculado a todos os demais princípios e direitos fundamentais homenageados pela Constituição. Ou seja, ele não se confunde simplesmente com o capítulo do “Sistema Tributário Nacional” prescrito na Constituição. No dizer de Humberto Ávila, não se confunde quantitativamente “porque existem outras normas tributárias além daquelas que podem ser reconduzidas aos dispositivos contidos no capítulo do Sistema Tributário Nacional”; e tampouco qualitativamente “porque as normas previstas no Sistema Tributário Nacional só ascendem a um significado normativo por meio de uma (horizontal) consideração das concatenações materiais decorrentes dos princípios e direitos fundamentais”<sup>66</sup>. Este autor define o sistema constitucional tributário como aberto “não apenas no sentido de um sistema capaz de desenvolvimento, como o são os sistemas vertidos em linguagem, mas no sentido de um sistema que expressamente reenvia a outras normas não expressamente previstas no Sistema Tributário Nacional, mas em outras partes da Constituição”<sup>67</sup>. Dentre estas partes estão, sem dúvida, os princípios da ordem econômica e social, que também devem ser promovidos por meio da tributação.

O uso do tributo com finalidades extrafiscais não é idéia nova. Desde a Antiguidade os tributos eram utilizados para regular, por exemplo, o comércio entre povos. No Brasil

---

<sup>65</sup> “O consumo...”, op. cit., p. 371.

<sup>66</sup> ÁVILA, Humberto. “Sistema Constitucional Tributário”, São Paulo: Saraiva, 2004, p. 23.

<sup>67</sup> “Sistema Constitucional...”, op. cit., pp. 107-108.

Colônia, a história, relatada por Alcides Jorge Costa<sup>68</sup>, demonstra que as primeiras exações impostas foram a dízima da alfândega, o subsídio dos vinhos, das aguardentes, dos escravos etc., cuja função não era simplesmente arrecadatória, mas também regulatória desses mercados específicos. As sobretaxas impostas por Portugal aos produtos produzidos no território colonial também visavam impedir a sua concorrência com os produtos de mesma natureza produzidos na Metrópole<sup>69</sup>.

A função extrafiscal, segundo a clássica definição de Geraldo Ataliba, caracteriza-se pelo “emprego deliberado do instrumento tributário para finalidades não financeiras, mas regulatórias de comportamentos sociais, em matéria econômica, social e política”<sup>70</sup>. Mas é também importante ressaltar que a extrafiscalidade é mais “aparente do que real”, como bem diz José Casalta Nabais, “já que a função econômica ou a função fiscal dos impostos em rigor não se apresentam contrapostas ou separadas, mas sim imbricadas numa relação de recíproca dependência”<sup>71</sup>. No mesmo sentido, Luís Eduardo Schoueri afirma que “por mais que um tributo seja concebido, em sua formulação, como instrumento de intervenção sobre o Domínio Econômico, jamais se descuidará da receita dele decorrente, tratando o próprio constituinte de disciplinar sua destinação”<sup>72</sup>.

Ainda em 1963, Alfredo Augusto Becker<sup>73</sup> já previa a intensificação do uso do tributo com finalidades extrafiscais. Em suas palavras:

A principal finalidade de muitos tributos (que continuarão a surgir em volume e variedade sempre maiores pela progressiva transfiguração dos tributos de finalismo clássico ou tradicional) não será a de um instrumento de *arrecadação* de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de *intervenção* estatal no meio social e na economia privada. Na construção de cada tributo, não mais será ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão, agora de um modo consciente e desejado; apenas haverá maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo.

Mas apesar da tendência, profetizada por Becker, a maciça doutrina do Direito Tributário prontamente se posicionou contra a adoção de finalidades extrafiscais como critérios autônomos e independentes para a instituição de tributos. Geraldo Ataliba, por

<sup>68</sup> “História da Tributação no Brasil”, in *Princípios e Limites da Tributação*, coord. Roberto Ferraz, São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 49 e seguintes.

<sup>69</sup> Mais detalhes sobre as diversas imposições fiscais sobre os produtos coloniais, vide a laureada obra de Celso Furtado, “Formação Econômica do Brasil”, São Paulo: Companhia das Letras, 2007.

<sup>70</sup> “Hipótese...”, op. cit., p. 123.

<sup>71</sup> “O dever fundamental de pagar impostos”, Coimbra: Almedina, 1998, p. 234.

<sup>72</sup> “Normas tributárias...”, op. cit., p. 16.

<sup>73</sup> “Teoria Geral...”, op. cit., p. 536.



exemplo, via como “perigoso e irreal” pensar que um tributo com finalidade extrafiscal pudesse olvidar das limitações ao poder de tributar, cogente a todos os tributos, seja qual fosse a sua vocação, fiscal ou extrafiscal. Em suas palavras: “Não pode a extrafiscalidade servir de invocação mágica que arrede o conjunto de restrições que – em nome da organização estatal, moralidade política e direitos individuais – constitui o regime jurídico tributário”<sup>74</sup>. Na mesma linha, Paulo de Barros Carvalho afirma que não há nenhuma diferença entre o regime jurídico aplicável aos tributos fiscais e extrafiscais<sup>75</sup>.

Há autores renomados, inclusive, que situam as normas tributárias extrafiscais fora do âmbito Direito Tributário, mas pertencentes materialmente ao Direito Econômico (*Wirtschaftsrecht*) ou ao Direito Social (*Sozialrecht*), como é o caso de Klaus Tipke e Joachim Lang<sup>76</sup>, embora não seja esta a posição que se adotará neste trabalho.

Não há como afastar os tributos extrafiscais das amarras jurídicas válidas a todos os tributos. As limitações constitucionais ao poder de tributar, previstas nos artigos 145 e seguintes da Constituição Federal, devem ser respeitadas por toda incidência fiscal, tenha finalidade fiscal ou extrafiscal. No entanto, o exame da constitucionalidade dos tributos não se resume a estas limitações específicas, pois a instituição de tributos sempre causa impactos na realidade econômica e social, em maior ou menor medida. Se assim o é e se a unidade do ordenamento jurídico impõe o respeito ao sistema constitucional como um todo, as normas tributárias também deverão se conformar com os princípios constitucionais da ordem econômica e social. É por isso que assiste razão a Jürgen Habermas quando afirma que a legalidade formal somente será legítima quando comprovada a sua racionalidade prática moral<sup>77</sup>. Mais especificamente, Francesco Moschetti sustenta que “deve-se colocar outro vínculo à utilização extrafiscal do tributo: este deve respeitar *não só os limites específicos*

<sup>74</sup> “Hipótese...”, op. cit., p. 156.

<sup>75</sup> Em suas palavras: “Consistindo a *extrafiscalidade* no emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários, o regime que há de dirigir tal atividade não poderia deixar de ser aquele próprio das exações tributárias. Significa, portanto, que, ao construir suas pretensões extrafiscais, deverá o legislador pautar-se, inteiramente, dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria, assim os expressos e os implícitos. Não tem cabimento aludir-se a regime especial, visto que o instrumento jurídico utilizado é invariavelmente o mesmo, modificando-se tão somente a finalidade do seu manejo” (“Curso de Direito Tributário”, 15ª ed., São Paulo: Saraiva, 2003, p. 232).

<sup>76</sup> Em suas palavras “Materiell gehören die Sozialzwecknormen nicht zum Steuerrecht, sondern zum Wirtschaftsrecht, Sozialrecht oder zu anderen Bereichen” (“Steuerrecht”, 18ª ed., Köln: Dr. Otto Schmidt, 2005, p. 70).

<sup>77</sup> “Direito e Democracia – entre facticidade e validade”, trad. Flávio Beno Siebeneichler, 2ª ed., Biblioteca Tempo Universitário nº 102, vol. II, Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003, p. 200.

*atinentes ao poder fiscal (...)* mas também aqueles que se relacionam com os campos materiais indiretamente influenciados por ele”<sup>78</sup>.

Assim é que o exame de uma determinada norma tributária não deve se resumir, unicamente, à lógica formal de subsunção dos fatos geradores à hipótese de incidência constitucional e às limitações constitucionais ao poder de tributar. Também a ordenação econômica e social – “campos materiais indiretamente influenciados” pelo poder fiscal, como diz Moschetti – deve ser respeitada.

Casalta Nabais<sup>79</sup> relaciona o uso do tributo como instrumento de promoção das finalidades estatais com a própria evolução do Estado mínimo. Diz o professor português:

Ora, hoje em dia, derrubado que foi o muro que separava o Estado da sociedade (*rectius*, que circundava o Estado de modo a reduzi-lo ao mínimo e assim causar o menor mal possível), o melhor Estado já não é mais o Estado mínimo e neutro, mas o Estado que melhor conforme a sociedade, conformação que, podendo assumir diversas graduações, tem por limite inultrapassável aquele, a partir do qual, se concretiza uma (verdadeira) estatização da sociedade. Por sua vez, o melhor imposto já não é o imposto mínimo, equivalente (aos serviços públicos fornecidos aos contribuintes com base nele) e que atinge todos (ou a generalidade d)os cidadãos em (igual) proporção da respectiva matéria colectável (impostos proporcionais ou de taxa proporcional), mas o que melhor se adegue à prossecução das diversas funções do Estado, para a realização das quais o instrumento fiscal não esteja constitucionalmente interdito, como são as funções estaduais de carácter económico e social.

No mesmo sentido anota Luis Fernando Schuartz<sup>80</sup>:

Os efeitos económicos associados à instituição do tributo convertem-se em aspectos *potencialmente* relevantes do ponto de vista *jurídico*, das descrições dos elementos constitutivos da norma instituidora da CIDE, tendo em vista o *controle de sua validade*. O intérprete estará, portanto, autorizado, a observar a norma concreta da perspectiva da sua compatibilidade funcional com o disposto no artigo 170 da Constituição Federal, inferindo de seu conteúdo semântico uma finalidade presumida de direcionamento estratégico de variáveis económicas, projetando um estado de coisas futuro, caracterizado pelo implemento dessa finalidade e, por fim, confrontando referida finalidade (e o estado de coisas a ela ligado como resultado potencial) com as condições necessárias para a realização efetiva da finalidade constitucional, fixada como premissa normativa da análise. Noutras palavras: a *compatibilidade funcional* vai se converter, *ela própria, em condição de validade*.

<sup>78</sup> “Il Principio della Capacità Contributiva”, Padova: Cedam, 1973, p. 253. A citação integral no original é a seguinte: “che si deve porre un ulteriore vincolo all’utilizzazione extrafiscale delle imposto: esse debbono rispettare *non solo i limiti spettanti specificamente Allá postestà fiscale* (rispetto della capacita contributiva che significa conformità allá capacita economia e all’interesse collettivo ricavabile daí principi costituzionali), ma anche quelli riguardanti i campi materiali da esse indirettamente influenzati”.

<sup>79</sup> “Contratos Fiscais – reflexões acerca da sua admissibilidade”, Coimbra: Coimbra Editora, 1994, p. 226.

<sup>80</sup> “Contribuições de Intervenção no Domínio Económico e Atuação do Estado no Domínio Económico”, in Contribuições de Intervenção no Domínio Económico e Figuras Afins, coord. Marco Aurélio Greco, São Paulo: Dialética, 2001, p. 49.

Hugo de Brito Machado afirma que quando a Constituição Federal opta por um modelo de ordem econômica fundado na livre iniciativa, que preserva a propriedade privada, a livre concorrência e que exige proteção ao meio ambiente, isto reflete diretamente no campo da tributação, “por que com isso torna desprovido de validade jurídica qualquer ato estatal, individual ou normativo, inclusive os atos da Administração Tributária, que se ponham em conflito com esses princípios e regras constitucionais”<sup>81</sup>.

Preciosa também a anotação de Sampaio Dória, para quem a instituição de tributos, ainda que formalmente válida, pode ocasionar a violação de determinadas garantias constitucionais. “E, se determinados interesses individuais são protegidos contra a ação *direta* do Estado, não se há de permitir que seja *obliquamente* infringidos, sob pena da absoluta inocuidade e até inutilidade de todo o aparelho constitucional vigente”<sup>82</sup>. Com razão ensina Luís Eduardo Schoueri<sup>83</sup> sobre a lição de Sampaio Dória:

Significa dizer que as normas tributárias indutoras, posto que destacadas para efeito de pesquisa, não deixam de conformar a hipótese de incidência de tributos e, como tal, sujeitam-se ao regime jurídico próprio destes. Ao mesmo tempo, tais normas constituem forma de intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico.

Daí a importância de investigar de que maneira as limitações constitucionais ao poder de tributar podem assumir novo viés, quando a elas se agregam forças dos princípios desenvolvidos na Ordem Econômica.

Não se pretende aqui investigar a proposta de Schoueri, que é muito mais ampla e ambiciosa. O que se quer dizer é que a realidade atual do Direito Tributário exige um novo parâmetro de interpretação, baseado em uma lógica macroeconômica, que incorpore as normas que instrumentalizam a ordem econômica e social, como verdadeira limitação constitucional ao poder de tributar. Não fosse assim, estar-se-ia engessando o tributo como instrumento de realização dos fundamentos da ordem econômica e social ou, então, o que é pior, possibilitando a intervenção estatal na ordem econômica e social por meio de tributos sem as amarras do Direito. Porém, nem o Estado pode deixar de se valer dos tributos para atingir os objetivos econômico-sociais, que é um dever constitucional seu, nem o Judiciário e

<sup>81</sup> “Ordem Econômica e Tributação”, in *Princípios e Limites da Tributação*, vol. II, coord. Roberto Ferraz, São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 377.

<sup>82</sup> “Direito Constitucional Tributário e Due Process of Law”, 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 176.

<sup>83</sup> “Normas Tributárias...”, op. cit., p. 231.

os juristas podem se recusar a interpretar as normas tributárias à luz dos fundamentos da ordem econômica e social.

Não se trata de ultrapassar os limites do Direito Tributário e invadir a seara do Direito Econômico, mas sim perceber que o Direito Econômico existe dentro do Direito Tributário e seu método, ou sua *macrológica*, não pode ser ignorado.

### 3.5. A TRIBUTAÇÃO E OS PRINCÍPIOS DA ORDEM ECONÔMICA E SOCIAL NA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA DE 1988

O artigo 170 da Constituição Federal estabelece que a ordem econômica se fundará na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, com o fim de assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, bem como deverá observar os seguintes princípios<sup>84-85</sup>:

- a) soberania nacional;
- b) propriedade privada;
- c) função social da propriedade;
- d) livre concorrência;
- e) defesa do consumidor;
- f) defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação

---

<sup>84</sup> Para Roberto Ferraz, os verdadeiros princípios são aqueles universalmente reconhecidos, que representam uma “idéia força”, uma constatação da verdade, e que sejam, a um só tempo, objetivo e diretor de todo o sistema jurídico (Cf. “Princípios são universais e não comportam exceções” *in* Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, nº 10, São Paulo: Dialética, 2006, pp. 395-396). Especificamente sobre os princípios de ordem econômica Selma Ferraz sustenta que são verdadeiros princípios a igualdade, a soberania, a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa. Nega, por outro lado, tal natureza à justiça social, à existência digna, à redução das desigualdades regionais, à busca do pleno emprego e ao tratamento favorecido às empresas de pequeno porte (Cf. “Princípios da Ordem Econômica e o Conceito de Sociedade Justa”, *in* Princípios e Limites da Tributação, vol. II, coord. Roberto Ferraz, São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 195-220).

<sup>85</sup> Para fins deste estudo, as normas elencadas nos incisos I a IX do artigo 170 da Constituição Federal serão tidas como princípios jurídicos impositivos, segundo a classificação de J. J. Gomes Canotilho, os quais “*no âmbito da constituição dirigente, impõe aos órgãos do Estado, sobretudo ao legislador, a realização de fins e a execução de tarefas*” (“Direito Constitucional”, 5ª ed., Coimbra: Almedina, 1992, p. 179, *itálico original*).

g) redução das desigualdades regionais e sociais;

h) busca do pleno emprego;

i) tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País

Este rol de princípios que orientam a ordem econômica e social do País não é taxativo, outros podem ser extraídos do Texto Constitucional, como o da dignidade da pessoa humana (art. 1º, inciso III), o da solidariedade (art. 3º, inciso I), o do desenvolvimento nacional (art. 3º, inciso II), o da erradicação da pobreza (art. 3º, inciso III), o do bem-comum (art. 3º, inciso IV) etc.

Não caberá aqui conceituar cada um destes princípios nem pormenorizar a análise dos efeitos da tributação sobre eles. Para o objetivo do trabalho é essencial apenas a referência à busca do pleno emprego, como se verá no próximo item. Todavia, pode-se fazer uma rápida menção a eles.

### **3.5.1. Existência digna e justiça social**

Os conceitos de existência digna e justiça social, apesar de indeterminados, possuem força normativa. Quando o Texto Constitucional diz que a ordem econômica “tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social”, isto significa que o desenvolvimento econômico nacional deve proporcionar uma partilha justa dos seus frutos a toda a sociedade a ponto de garantir um mínimo existencial a todos os indivíduos. Pode-se deduzir, como percebeu Eros Grau, dois objetivos com graus distintos: um microeconômico, pois justiça social “quer significar superação das injustiças na repartição, a nível pessoal, do produto econômico”, e, outro, macroeconômico, porque “as correções na injustiça da repartição deixam de ser apenas uma imposição ética, passando a consubstanciar exigência de qualquer política econômica capitalista”<sup>86</sup>.

---

<sup>86</sup> “A Ordem...”, op. cit., pp. 224-225.

Pois bem, a partir desta concepção é possível afirmar, primeiro, que o uso da tributação não pode impactar negativamente na repartição do produto econômico, a ponto de inverter ou mesmo frear o seu fluxo. Por outro lado, o tributo pode ser utilizado como catalisador do processo de repartição, através, por exemplo, da progressividade de alíquotas ou mesmo de “impostos negativos”, expressão utilizada por Casalta Nabais para se referir ao financiamento direto de programas de distribuição de riquezas e de proteção social – como o Bolsa Família e o Sistema Único de Saúde (SUS)<sup>87</sup>.

As idéias de existência digna e justiça social também se ligam ao objetivo constitucional de erradicação da pobreza (inciso III do art. 3º). Nesta acepção, as políticas públicas devem ser conduzidas "tendo em conta o lastro tributário instituído pela via fiscal", e um dos objetivos primordiais das políticas públicas deve ser o combate à pobreza, como defende Luciano Benetti Timm<sup>88</sup>. Para este autor, a instituição eficiente de tributos e o gasto eficiente dos seus recursos deverão garantir o seu máximo aproveitamento, ainda que, por vezes, em razão da escassez de recursos, algumas necessidades sociais deixem de ser atendidas.

Mas o exame da compatibilidade funcional do instrumento tributário com os princípios da existência digna e da justiça social, por sua amplitude conceitual, não segue uma fórmula matemática ou um roteiro de ações específicas, dependerá de todo o conjunto de princípios da ordem econômica e social.

### **3.5.2. Soberania nacional**

A doutrina trata a soberania nacional como “soberania econômica”, a qual se traduziria no poder soberano do Estado em planejar e realizar a sua própria política econômica. Schoueri diz que é a reserva do País para “decidir sobre a melhor alocação de seus

---

<sup>87</sup> "Estudos de Direito fiscal: por um Estado fiscal suportável", Coimbra : Almedina, 2008, p. 61 e seguintes.

<sup>88</sup> "Qual a maneira mais eficiente de prover direitos fundamentais: uma perspectiva de direito e economia?", *in* Direitos Fundamentais – orçamento e “reserva do possível”, Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 64.

fatores de produção”<sup>89</sup>, sem que isso signifique isolamento econômico internacional, como alerta Eros Grau, mas, pelo contrário, modernização e independência econômica em relação aos outros países, possibilitando assim participação da sociedade na economia mundial “em condições de igualdade”<sup>90</sup>.

Um exemplo prático da influência da tributação na promoção da soberania econômica, segundo essa concepção, seria o incentivo ao desenvolvimento de tecnologia nacional, proporcionando o acesso dos produtos nacionais no mercado internacional com preços competitivos, pela desoneração das exportações e pelo apoio à pesquisa<sup>91</sup>.

### 3.5.3 Propriedade Privada e Função Social da Propriedade

A Constituição Federal de 1934, quase que integralmente influenciada pela Constituição de Weimar de 1919, foi a primeira a exigir da propriedade um uso social. A partir do texto alemão, que prescrevia que “a propriedade impõe obrigações” e “seu uso também deve ser uma função para o bem comum”<sup>92</sup> a Constituinte brasileira de 1934 previu que “É garantido o direito de propriedade, que não poderá ser exercido contra o interesse social ou coletivo” (art. 113, n° 17).

Utilizando-se de outros termos, a Constituição de 1988, ao tratar dos “Direitos e Deveres Individuais e Coletivos”, prescreve que “é garantido o direito de propriedade” (inciso XXII do art. 5°), mas já na seqüência ressalva que “a propriedade atenderá a sua função social” (inciso XXIII do art. 5°).

Diferentemente do passado, no Estado liberal, quando a propriedade era um direito individual protegido para garantir um mínimo existencial ao cidadão, hoje o direito de propriedade pode ser visto também como um direito coletivo, na medida em que o uso da

<sup>89</sup> “Normas Tributárias...”, op. cit., p. 90.

<sup>90</sup> “A Ordem...”, op. cit., pp. 226-227.

<sup>91</sup> Tal exemplo é dado por Schoueri, referindo-se especificamente aos incentivos fiscais da Lei 8.661/93 para o Programa de Desenvolvimento Tecnológico Industrial e para o Programa de Desenvolvimento Tecnológico Agropecuário (“Normas Tributárias...”, op. cit., p. 90 e seguintes).

<sup>92</sup> No original: “Artikel 153. (...) Eigentum verpflichtet. Sein Gebrauch soll zugleich Dienst sein für das Gemeine Beste”.

propriedade deve ter uma destinação adequada, sob pena de desapropriação<sup>93</sup> ou até mesmo de expropriação<sup>94</sup>. Como bem diz o Ministro da *Corte Costituzionale* italiana Franco Gallo, “o indivíduo não se identifica mais unicamente com os direitos de propriedade”, mas “ele deve estar considerado em sua complexidade do organismo político e social fazendo parte de um contexto institucional”<sup>95</sup>.

A imposição fiscal deve tanto garantir a propriedade privada dos cidadãos, não a violando injustamente – o que remonta ao princípio da vedação ao confisco – quanto promovê-la, exigindo que exerça uma função social. Vale o ensinamento de Emmanuel de Crouy Chanel, para quem “Justificar o imposto implica então em resolver a contradição de um Estado que possui por função primeira a de garantir a propriedade de seus cidadãos, e antes necessariamente para isso, atender à sua propriedade”<sup>96</sup>.

Para Hugo de Brito Machado, a interpretação do princípio da propriedade privada em matéria tributária impõe, em primeiro lugar, a proibição de a Administração Tributária interferir na gerência das empresas privadas – em termos práticos, por exemplo, quando estabelece que determinadas despesas não são necessárias a uma atividade e, portanto, não dedutíveis – e, em segundo, a proibição do confisco, o qual somente é admitido constitucionalmente nas sanções penais<sup>97</sup>.

---

<sup>93</sup> O art. 184 da Constituição Federal assim prescreve: “Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatáveis no prazo de até vinte anos, a partir do segundo ano de sua emissão, e cuja utilização será definida em lei”.

<sup>94</sup> O art. 243 da Constituição Federal autoriza a expropriação, sem indenização, de terras utilizadas para o plantio de culturas ilegais: “As glebas de qualquer região do País onde forem localizadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas serão imediatamente expropriadas e especificamente destinadas ao assentamento de colonos, para o cultivo de produtos alimentícios e medicamentosos, sem qualquer indenização ao proprietário e sem prejuízo de outras sanções previstas em lei”.

<sup>95</sup> “Justiça Social e Justiça Fiscal”, trad. Selma Ferraz e Roberto Ferraz, *in* Princípios e Limites da Tributação, vol. II, coord. Roberto Ferraz, São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 123.

<sup>96</sup> “A Cidadania Fiscal”, trad. Alessandra Dabul e Roberto Ferraz, *in* Princípios e Limites da Tributação, vol. II, coord. Roberto Ferraz, São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 34.

<sup>97</sup> “Ordem Econômica...”, *op. cit.*, p. 378-380.



### 3.5.4. Livre concorrência e livre iniciativa

A liberdade de iniciativa e de concorrência são pilares fundamentais de uma economia de mercado, o que não significa que deva se desenvolver espontaneamente<sup>98</sup>, mas sim estar conjugada com o desenvolvimento cultural e sócio-econômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, objetivos do mercado interno segundo o art. 219 da Constituição Federal<sup>99</sup>. No mesmo sentido ensina Paula Forgioni<sup>100</sup> que a regulação da concorrência se dá tanto na organização dos processos econômicos quanto na concretização de políticas públicas sociais.

O tributo pode e deve ser usado com instrumento de proteção à livre iniciativa e à livre-concorrência, promovendo-lhes em casos de desequilíbrios concorrenciais. Os exemplos práticos são incontáveis na doutrina<sup>101</sup> e na jurisprudência<sup>102</sup>. A própria Constituição Federal, aliás, vincula diretamente normas tributárias à proteção da concorrência e da livre iniciativa: como o caso do art. 150, parágrafo 3º, que excepciona a imunidade fiscal recíproca ao patrimônio, à renda e aos serviços relativos à exploração direta pelo Estado de atividades econômicas; o caso do art. 146-A que autoriza lei complementar a estabelecer “critérios especiais de tributação” para prevenir desequilíbrios da concorrência; ou ainda o do art. 155, inciso XII, alínea “g”, que em matéria de ICMS atribui à lei complementar a regulação da concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais pelos Estados e o Distrito Federal. O

<sup>98</sup> Cf. BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Comentários à Constituição do Brasil”, vol. 7, São Paulo: Saraiva, 1990, p. 26.

<sup>99</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. “Normas Tributárias...”, op. cit., p. 94.

<sup>100</sup> Cf. “Os fundamentos do Antitruste”, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, pp. 54 e seguintes.

<sup>101</sup> Luís Eduardo Schoueri, por exemplo, defende que os tributos incidentes de forma cumulativa verticalizam a produção e, por isso, não se harmonizam com a livre concorrência (Cf. “Normas Tributárias...”, op. cit., p. 96). Hugo de Brito Machado menciona o caso de uma fábrica de cigarros que foi notificada pela Administração Tributária, com base no art. 2º, inciso II, do Decreto-lei nº 1.593/77, a quitar todas suas obrigações tributárias sob pena de cancelamento do registro especial. Para este autor “o cigarro é nocivo à saúde, independentemente do pagamento de impostos”, portanto, “o fechamento de uma fábrica, quando existem muitas outras, termina por favorecer às de maior porte, garantindo a estas o domínio do mercado” (Cf. “Ordem Econômica...”, op. cit., p. 382-383). Sobre a concorrência tributária internacional e os distúrbios concorrenciais gerados pela sonegação de tributos, vide o estudo de Gerd Willi Rothmann, “Tributação, Sonegação e Livre Concorrência”, in *Princípios e Limites da Tributação*, vol. II, coord. Roberto Ferraz, São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 333-371. Interessante abordagem também é proposta por Humberto Ávila a respeito do uso das “sanções políticas” em casos de descumprimento reiterado e injustificado de obrigações tributárias, que importam em concorrência desleal (Cf. “Comportamento Anticoncorrencial e Direito Tributário”, in *Princípios e Limites da Tributação*, vol. II, coord. Roberto Ferraz, São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 429-440).

<sup>102</sup> Sobre a guerra fiscal de ICMS entre os Estados, por exemplo, vide: Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.377, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, publicada no Diário da Justiça de 07.11.2003; e a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.312, Rel. Min. Eros Grau, publicada no Diário da Justiça de 09.03.2007.

próprio art. 179 da Constituição, que prevê que os entes da Federação devem dispensar às microempresas e às empresas de pequeno porte tratamento jurídico diferenciado e simplificar as suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, tem por finalidade proporcionar a estas empresas uma maior condição concorrencial.

### 3.5.5. Defesa do consumidor

A livre-concorrência e a livre iniciativa refletem também na defesa do consumidor, na medida em que um ambiente saudável de concorrência obstrui a concentração econômica e o abuso do poder econômico. Portanto, a proteção do consumidor não se dá apenas na perspectiva microeconômica ou micro-jurídica, como ressalta João Bosco Leopoldino da Fonseca, mas também macroeconômica, por meio de políticas econômicas apropriadas<sup>103</sup>.

Pode-se citar como um dos principais instrumentos de proteção ao consumidor, em matéria tributária, o previsto no art. 150, parágrafo 5º, da Constituição que prevê: “A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”<sup>104</sup>. Da mesma forma o princípio da seletividade, o qual autoriza a Administração Tributária a reduzir as alíquotas dos tributos em razão da essencialidade dos produtos<sup>105</sup>.

---

<sup>103</sup> “Direito Econômico”, 5ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 129.

<sup>104</sup> Sobre o assunto vide a tese de doutorado de Alessandra Dabul, defendida na Pontifícia Universidade Católica do Paraná, em 2009. Disponível em versão eletrônica no sítio da PUCPR [http://www.biblioteca.pucpr.br/tede/tde\\_busca/arquivo.php?codArquivo=1512](http://www.biblioteca.pucpr.br/tede/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=1512), consultado em 11.12.2009.

<sup>105</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. “Normas Tributárias...”, op. cit., p. 97.

### 3.5.6. Defesa do meio ambiente

A Constituição Federal, que originariamente previa no inciso VI do art. 170 apenas a expressão “a defesa do meio ambiente”, foi alterada pela Emenda Constitucional nº 42/2003, para fazer constar “a defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação”. Em capítulo próprio sobre o meio ambiente, a Constituição determina que cabe ao Poder Público e à coletividade o dever de defender e preservar o meio ambiente ecologicamente equilibrado (art. 225), inclusive através do controle da produção, da comercialização e do emprego de técnicas que comportem risco à vida e ao meio ambiente (inciso V do parágrafo 1º).

Para tanto, é *poder dever* do Estado, dentre outras medidas, utilizar-se de “tributos ambientalmente orientados”, conforme a expressão de Roberto Ferraz, isto é, aqueles que “influenciam na decisão econômica de modo a tornar mais interessante a opção ecologicamente mais adequada”<sup>106</sup>. Mas o autor alerta que tal imposição não pode ser utilizada para penalizar atividades poluidoras, pois tributo não é sanção, como o próprio art. 3º do Código Tributário Nacional o diz, e para isso existem regras proibitivas próprias de direito administrativo<sup>107</sup>.

O tributo deve agir para internalizar no preço dos produtos os custos da degradação ambiental gerada pelo seu processo de produção – como, por exemplo, no caso dos pneus ou das sacolas plásticas, cujo descarte na natureza é maléfico, mas o custo da sua coleta pode ser quantificado. Por outro lado, o tributo pode agir para orientar o consumo de produtos mais benéficos ao meio ambiente, através da desoneração tributária – como no caso das lâmpadas fluorescentes, mais econômicas que as incandescentes, ou dos equipamentos de geração de energia solar e eólica, com apoio à pesquisa ou com a redução dos tributos incidentes sobre a importação desses equipamentos.

Apesar da defesa do meio ambiente ser campo fértil para a incidência de tributos “verdes” (*green taxes*), há que se agregar a correspondente destinação do produto da

---

<sup>106</sup> “Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil”, in *Direito Tributário Ambiental*, coord. Heleno Taveira Tôres, São Paulo: Malheiros, 2005, p. 341.

<sup>107</sup> “Tributação ambientalmente...”, op. cit., pp. 334-341.

arrecadação, sob pena de servir apenas como desculpa do Estado para saciar sua ânsia arrecadatória.

Outro alerta é feito por Schoueri, com apoio nas lições de Erick Gawel, para quem a defesa do meio ambiente deve se combinar ao princípio da livre-iniciativa, isto é, “ao mesmo tempo em que o primeiro permite o emprego da norma tributária indutora, o último exige que esta seja geral, já que seria incompatível com o último princípio, que apenas um setor se tornasse ‘irrentável’ por conta da proteção ambiental”<sup>108</sup>.

Exemplo prático e real dessa incongruência no Brasil é a Lei nº 10.196/05, a qual vedou a apropriação de créditos de PIS e COFINS na aquisição de “desperdícios, resíduos ou aparas” de diversos tipos de materiais, como plástico, papel ou cartão, vidro, ferro ou aço, cobre, níquel, alumínio, chumbo, zinco e estanho. O legislador, na contramão da defesa do meio ambiente, da livre-iniciativa, da livre concorrência e da busca do pleno emprego, estabeleceu tratamento tributário mais vantajoso para empresas que utilizam em seu processo produtivo materiais oriundos da indústria extrativista, potencializando o impacto ambiental, em detrimento da indústria que se utiliza de materiais recicláveis, os quais, inclusive, já sofreram a tributação quando originariamente produzidos. Portanto, a lei penalizou as empresas que utilizam materiais ambientalmente mais adequados e que empregam intensiva mão-de-obra e, ainda, criou um desequilíbrio de concorrência entre empresas do mesmo setor econômico, já que torna mais onerosa a atividade das empresas que optam por insumos recicláveis.

Por fim, é importante a referência feita por James Marins de que os tributos ambientais são mais eficientes e seguros que o mercado de carbono, os instrumentos de internalização dos custos ambientais (princípio do poluidor pagador) e a negociação denominada “cap and trade”, que regula a compensação das emissões. Assim, “Há que se tratar, imediatamente, de inserir na legislação tributária brasileira elementos de extrafiscalidade socioambiental, que prestigiem a preservação do ecossistema em sua relação com o ser humano”<sup>109</sup>.

---

<sup>108</sup> “Normas Tributárias...”, op. cit., pp. 97-98.

<sup>109</sup> “Temporada de Ecotributos”, Valor Econômico, Curitiba, 02.12.2009, p. Col. 75.

### 3.5.7. Redução das desigualdades regionais e sociais

Repetindo o que o art. 3º da Constituição já havia descrito como um objetivo fundamental da República, o inciso VII do art. 170 prevê como princípio da ordem econômica a redução das desigualdades regionais e sociais. Como bem diz Eros Grau, o enunciado expressa “o reconhecimento explícito de marcas que caracterizam a realidade nacional: pobreza, marginalização e desigualdades, sociais e regionais”, no entanto, impõe ao Estado brasileiro o “rompimento do processo de subdesenvolvimento no qual estamos imersos”<sup>110</sup>.

Tal princípio deve ser interpretado conjuntamente com os ditames da justiça social, da existência digna, da erradicação da pobreza e do desenvolvimento econômico e social. A redução das desigualdades regionais e sociais é, como diz André Elali, “a concretização da proteção simultânea do capital e do trabalho, com vistas à harmonização da distribuição de riquezas”<sup>111</sup>.

O uso da tributação progressiva é, pois, um mecanismo de distribuição de riqueza e, assim, de redução de desigualdades sociais. Além disso, a própria Constituição Federal autoriza a União Federal a conceder “incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País” (art. 151, inciso I). Exemplo prático disso é a Agência de Desenvolvimento da Amazônia – ADA e a Agência de Desenvolvimento do Nordeste – ADENE, reguladas pela Medida Provisória nº 2.146-1/2001, a qual define a concessão de incentivos fiscais para as regiões amazônica e nordestina. Ao verificar intensa desigualdade também em relação ao Estado do Espírito Santo e alguns Municípios de Minas Gerais, especificamente do Vale do Jequitinhonha, o legislador os incluiu na área de atuação da ADENE.

Todavia, a instituição de tributação diferenciada com o intuito de reduzir as desigualdades regionais não pode olvidar dos demais princípios da ordem econômica, sob pena, por exemplo, de causar distúrbios da concorrência entre empresas do mesmo setor, mas sediadas em diferentes regiões, ou mesmo causar “guerra fiscal” entre Municípios e Estados.

---

<sup>110</sup> “A Ordem...”, op. cit., p. 219.

<sup>111</sup> “Um exame da desigualdade da tributação em face dos princípios da ordem econômica”, in *Princípios e Limites da Tributação*, vol. II, coord. Roberto Ferraz, São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 241.

### 3.5.8. Tratamento favorecido às empresas de pequeno porte

O legislador constituinte brasileiro, originário e derivado, dedicou-se muito às microempresas e às empresas de pequeno porte, tamanha a sua importância para o desenvolvimento econômico do País.

O artigo 179 do texto originário da Constituição de 1988 já prescrevia aos entes federados o dever de dispensar às microempresas e às empresas de pequeno porte “tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei”. Em 1995, a Emenda Constitucional nº 6 alterou a redação do inciso IX do artigo 170 para prever como princípio da ordem econômica o “tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País”. Após, em 2003, novamente o constituinte derivado se ocupou do tema e atribuiu à lei complementar a tarefa de estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre “definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239” (alínea “d” do inciso III do artigo 146).

O *tratamento diferenciado*, de que se refere a Constituição, vincula-se às obrigações formais de caráter administrativo, tributário, previdenciário etc. Isto é, impõe o dever de desburocratizar o exercício da atividade das empresas de pequeno porte (e também das microempresas), através, por exemplo, de uma tributação simplificada. Já o *tratamento favorecido* se volta à concessão de benefícios substanciais, financeiros, que desonerem tal atividade<sup>112</sup>.

---

<sup>112</sup> Nesse sentido é a doutrina de James Marins e Marcelo Bertoldi (“Simples Nacional – Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte Comentado”, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 77.), onde se lê: “Compreendida em sua sistematicidade, a idéia de favorecimento contém sentido material, relativo a vantagens econômicas, tributárias, competitivas ou de mercado que possam ser concedidas, enquanto o tratamento diferenciado dirige-se literalmente a incentivos formais, relativos à simplificação ou eliminação de barreiras burocráticas, administrativas, previdenciárias ou creditícias. Em um exemplo: conceder juros subsidiados a micro e pequenas empresas é ‘favorecimento’, vantagem de natureza material; simplificar exigências cadastrais para a concessão do mesmo empréstimo é ‘tratamento jurídico diferenciado’, incentivo meramente formal”.

Com efeito, o próprio exercício da atividade das micro e pequenas empresas, pela sua capacidade de gerar empregos e absorver a mão-de-obra menos qualificada, realiza, por si só, inúmeras finalidades que devem ser promovidas pelo Estado, como a busca do pleno emprego, a erradicação da pobreza, o desenvolvimento regional, os valores sociais do trabalho, a dignidade humana etc. O pressuposto ético-político da norma constitucional parte, pois, desta constatação, que é fática e inconteste.

Segundo dados de 2004 do SEBRAE, dos 5.110.285 estabelecimentos do País, 98% deles são de micro e pequenas empresas. Entre 2000 e 2004, dos 924.117 novos estabelecimentos criados, 99% deles são também micro e pequenas empresas<sup>113</sup>. Esse segmento representa 25% do Produto Interno Bruto – PIB e gera 14 milhões de empregos<sup>114</sup>.

O princípio do tratamento favorecido às empresas de pequeno porte vincula-se, ainda, diretamente, com o princípio da livre concorrência, pois visa garantir a participação de um grande número de empresas no mercado, bem como diminuir a concentração econômica e equilibrar as condições de concorrência com as grandes empresas. Isto porque, como lembra Lafayete Josué Petter, “São elas que menos investimentos necessitam, havendo expansão do desenvolvimento se trilhados os caminhos em face delas abertos”, assim como “são elas as que mais dificuldades têm para a obtenção de financiamentos junto às instituições financeiras, daí o necessário tratamento favorecido no respeitante às operações creditícias”<sup>115</sup>. Pode-se, então, dizer que o princípio se constitui em norma de justiça fiscal, explicado a partir do princípio da isonomia<sup>116</sup>.

---

<sup>113</sup> “Onde estão as micro e pequenas empresas no Brasil”, 1ª ed., coord. Marco Aurélio Bedê, São Paulo: SEBRAE, 2006, pp. 15 e 22. Esta publicação também está disponível no sítio do SEBRAE de São Paulo, no endereço [http://www.sebraesp.com.br/sites/default/files/onde\\_mpes\\_brasil.pdf](http://www.sebraesp.com.br/sites/default/files/onde_mpes_brasil.pdf), consultado em 14.12.2009.

<sup>114</sup> KOTESKI, Marcos Antonio. “As micro e pequenas empresas no contexto econômico brasileiro”, *in* Revista FAE Business, nº 8, maio/2004, p. 16.

<sup>115</sup> PETTER, Lafayete Josué. “Princípios Constitucionais da Ordem Econômica”. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 265.

<sup>116</sup> Segundo James Marins e Marcelo Bertoldi: “Além disso, este princípio do favorecimento das empresas de pequeno porte necessita ser compreendido no contexto dos valores acima mencionados [os demais princípios da ordem econômica] e, naturalmente, explicado na exata medida da sua conciliação com princípios ainda mais gerais, como o sobre-princípio da isonomia, vetor de todos os demais. (...) Afigura-se axiomático que a garantia da isonomia se mede não na igualdade, mas no exato dimensionamento das desigualdades comparativas capazes de gerar conseqüências jurídicas, de modo que cumpre à lei criar critérios suficientemente aptos a essa distinção” (“Simples Nacional...”, *op. cit.*, pp. 76-77).

## 3.6. A TRIBUTAÇÃO E O PRINCÍPIO DA BUSCA DO PLENO EMPREGO

### 3.6.1. O pleno emprego na doutrina

Para este estudo, interessa especialmente tratar do princípio elencado no inciso VIII do artigo 170 da Constituição Federal, a “busca do pleno emprego”, já que diz diretamente com a instituição de alíquotas diferenciadas para as contribuições sociais, conforme prevista no artigo 195, parágrafo 9º, com as alterações introduzidas pelas Emendas Constitucionais nº 20/98 e 47/05, a depender da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte das empresas ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

A expressão “pleno emprego” para a economia se relaciona com a utilização máxima dos recursos produtivos, materiais e humanos. Todavia, acredita que a Constituição se refere ao pleno emprego de recursos humanos<sup>117</sup>, isto é, trata da geração de postos de trabalho suficientes para absorver a mão-de-obra disponível em uma sociedade, e não de recursos “financeiros” ou “materiais”, ainda que se estimule o emprego destes recursos (materiais) a fim de promover o emprego daqueles (humanos). No entanto, há mais conteúdo nesse princípio do que a simples afirmação acima.

Ensina Fábio Nusdeo que a macroeconomia se consagrou nos anos 30, em razão da maior depressão econômica já experimentada pelo mundo ocidental. E foi nesse contexto que surgiu a preocupação em se assegurar o pleno emprego dos recursos humanos. Foi Keynes quem demonstrou que o sistema econômico “na maioria das vezes, tenderia a se estabilizar em níveis de subemprego, sem automatismos que o levasse a sair deles”, ou seja, “o produto e a renda tenderiam a se reproduzir para qualquer nível de emprego, não necessariamente o pleno”<sup>118</sup>.

---

<sup>117</sup> Nesse sentido é a posição de José Afonso da Silva: “A *busca do pleno emprego* é um princípio diretivo da economia que se opõe às políticas recessivas. Pleno emprego é expressão abrangente da utilização, ao grau máximo, de todos os recursos produtivos. Mas aparece, no art. 170, VIII, especialmente no sentido de propiciar trabalho a todos quantos estejam em condições de exercer uma atividade produtiva. Trata-se de pleno emprego da força de trabalho capaz” (“Curso de Direito Constitucional Positivo”, 16ª ed., São Paulo: Malheiros, 1999, p. 771).

<sup>118</sup> “Curso de...”, op. cit., pp. 293-294.



Daí o conceito, ousado para a época, de *déficit sistemático*, segundo o qual o saldo das finanças públicas não deveria ser necessariamente zero, ou seja, não seria desejável o seu equilíbrio permanente, salvo em casos especiais. Pelo contrário, o governo deveria usar o seu orçamento, vale dizer, as finanças públicas, como um mero instrumento de política econômica para regular os fluxos e as propensões ligados ao consumo e ao investimento. Assim, em fases de depressão, o *déficit* significaria maiores recursos para setores estratégicos do sistema, por exemplo, os mais inclinados a absorver mão-de-obra<sup>119</sup>.

Mas ressalta Nusdeo que, para isso, o governo não necessariamente deve aumentar as suas despesas, “podendo ocorrer igualmente pela redução dos tributos cobrados da comunidade ou de alguns de seus setores, mantido o mesmo nível de despesa”<sup>120</sup>.

A busca do pleno emprego para Eros Grau é princípio constitucional impositivo, na medida em que prescreve um objetivo a ser alcançado, e também uma diretriz, “dotada de caráter *constitucional conformador*, a justificar a reivindicação pela realização de políticas públicas”. O princípio constitui também uma “garantia para o trabalhador, na medida em que está coligado ao princípio da *valorização do trabalho humano (...)*”. Para este autor, há ainda que se relacionar o pleno emprego com o princípio da função social da propriedade, pois “a *propriedade dotada de função social* obriga o proprietário ou o titular do poder de controle sobre ela ao exercício desse direito-função (*poder dever*), até para que se esteja a realizar o *pleno emprego*”<sup>121</sup>.

Para José Afonso da Silva, a busca do pleno emprego, assim como a redução das desigualdades regionais e sociais “se revelam mais tipicamente como objetivos da ordem econômica”, não obstante admita que todos os princípios do artigo 170 da Constituição são verdadeiros princípios “na medida em que constituem preceitos condicionadores da atividade econômica”<sup>122</sup>. Harmonizada com a valorização do trabalho humano, a busca do pleno emprego, para o autor, não se afigura como mera busca “quantitativa”, mas também “Quer-se que o trabalho seja a base do sistema econômico, receba o tratamento de principal fator de produção e participe do produto da riqueza e da renda em proporção de sua posição na ordem econômica”<sup>123</sup>.

<sup>119</sup> “Curso de...”, op. cit., p. 294.

<sup>120</sup> “Curso de...”, op. cit., p. 294.

<sup>121</sup> “A Ordem...”, op. cit., p. 253-254.

<sup>122</sup> “Curso de...”, op. cit., p. 766.

<sup>123</sup> “Curso de...”, op. cit., p. 771.

Segundo Manoel Gonçalves Ferreira Filho, a busca pelo pleno emprego significa a criação de oportunidades de trabalho “para que todos possam viver dignamente, do próprio esforço”<sup>124</sup>.

Ao investigar se a busca do pleno emprego é verdadeiro “princípio ontológico”, ou seja, aqueles que revestem a natureza de “lei moral”, universalmente e perpetuamente válidos, Selma Ferraz chega a uma conclusão negativa. A autora sustenta, com apoio em Hayek<sup>125</sup>, que a defesa de uma “*ordem social espontânea*” é o “único meio possível à consolidação de uma sociedade livre e justa” e, portanto, deve-se reconhecer “a impossibilidade de atribuir à ordem econômica a capacidade de fazê-lo [a construção de uma sociedade livre e justa] através da criação de leis fiscais discriminatórias ou de qualquer outra medida que não vise o desenvolvimento intelectual”<sup>126</sup>. Vê, assim, filosoficamente, a busca do pleno emprego, como uma “opção política de cunho teleológico (válido localmente e temporariamente)”<sup>127</sup>. Verdadeiro princípio ontológico, para Selma Ferraz, é a valorização do trabalho humano, o qual não é garantido pela geração artificial de empregos, mas sim pela promoção do desenvolvimento vocacional das pessoas<sup>128</sup>. Para André Ramos Tavares, a partir desse princípio as políticas econômicas do Estado devem proporcionar um maior aproveitamento da força de trabalho pelo mercado<sup>129</sup>.

Há que se relacionar ainda a busca do pleno emprego com a concorrência. Primeiro, porque em um ambiente pouco competitivo a tendência é de concentração do poder econômico e, com isso, de redução dos postos de trabalho. Aqui o princípio se liga também ao tratamento favorecido e diferenciado às micro e pequenas empresas, pois como se viu acima, são estabelecimentos que absorvem grande parte da mão-de-obra nacional e multiplica o número de agentes econômicos no mercado. E, segundo, porque, dentro de um mesmo setor econômico, certas empresas podem optar pela mecanização e automação do seu processo produtivo em detrimento de outras que empregam muito mais mão-de-obra, o que cria uma vantagem comparativa para as primeiras em função da alta tributação sobre a folha de salários.

<sup>124</sup> “Curso de Direito Constitucional”. 27ª ed., São Paulo: Saraiva, 2001, p.356.

<sup>125</sup> Notadamente na obra “Law, Legislation ad Liberty” e mais especificamente no tomo “The Mirage of social Justice”, Chicago: The University of Chicago Press, 1976.

<sup>126</sup> “Princípios da Ordem Econômica e o Conceito de *Sociedade Justa*”, in Princípios e Limites da Tributação, vol. II, coord. Roberto Ferraz, São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 197 e 199.

<sup>127</sup> “Princípios da...”, op. cit., p. 205.

<sup>128</sup> “Princípios da...”, op. cit., p. 211.

<sup>129</sup> “Direito Constitucional Econômico”. São Paulo: Método, 2003, p.217.

### 3.6.2. Definição do princípio da busca do pleno emprego

Talvez o melhor ponto de partida para uma clara definição do princípio da busca do pleno emprego seja a Constituição de Weimar. Apesar de não se utilizar dessa expressão, o texto constitucional alemão de 1919 prescrevia que “todo cidadão, sem prejuízo de sua liberdade pessoal, tem o dever moral de exercer as suas forças físicas e mentais, conforme o bem estar da coletividade”, bem como que “A todo cidadão deve ser dada a oportunidade de ganhar a vida pelo trabalho produtivo [*die Möglichkeit gegeben werden, durch wirtschaftliche Arbeit seinen Unterhalt zu erwerben*]. Enquanto não puder ter uma oportunidade adequada de trabalho, será assegurada a sua necessária subsistência” (artigo 163)<sup>130</sup>.

Pode-se extrair do dispositivo duas acepções distintas para a construção de um conceito, a primeira *ontológica* e, a segunda, propriamente *jurídica*.

Juridicamente, acredita-se que a busca do pleno emprego é um princípio jurídico impositivo, o qual, segundo a classificação de Canotilho<sup>131</sup>, “*no âmbito da constituição dirigente, impõe aos órgãos do Estado, sobretudo ao legislador, a realização de fins e a execução de tarefas*”. Dentre estes fins está o direito de todos os cidadãos de exercer um trabalho produtivo que lhe traga sustento suficiente. O trabalho, aliás, é reconhecido pela Constituição como um direito social (art. 6º). Isto não quer dizer, simplesmente, que a política econômica do Estado deve estar orientada para o aumento da produção industrial, o investimento em infra-estrutura e o crescimento econômico, o que acaba por alavancar a criação de postos de trabalho. Certo é que em razão desse princípio não pode o Estado adotar “políticas públicas recessivas”<sup>132</sup>, mas a busca do pleno emprego não se apega meramente à promoção de desenvolvimento econômico. Garantir a todos um trabalho produtivo, também exige políticas públicas de apoio a pessoas que dificilmente são absorvidas *espontaneamente* pelo mercado de trabalho, como os deficientes, os ex-presidiários, os trabalhadores sem experiência e os idosos. Cabe ao Estado dar incentivo às empresas para que *todos*, sem distinção de sexo, raça, condição física, idade, vida pregressa, crença religiosa etc., possam

<sup>130</sup> Tradução livre do original: “Artikel 163. (1) Jeder Deutsche hat unbeschadet seiner persönlichen Freiheit die sittliche Pflicht, seine geistigen und körperlichen Kräfte so zu betätigen, wie es das Wohl der Gesamtheit erfordert. (2) Jedem Deutschen soll die Möglichkeit gegeben werden, durch wirtschaftliche Arbeit seinen Unterhalt zu erwerben. Soweit ihm angemessene Arbeitsgelegenheit nicht nachgewiesen werden kann, wird für seinen notwendigen Unterhalt gesorgt”.

<sup>131</sup> “Direito Constitucional”, 5ª ed., Coimbra: Almedina, 1992, p. 179 (itálico original).

<sup>132</sup> GRAU, Eros. “A Ordem...”, op. cit., p. 254.

exercer esse direito. Exemplo prático disso é a Lei nº 8.213/1991 que obriga empresas com 100 (cem) ou mais funcionários a destinar de 2% (dois por cento) a 5% (cinco por cento) dos postos de trabalho a pessoas reabilitadas ou portadoras de deficiência<sup>133</sup>.

Também a nova Lei de Falências e Recuperação Judicial, Lei nº 11.101/05, fundada no princípio da preservação da empresa, e que permite o arrendamento judicial dos estabelecimentos para ex-funcionários organizados em cooperativas, também pode ser considerada como um instrumento legal orientado pelo princípio da busca do pleno emprego e da valorização do trabalho humano.

Portanto, não se deve apenas perseguir a “expansão das oportunidades de emprego” – expressão empregada pela Constituição de 1967 (artigo 160, inciso VI) para referir a tal princípio –, mas também a manutenção dos níveis de emprego e a absorção/recolocação de pessoas que normalmente não teriam condições de competir no mercado de trabalho, seja por deficiência física, mental, idade avançada, vida pregressa, inexperiência etc.

<sup>133</sup> Outras obrigações são impostas pela Lei nº 8.213/1991 com o intuito de recolocação profissional de pessoas reabilitadas ou com alguma deficiência. Vejam-se alguns dispositivos:

“Art. 89. A habilitação e a reabilitação profissional e social deverão proporcionar ao beneficiário incapacitado parcial ou totalmente para o trabalho, e às pessoas portadoras de deficiência, os meios para a (re)educação e de (re)adaptação profissional e social indicados para participar do mercado de trabalho e do contexto em que vive.

Parágrafo único. A reabilitação profissional compreende:

a) o fornecimento de aparelho de prótese, órtese e instrumentos de auxílio para locomoção quando a perda ou redução da capacidade funcional puder ser atenuada por seu uso e dos equipamentos necessários à habilitação e reabilitação social e profissional;

b) a reparação ou a substituição dos aparelhos mencionados no inciso anterior, desgastados pelo uso normal ou por ocorrência estranha à vontade do beneficiário;

c) o transporte do acidentado do trabalho, quando necessário.

Art. 90. A prestação de que trata o artigo anterior é devida em caráter obrigatório aos segurados, inclusive aposentados e, na medida das possibilidades do órgão da Previdência Social, aos seus dependentes.

Art. 91. Será concedido, no caso de habilitação e reabilitação profissional, auxílio para tratamento ou exame fora do domicílio do beneficiário, conforme dispuser o Regulamento.

Art. 92. Concluído o processo de habilitação ou reabilitação social e profissional, a Previdência Social emitirá certificado individual, indicando as atividades que poderão ser exercidas pelo beneficiário, nada impedindo que este exerça outra atividade para a qual se capacitar.

Art. 93. A empresa com 100 (cem) ou mais empregados está obrigada a preencher de 2% (dois por cento) a 5% (cinco por cento) dos seus cargos com beneficiários reabilitados ou pessoas portadoras de deficiência, habilitadas, na seguinte proporção:

I - até 200 empregados.....	2%;
II - de 201 a 500.....	3%;
III - de 501 a 1.000.....	4%;
IV - de 1.001 em diante. ....	5%.

§ 1º A dispensa de trabalhador reabilitado ou de deficiente habilitado ao final de contrato por prazo determinado de mais de 90 (noventa) dias, e a imotivada, no contrato por prazo indeterminado, só poderá ocorrer após a contratação de substituto de condição semelhante.

§ 2º O Ministério do Trabalho e da Previdência Social deverá gerar estatísticas sobre o total de empregados e as vagas preenchidas por reabilitados e deficientes habilitados, fornecendo-as, quando solicitadas, aos sindicatos ou entidades representativas dos empregados.

Ademais, como se disse, há que se levar em conta a acepção ontológica do pleno emprego e da valorização do trabalho humano. Isto porque, o trabalho é também dever moral (*sittliche Pflicht*) a ser exercido em função do bem estar da coletividade (*wie es das Wohl der Gesamtheit erfordert*). Nesse sentido, razão assiste a Selma Ferraz quando assevera que o trabalho, “antes compreendido como sacrifício”, hoje assume a “condição de meio de expressão espiritual”<sup>134</sup>. A busca do pleno emprego deve, assim, também, orientar as políticas públicas do Estado para promover o desenvolvimento vocacional dos cidadãos.

### 3.6.3. O uso da tributação a partir da busca do pleno emprego

Percebe-se de plano que a tributação encontra aqui terreno fértil de atuação. Para Luís Eduardo Schoueri, uma norma tributária com vistas à realização do princípio da busca do pleno emprego deve atuar para premiar “a atividade geradora de empregos, em relação à especulativa”. Como exemplo, cita o § 9º do artigo 195 da Constituição, na medida em que admite, para as contribuições sociais, a instituição de alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra<sup>135</sup>. Segundo André Elali, “Em termos claros, coloca-se o emprego como um elemento fundamental no equilíbrio das relações econômicas, devendo o Estado promover políticas públicas hábeis para que o mercado absorva o máximo possível do trabalho disponível”, mas o autor faz a importante ressalva de que “essas políticas devem andar juntamente com o tratamento fiscal igual para os iguais, não se permitindo o aumento de ‘desigualdade’ e a queda do nível de competitividade”<sup>136</sup>.

De fato, o uso da tributação como instrumento de realização dos princípios da ordem econômica estará sempre pautado pelo princípio da igualdade, sob pena de se transformar em instrumento de concessão de graças e privilégios, agravando ainda mais o desequilíbrio

---

<sup>134</sup> “Princípios da...”, op. cit., p. 206.

<sup>135</sup> “Normas tributárias...”, op. cit., p. 100.

<sup>136</sup> “Um exame...”, op. cit., p. 244.

econômico contra o qual deve combater. Reprise-se que “a garantia da isonomia se mede não na igualdade, mas no exato dimensionamento das desigualdades”<sup>137</sup>.

Assim, pode-se concluir que, no que toca ao princípio da busca do pleno emprego, o sistema tributário nacional deve atentar para o seguinte:

a) não pode o Estado limitar os direitos sociais do trabalho por meio da imposição de tributos;

b) não pode adotar políticas públicas recessivas;

c) não pode sobrecarregar a folha de salários a ponto de estimular o desemprego;

d) deve promover o crescimento econômico nacional a fim de expandir as oportunidades de trabalho;

e) deve promover também o crescimento econômico regional, para absorver o excedente de mão-de-obra nas regiões menos desenvolvidas do País e obstar o êxodo para as grandes cidades;

f) deve incentivar empresas que utilizam intensiva mão-de-obra, em detrimento da atividade puramente especulativa ou daquela predominantemente mecanizada;

g) deve incentivar as empresas de pequeno porte, em razão do alto nível de empregabilidade do setor, especialmente da mão-de-obra menos qualificada;

h) deve incentivar as empresas para oportunizar a colocação e a recolocação no mercado de trabalho de pessoas com deficiência física, reabilitadas, ex-presidiários, idosos etc.;

i) deve aproximar o setor produtivo das escolas e universidades, proporcionando o acesso dos jovens sem experiência profissional ao mercado de trabalho;

j) deve promover o desenvolvimento vocacional dos trabalhadores, por exemplo, através da expansão dos cursos profissionalizantes – como aqueles oferecidos pelo SENAC – e do apoio direto aos trabalhadores e empreendedores – como o que é dado pelo SEBRAE e pela EMBRAPA no meio rural.

l) especialmente em períodos de crise econômica e/ou de forte desemprego, nacional ou regional, o Estado deve incentivar os setores da atividade econômica que possuam a maior capacidade de rapidamente absorver a mão-de-obra desamparada.

---

<sup>137</sup>

Cf. MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo M. “Simples Nacional...”, op. cit., p. 76.

### 3.7. SUSTENTABILIDADE FISCAL

Delimitado o alcance metodológico do Direito Tributário e demonstrada a relação instrumental da tributação com os princípios da ordem econômica, pode-se agora chegar a um conceito de sustentabilidade fiscal.

A idéia de sustentabilidade, ou de desenvolvimento sustentável, esteve inicialmente ligada à preocupação de compatibilizar o crescimento sócio-econômico dos países com a proteção ao meio ambiente. A Conferência de Estocolmo de 1972 realizada pela Organização das Nações Unidas - ONU foi o primeiro encontro mundial de líderes que teve por objetivo discutir o consumo desenfreado de recursos naturais. Mas foi somente em 1987, após inúmeros estudos realizados pela Comissão Mundial sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento, sob a liderança da primeira-ministra da Noruega, Gro Harlem Brundtland, que a ONU apresentou o seu documento final denominado “Nosso Futuro Comum”, ou simplesmente “Relatório Brundtland”, no qual se propõe um modelo sócio-econômico de *desenvolvimento sustentável* aos países, entendido como “aquele que atende às necessidades do presente sem comprometer a possibilidade de as gerações futuras atenderem às suas necessidades”. Anos mais tarde fora publicada a “Agenda 21”, produto da segunda Conferência das Nações Unidas para o Meio Ambiente e Desenvolvimento realizada no Rio de Janeiro em 1992, conhecida como Eco-92. O documento ressalta, já no preâmbulo, a importância do estudo conjugado entre meio ambiente e desenvolvimento sócio-econômico, por meio do qual “será possível satisfazer às necessidades básicas, elevar o nível da vida de todos, obter ecossistemas melhor protegidos e gerenciados e construir um futuro mais próspero e seguro”<sup>138</sup>.

Percebe-se que o desenvolvimento sustentável se caracteriza não só pelas idéias de eficiência e perenidade, centra-se também no valor moral de solidariedade. Casalta Nabais, por exemplo, afirma a existência atual de um apelo muito forte à solidariedade “universal” e “intergeracional”, o que até mesmo suportaria “uma nova forma de estado – o estado solidário, cuja marca residiria na solidariedade com todos os homens, sejam os homens de hoje, sejam os homens de ontem, sejam os homens de amanhã”. A partir disso, e do estudo

---

<sup>138</sup> Íntegra do texto da Agenda 21 acessível no sítio do Ministério do Meio Ambiente no endereço eletrônico <http://www.mma.gov.br/sitio/index.php?ido=conteudo.monta&idEstrutura=18&idConteudo=575>, consultado em 20 de dezembro de 2009.

sobre os deveres constitucionais fundamentais, também denominados por ele de “custos dos direitos”, o autor português chama a atenção para a necessidade de desfrutarmos de um estado de liberdade “a um preço moderado”<sup>139</sup>, a ser custeado por todos pelo pagamento de tributos.

O conceito de *sustentabilidade fiscal*, ou de tributação sustentável, não consiste apenas na transmutação das características que formam a idéia ecológica de desenvolvimento sustentável. A definição se constrói, principalmente, a partir de elementos *jurídicos* e *político-jurídicos*.

### 3.7.1. Sustentabilidade *jurídica* da tributação

A idéia de sustentabilidade jurídica da tributação se relaciona essencialmente à *unidade sistêmica* do ordenamento jurídico e ao princípio da igualdade. Deve respeitar não só as limitações constitucionais específicas ao poder de tributar – igualdade, capacidade contributiva, generalidade, legalidade, irretroatividade etc. – mas também os objetivos fundamentais da República – liberdade, justiça, solidariedade, erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais e regionais etc. – e os princípios que orientam a ordem econômica nacional.

A partir de uma constituição dirigente como a Constituição Federal de 1988, optante por uma ordem econômica não só fundada em valores como propriedade privada e livre iniciativa, mas também em valores próprios de um Estado Social, não há espaço para “finanças neutras”<sup>140</sup>. Portanto, o Estado não só pode como é sua obrigação perseguir esses valores através da utilização de instrumentos fiscais.

Não fosse assim, teríamos um sistema tributário assistemático, que permitiria a cobrança de um tributo que, por exemplo, privilegiasse uma atividade poluidora em detrimento de uma ambientalmente correta; que permitiria a tributação diferenciada entre

<sup>139</sup> “A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos”, in Revista de Direito Público da Economia – RDPE, ano 5, nº 20, Belo Horizonte, 2007, p. 179.

<sup>140</sup> “É, com efeito, notável que a tributação exerce influências instigantes ou depressivas, na economia em geral. Não existem e não parece que possam existir as sonhadas finanças neutras”. ATALIBA, Geraldo. “Sistema Constitucional Brasileiro”, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 150.



empresas do mesmo setor econômico; ou tributasse mais brandamente empresas que empregam menos mão-de-obra, em detrimento daquelas a que utilizam intensivamente.

O princípio da igualdade é central para o sistema tributário nacional e para uma tributação sustentável, pois uma violação à livre concorrência, à propriedade privada, é antes de tudo uma violação à igualdade. A concessão de um incentivo fiscal que fere a livre concorrência é também inconstitucional porque fere a igualdade e cria um ambiente tributário não sustentável, mas setorizado, compartimentalizado e, assim, assistemático.

Outros elementos essenciais para uma sustentabilidade fiscal são a generalidade, a uniformidade e a transparência da tributação. Com razão afirma Roberto Ferraz: “Não é possível se ter uma tributação razoável, com economicidade e eficiência, buscando diferenciar continuamente atividades e grupos”<sup>141</sup>.

Acredita-se que a tributação, quanto mais generalizada e uniforme, mais eficiente será. Por outro lado, quanto mais setorizada e compartimentada, será menos eficiente. Não apenas porque as normas tributárias devem garantir um mínimo de clareza, certeza e de segurança sobre os elementos materiais das hipóteses de incidência dos tributos, mas também porque a constante criação de microssistemas específicos para cada espécie tributária e para cada setor econômico, ou mesmo para cada espécie de contribuintes, gera uma desordem sistêmica muitas vezes impossível de ser compatibilizada com o programa constitucional delineada para a ordem tributária e para a ordem econômica e social. Não se quer dizer que o ordenamento jurídico veda a instituição de uma tributação diferenciada, mas, por outro lado, que os *discrímens* jurídicos eleitos pelo legislador infraconstitucional devem estar devidamente autorizados pela ordem constitucional, seja ela econômica, social ou tributária, e devem ser aplicados à toda a generalidade de contribuintes.

A disposição do parágrafo 9º do artigo 195 da Constituição, por exemplo, que será mais detidamente estudada adiante, prevê que o legislador pode estabelecer alíquotas e bases de cálculo diferenciadas a depender da utilização intensiva de mão-de-obra. O *discrímen* jurídico, nesse caso, é expresso. O legislador não pode adotar outro critério ou aplicá-lo apenas a algumas atividades econômicas. Certo é, por exemplo, que o setor de mineração emprega grande quantidade de mão-de-obra, porém uma tributação diferenciada aplicada somente a este setor será inconstitucional por violação ao princípio da generalidade e da uniformidade da tributação e, principalmente, ao princípio da igualdade, já que outros

---

<sup>141</sup> “Igualdade na tributação – qual o critério que legitima discriminações em matéria fiscal”, *in* Princípios e Limites da Tributação, São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 510.

diversos setores também utilizam intensiva mão-de-obra, como a construção civil, o automobilístico, o siderúrgico etc.

Portanto, se a intervenção do Estado no domínio econômico é uma realidade incontestável no ordenamento jurídico nacional, ante o modelo constitucional adotado, e se a tributação é um instrumento eficaz dessa intervenção, o legislador deve assumir a responsabilidade de instituir uma tributação diferenciada nos estritos limites dos critérios constitucionais eleitos e aplicá-los a todos os contribuintes que se enquadrem neles.

Uma tributação setorizada, muitas vezes fruto do lobby empresarial, quebra a unidade do sistema tributário nacional e também dificulta, ou impossibilita, a sua necessária correlação prática com as políticas sócio-econômicas que deverão ser realizadas para a consecução dos objetivos da República e dos princípios da ordem econômica e social.

### **3.7.2. Sustentabilidade *político-jurídica* da tributação**

As normas tributárias, não apenas as instituidoras de tributos, devem também respeitar uma lógica *político-jurídica* sustentável, isto é, voltadas para a utilização mais eficiente possível dos recursos econômicos arrecadados, ou impactados por elas, de modo a garantir a realização da ordem econômica e social com estabilidade e maior independência possível das crises econômicas, pensando também nas gerações futuras.

Em outras palavras, como as receitas tributárias são recursos escassos, o sistema tributário deve buscar através de uma política jurídico-fiscal a aplicação desses recursos de modo a realizar com maior eficiência e amplitude possíveis os objetivos fundamentais do Estado. Isto é, produzir o bem-estar social, de hoje e do futuro, retirando da sociedade a menor parcela de renda possível pela via tributária.

A Política Jurídico-Fiscal é, pois, o elo entre a Ciência do Direito em sentido estrito e a Política do Direito em matéria tributária, isto é, a união metodológica interdisciplinar entre os referenciais ético (jurídico) e técnico (econômico). Dizer, por conseguinte, que a Política Jurídico-Fiscal é uma ciência normativa técnica e ética, é afirmar a sua função, como nos ensina Marins, de “buscar a otimização dos recursos disponíveis (*optimum* técnico) sem

sacrifício da realização de certos padrões éticos (*optimum* ético)”. Ou seja: “O que se espera é que o agir político esteja fundado na razão técnica e dirigido para o ideal ético” (<sup>142</sup>).

Tanto a Economia quanto o Direito Tributário admitem um pensar científico empírico e outro normativo. De um lado, produzirão enunciados lógicos a partir da realidade dos sistemas que lhe são próprios, de outro, produzirão enunciados ético-normativos para o aperfeiçoamento desses sistemas. Assim, em matéria tributária, pode-se afirmar que a ética e a moral se prestarão a orientar o cientista no seu exercício normativo, voltado ao aperfeiçoamento da relação jurídico-fiscal. Já o referencial político-jurídico orientará o legislador e o intérprete a buscar pela via tributária a melhor alternativa possível. É o que James Marins sintetiza como o “*optimum* jurídico-fiscal”. Assim, realizar um exercício prospectivo de Política Jurídico-Fiscal é, na verdade, realizar a busca desse *optimum*. Isto se faz, nas palavras do autor, “através de uma análise preponderantemente valorativa, na qual elementos políticos, sociológicos, psicológicos e outros deverão ser tomados em consideração, de modo a fixarem seus pontos de convergência e aproximação com o elemento jurídico, que permitam justificar uma certa pauta técnica de construção de sistemas tributários. Nesse *optimum* tributário estarão reunidas as duas faces da moeda impositiva: ética tributária e eficácia do sistema” (<sup>143</sup>).

A idéia de eficiência de que se trata aqui nem sempre se enquadrará à idéia de justiça distributiva. Muitas vezes se atinge a justiça fiscal, mesmo que em pequena medida a carga tributária não seja pura e matematicamente distribuída de forma igualitária entre toda a sociedade. Por exemplo: é certo que os impostos sobre vendas são, em sua maioria, regressivos – o rico e o pobre pagam o mesmo tributo quando compram um saco de arroz –, mas seria muito mais pernicioso para a eficiência da tributação se as situações fossem individualizadas a ponto de setorizar e compartimentar a incidência fiscal. Para corrigir a injustiça da regressividade dos tributos sobre vendas existem programas de transferência de renda, como o bolsa família, instrumentos de progressividade, dentre outros.

Outro exemplo: as doações diretas feitas pela sociedade ou por meio de instituições beneficentes muitas vezes são mais eficientes que a prestação de serviços sociais ou de caridade social diretamente pelo próprio Estado. O caminho muito mais longo percorrido pelo dinheiro e a natural burocracia estatal são propícios à corrupção, especialmente em um País como o Brasil. Mas, além disso, a miopia decorrente da distância que está o Estado da

---

<sup>142</sup> “O Desafio...”, op. cit., p. 68.

<sup>143</sup> Op. cit., p. 53.

realidade social das comunidades impede a correta eleição das prioridades e, assim, a aplicação economicamente mais eficiente do dinheiro.

São todas questões de política jurídico-fiscal essenciais para se buscar uma sustentabilidade fiscal. Mas isto exige ainda a criação de leis orçamentárias e planos plurianuais que organizem o gasto público, e também a poupança pública, com maior eficiência ética (jurídica) e técnica (econômica), sem deixar o sistema tributário refém dos solavancos da economia.

## 4. O PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA E O CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL

### 4.1. O PRINCÍPIO DA IGUALDADE E A UNIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Uma característica peculiar do sistema tributário brasileiro é a intensa previsão normativa na Constituição Federal. Poucos países no mundo possuem em suas constituições tantos dispositivos dedicados à matéria tributária. No Brasil o sistema tributário é eminentemente um sistema *constitucional* tributário. Outra característica essencial deste sistema é a sua concepção a partir da forma *Federativa* de Estado e da forma *Republicana* de Governo. A ligação é tão estreita que Carrazza<sup>144</sup> chega a elevar estas formas à categoria de princípios jurídicos (princípio federativo e princípio republicano), que como tais orientam e iluminam a interpretação das normas tributárias prescritas na Constituição e na legislação infraconstitucional. O princípio federativo caracteriza o sistema constitucional tributário através da discriminação da competência impositiva da União, dos Estados e dos Municípios; e o princípio republicano através do conteúdo normativo que dele se extrai. Sendo, pois, uma República o poder estatal residirá sempre no povo<sup>145</sup>, bem como toda a iniciativa estatal deverá sempre se orientar pela *igualdade* e deverá promovê-la entre os cidadãos<sup>146</sup>. A igualdade, associada à liberdade, é também o principal pilar da democracia, pois assegura a todos os cidadãos a condição de participar da organização estatal<sup>147</sup>.

A Constituição Federal de 1988 não apenas previu que “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza” (art. 5º, caput), mas também, especificamente, que é vedado aos entes tributantes “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação

<sup>144</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. “Curso de Direito Constitucional Tributário”, 18ª ed., São Paulo: Malheiros, 2002.

<sup>145</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. “Direito Constitucional”, Coimbra: Almedina, 1977, p. 120.

<sup>146</sup> ATALIBA, Geraldo. “Instituições de Direito Público e República”. São Paulo: edição mimeografada, pp. 175-176, *apud* CARRAZZA, Roque Antonio, “Curso de...”, op. cit., p. 50.

<sup>147</sup> Cf. ZILVETI, Fernando Aurélio. “Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva”, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 78 e seguintes.

profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos” (art. 150, inciso II).

A igualdade é um valor tão importante para a nossa República Federativa que na opinião de Souto Maior Borges “A maior limitação ao poder de tributar é o princípio da igualdade”<sup>148</sup>. Mas bem lembra Klaus Tipke, “A *igualdade*, que se distingue da identidade, é *sempre relativa*. O que é completamente igual é idêntico”<sup>149</sup>. O princípio da igualdade pressupõe, pois, uma *relação* de igualdade entre os contribuintes ou entre situações fáticas.

Isso se traduz, em primeiro lugar, na proibição de “regalias tributárias”<sup>150</sup>. Corolários do princípio da igualdade, nessa acepção, são os princípios da generalidade e da universalidade, segundo os quais todos os cidadãos e todas as atividades econômicas devem ser atingidos pela tributação<sup>151</sup>. Se a finalidade precípua dos tributos é dotar o Estado dos recursos financeiros necessários para a realização do interesse coletivo, ou do bem-comum<sup>152</sup>, então o encargo fiscal deverá ser distribuído a todos. O Estado não pode excluir do alcance da lei tributária determinados contribuintes ou setores econômicos – exceto em casos de isenção ou imunidade – sob pena de sobrecarregar desigualmente os outros contribuintes ou os outros setores. Trata-se da igualdade *perante a lei*, que segundo Kelsen, nada mais significa do que a

<sup>148</sup> BORGES, José Souto Maior. “A isonomia tributária na Constituição de 1988”, in Revista de Direito Tributário n° 64, p. 12.

<sup>149</sup> “Princípio de igualdade e idéia de sistema no Direito Tributário”, in Direito Tributário – Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira, coord. Brandão Machado, São Paulo: Saraiva, 1984, p. 519.

<sup>150</sup> Partindo da análise da *equal protection of the law*, norma incluída pela 14ª Emenda à Constituição norte-americana, afirma Sampaio Dória o seguinte: “Concebido originalmente como instrumento de supressão de privilégios *políticos de classes*, o princípio da igualdade haveria de eliminar-lhes, também, as imemorais *regalias tributárias*, regendo-se as franquias fiscais antes por considerações de ordem social que por acidentes de nascimento” (“Direito Constitucional Tributário e *Due Process of Law*”, 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 135, destaques no original).

<sup>151</sup> Cf. TIPKE, Klaus. “Princípio de...”, op. cit., p. 517. Assim também dispõe Fernando Aurélio Zilveti: “No mesmo sentido da aplicação do princípio da igualdade na tributação e em respeito ao princípio da capacidade contributiva, é defeso ao estado atingir apenas um ou alguns contribuintes, deixando a salvo outros que, comprovadamente, estejam em igual situação. Para tanto, existe o princípio da generalidade, que veda ao Estado a adoção de medidas que resultem em privilégios tributários para determinado setor dos contribuintes. Exige, também, o mesmo princípio, que se distribua a tributação para todos aqueles que manifestem capacidade contributiva, exceto, em circunstâncias especialíssimas, aqueles imunes ou isentos” (“Princípios de...”, op. cit., p. 343).

<sup>152</sup> Uma vez que, através da sua mútua cooperação, os homens buscam na sociedade uma forma de conservação e de proteção de seus bens, seria ilógico pensar que a finalidade social fosse a de prejudicar seus associados. Esse mesmo argumento foi utilizado por Rousseau para afirmar o poder do “soberano”, ou “corpo político”, e para, posteriormente, sustentar que “a vontade geral é sempre certa e tende sempre à utilidade pública” (“Do Contrato Social”, coleção Os Pensadores, 2ª ed., São Paulo: Abril Cultural, 1978, Livro I, Capítulo VI, p. 35). Com efeito, o propósito da sociedade não pode ser outro que não a busca pelo bem comum. Nesse jaez assenta o seu entendimento DALMO DALLARI, pois “essa finalidade deverá ser algo, um valor, um bem, que todos considerem como tal, daí a primeira conclusão de que a finalidade social é o bem comum”. E, oportunamente, coleciona uma definição do que seja bem comum segundo a Encíclica n. II, 58, *Pacem in Terris*, do Papa JOÃO XXIII, segundo a qual: “O bem comum consiste no conjunto de todas as condições de vida social que consintam e favoreçam o desenvolvimento integral da personalidade humana” (“Elementos de Teoria Geral do Estado”, 17ª ed., São Paulo: Saraiva, 1993, p. 19).

regularidade da aplicação do direito em geral<sup>153</sup>, ou, então, nas palavras de Humberto Ávila, a busca pelos ideais de “*equidade, generalidade, impessoalidade, objetividade, legitimidade, pluralidade e representatividade* no exercício das competências atribuídas aos entes federados”<sup>154</sup>.

Mas isto não quer dizer, como anota Sampaio Dória, que o sistema tributário se funda na absoluta igualdade tributária. “A natural diversidade dos objetos e pessoas alcançadas pela tributação, assim como as importantíssimas finalidades extrafiscais de conteúdo social ou econômico, que revestem modernamente os instrumentos de ação fiscal, tornam verdadeiramente impossível a absoluta igualdade tributária”<sup>155</sup>.

De fato, partindo-se de uma ordem constitucional preocupada com a garantia de inúmeros direitos fundamentais e com a formação de uma dada ordem econômica e social, como a ordem constitucional brasileira, e diante da desigualdade extrema das condições sócio-econômicas dos contribuintes, ou mesmo das condições de aplicabilidade da lei tributária nas diferentes regiões do País<sup>156</sup>, não há como se pensar um sistema tributário fundado numa uniformidade absoluta. São precisamente estas desigualdades é que darão a medida para o tratamento fiscal igualitário. Dito de outra forma, nas palavras de Sampaio Dória, “A exigência da igualdade fiscal deve, pois, se harmonizar com as desigualdades econômicas, ou de outra natureza, em função das quais, e somente delas, o poder tributário se há de exercer com justiça”<sup>157</sup>.

Precisamente a partir desse raciocínio é que se invoca o jargão – pseudo-aristotélico<sup>158</sup> – de que se devem “tratar os iguais de forma igual e os desiguais de forma desigual, na medida das suas desigualdades”. Esta afirmação pode ser colida na passagem clássica de Ruy Barbosa, na sua “Oração aos Moços”, para quem “A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desiguam”<sup>159</sup>, ou, então, na

<sup>153</sup> Cf. “Teoria Pura do Direito”, 6ª ed., Trad. João Baptista Machado, São Paulo: Martins Fontes, 1998, pp. 99-100.

<sup>154</sup> “Sistema Constitucional...”, op. cit., p. 335 (destaques no original).

<sup>155</sup> “Direito Constitucional...”, op. cit., p. 127. Mais adiante repete o autor: “Mas, embora se proibissem discriminações baseadas em arbitrários *status* sociais, não se poderia inferir do princípio da igualdade, conforme sublinhamos, o corolário da absoluta uniformidade tributária, pelas injustiças que geraria, em virtude das acentuadas diferenças econômicas entre os contribuintes” (p. 136).

<sup>156</sup> Exemplo disso é o já citado caso da substituição tributária para frente, por meio do qual se buscou equilibrar a concorrência – e, portanto, a igualdade – entre as concessionárias de veículos sediadas nas regiões norte e nordeste e sul e sudeste.

<sup>157</sup> DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio, “Direito Constitucional...”, op. cit., p. 136.

<sup>158</sup> Sobre a equivocada atribuição dessa afirmação à Aristóteles, vide a crítica de Roberto Ferraz no artigo “Igualdade na...”, op. cit., especialmente pp. 450-455.

<sup>159</sup> Cf. 18ª ed., Rio de Janeiro: Edouard, 2001, p. 55.

obra de Norberto Bobbio, segundo o qual “Por regra de justiça, entende-se a regra segundo a qual se devem tratar os iguais de modo igual e os desiguais de modo desigual”<sup>160</sup>. Em lúcida crítica sobre a aceitação unânime desta sentença, quando considerada em si mesma, Roberto Ferraz assevera ser conceito “totalmente vazio de conteúdo”. Isto porque “efetivamente, se examinarmos a frase, verificaremos que nada mais significa além de que seria igualitário tratar diferentemente as pessoas de acordo com suas diferenças”, mas “Como todos são diferentes, todos haveriam de ser tratados diferentemente, inexistindo, portanto, critério algum de igualdade indicado naquela formulação (mas, pelo contrário, apenas diversidade)”<sup>161</sup>. Por isso a lição de Klaus Tipke de que “*Ohne ein Prinzip ist Vergleichung nicht möglich*”, isto é, “sem um princípio, a comparação não é possível”. Os princípios são o critério de comparação, sem o qual “falta à aplicação do princípio da igualdade um padrão (*Maßstab*) e, portanto, a base”<sup>162</sup>. Mas a eleição do critério de comparação deve respeitar a unidade sistêmica do ordenamento, isto é, deve refletir um ou mais valores constitucionalmente protegidos. Nesse sentido, o princípio da igualdade atua de forma a impedir que o legislador, quando instituir um tratamento fiscal diferenciado, baseado em certo critério distintivo, anule a coerência resultante daqueles valores<sup>163</sup>. “*A inconseqüência de medir com duas medidas quebra o sistema e conduz a um tratamento desigual de vários grupos que se encontram nas mesmas condições relevantes*”<sup>164</sup>.

<sup>160</sup> “Igualdade e Liberdade”, 5ª ed., São Paulo: Edouard, 2002, p. 16.

<sup>161</sup> “Igualdade na...”, op. cit., p. 452.

<sup>162</sup> Tradução livre do original: “*Ohne ein Prinzip ist Vergleichung nicht möglich, fehlt der Anwendung des Gleichheitssatz der Maßstab und damit die Grundlage*”. Na mesma passagem, ainda se lê o seguinte: “(...) a ausência de princípios é um abuso do poder legislativo discricionário, ou arbitrariedade, e, portanto, uma violação fundamental contra o princípio da igualdade e ao mesmo tempo contra a justiça” (...) [(...) ist Prinzipienlosigkeit Mißbrauch der gesetzgeberischen Gestaltungsmacht oder Willkür und damit ein Grunverstoß gegen den Gleichheitssatz und zugleich gegen die Gerechtigkeit” (“Die Steuerrechtsordnung”, vol. I, Köln: Otto Schmidt, 1993, p. 354, destaques no original).

<sup>163</sup> Cf. TIPKE, Klaus. “Princípio de...”, op. cit., p. 517-518 (destaques no original). Vejam-se as palavras do autor: “Quando se pretende aplicar corretamente o princípio de igualdade, deve-se apurar a exata relação, perguntando-se: igual em relação a quê (em que relação)? Quaisquer diferenças podem, pois, não justificar o tratamento desigual. Para a comparação relativa torna-se necessário um critério de comparação. Logra-se extrair um critério concreto de comparação do *princípio de sistematização*, isto é, do motivo ou da valoração que constitui o fundamento da lei. (...) O legislador impõe os princípios de ordenamento jurídico-tributário como medida de ordenamento de Justiça, mas não é tão soberano a ponto de poder anular a coerência que resulta dos valores. O princípio de igualdade impede exatamente isso. Exige que os princípios estabelecidos sejam aplicados *coerentemente*, isto é, que os valores sejam racionalmente atendidos. Esse é um princípio formal de Justiça. Se um princípio não é aplicado coerentemente, fica afetada a sua logicidade. Ocorre então uma *ruptura do sistema* e indiciariamente uma violação do princípio de igualdade. Como a aplicação do princípio depende de argumentos de um sistema, isto é, de um conjunto de princípios ou valores de um ramo concreto do direito, é necessário que se conheça o sistema desse ramo, por exemplo, o direito tributário, se se pretende aplicar corretamente o princípio de igualdade”.

<sup>164</sup> Cf. TIPKE, Klaus. “Die Steuerrechtsordnung”, op. cit., p. 354, destaques no original. Tradução livre do original “*Inkonsequenz ist Mesen mit zweierlei Maß, ist Systembruch und führt zu Ungleichbehandlung mehrerer Gruppen, die sich in gleichen relevanten (...) Verhältnissen befinden*”.



No Brasil, quando o legislador constituinte previu expressamente que ao legislador ordinário é vedado “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”, parece ter feito referência direta aos privilégios fiscais dos militares e magistrados que, historicamente<sup>165</sup>, eram gracejados com a isenção do imposto sobre a renda. Mas o conteúdo jurídico deste princípio é ainda maior e não se resume apenas à proibição de concessão de regalias fiscais. O poder tributário deverá atender às desigualdades existentes entre os contribuintes, mas também criar distinções, em uma ação afirmativa, em circunstâncias excepcionais, a fim de provocar ou restabelecer uma igualdade de condições. Os critérios para tanto são todos expressamente previstos pela Constituição Federal. O principal deles vem assim descrito no artigo 145, parágrafo 1º, “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Como se verá adiante (item 4.2), trata-se de parâmetro (*Maßstab*) básico para a aferição da igualdade entre os contribuintes. Com efeito, se a finalidade dos tributos é precipuamente gerar recursos financeiros ao Estado para a realização dos interesses da sociedade, nada mais justo que tal encargo se distribua igualitariamente entre todos na medida da capacidade econômica de cada um. Excepcionalmente, porém, quando a finalidade da instituição de certo tributo não é simplesmente fiscal, mas essencialmente extrafiscal, então outros critérios próprios, correspondentes aos princípios jurídicos que orientam o poder de tributar, deverão ser definidos e aplicados a todos os contribuintes ou situações que com eles se identifiquem. Quando, por exemplo, o legislador cria um tributo para incidir sobre uma atividade poluidora, no intuito de induzir o consumo a outra atividade menos nociva, o critério de justiça a justificar a exação não será apenas o da capacidade contributiva, mas a

---

<sup>165</sup> Somente em 1964 fora editada a Emenda Constitucional nº 9 que modificou o inciso III do art. 95 da Constituição de 1946 para incluir a expressão “que, todavia, ficarão sujeitos aos impostos gerais” após a previsão da irredutibilidade salarial dos magistrados. No mesmo sentido assim prescrevia o Decreto-lei nº 2.019/83, o qual, entretanto, foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em razão da superveniência da Constituição Federal de 1988. A decisão ficou assim ementada: “RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. REMUNERAÇÃO DE MAGISTRADOS. IMPOSTO DE RENDA SOBRE A VERBA DE REPRESENTAÇÃO. ISENÇÃO. SUPERVENIÊNCIA DA PROMULGAÇÃO DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. ISONOMIA TRIBUTÁRIA. INSUBSISTÊNCIA DO BENEFÍCIO. 1. O artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, consagrou o princípio da isonomia tributária, que impede a diferença de tratamento entre contribuintes em situação equivalente, vedando qualquer distinção em razão do trabalho, cargo ou função exercidos. 2. Remuneração de magistrados. Isenção do imposto de renda incidente sobre a verba de representação, autorizada pelo Decreto-lei 2.019/83. Superveniência da Carta Federal de 1988 e aplicação incontinenti dos seus artigos 95, III, 150, II, em face do que dispõe o § 1º do artigo 34 do ADCT-CF/88. Consequência: Revogação tácita, com efeitos imediatos, da benesse tributária. Recurso extraordinário não conhecido” (Recurso Extraordinário nº 236.881, Rel. Min. Maurício Corrêa, publicado no Diário da Justiça de 26.04.2002, p. 90).

característica de a atividade causar danos graves ao meio ambiente. Duas empresas com a mesma capacidade contributiva poderão ser diferentemente tributadas se uma delas revestir esta característica e a outra não. Contudo, todas as atividades poluidoras deverão sofrer indistintamente a mesma incidência fiscal, sob pena de se criar uma discriminação injusta contra uma determinada atividade. Não fosse assim, o princípio da igualdade, que num primeiro momento daria o fundamento para a criação do tratamento diferenciado às atividades poluidoras, estaria sendo anulado e violentado por discriminar uma única atividade.

Tratou-se de demonstrar no capítulo anterior que os princípios da ordem econômica e social são verdadeiras limitações constitucionais e o direito tributário deve tratá-los em conjunto. A abertura para que o legislador possa eleger outros critérios que não o da capacidade contributiva é muito estreita e está limitada pela unidade sistêmica do ordenamento jurídico, uma vez que não poderão contrariar os princípios constitucionais que servirão de referência para essa eleição, dentre os quais estão os princípios da ordem econômica. No capítulo precedente foram relatados alguns casos de utilização da tributação com finalidade extrafiscal e, bem assim, de eleição de critérios laterais à capacidade contributiva como, por exemplo, o uso produtivo da propriedade privada (princípio da função social da propriedade), o tratamento favorecido e simplificado das micro e pequenas empresas (princípio da livre-iniciativa e concorrência), o uso de técnicas que comportem risco à vida ou ao meio ambiente (princípio da defesa do meio ambiente), a progressividade da tributação (princípios da justiça social e da redução das desigualdades sociais) etc.

A própria Constituição Federal textualmente foi alterada para prever que a “Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência” (art. 146-A, incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 2003). A alteração é redundante e sequer seria necessária, uma vez que a eleição de outros critérios decorre do próprio princípio da igualdade, na medida em que se busca, afirmativamente, gerar uma igualdade de condições. Não fosse assim, os critérios especiais de tributação somente poderiam ser criados para o fim exclusivo de prevenir distúrbios concorrenciais, porque expressamente prevista tal finalidade. Não é essa a interpretação correta.

O que se quer, aqui, chamar especialmente à atenção é a função central do princípio da igualdade para a unidade sistêmica do ordenamento jurídico-tributário, o qual não apenas impedirá a concessão de privilégios fiscais, mas também impedirá que o legislador ordinário, quando chamado a instituir tratamentos diferenciados, o faça a partir critérios correspondentes

aos princípios constitucionais que orientam o poder de tributar e faça aplicar esses critérios coerentemente e indistintamente a todos os contribuintes ou situações que neles se enquadrem.

#### 4.2. IGUALDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A Constituição Federal previu expressamente critérios que não podem servir de parâmetros para tratamentos diferenciados em matéria tributária. O artigo 150, inciso II, veda “qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”. O artigo 151, inciso I, proíbe a União de instituir tributos não uniformes no território nacional ou que “implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município”. Também é textual o art. 152 ao prever que “É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”. Aplicam-se também as regras gerais de isonomia do artigo 3º, inciso IV, que afirma ser objetivo fundamental da República a promoção do bem de todos “sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”, e do artigo 5º, no tocante à igualdade entre homens e mulheres, brasileiros e estrangeiros etc.

Por outro lado, a Constituição elencou alguns critérios que justificam uma discriminação fiscal. É o caso, por exemplo, do enquadramento de uma atividade como cooperativa (artigo 146, inciso III, alínea “c”); do enquadramento de sociedades como micro ou pequenas empresas, as quais terão um tratamento favorecido e simplificado (artigos 146, inciso III, alínea “d”, e 179); do enquadramento de receitas como decorrentes do exterior, caso em que serão imunes às contribuições sociais (art. 149, §2º); da essencialidade dos produtos, sujeitos à incidência mais branda de IPI e ICMS (artigos 153, §3º, inciso I, e 155, §2º, inciso III), da localização e do uso dos imóveis, que terão alíquotas de IPTU diferentes (artigo 156, §1º, inciso II), do destino de produtos ao exterior, imunes ao IPI, ICMS e ISS (artigos 153, §3º, inciso III, 155, §2º, inciso X, alínea “a” e 156, §3º, inciso II); etc.

Todos estes critérios, todavia, são acessórios do basilar princípio da capacidade contributiva, extraído do artigo 145, §1º, da Constituição Federal, que prescreve que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, bem como do seu artigo 3º, inciso I, que estabelece serem a justiça e a solidariedade objetivos fundamentais da República.

É regra básica conhecida desde Adam Smith, que os tributos, destinados ao financiamento das atividades gerais do Estado, devem ser suportados equitativamente pelos contribuintes “em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta”. É o chamado “cânone da igualdade” de Smith, ao qual se somavam o da “certeza”, o da “comodidade” e o da “economia”<sup>166</sup>.

Já se disse acima sobre a impossibilidade e a injustiça de se ter uma tributação fundada na igualdade absoluta, aritmética, sem levar em conta as desigualdades sociais e econômicas dos contribuintes. É com fundamento nos valores da igualdade e da solidariedade que surge a idéia de todos concorrerem às despesas públicas na medida da capacidade econômica de cada um. Supera-se o “interesse individual comutativo” dos contribuintes em nome do “dever de solidariedade” – utilizando-se das expressões de Francesco Moschetti<sup>167</sup> – de maneira que aqueles que dispõem de mais recursos serão chamados a contribuir mais, ainda que pouco ou nada desfrutem dos gastos públicos. Superar-se, assim, também, a noção de tributo como “preço”, pago ao Estado em contraprestação por seus serviços<sup>168</sup>.

Em um sentido subjetivo, o princípio da capacidade contributiva se revela como uma baliza de proteção a favor da garantia de um mínimo existencial e contra o confisco<sup>169</sup>. Isto é, de um lado, somente devem contribuir aqueles tenham disponibilidade de recursos além de um mínimo necessário para sua subsistência e para uma existência digna; de outro, o tributo não pode representar um custo tão alto a ponto de destruir a propriedade privada<sup>170</sup>. Ainda nesse sentido, o princípio da capacidade contributiva impede que o legislador venha a tipificar

<sup>166</sup> “A Riqueza...”, op. cit., p. 247.

<sup>167</sup> “O princípio da capacidade contributiva”, trad. Flávia Cristina Fagundes e Roberto Ferraz, in *Princípios e Limites da Tributação*, vol. II, coord. Roberto Ferraz, São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 283-284. Onde ainda se lê que: “Solidariedade e capacidade contributiva são dois aspectos da mesma realidade”.

<sup>168</sup> Não cabe aqui tratar das teorias sobre as causas da tributação. Sobre isso, veja-se a obra de Êzio Vanoni, “Natura ed interpretazione delle leggi tributarie”, consultada em sua versão traduzida por Rubens Gomes de Souza “Natureza e interpretação das leis tributárias”, Rio de Janeiro: Finanças, 1932.

<sup>169</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. “Normas Tributárias...”, op. cit., p. 282-287.

<sup>170</sup> Cf. TORRES, Ricardo Lobo. “Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário”, vol. III, Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 164.

fatos que não comportem nenhuma manifestação de riqueza ou que eleja hipóteses de incidência não coerentes com a especificidade do imposto<sup>171</sup>.

Já em uma acepção objetiva, a capacidade contributiva será o critério de comparação, o fator de *discrimen*, a ser aplicado para a igualdade do custeio das despesas públicas<sup>172</sup>. Para Paulo de Barros Carvalho, a classificação pode ser assim explicada: a capacidade contributiva “*absoluta ou objetiva* retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza”; já a “*relativa ou subjetiva* que expressar a repartição do impacto tributário, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento”<sup>173</sup>.

O conceito que se considera mais apurado foi o elaborado por Moschetti. O autor qualifica juridicamente a capacidade econômica como capacidade contributiva pela harmonização deste dado fático (capacidade econômica) com todos os valores que compõe o dever de solidariedade<sup>174</sup>, ou seja, “na qualificação da riqueza (para fins do juízo de capacidade contributiva) tem – como se dizia – também relevância as outras normas da Constituição, que indicam certos bens jurídicos como objeto de particular tutela e promoção”<sup>175</sup>. Como exemplo, o professor italiano afirma que “É aplicação do dever de solidariedade (e da qualificação solidária da capacidade econômica) gravar em menor medida (...) a riqueza obtida em zonas deprimidas ou em zonas assoladas por catástrofes naturais ou em um setor econômico pouco rentável”<sup>176</sup>. Da mesma forma, incentivos fiscais que tutelam e promovem valores sociais e econômicos constitucionalmente consagrados não violam a capacidade contributiva, uma vez que esta deve ser interpretada sistematicamente e, nesses casos, não pode ser identificada sempre como igualdade de custos<sup>177</sup>. Mas assim como os incentivos se coadunam com esse princípio, “Sobre esta premissa se pode também justificar um trato mais gravoso das capacidades econômicas não utilizadas de conformidade com a eleição de valores constitucionais”<sup>178</sup>. É o que justifica, por exemplo, uma tributação mais pesada sobre produtos nocivos à saúde, como o cigarros e as bebidas alcoólicas, sobre atividades muito poluentes, sobre propriedades improdutivas etc.

<sup>171</sup> Cf. MITA, Enrico de. “O princípio da Capacidade Contributiva”, trad. Roberto Ferraz, *in* Princípios e Limites da Tributação, coord. Roberto Ferraz, São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 225.

<sup>172</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. “Normas Tributárias...”, *op. cit.*, especialmente p. 284.

<sup>173</sup> “Curso de Direito Tributário”, 15ª ed., São Paulo: Saraiva, 2003, p. 336.

<sup>174</sup> MOSCHETTI, Francesco. “O princípio...”, *op. cit.*, p. 305.

<sup>175</sup> MOSCHETTI, Francesco. “O princípio...”, *op. cit.*, p. 325.

<sup>176</sup> *Idem.*

<sup>177</sup> MOSCHETTI, Francesco. “O princípio...”, *op. cit.*, p. 326.

<sup>178</sup> MOSCHETTI, Francesco. “O princípio...”, *op. cit.*, p. 328.

Vista assim a capacidade contributiva, com o fez Moschetti, refuta-se automaticamente as teorias que negam o uso extrafiscal dos tributos, por ofensivos à igualdade, ou que sustentam ser a capacidade contributiva um critério inútil em tais casos<sup>179</sup>. Como princípio jurídico que é, não se poderia mesmo simplesmente sustentar o afastamento da capacidade contributiva em detrimento de outros critérios, por mais justificáveis que sejam – acredita-se, como Roberto Ferraz, que os princípios jurídicos não comportam exceções<sup>180</sup>. Em resumo, a capacidade contributiva não é um critério exclusivo para a justa distribuição dos encargos fiscal, todavia, deve ser o critério basilar ainda quando da utilização extrafiscal dos tributos. Sobre isso se retornará no item 4.3 adiante.

#### **4.2.1. Capacidade contributiva e progressividade**

Cabe aqui abrir um parênteses para tratar do instrumento da progressividade, ainda que sumariamente, pois comporá também a conclusão final do trabalho.

A tributação proporcional à capacidade econômica gera, automaticamente, distribuição de riqueza. Quem, por exemplo, não recolhe impostos por estar abaixo da linha mínima de tributação terá acesso aos serviços públicos assim como os que mais contribuem financeiramente. Há distribuição de riqueza porque o cidadão que não contribuiu deixou de despender dinheiro para se beneficiar do serviço público, pago, em última instância, pelos demais que contribuíram. Trata-se de fenômeno inevitável em razão da própria proporcionalidade. Sabe-se, contudo, que a distribuição de riqueza através da tributação não significa obrigatoriamente distribuição de justiça. Há que ser justo o próprio gasto público, isto é, com os recursos arrecadados pelo Estado deverá ser atendido o maior número possível de necessidades básicas da população – "maximização da utilização social do gasto" na expressão de Luciano Benetti Timm<sup>181</sup>. O mesmo afirma Ferreiro Lapatza, para quem a idéia de justiça "defende que o mesmo princípio de capacidade econômica se aplique também à

---

<sup>179</sup> Sobre os autores adeptos a ambas as teorias, vide GODOI, Marciano Seabra de. "Justiça, Igualdade e Direito Tributário", São Paulo: Dialética, 1999.

<sup>180</sup> Vide nota de rodapé nº 81.

<sup>181</sup> "Qual a maneira mais eficiente de prover direitos fundamentais: uma perspectiva de direito e economia?", in "Direitos Fundamentais – orçamento e "reserva do possível", Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, pp. 55 e ss.

despesa pública, e, definitivamente, a toda a atividade estatal, que sempre deve favorecer a quem menos tem e pode. Só assim o instrumento fiscal estará a serviço de uma maior igualdade e de uma transformação progressiva da sociedade”<sup>182</sup>.

Mas essa distribuição de riquezas pode ser ainda mais intensificada através da tributação progressiva, na qual além de proporcional a medida do tributo sofre um incremento acima da proporção. Em sociedades mais desenvolvidas, em que não há diferenças sociais relevantes, é desnecessário, por exemplo, falar em tributação progressiva. Imaginemos que em um país a média do maior salário pago a um cidadão não ultrapasse cinco vezes a média do menor salário. Não haverá nenhum sentido a imposição de alíquotas progressivas. Este é precisamente o caso da França, onde inúmeros debates estão sendo suscitados para se abolir a progressividade dos tributos. Friedrich August von Hayeck, por exemplo, é um dos renomados autores que se colocam com firmeza contra a progressividade. Combatendo os autores que vêm na progressividade um princípio jurídico, assevera Hayeck que "A qualquer um que contemple realisticamente o processo social, será possível oferecer pouca confiabilidade ao dizer que um princípio, se for conduzido muito longe, será reconhecidamente perigoso, e apenas terá efeitos benéficos se for usado com moderação"<sup>183</sup>. Não obstante tal posição, acredita-se que a progressividade é consente com o dever de solidariedade mesmo em países que não apresentam grandes desigualdades econômico-sociais. É o caso, por exemplo, da Itália, cuja Constituição expressamente prescreve que “*Il sistema tributario è informato a criteri di progressività*” (artículo 53). Sobre tal dispositivo é precioso o comentário do professor da *Università di Firenze* Pasquale Russo<sup>184</sup>:

Não há dúvida de que a sujeição às obrigações tributárias numa medida não proporcional mas crescente, em função do aumento da base tributável, leva em conta a circunstância segundo a qual o sacrifício que recai sobre o indivíduo pela prestação para as despesas públicas torna-se tanto maior quanto menor for a riqueza por ele possuída, e vice-versa; ademais, oferece ao Estado a possibilidade de obter os meios de como justificar, por meio da intervenção pública na vida dos consociados, uma ação igualitária voltada para remover os obstáculos de ordem econômica e substancial que limitam de fato a liberdade e a igualdade dos cidadãos.

Nada mais é necessário ser dito, tamanha a precisão do autor. A afirmação, além de factível, mostra a harmonia que existe entre capacidade contributiva e progressividade. Basta

<sup>182</sup> “Direito Tributário – Teoria Geral do Tributo”, Barueri, SP: Manole; Espanha, ES: Marcial Pons, 2007, p. 27.

<sup>183</sup> “Reexaminando a Taxação Progressiva”, trad. Roberto Ferraz in “Princípios e Limites da Tributação”, coord. Roberto Ferraz, São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 741-764.

<sup>184</sup> “Os princípios fundamentais”, trad. Dalton Dallazem, in Princípios e Limites da Tributação, coord. Roberto Ferraz, São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 405.

analisar o seguinte caso hipotético: uma alíquota de imposto sobre a renda de 27,5% e dois contribuintes, um com rendimento de R\$ 1.000,00 e outro de R\$ 10.000,00; parece claro que, não obstante a proporção, os R\$ 275 que serão sacados do rendimento do primeiro contribuinte é muito mais representativo, para ele, do que os R\$ 2.750 que serão sacados do segundo; não é absurdo concluir, pois, que o segundo possui maior capacidade contributiva que o primeiro.

No Brasil, a Constituição Federal prevê expressamente que serão informados pelo critério da progressividade o imposto sobre a renda (artigo 153, §2º, inciso I), o imposto sobre a propriedade territorial rural (artigo 153, §4º, inciso I), o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (artigo 156, §1º, inciso I). No entanto, não há nenhuma vedação ao uso da tributação progressiva em outras espécies de tributos, pois é um instrumento de afirmação da igualdade, isto é, de aplicação positiva do princípio da igualdade.

#### 4.3. IGUALDADE E REGULAÇÃO ECONÔMICA

Michel Bouvier, professor de finanças pública na Universidade de Paris-Sorbonne, em artigo sobre “A questão do imposto ideal”, assevera que a justiça fiscal se associa à aplicação do princípio da igualdade em matéria tributária. Mas ressalva a dificuldade prática disso, porque, não há uma “medida comum que permita se estar assegurado sobre a definição de justiça em geral e de justiça fiscal e particular”<sup>185</sup>. É que não obstante a capacidade contributiva seja o critério mais básico de justiça fiscal, por vezes o uso da tributação com finalidades extrafiscais exige a sua harmonização com outros critérios. Segundo Klaus Tipke “Enquanto geralmente merecem o nome de ‘sistemas’, os ordenamentos de direito tributário não são em regra sistemas monísticos, mas *pluralísticos*”, isto é, “Fundam-se não apenas em normas que devem remontar a *um* princípio, por exemplo, o princípio da capacidade contributiva, mas também em dispositivos suficientes para caracterizar o princípio do Estado Social, afora dispositivos de simplificação”<sup>186</sup>.

---

<sup>185</sup> “A questão do imposto ideal”, *in* Princípios e Limites da Tributação, vol. II, coord. Roberto Ferraz, São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 185.

<sup>186</sup> “Princípio de...”, *op. cit.*, p. 523.



Como se viu, há casos em que contribuintes de idêntica capacidade econômica são tributados em graus distintos, como no caso de consumidores de álcool e tabaco. Não possuem capacidade econômica maior que a de outros consumidores, mas sofrem uma incidência fiscal maior por razões de ordem social, de saúde pública. Esta tributação diferenciada não viola o princípio da capacidade contributiva, mas o compatibiliza com outro princípio, o da defesa da saúde (artigos 23, II, e 24, XII, da Constituição Federal).

As novas exigências dos Estados Sociais, que incorporam valores sociais e econômicos em suas políticas fiscais, abriram espaço para a adoção de outros critérios de justiça em matéria tributária<sup>187</sup>, aliados ao da capacidade econômica. Ainda na década de 50 do século passado Samuelson dizia que o sistema tributário deveria proporcionar além dos níveis de receita, altas taxas de crescimento do produto nacional, bem como prevenir a sociedade contra possíveis oscilações dos níveis de emprego e de preços<sup>188</sup>. Fritz Neumark, anos mais tarde, também incluiu princípios de ordem predominantemente econômica na lista dos que devem orientar o fenômeno tributário<sup>189</sup>.

Sobre o contexto histórico atual, relativo à aplicação do princípio da igualdade, ensina Roberto Ferraz que “A exclusão de critérios distintivos constitui o núcleo que caracterizou o primeiro momento de afirmação do princípio da igualdade – no aspecto negativo de possibilidade de constituição de privilégios por nascimento etc. – ao passo que a escolha de critérios distintivos positivos é que vai caracterizar o momento atual de busca de igualdade material”<sup>190</sup>. Quando o Estado intervir na ordem econômica e social por meio da tributação são esses “critérios distintivos positivos” que orientarão o legislador e garantirão a igualdade material. Sobre isso vale transcrever a lição de Luís Eduardo Schoueri<sup>191</sup>:

---

<sup>187</sup> Não obstante Klaus Tipke admita um afastamento do princípio da capacidade contributiva por outros princípios, o que não se coaduna propriamente com a noção de princípio adotada neste trabalho, os quais não comportam exceções, vale transcrever a seguinte passagem: “Enquanto o princípio da tributação segundo a capacidade contributiva constituir princípio fundamental, impostos que olvidam esse princípio ou o contrariam estarão a denotar desigualdade da carga tributária total. Normas que restringem ou até esvaziam a determinação geral do sujeito tributário, do objeto do imposto, das bases de cálculo ou da tarifa (alíquota) violam indiciariamente o princípio de igualdade, a menos que apenas sirvam para ter em conta, em casos atípicos, uma capacidade contributiva reduzida, ou estejam fundadas em outro princípio, por exemplo, no princípio do Estado social” (“Princípios de...”, op. cit., p. 525).

<sup>188</sup> Cf. SAMUELSON, Paul Anthony. “Introdução à Análise Econômica”, trad. Luiz Carlos do Nascimento Silva, Rio de Janeiro: Agir, 1958.

<sup>189</sup> Cf. “Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik”, consultado em sua versão em espanhol, “Princípios de la Imposicion”, 2ª ed., trad. Luis Gutiérrez Andrés, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994. O autor alemão classifica os princípios de imposição em princípios orçamentário-fiscais, princípios político-sociais e éticos, princípios político-econômicos e em princípios jurídico-tributários e técnico-tributários (p. 54).

<sup>190</sup> “Igualdade na...”, op. cit., p. 478.

<sup>191</sup> “Normas tributárias...”, op. cit., p. 288 e 291.

Também na implementação dos objetivos positivos do Estado haverá campo para discriminações lícitas. Havendo, no seio da Constituição Econômica brasileira sua finalidade, definida como a construção de uma sociedade na qual seja valorizada a pessoa humana, com existência digna, num ambiente de justiça social, encontram-se as primeiras balizas que justificarão uma discriminação lícita por parte do Estado. Por outro lado, conforme já estudado acima, tais objetivos não se haverão de alcançar a todo custo: haverão eles de atender o binômio valorização do trabalho humano e livre iniciativa, de que trata o artigo 170, *caput* do texto constitucional, como explicitação dos valores sociais inscritos no inciso IV do artigo 1º da Constituição Federal, que são princípios fundamentais da República. Sob o prisma da igualdade, dir-se-á que apenas será razoável a discriminação quando conforme àqueles valores sociais. Atendidos tais pressupostos, caberá ver se os princípios da Ordem Econômica são atendidos com a desigualação proposta. (...)

Em certa medida, capacidade contributiva e os princípios da Ordem Econômica podem compreender-se mesmo numa relação de integração, já que ambos servem para atingir a mesma finalidade preconizada pela Constituição Federal, consubstanciada nos princípios da justiça e solidariedade.

Constata-se, assim, que o princípio da capacidade contributiva passa a ser apenas *um entre vários fatores de discriminação*, todos baseados nos mesmos valores e voltados à mesma finalidade. A igualdade não se mede apenas a partir da capacidade contributiva: é possível haver efeitos indutores diversos, impostos pela mesma lei, a contribuintes com idêntica capacidade contributiva. Nesse caso, importará examinar se há fator (diversos da capacidade contributiva) que justifique a discriminação.

Para Ferreiro Lapatza, não obstante a Constituição Espanhola conceba os tributos para o fins exclusivo de contribuir “*al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica*”<sup>192</sup>, como prescreve o seu artigo 31.1, “isto não impede, é claro, a utilização do sistema fiscal como um instrumento a serviço da política econômica do Estado, pois o sustento da despesa pública não significa apenas financiamento dos gastos que efetivamente devam se realizar”. Explica que “O sustento da despesa pública pode propiciar e exigir tanto um déficit como um superávit orçamentário, assim como o desalento ou o incentivo de determinadas atividades econômicas que influam significativamente na marcha geral da economia e, em conseqüência, no nível e na distribuição eqüitativa da despesa, também exigida pelo art. 31 da CE”<sup>193</sup>. A partir, então, desse conceito de “sustento da despesa pública” admite que o legislador está autorizado a instituir tributos com finalidades extrafiscais.

A lição do professor catedrático da Universidade de Barcelona pode perfeitamente ser incorporada ao ordenamento jurídico nacional. A previsão de uma tributação diferenciada para empresas que tenham meios de produção menos poluentes, por exemplo, é uma medida

<sup>192</sup> ESPANHA. Constitución Española, sancionada por S. M. el Rey el 27 de diciembre de 1978.

<sup>193</sup> “Direito Tributário...”, op. cit., p. 25.

de regulação econômica, parametrizada pelo princípio da defesa do meio ambiente, que propõe um equilíbrio na distribuição equitativa da despesa pública. Assim, atividades ou empresas mais poluidoras sofrerão o maior encargo. No caso de atividades que possuam regimes especiais de previdência em razão do alto grau de insalubridade, como provocam maior impacto no sustento da despesa pública previdenciária, é medida de justiça, de igualdade, que tenham maior incidência de contribuições sociais. O mesmo pode ser dito para empresas que utilizam intensiva mão-de-obra, em detrimento daquelas que mecanizam seu processo produtivo: uma tributação mais favorecida para aquelas se justifica pelo reflexo positivo que provocam em relação aos princípios da busca do pleno emprego e da valorização do trabalho humano. Aliam-se os critérios da capacidade contributiva e da utilização intensiva de mão-de-obra, já que o tratamento diferenciado levará em consideração, primeiro, empresas com a mesma capacidade econômica e, segundo, o grau díspare de empregabilidade.

#### 4.4. LIMITES À ELEIÇÃO DOS CRITÉRIOS DE JUSTIÇA

Apesar da atenção que se deu para o uso extrafiscal da tributação e, assim, a eleição de critérios complementares à capacidade contributiva, deve-se ressaltar o seu caráter extraordinário. “A igualdade exige como regra a uniformidade de tratamento, que haverá de ser aplicada à imensa maioria dos casos, sendo muitíssimo excepcional que se configurem situações justificadoras de tratamento diferenciado”<sup>194</sup>. O legislador tributário não possui carta branca para instituir tratamentos diferenciados. Sua atuação só estará autorizada quando necessária para a afirmação da igualdade e deverá obrigatoriamente estar parametrizada pelos princípios constitucionais da ordem econômica e social e pelos objetivos fundamentais da República.

Absolutamente válido o alerta de Klaus Tipke de que “As necessidades financeiras do Estado não constituem nenhum motivo real que justifique um ônus diferenciado. O Estado deve cobrir suas necessidades financeiras exatamente através de carga fiscal equitativa”<sup>195</sup>. Isso quer dizer que o legislador não pode se utilizar dissimuladamente das finalidades

---

<sup>194</sup> Cf. FERRAZ, Roberto. “Igualdade na...”, op. cit., p. 476.

<sup>195</sup> TIPKE, Klaus. “Princípio de igualdade...”, op. cit., p. 526.

extrafiscais para aumentar a arrecadação. Se, por exemplo, a conjuntura econômica em determinado momento histórico exigir o aumento da arrecadação dos tributos, o ônus deverá ser distribuído a toda a sociedade através de tributos cuja finalidade precípua é financiar as despesas gerais do Estado. Não pode o legislador, a pretexto de realizar alguma finalidade extrafiscal, sobretaxar um determinado setor ou atividade econômica para aumentar o seu caixa. Violar-se-ia a igualdade porque apenas alguns estariam custeando o que deveria ser repartido por todos.

Para Luciano Amaro<sup>196</sup>, a abertura para a instituição de tributos extrafiscais está escrita no §1º do artigo 145 da Constituição quando estabelece que “*sempre que possível*, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. A expressão “sempre que possível” significa, para a doutrina dominante, que os impostos que permitam serem graduados segundo a capacidade econômica, ou seja, aqueles cujas hipóteses de incidências são capazes de revelar elementos pessoais<sup>197</sup>, deverão sê-lo sempre. Trata-se de uma constatação importante para o presente estudo, a qual se voltará mais adiante.

Além disso, mesmo quando utilizado para finalidades extrafiscais, a tributação nunca poderá olvidar do princípio da capacidade contributiva. Aliás, como se viu acima, segundo Moschetti, é justamente a partir da harmonização do critério da capacidade econômica com as demais normas constitucionais, especialmente aquelas que prescrevem os valores sociais e econômicos, que se constrói o princípio da capacidade contributiva. Mesmo admitindo-se o uso extrafiscal da tributação, exige-se, como diz Lapatza, que “sempre (...) se respeitem as exigências mínimas do princípio de capacidade; que os fins desejados pelo legislador sejam também desejados e protegidos pela Constituição; que sua consecução esteja encomendada por ela ao Estado e aos demais entes públicos; e que sua consecução influa ou se reflita, direta ou indiretamente, no nível de despesa pública ou em sua distribuição”<sup>198</sup>.

Nesse ponto, é também de extrema relevância o alerta de Ernesto Lejeune Valcárcel, feito a partir de uma decisão da Suprema Corte de seu país que declarou a constitucionalidade de uma lei que instituiu um “imposto sobre terras infra-utilizadas”, cujo fato gerador seria o não alcance de um determinado rendimento por hectare. Para o catedrático espanhol essa lei “supõe um esvaziamento completo do tributo como instrumento de cobertura do gasto

---

<sup>196</sup> “Direito Tributário Brasileiro”, São Paulo: Saraiva, 1997, p. 134.

<sup>197</sup> Cf. COSTA, Regina Helena. “Princípio da Capacidade Contributiva”, 2ª ed., São Paulo: Malheiros, 1996, pp. 87 e seguintes.

<sup>198</sup> “Direito Tributário...”, op. cit., p. 25.

público”, bem como “supõe, a uma vez, com sua declaração de constitucionalidade, deixar o legislador com as mãos absolutamente livres para a utilização do tributo com qualquer finalidade, sem que pareça exclusivamente difícil encontrar, em cada caso, o raciocínio formal que justifique o tratamento desigual e não arbitrário”<sup>199</sup>. E conclui<sup>200</sup>:

Tudo isso deve fazer refletir no futuro sobre se não se haverá ido demasiado longe na recepção da extrafiscalidade e a conveniência de fazer retornar ao tributo suas origens de instrumento de financiamento (baseado então no princípio da capacidade contributiva como princípio exclusivo de justiça tributária), e utilizando o gasto público para a realização dos objetivos da justiça, assim como os demais instrumentos administrativos (incluído o aparato sancionador) para o ganho de objetivos que, ainda sendo plausíveis em si mesmos, são estranhos à técnica tributária. Com isso, cremos, não se perderia a operatividade: simplesmente se obteria um maior grau de especialização funcional em cada uma das instituições jurídicas; ficariam mais nítidos seus perfis conceituais e, com isso, sem dúvida alguma, ganhar-se-ia muito em seguridade jurídica.

Portanto, a extrafiscalidade nunca poderá justificar uma finalidade eminentemente fiscal, assim como não pode olvidar o seu caráter excepcional. É a partir da generalidade e da universalidade que se alcança, em maior grau, na prática, a igualdade da tributação. Somente quando se constatar, de fato, uma relação de desigualdade, que seja capaz de ser reequilibrada por meio da tributação, é que poderá o legislador, desde que justificado e parametrizado por princípios constitucionais, promover afirmativamente a igualdade. Sobre isso assevera Roberto Ferraz que<sup>201</sup>:

O critério atual de possibilidade de discriminação através da lei é totalmente afirmativo, isto é, não pode ser introduzida pela lei qualquer condição menos vantajosa para os que se encontram em situação materialmente superior à dos demais (que se confundiria com sanção) mas, pelo contrário, somente se poderá dar tratamento diferenciado para *promover* aqueles que se encontram faticamente em situação de discriminação da qual não se pode sair com esforço próprio e que impede o acesso àqueles direitos mínimos reconhecidos pela Constituição.

À mesma conclusão, mas com fundamento diverso, chega Marco Aurélio Greco. Com fundamento no artigo 174 da Constituição Federal, que diz “Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento (...)”, Greco sustenta que a intervenção do Poder Público tem como diretriz única o vetor positivo (incentivo). “Assim, a meu ver, não há

<sup>199</sup> “O princípio de igualdade”, trad. Flávia Cristina Fagundes e Roberto Ferraz, *in* Princípios e Limites da Tributação, vol. II, coord. Roberto Ferraz, São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 276.

<sup>200</sup> “O princípio...”, *op. cit.*, p. 277.

<sup>201</sup> “Igualdade na...”, *op. cit.*, p. 499.

espaço na Constituição para uma intervenção que iniba, restrinja, dificulte, o exercício da atividade econômica”<sup>202</sup>. Ainda segundo este autor, se uma atividade merece ser limitada então cabe ao legislador qualificá-la como ilícita. Se a atividade for lícita não se pode sobretaxá-la no interesse de outros grupos ou setores. “Em suma, o interesse do grupo e de alguns devem ser atendidos mediante instrumentos positivos que se coadunem com os ditames dos artigos 3º, 10 e 174 da CF/88 que não albergam a destruição de uns em benefício de outros”<sup>203</sup>.

Por fim, outro limite que se impõe ao legislador para a eleição de discrímens jurídicos se relaciona com a aptidão das espécies tributárias para realizar as finalidades extrafiscais. Para Ernesto Lejeune Valcárcel, o Estado deve buscar realizar a igualdade entre os cidadãos, assim como os demais objetivos prescritos na Constituição, a partir da utilização de “instituições jurídicas”, como os tributos, que possuam “uma especial idoneidade para logro desses objetivos” ou, noutras palavras, que tenham “uma especial aptidão para a consecução desses objetivos” e sejam “tecnicamente adequadas”<sup>204</sup>. Isto é, finalidades extrafiscais devem ser realizadas por tributos que tenham essa vocação. Tributos como o imposto sobre a renda ou as contribuições incidentes sobre o lucro e o faturamento, por exemplo, não deveriam ser utilizados com finalidades extrafiscais, especialmente porque se caracterizam por sua universalidade. São técnica e operacionalmente mais eficientes se não sujeitos a regimes diferenciados e setorizados de incidência. Por outro lado, as contribuições de intervenção no domínio econômico são tributos, cuja própria denominação denota, vocacionados e aptos à intervenção e à incidência segmentada/setorizada. Como bem ensina outro espanhol, o professor Perfecto Yebra Martul-Ortega, para a intervenção extrafiscal “han de considersarse solamente aquellos tributos que son utilizados deliberadamente en la consecución de objetivos de política económico-social”<sup>205</sup>.

Conclui-se, assim, parcialmente, que os princípios da generalidade e da universalidade, devem ser reitores do sistema tributário. Apenas em casos excepcionais, mas sem nunca olvidar o princípio da capacidade contributiva, é que se admitirá o uso da tributação com finalidades extrafiscais. O critério distintivo a ser eleito deverá sempre

<sup>202</sup> Cf. “Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Parâmetros para sua Criação”, in *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*, coord. Marco Aurélio Greco, São Paulo: Dialética, 2001, p. 24.

<sup>203</sup> “Contribuição de...”, op. cit., p. 25.

<sup>204</sup> “O princípio...”, op. cit., p. 274-275.

<sup>205</sup> MARTUL-ORTEGA, Perfecto Yebra. “Comentarios sobre un Precepto Olvidado: El Artículo Cuarto de la Ley General Tributaria”, in *Hacienda Pública Española*, nº 32, Madrid, 1975, p. 157, *apud* SHOUERI, Luís Eduardo. “Normas tributárias...”, op. cit., p. 17.

corresponder aos princípios ou objetivos constitucionais, promovendo afirmativamente a igualdade e por meio de tributos que possuam uma vocação para realizar objetivos de política econômico-social.

#### 4.5. O EXAME PRÁTICO DA IGUALDADE

Demonstrou-se acima o vácuo existente na afirmação de que todos devem ser tratados de forma igual, na medida das suas desigualdades. O conteúdo jurídico do princípio da igualdade somente se extrai quando presente o critério de comparação que dirá quem são os iguais e quem são os desiguais. Mas é somente diante de casos práticos que se pode averiguar se o princípio da igualdade foi ou não respeitado. Alguns autores propõem um método para essa verificação.

Sampaio Dória relata, com base em precedente do início do século passado<sup>206</sup>, que a Suprema Corte norte-americana considera respeitada a igualdade quando a lei tributária atende aos seguintes fatores: “a) razoabilidade da discriminação, baseada em *diferenças reais* entre pessoas ou objetos tributados; b) existência de *objetivo* que justifique a discriminação; c) *nexo* lógico entre o objetivo perseguido e a discriminação que permitirá alcançá-lo”<sup>207</sup>.

No Direito brasileiro, talvez quem melhor tenha tratado do assunto foi Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>208</sup>. Sustenta que “*qualquer elemento residente nas coisas, pessoas ou situações*, pode ser escolhido pela lei como fator discriminatório”. Mesmo distinções quanto à raça, ao sexo ou às convicções religiosas, expressamente vedadas pela Constituição Federal, podem fundamentar um tratamento jurídico diferenciado quando existir “*um vínculo de 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*

<sup>206</sup> O autor transcreve o seguinte trecho do voto vencido do *Justice Brandeis*, no caso “*Quaker City Cab Co. vs. Pennsylvania*, 277 US 389, 72 L. ED. 927 (1928)”: “(...) Examinando a constitucionalidade de leis à luz do princípio da igualdade, este Tribunal tem declarado que a classificação deve repousar sobre uma diferença *real*, e não aparente, especiosa ou arbitrária, de modo que todos situados identicamente sejam tratados com igualdade; que a classificação deve ter uma *finalidade*, ou a consecução de uma política dentro da competência do Estado; e que a diferença deve ter um *nexo* com o objetivo da legislação, que seja substancial, e não apenas especulativo, remoto ou negligenciável” (Cf. “Direito Constitucional...”, op. cit., p. 138).

<sup>207</sup> “Direito Constitucional...”, op. cit., p. 139.

<sup>208</sup> “Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade”, 3ª ed. (17ª tiragem), São Paulo: Malheiros, 2009.

*incompatível com interesses prestigiados na Constituição*”<sup>209</sup>. Ninguém duvidaria, por exemplo, da constitucionalidade de uma lei estadual que organizasse concurso público exclusivo para mulheres a fim de preencher os quadros da polícia feminina. Não se pode negar que há um fator discriminatório ligado ao sexo dos candidatos, mas é claro que a vedação expressa a distinções “de qualquer natureza” não é absoluta. A esse exemplo, o Supremo Tribunal Federal declarou constitucional a Lei Complementar nº 38/89, do Estado do Mato Grosso do Sul, que exigia uma altura mínima de 1,60m para os candidatos ao concurso de agente de polícia. Disse o Ministro Marco Aurélio que “Na hipótese dos autos, o *discrímén* mostra-se próprio à função a ser exercida”<sup>210</sup>.

Celso Antônio Bandeira de Mello divide em três regras a análise da igualdade, todas as quais deverão ser conjuntamente observadas pela lei em exame para ser constitucional. A primeira delas diz respeito ao “fator de desigualação” eleito pelo legislador para impor o tratamento jurídico diferenciado. Este fator não poderá ser tão específico ao ponto de individualizar um único sujeito. Além disso, o elemento diferencial deverá ser extraído da própria pessoa, coisa ou situação, “ou seja: elemento algum que não exista *nelas mesmas* poderá servir de base para assujeitá-las a regimes diferentes”<sup>211</sup>. Isto quer dizer que as pessoas, coisas ou situações devem ter características próprias que as diferencie umas das outras. O legislador não pode eleger um “fator neutro” como *discrímén* jurídico<sup>212</sup>. Tal afirmação é de suma importância para o presente estudo. Quando, por exemplo, a Constituição

<sup>209</sup> “Conteúdo jurídico...”, op. cit., p. 17. Ainda se lê o seguinte: “Com efeito, por via do princípio da igualdade, o que a ordem jurídica pretender firmar é a impossibilidade de desigualdades fortuitas ou injustificadas. Para atingir este bem, este valor absorvido pelo Direito, o sistema normativo concebeu fórmula hábil que interdita, o quanto possível, tais resultados, posto que, exigindo *igualdade*, assegura que os preceitos genéricos, os abstratos e atos concretos colham a todos sem especificações *arbitrárias*, assim proveitosas que detrimosas para os atingidos”. (...) “Em suma: importa que exista mais que uma correlação lógica *abstrata* entre o fato diferencial e a diferenciação conseqüente. Exige-se, ainda, haja uma correlação lógica *concreta*, ou seja, aferida em função dos interesses abrigados no direito positivo constitucional. E isto se traduz na consonância ou dissonância dela com as finalidades reconhecidas como valiosas na Constituição” (pp. 18 e 22).

<sup>210</sup> Cf. fl. 868 do voto, *in* Recurso Extraordinário nº 148.095/MS, 2ª Turma, unânime, publicado no DJU 03.04.1998, p. 14

<sup>211</sup> “Conteúdo jurídico...”, op. cit., p. 23.

<sup>212</sup> “Conteúdo jurídico...”, op. cit., pp. 29-30. Para maior precisão, vejam-se as palavras do autor: “É inadmissível, perante a isonomia, discriminar pessoas ou situações ou coisas (o que resulta, em última instância, na discriminação de pessoas) mediante traço diferencial que não seja nelas mesmas residentes. Por isso, são incabíveis regimes diferentes determinados em vista de fato alheio a elas; quer dizer: que não seja extraído delas mesmas”. (...) “Em outras palavras: um fator neutro em relação às situações, coisas ou pessoas diferenciadas é inidôneo para distingui-las. Então, não pode ser deferido aos magistrados ou aos advogados ou aos médicos que habitem em determinadas região do País – *só por isto* – um tratamento mais favorável ou mais desfavorável juridicamente. Em suma, discriminação alguma pode ser feita entre eles, simplesmente em razão da área espacial em que estejam sediados”. “Poderão, isto sim – o que é coisa bastante diversa – existir nestes vários locais, situações e circunstâncias, as quais seja, elas mesmas, distintas entre si, gerando, então, por condições próprias suas, elementos diferenciais pertinentes. Em tal caso, não será a demarcação espacial, *mas o que nelas exista*, a razão eventualmente substancial para justificar *discrímén* entre os que se assujeitam – por sua presença contínua ali – àquelas condições e as demais pessoas que não enfrentam idênticas circunstâncias”.



prescreve que o IPI será seletivo em função da essencialidade do produto, o *discrímen* jurídico se mostra válido porque a essencialidade é uma característica que pode ser apurada em todos os produtos e ela, efetivamente, é capaz de diferenciá-los. Não pode o legislador graduar as alíquotas do IPI senão em função da essencialidade dos produtos, sob pena de inconstitucionalidade. Um caso prático demonstra isso: a Lei nº 8.383/91 e o Decreto nº 420/92 aumentaram a alíquota do IPI sobre o açúcar para 18% com o escopo de equalizar os custos de produção entre as regiões Centro-Sul e Norte-Nordeste. Analisando o caso, Hamilton Dias de Souza afirmou que “Com isto afastou-se a lei de seu pressuposto constitucional, tendo sido utilizado o tributo em questão como instrumento de equalização de custos entre várias Regiões do País, quando o único elemento diferenciador admissível diz respeito ao grau de essencialidade do produto”, ou seja, “diferenças de custo de produção em lugares diferentes do País não constituem critério racional para detectar o grau de essencialidade do produto”<sup>213</sup>

Isso também ocorre, como se verá mais adiante, quando o texto constitucional diz que as contribuições sociais, destinadas ao financiamento da Seguridade Social, poderão ter alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica (artigo 195, §9º). O legislador Constituinte não determinou nenhum traço diferencial entre pessoas, coisas ou situações. Caberá então ao legislador ordinário estabelecer expressamente qual é a característica especial existente na atividade econômica que servirá para diferenciá-las. O traço diferencial deve estar previsto na lei de forma inequívoca, pois a interpretação não pode extrair da norma “distinções, *discrímens* e *desequiparações* que não foram professadamente assumidos por ela de modo claro, ainda que por via implícita”<sup>214</sup>. No entanto, mesmo que expresso, não significa que o legislador ordinário poderá agregar qualquer critério ao fator neutro descrito na Constituição. Não poderia, por exemplo, adotar um critério ambiental (se o contribuinte é poluidor ou não), pois o traço diferencial deve manter um vínculo lógico com a Seguridade Social.

Isso revela a segunda regra de Bandeira de Mello, para quem: “o critério especificador escolhido pela lei, a fim de circunscrever os atingidos por uma situação jurídica – a dizer: o fator de discriminação – pode ser qualquer elemento radicado neles; todavia, necessita, inarredavelmente, guardar relação de pertinência lógica com a diferenciação que dele

---

<sup>213</sup> “A Competência Tributária e seu Exercício: A Racionalidade como Limitação ao Poder de Tributar”, *in* Estudos sobre o Imposto de Renda, em Memória de Henry Tilbery, coord., Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p. 271.

<sup>214</sup> “Conteúdo jurídico...”, *op. cit.*, p. 48.

resulta”<sup>215</sup>. Sobre isso, o autor ainda afirma que essa relação de pertinência lógica ou justificativa racional deverá retratar “concretamente um bem – e não um desvalor – absorvido no sistema normativo constitucional”<sup>216</sup>.

A terceira regra de Bandeira de Mello ressalta que não basta haver um nexó lógico entre o traço diferencial eleito e o conseqüente tratamento diferencial. “Requer-se, demais disso, que o vínculo demonstrável seja constitucionalmente pertinente”, ou seja, “as vantagens calçadas em alguma peculiaridade distintiva hão de ser conferidas prestigiando situações conotadas positivamente ou, quando menos, compatíveis com os interesses acolhidos no sistema constitucional”<sup>217</sup>. Um exemplo prático que bem demonstra um tratamento diferenciado que não prestigia uma situação conotada positivamente pelo sistema constitucional é a distinção promovida pela Lei nº 11.096, de 2005, que em seu artigo 47 o legislador vedou a apropriação de créditos de PIS e COFINS na aquisição de “desperdícios, resíduos ou aparas” de metais, vidros, papel etc. Criou-se, assim, um tratamento diferenciado entre empresas a depender da origem dos insumos usados em seus processos produtivos, se advindos da indústria extrativista ou da reciclagem. Verifica-se que o traço diferencial existe, é válido e mantém uma correlação lógica com o tratamento distinto. Todavia, a discriminação não é compatível com nenhum interesse constitucionalmente adotado. Muito pelo contrário, o legislador, ao vedar a apropriação de créditos fiscais a empresas que se utilizam de materiais recicláveis como insumos, acabou por atribuir a elas um tratamento mais gravoso do que o dispensado às empresas que extraem seus insumos diretamente da natureza. Legislou-se na contramão da norma constitucional que impõe ao Poder Público o dever de “controlar a produção, a comercialização e o emprego de técnicas, métodos e substâncias que comportem risco para a vida, a qualidade de vida e o meio ambiente” (artigo 225, inciso V). O efeito provocado pelo tratamento diferenciado criado pelo legislador será, sem a menor dúvida, o abandono do emprego de materiais recicláveis e a sua substituição por insumos extraídos diretamente da natureza, já que tributados de forma mais benéfica. Trata-se, todavia, de efeito que contraria os ditames constitucionais de proteção ao meio ambiente e, por isso, viola a igualdade. O caso é mesmo paradigmático e bem demonstra o absurdo de uma discriminação

---

<sup>215</sup> “Conteúdo jurídico...”, op. cit., pp. 38-39.

<sup>216</sup> “Conteúdo jurídico...”, op. cit., p. 42.

<sup>217</sup> “Conteúdo jurídico...”, op. cit., p. 42.

em matéria fiscal desconectada do conjunto normativo constitucional. Caberá ao Supremo Tribunal Federal decidir sobre a sua constitucionalidade<sup>218</sup>.

Outro importante e completo estudo foi desenvolvido por Humberto Ávila<sup>219</sup>. Dedicou-se a demonstrar o exame da igualdade nas mais variadas distinções em matéria tributária. Para o presente trabalho caberá citar as mais pertinentes. Inicialmente o autor exige que a medida de comparação se relacione a um “elemento efetivamente existente”, ou seja, não pode o legislador arbitrariamente eleger como *discrímen* características que não existam faticamente ou que não existam relativamente aos contribuintes que serão objeto da diferenciação. O elemento distintivo deve, ademais, manter uma relação de pertinência com aquela medida e também uma relação conjugada de pertinência com a finalidade que motivou a instituição do tratamento diferenciado<sup>220</sup>. Esta relação deverá ser demonstrável empiricamente, estatisticamente, como uma relação de causa e efeito. Utiliza-se, entre outros, o seguinte exemplo<sup>221</sup>: com a finalidade de organizar a participação democrática, em processos eleitorais, o legislador utiliza-se da capacidade de discernimento como a medida de comparação com base na qual os cidadãos poderão ou não participar; como traço diferencial o legislador escolheu a idade dos cidadãos. De fato, esse “elemento indicativo” da capacidade de discernimento é real, porque todas as pessoas podem ser diferenciadas segundo a sua idade, bem como possui uma relação de pertinência com a medida de comparação. É empiricamente demonstrável que, em geral, pessoas abaixo e acima de uma determinada idade não possuem uma plena capacidade de discernimento. Apesar de não referir o autor, outro elemento indicativo, nesse caso concreto, é o fato de o cidadão ser analfabeto, o que, via de regra, também demonstra relativa incapacidade de discernimento. A diferenciação é, pois, constitucional porque a medida de comparação se funda em um traço diferencial (elemento indicativo) existente, que com ele possui uma relação de pertinência, e é compatível com a finalidade que justifica a distinção, qual seja, a de permitir que todas as pessoas com capacidade de discernimento participem do processo democrático.

Há outras regras complementares, porém, que devem ser observadas. A diferenciação em matéria tributária não pode nunca estar *exclusivamente* fundada em critérios expressamente vedados pela Constituição Federal. Por isso, não podem os contribuintes serem diferenciados em razão da sua profissão ou da atividade econômica que escolheram exercer.

---

<sup>218</sup> O *leading case* (Recurso Extraordinário nº 607.109) foi distribuído à Ministra Ellen Gracie em 04.01.2010.

<sup>219</sup> “Teoria da Igualdade Tributária”, São Paulo: Malheiros, 2008.

<sup>220</sup> “Teoria da...”, op. cit., p. 47 e seguintes.

<sup>221</sup> “Teoria da...”, op. cit., p. 48.

Além da garantia do livre exercício de qualquer atividade econômica, prevista no artigo 170, parágrafo único, o artigo 150, inciso II, ainda prescreve que é “proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida”. Quando, todavia, outras finalidades constitucionais imponham de modo reflexo, ou “acidental” como diz Humberto Ávila<sup>222</sup>, pode ser possível que pessoas que exerçam diferentes atividades sejam diferenciadas.

Assim, embora ninguém possa ser tratado de modo diferente em razão de deficiência física ou da sua ocupação profissional, qualquer um pode ser tratado distintamente em razão de sua deficiência se o cargo público a ser preenchido requerer exatamente uma habilidade cuja existência seja impedida pela deficiência, ou em função da sua ocupação profissional se a finalidade a ser atingida exigir precisamente o estímulo de determinadas atividades em detrimento de outras.

Nesses casos, a diferenciação não é rigorosamente *fundada* em medidas de comparação primariamente vedadas<sup>223</sup>.

Finalmente, há que se mencionar ainda que as regras de competência da Constituição Federal, quando expressamente definem a hipótese material de incidência de um tributo e a vincula a uma finalidade específica, atuam também de forma a excluir outras medidas de comparação. Nenhuma outra finalidade, fiscal ou extrafiscal, poderá justificar a eleição de outras medidas<sup>224</sup>. Exemplo prático e central para o presente estudo é o das contribuições sociais para o financiamento da seguridade social, as quais incidirão sobre a folha de salários, a receita ou o faturamento e o lucro. Tendo assim, a Constituição, expressamente definido suas finalidades e suas hipóteses materiais de incidência, nenhuma outra medida de comparação alheia à folha de salários, à receita ou ao faturamento e ao lucro poderá ser eleita pelo legislador ordinário, seja qual for a sua finalidade.

Sobre o exame da igualdade das contribuições sociais para o financiamento da seguridade social se tratará mais adiante.

---

<sup>222</sup> “Teoria da...”, op. cit., p. 58.

<sup>223</sup> Idem.

<sup>224</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. “Teoria da...”, op. cit., p. 65.

#### 4.6. A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

O Supremo Tribunal Federal não possui uma orientação definida quanto aos critérios que, em matéria tributária, podem ou não podem dar base a tratamentos diferenciados. Por vezes busca na norma em análise desvendar o real conteúdo jurídico do princípio da igualdade, por vezes, no entanto, exige da norma apenas a igualdade formal, ou seja, sua aplicação geral e uniforme da lei (igualdade *perante a lei*<sup>225</sup>). Alguns casos mais paradigmáticos serão citados para a melhor visualização da posição da Suprema Corte brasileira quanto ao tema.

Em caso já mencionado acima, o STF declarou que o Decreto-lei nº 2.019/83, que isentava do imposto de renda as verbas de representação dos magistrados, foi revogado tacitamente pela superveniência da Constituição Federal de 1988. Fundamentou-se o Tribunal no seguinte: “O artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, consagrou o princípio da isonomia tributária, que impede a diferença de tratamento entre contribuintes em situação equivalente, vedando qualquer distinção em razão do trabalho, cargo ou função exercidos”<sup>226</sup>. Ou seja, declarou-se que a atividade profissional não é critério constitucionalmente aceito para tratamentos fiscais diferenciados. Neste mesmo precedente, como razão de decidir, o Relator Ministro Maurício Corrêa cita o caso de uma lei estadual que isentava o IPVA devido por empresas de transporte escolar vinculadas à cooperativas, a qual teve sua eficácia liminarmente sustada – e sua inconstitucionalidade posteriormente declarada – porque o STF entendeu que fora dado “tratamento desigual a contribuintes que se encontram na mesma atividade econômica”<sup>227</sup>. Novamente declarou-se que o princípio da igualdade não comporta distinções em razão da atividade, conforme vedação expressa do artigo 150, II, da Constituição.

Noutros casos, porém, o mesmo Supremo Tribunal Federal admitiu a incidência do ISS em valores fixos, e não percentual sobre a receita, exclusivamente para as sociedades

---

<sup>225</sup> Vide item 4.1.

<sup>226</sup> Recurso Extraordinário nº 236.881/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Maurício Corrêa, unânime, publicado no DJU 26.04.2002, p. 90.

<sup>227</sup> Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.655/AP, Tribunal Pleno, Rel. Min. Maurício Corrêa, unânime, publicado no DJU 02.04.2004, p. 08.

prestadoras de serviços profissionais<sup>228</sup>. Em suas razões o Relator Ministro Carlos Velloso adotou o argumento do Tribunal de origem, segundo o qual: “... o fato de existir tratamento diferenciado para determinadas categorias de contribuintes, não sugere a ocorrência de isenção tributária, (...) mas sim, prerrogativas emanadas da própria legislação, inexistindo violação alguma ao princípio isonômico recepcionado na Constituição Federal”<sup>229</sup>. Aqui, o STF não levou minimamente em consideração o conteúdo jurídico do princípio da igualdade, apenas tratou da igualdade formal *perante a lei*, e, assim, acabou por admitir que os contribuintes podem ser diferenciados em razão da atividade que exercem.

Outro caso de relevância foi o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.643<sup>230</sup>, no qual a Corte analisou a vedação ao ingresso das sociedades prestadoras de serviços no chamado Simples Federal, instituído pela Lei nº 9.317/96. Por maioria de votos, o STF entendeu que “Não há ofensa ao princípio da isonomia tributária se a lei, por motivos extrafiscais, imprime tratamento desigual a microempresas e empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta, afastando do regime do SIMPLES aquelas cujos sócios têm condição de disputar o mercado de trabalho sem assistência do Estado”. No voto condutor do acórdão, o Min. Relator Maurício Corrêa assim argumentou em relação a estas sociedades:

(...) em razão do preparo científico, técnico e profissional dos seus sócios estão em condições de disputar o mercado de trabalho, sem assistência do Estado; não consistiriam, em satisfatória escala, fonte de geração de empregos se lhes fosse permitido optar pelo “Sistema Simples”.

Conseqüentemente, a exclusão do “Simples”, da abrangência dessas sociedades civis, não caracteriza discriminação arbitrária, porque obedece critérios razoáveis adotados com o propósito de compatibilizá-los com o enunciado constitucional.

Em contradição ao entendimento majoritário, o Ministro Sepúlveda Pertence, assim argumentou em seu voto vencido:

(...) é certo que o art. 179 da Constituição, prevendo tratamento jurídico diferenciado às microempresas e às empresas de pequeno porte dispõe que essas beneficiárias dos incentivos e benefícios ali autorizados serão definidos em lei. No entanto, creio que, nessa definição de microempresas e empresas de pequeno porte, não se poderá infringir a vedação peremptória do art. 150, II, que veda o tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente, proibida especificamente a distinção em razão de ocupação profissional.

<sup>228</sup> Recurso Extraordinário nº 236.604-7/PR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, unânime, publicado no DJU 06.08.1999, p. 52; e Recurso Extraordinário nº 220.323-3/MG, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, unânime, publicado no DJU 18.05.2001, p. 449.

<sup>229</sup> Cf. RE nº 236.604-7/PR, voto do Min. Relator, fl. 3.888.

<sup>230</sup> Tribunal Pleno, Rel. Min. Maurício Corrêa, por maioria, publicado no DJU 14.03.2004, p. 27.

Ao contrário dos casos anteriormente citados, em que o STF admitiu a diferenciação de tratamento exclusivamente em razão da atividade profissional exercida pelos contribuintes, nesse caso último a Corte justificou a distinção na suposta capacidade de os profissionais liberais, requerentes da ADI, em concorrer no mercado de trabalho, bem como na sua incapacidade de gerar empregos em “escala satisfatória”. A primeira crítica que se pode fazer ao entendimento majoritário decorre da ausência de evidência fática e empírica do traço diferencial. Não há como se presumir que todos os profissionais liberais possuem plenas condições de competir no mercado de trabalho ou que empregam pouca mão-de-obra. Tais características não possuem o necessário suporte fático para justificar uma diferenciação. O Tribunal não levou em consideração a existência de disparidades, por exemplo, entre pequenas sociedades de contabilidade e grandes agências de consultoria e auditoria. Não há entre elas, por certo, as mesmas condições concorrenciais. Do mesmo modo é irreal a presunção de que as prestadoras de serviço não geram empregos em escala satisfatória. Como já se referiu nesse estudo (item 3.5.8.), as micro e pequenas empresas, assim consideradas pelo Sebrae aquelas com até 49 funcionários, representam 25% do Produto Interno Bruto – PIB e são as que mais geram empregos no País, cerca de 14 milhões, segundo dados de 2004<sup>231</sup>. E a maioria delas, 33,1%, são sociedades prestadoras de serviços profissionais, como escritórios de advocacia, contabilidade, arquitetura, engenharia etc.<sup>232</sup>. Ora, se as micro e pequenas empresas são as que mais empregam mão-de-obra no Brasil e um terço delas são sociedades profissionais, então a demonstração estatística, empírica, demonstra exatamente o contrário da presunção adotada pelo Supremo Tribunal Federal. O traço diferencial, portanto, adotado pela Corte é irreal e não poderiam fundamentar o tratamento fiscal diferenciado.

Outros dois casos também ilustram a oscilação da orientação jurisprudencial do STF. No primeiro deles, uma lei estadual do Amazonas que concedia gratificação de férias a servidores inativos foi declarada inconstitucional, porque irrazoável a sua finalidade. “Incide o legislador comum em desvio ético-jurídico, quando concede a agentes estatais determinada vantagem pecuniária cuja razão de ser se revela absolutamente destituída de causa”<sup>233</sup>. No segundo caso, o Tribunal apreciou uma lei do estado do Rio de Janeiro que previa a contagem

---

<sup>231</sup> KOTESKI, Marcos Antonio. “As micro e pequenas empresas no contexto econômico brasileiro”, *in* Revista FAE Business, nº 8, maio/2004, p. 16.

<sup>232</sup> “Onde estão as micro e pequenas empresas no Brasil”, 1ª ed., coord. Marco Aurélio Bedê, São Paulo: SEBRAE, 2006, pp. 15 e 22. Esta publicação também está disponível no sítio do SEBRAE de São Paulo, no endereço [http://www.sebraesp.com.br/sites/default/files/onde\\_mpes\\_brasil.pdf](http://www.sebraesp.com.br/sites/default/files/onde_mpes_brasil.pdf), consultado em 14.12.2009.

<sup>233</sup> Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.158/AM, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, por maioria, publicado no DJU 26.05.1995, p. 15154.

em dobro do tempo de serviço dos Secretários de Estado<sup>234</sup>. A Sub-procuradora da República opinou pela improcedência da ADI sob o surpreendente argumento de que o princípio da igualdade “exige tratamento **IGUAL**, para os **iguais**, e tratamento **DIFERENTE**, para os **diferentes**”, e, por isso, “haveria de ser considerada ofensiva ao princípio da **IGUALDADE** a regra determinante, por exemplo, de que a apenas **alguns**, dentre **todos** os servidores estaduais, fosse dado o direito de computar **EM DOBRO** o tempo de exercício no cargo de Secretario de Estado, porque, então, realmente estaria havendo discriminação entre **IGUAIS**”<sup>235</sup>. Sobre este parecer assim se manifestou o Ministro Ilmar Galvão: “A justificativa que a douta Procuradoria da República oferece para o privilégio, com todo respeito, chega a ser hilariante...”. Em uma interpretação muito mais lúcida disse o Ministro que a contagem em dobro prevista na legislação se explica “de modo convincente” somente a servidores que prestaram serviços às Forças Armadas em tempo de guerra, “...privilégio que não é difícil de explicar”. Mas sobre o privilégio concedido aos Secretários de Estado, asseverou que “não se está senão diante de um tratamento discriminatório e injustificado, que não é agasalhado pela Constituição, posto não repousar em nenhum critério aceitável, seja de natureza objetiva, seja de natureza subjetiva...”<sup>236</sup>. No entanto, a corrente majoritária deu por válido o tratamento diferenciado. Segundo voto do Ministro Maurício Corrêa a lei estadual “se encerra dentro do princípio da razoabilidade da autonomia do Estado para consagrar vantagem dessa natureza”<sup>237</sup>.

Em alguns outros casos, porém, o STF buscou acertadamente investigar o nexo de pertinência entre o *discrimen* jurídico adotado pela legislação e a finalidade do tratamento diferenciado por ela imposto. Sobre a vedação à importação de bens de consumos usados – no caso, automóveis – a Corte afirmou não haver violação ao princípio da igualdade porque a discriminação se harmonizava com a proteção do mercado nacional. Assim disse o Relator Ministro Ilmar Galvão<sup>238</sup>:

O que o princípio da igualdade veda são as discriminações injustificadas, hipótese não configurada nestes autos, onde não se apontou um único elemento capaz de autorizar a convicção de inexistência de correlação lógica na distinção feita entre automóveis novos e usados, para a disparidade de tratamento jurídico estabelecida pela norma impugnada, ou de que se está diante de discriminação desvaliosa ou atentatória ao bem público, mais precisamente aos “interesses fazendários nacionais”, que a norma do art.

<sup>234</sup> Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 489/RJ, Tribunal Pleno, Rel. Min. Octávio Gallotti, por maioria, publicado no DJU 28.08.1998, p. 02.

<sup>235</sup> Cf. relatório, fls. 22-23 (destaques originais).

<sup>236</sup> Cf. voto, fls. 32-33.

<sup>237</sup> Cf. voto, fl. 31.

<sup>238</sup> Cf. voto, fls. 2255-2256, *in* Recurso Extraordinário nº 203.954/CE, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, unânime, publicado no DJU 07.02.1997, p. 1365.



237 da Constituição Federal teve em mira proteger, ao investir as autoridades do Ministério da Fazenda no poder de fiscalizar e controlar o comércio exterior.

Noutro caso<sup>239</sup>, o Supremo declarou inconstitucional a Emenda Constitucional nº 41, de 2003, no ponto em que criou diferenças no pagamento da contribuição previdenciária entre servidores inativos dos Estados e Municípios e servidores da União, bem como diferenças entre aposentados e pensionistas que gozavam do benefício antes da Emenda e aposentados e pensionistas que passariam a gozá-lo após a Emenda. O Relator para o acórdão, o Ministro Cezar Peluso, argumentou: “Ora, ao indagar-se da presença de correlação lógico-jurídica que, por excluir toda idéia de arbitrariedade na hipótese, deveria mediar entre o critério de diferenciação tomado pela norma e o tratamento normativo diferenciado do valor dos proventos e das pensões, não revela, nem descobre implicação alguma capaz de justificar a discriminação, que não é de pouca monta”. Com efeito, os discrímens jurídicos adotados pela Emenda Constitucional – ser servidor dos Estados e Municípios ou da União; e ser pensionista e aposentado antes ou depois da Emenda – não possui nenhuma correlação com a finalidade da incidência da contribuição social, que é o financiamento da Seguridade Social. A discriminação é ainda mais grave quando se lembra que um dos objetivos principais do Poder Público na organização da seguridade social é justamente a “eqüidade na forma de participação no custeio”, segundo o inciso V do artigo 194 da Constituição.

Um dos casos mais clássicos de flagrante violação ao princípio da igualdade, mas que foi chancelada pelo Supremo Tribunal Federal, é o da Lei nº 9.718/98, cujo artigo 8º elevou a alíquota da contribuição social sobre o faturamento (COFINS), de 2% para 3%, mas previu a possibilidade de compensação dos valores pagos a este título com os valores a pagar da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL). Este caso foi bem dissecado por Roberto Ferraz, segundo o qual, partindo-se de um caso hipotético de duas empresas com o mesmo faturamento anual, mas uma com prejuízo de 10% e outra com um alto lucro de 20%, demonstrou que a alteração legislativa acabou por implicar um aumento de 50% da carga tributária devida pela empresa que não apresentou lucro e a manutenção da carga para a empresa fortemente lucrativa<sup>240</sup>. Não obstante a evidente disparidade de capacidade contributiva existente entre empresas nessas condições, que no mundo dos fatos não são

---

<sup>239</sup> Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.105, Tribunal Pleno, Rel. (para o acórdão) Min. Cezar Peluso, por maioria, publicado no DJU 18.02.2005, p. 04.

<sup>240</sup> “Igualdade na...”, op. cit., pp. 461-469.

poucas, o STF entendeu não haver violação ao princípio da igualdade. O acórdão restou assim ementado:

Por efeito da referida norma, o contribuinte sujeito a ambas as contribuições foi contemplado com uma bonificação representada pelo direito a ver abatido, no pagamento da segunda (COFINS), até um terço do quantum devido, atenuando-se, por esse modo, a carga tributária resultante da dupla tributação. Diversidade entre tal situação e a do contribuinte tributado unicamente pela COFINS, a qual se revela suficiente para justificar o tratamento diferenciado, não havendo que falar, pois, de ofensa ao princípio da isonomia.

Vale dizer, nesse caso, o Tribunal olvidou de analisar a relação de pertinência lógica entre o *discrímen* e o tratamento fiscal diferenciado. Simplesmente afirmou a aplicação uniforme da lei (igualdade formal *perante a lei*), sem perceber que a lei beneficiou empresas “(...) em melhores condições para financiar a Seguridade Social (empresas lucrativas) em prejuízo daquelas que tinham piores condições de fazê-lo (empresas não-lucrativas), o que não só afrontaria a exigência de razoabilidade como, também, a medida de comparação eleita pela própria Constituição (equidade no custeio)”<sup>241</sup>.

Pois bem, os exemplos acima bem ilustram a dificuldade que tem o Tribunal Constitucional brasileiro em assumir uma orientação reta e objetiva quanto à aplicação do princípio da igualdade. Por vezes admite discriminações desligadas de uma finalidade constitucional, dando por obedecida a igualdade apenas porque a lei fora aplicada uniformemente; por vezes persegue a existência de correlação lógica entre o *discrímen* eleito pelo legislador e o objetivo constitucional que motiva o tratamento diferenciado. Todavia, ainda é ausente na jurisprudência do STF o exame da “relação de causalidade”, na expressão de Ávila<sup>242</sup>, entre o *discrímen* eleito pelo legislador e o efetivo resultado por ele causado na realidade econômica e social. Vale dizer, o Tribunal entende não haver violação à igualdade quando o tratamento fiscal diferenciado é justificado pelo legislador em uma finalidade extrafiscal qualquer, mas não avalia concretamente se esta finalidade será alcançada pela distinção, nem tampouco em que medida isto se dará e/ou se há outro *discrímen* ainda mais apropriado para o que se quer realizar. Assim, apesar da indispensabilidade da sua consulta, não se pode buscar refúgio na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal para a compreensão do princípio da igualdade em matéria tributária na sua função positiva, de promoção afirmativa da igualdade.

<sup>241</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. “Teoria da...”, op. cit., p. 76.

<sup>242</sup> “Sistema Constitucional...”, op. cit., p. 345.

#### 4.7. COMPETÊNCIA DO JUDICIÁRIO E CRÍTICA À TESE DO “LEGISLADOR POSITIVO”

A respeito da competência do Poder Judiciário para o controle de constitucionalidade de leis à luz do princípio da igualdade é interessante o relato de Humberto Ávila sobre a evolução da jurisprudência do *Bundesverfassungsgericht*. Em um primeiro momento histórico, o Tribunal Constitucional Alemão admitiu a instituição de regimes jurídicos distintos quando baseado em fundamento razoável, objetivo e real. Assim, o controle de constitucionalidade se resumiria à constatação da real existência do critério de comparação e na sua razoabilidade e objetividade<sup>243</sup>. No entanto, evoluiu-se para uma “nova fórmula” (*neue Formel*), segundo a qual o controle de constitucionalidade “passou a consistir na ponderação entre a restrição causada pelo tratamento desigual nos direitos fundamentais de liberdade e a promoção de determinadas finalidades atribuídas ao Estado”<sup>244</sup>.

O controle de constitucionalidade realizado pelo Supremo Tribunal Federal negligencia exatamente esta última função. A exemplo da jurisprudência da Corte Constitucional norte-americana do século passado<sup>245</sup>, a Corte brasileira, quando muito, exige que a discriminação seja razoável e que se justifique em alguma finalidade do Poder Público. Mas também o controle dos efeitos decorrentes do tratamento diferenciado, relativamente à finalidade que se pretende alcançar com ele, é uma questão jurídica concreta de competência do Poder Judiciário. Isto não significa violação à harmonia dos Poderes, prevista no artigo 2º da Constituição Federal, pois a realização do princípio da igualdade exige uma relação cooperativa do Executivo, do Legislativo e também do Judiciário. Se o Legislativo, ou o Executivo em alguns casos, elege um critério especial de tributação para a realização uma determinada finalidade extrafiscal, mas tal *discrimen* não é capaz de realizá-la, cabe sim ao Poder Judiciário censurar a desigualação proposta. Não fosse assim poderia o Poder Legislativo mitigar ao seu bel prazer o princípio da igualdade, bastando, para tanto, justificar a eleição do seu critério em um motivo qualquer, já que a verificação real da compatibilidade da discriminação legal com a igualdade material não poderia ser por ninguém operada.

<sup>243</sup> “Sistema Constitucional...”, op. cit., p. 347.

<sup>244</sup> “Sistema Constitucional...”, op. cit., p. 348.

<sup>245</sup> Veja-se a referência ao relato de Sampaio Dória no item 4.5. *supra*.

Entende-se, doutra forma, que o Poder Judiciário, notadamente o Supremo Tribunal Federal, como guardião maior da Constituição, não pode olvidar de tal função.

Problema ainda maior se dá quando o STF, baseando-se na tese de que o Judiciário não pode atuar como legislador positivo, deixa deliberadamente de realizar o controle de constitucionalidade de uma lei discriminatória, à luz da igualdade, argumentando que não pode alterar o sentido de um texto normativo ou então estender o tratamento jurídico à quem não foi nele contemplado.

Um caso importante para o presente estudo revela um das orientações do Supremo Tribunal Federal a esse respeito. Em 1988, a Lei nº 7.689 instituiu alíquotas diferenciadas para a contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL para as instituições financeiras. Estas pagariam 12% enquanto que as demais pessoas jurídicas 8%. Outras diversas leis posteriores vieram a dar tratamento mais gravoso às instituições financeiras no tocante à CSLL: a Lei nº 7.856/88, estabeleceu as alíquotas em 10% e 14%; a Lei nº 8.114/90, em 10% e 15%; a Lei nº 8.212/91, em 10% e 15%; a Lei Complementar nº 70/91, em 10% e 23%; a Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94, em 10% e 30%; a Lei nº 9.249/95, em 8% e 18%; a Emenda Constitucional nº 10/96, em 10% e 30%; e, finalmente, a Lei nº 9.316/96, em 8% e 18%. Naturalmente, as instituições financeiras se socorreram ao Tribunal invocando a violação ao princípio da igualdade, já que nenhuma justificativa havia para o tratamento desigual, e requereram, com a declaração de inconstitucionalidade, a equiparação da alíquota especial das instituições financeiras àquela geral aplicada a todas as pessoas jurídicas, ou, então, a supressão pura e simples da alíquota majorada. Notadamente sob a liderança do Ministro Eros Grau, o STF assim decidiu<sup>246</sup>:

A declaração de inconstitucionalidade dos textos normativos que estabelecem distinção entre as alíquotas recolhidas, a título de contribuição social, das instituições financeiras e aquelas oriundas das empresas jurídicas em geral teria como conseqüência normativa ou a equiparação dos percentuais ou a sua supressão. Ambas as hipóteses devem ser afastadas, dado que o STF não pode atuar como legislador positivo nem conceder isenções tributárias. Daí a impossibilidade jurídica do pedido formulado no recurso extraordinário.

Assim, não obstante a lei instituir um tratamento discriminatório, desligado de qualquer finalidade constitucional e desproporcional quanto à finalidade da própria contribuição social, destinada ao financiamento da seguridade social, o Supremo Tribunal

---

<sup>246</sup> Cf. Recurso Extraordinário nº 370.590/RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, unânime, publicado no DJE 16.05.2008.

Federal legitimou a violação ao princípio da igualdade por entender não poder interferir na discricionariedade do Poder Legislativo.

Por outro lado, há casos em que o Tribunal atuou verdadeiramente como legislador positivo. Como, por exemplo, quando manteve decisão do Tribunal de Justiça de São Paulo que decidiu pela redução de uma multa fiscal. O acórdão do Recurso Extraordinário restou assim ementado: “Multa fiscal. Pode o Judiciário, atendendo as circunstâncias do caso concreto, reduzir multa excessiva aplicada pelo fisco. Precedentes do STF. Recurso não conhecido”<sup>247</sup>. Noutro caso semelhante, assim se decidiu: “Tem o STF admitido a redução de multa moratória imposta com base em lei, quando assume ela, pelo seu montante desproporcionado, feição confiscatória”<sup>248</sup>. Ao reduzir o percentual de uma multa fiscal prevista em lei para um patamar que entende razoável, o Tribunal está, a rigor, legislando positivamente. Na prática, está dizendo que, hipoteticamente, a alíquota não é mais de 200%, mas de 50%. Mais recentemente, no julgamento da Lei nº 11.105/05, a qual liberou o uso de embriões humanos para fins terapêuticos e de pesquisa, o STF julgou improcedente à unanimidade a ADI nº 3.510, sendo que cinco Ministros impuseram “restrições” ao texto legal, como a submissão das pesquisas a Comitês de Ética que deverão ser criados especificamente para este fim<sup>249</sup>. Isto é, diante da deficiente atuação do Poder Legislativo, que não impôs legalmente a criação de órgãos de controle e fiscalização do uso de embriões humanos, o STF incumbiu-se do exercício da legislatura e prescreveu “restrições”, em complementação à lei.

Acredita-se mesmo que o princípio da harmonia dos Poderes não permite que o Supremo Tribunal Federal altere o conteúdo de uma lei ou o critério por ela eleito para um tratamento desigual entre pessoas. Cabe ao Tribunal unicamente dizer se a lei, ou parte dela, é

<sup>247</sup> Cf. Recurso Extraordinário nº 82.510/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Liédson de Abreu, unânime, publicado no DJ 06.08.1976.

<sup>248</sup> Cf. Recurso Extraordinário nº 91.707/MG, 2ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, unânime, publicado no DJ 29.02.1980. O Tribunal de Justiça do Paraná é pródigo em determinar a redução de multas fiscais por entendê-las confiscatórias. Além de legislar, o faz sem critério algum. O seguinte trecho de voto bem demonstra a absoluta ausência de parâmetros no exercício da jurisdição: “(...) Tenho que a multa de 50% sobre o valor do principal é razoável (equiparando-se a multas da legislação estadual) e para alcançar a sua finalidade deve representar um ônus significativamente pesado, diante do seu caráter inibitório-pedagógico. Na AP 439234-9, relatada pela Des. Dulce Maria Cecconi desta Câmara, também em recurso de Palotina, a multa foi reduzida para 20%, e acompanhei a relatora. Entretanto, nas demais Câmaras tem se entendido que a redução para 100% estaria dentro do razoável, como na AP 390193-3 pelo Des. Lauro Laertes de Oliveira da 2ª CCi e na AP 376931-1 pelo Juiz Conv. Fernando Prazeres da 3ª CCi. Penso, assim, que a redução para 50% estaria dentro em uma média entre o que esta Câmara já decidiu e o que as demais Câmaras do Tribunal estão decidindo”. (Cf. voto do Des. Ruy Cunha Sobrinho, *in* Apelação Cível nº 442.404-6, 1ª Câmara Cível, unânime, publicado no DJe 26.09.2009).

<sup>249</sup> O acórdão até o presente momento não foi publicado, porém a maioria dos votos está disponível no sítio do Supremo Tribunal Federal ([www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br)).

ou não constitucional. Se uma multa fiscal é confiscatória, deve a disposição legal que a previu em patamar confiscatório ser declarada inconstitucional e, assim, ser expurgada completamente do mundo jurídico. A consequência prática é a não incidência de multa alguma. É função do Legislativo ponderar qual o percentual mais adequado para a multa; se esta tiver efeito confiscatório será anulada pelo Judiciário porque incompatível com a Constituição. Se uma lei institui uma alíquota maior para um determinado grupo de contribuintes, discriminando-o sem justificativa e finalidade, caberá ao Judiciário declará-la inconstitucional, o que significa que a discriminação não mais existirá e, portanto, os contribuintes todos estarão sujeitos à mesma alíquota. Foi o que bem determinou o Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro ao declarar a inconstitucionalidade de um Decreto Estadual que previa alíquota geral de ICMS de 18%, mas de 25% sobre o consumo de energia elétrica superior a 300 quilowatts/hora mensais<sup>250</sup>. Face à patente essencialidade da energia elétrica, o Tribunal entendeu, com acerto, que a lei violou o princípio da seletividade ao instituir uma alíquota de ICMS maior sobre esse produto. Sendo, pois, inconstitucional, deve ser aplicada a alíquota geral de 18%.

Nesse sentido, parece convergir a doutrina de José Afonso da Silva. Para o autor, quando uma norma discriminatória concede um benefício a um determinado grupo, mas não a outros em igual condição, a sua inconstitucionalidade se resume ao tratamento discriminatório, continua ela sendo constitucional na outorga do benefício. Isto se resolve “Precisamente estendendo o benefício aos discriminados que o solicitarem perante o Poder Judiciário, caso por caso”<sup>251</sup>. Já no caso de a lei impor ônus ou sacrifício a certo grupo, e não a outros, a solução é a declaração total de inconstitucionalidade do ato discriminatório<sup>252</sup>. Essa também é a posição de Gilmar Ferreira Mendes<sup>253</sup>, segundo o qual a declaração de inconstitucionalidade da discriminação não deve resultar na anulação total da norma quando ela for capaz, ainda assim, de ser concretizada. Os casos acima mencionados, do aumento da alíquota do ICMS sobre a energia elétrica em desrespeito à seletividade e do aumento da alíquota da CSLL apenas para as instituições financeiras, enquadram-se perfeitamente nessa hipótese. Com a declaração de inconstitucionalidade, anula-se o tratamento discriminatório e aplica-se o regime jurídico geral instituído. Esta é, acredita-se, a melhor interpretação que se

---

<sup>250</sup> Cf. Arguição de Inconstitucionalidade nº 27/2005 (2005.017.00027), Órgão Especial TJRJ, Rel. Des. Roberto Wider, unânime, publicado no DJ 19.04.2006, p. 26; Arguição de Inconstitucionalidade nº 2008.017.00021, Órgão Especial, Rel. Des. José Mota Filho, unânime, publicado no DJ 05.11.2008.

<sup>251</sup> “Curso de Direito Constitucional Positivo”, 16ª ed., São Paulo: Malheiros, 1999, p. 231.

<sup>252</sup> *Idem*.

<sup>253</sup> “Jurisdição Constitucional: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha”, 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2005, pp. 99 e seguintes.

tem para o princípio da harmonia dos Poderes (artigo 2º da Constituição Federal) e para a tese do “legislador positivo”.

Há um caso na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que reflete tal interpretação<sup>254</sup>. Uma lei federal determinou a revisão dos vencimentos dos servidores militares à fração de 28,86%, mas deixou de contemplar os servidores civis – não obstante a Constituição Federal prever, na época, que “a revisão geral da remuneração dos servidores públicos, sem distinção de índices entre servidores públicos civis e militares, far-se-á sempre na mesma data”<sup>255</sup>. Por maioria de votos<sup>256</sup> a Corte estendeu a revisão dos vencimentos a todos os servidores, à luz do princípio da igualdade.

Concorda-se, pois, com Humberto Ávila, quando faz a seguinte crítica: “A tese da insindicabilidade das decisões do Poder Legislativo, sustentada de modo simplista, é uma monstruosidade que viola a função de guardião da Constituição atribuída ao Supremo Tribunal Federal, a plena realização do princípio democrático e dos direitos fundamentais bem como a concretização do princípio da universalidade da jurisdição”<sup>257</sup>.

#### 4.8. O PRINCÍPIO DA IGUALDADE E SUSTENTABILIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

A sustentabilidade fiscal, conforme definida *supra* (item 3.7.) depende integralmente de um respeito conjunto do princípio da igualdade em matéria tributária pelos Poderes da

<sup>254</sup> Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 22.307, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, por maioria, publicado no DJ 13.06.1997, p. 26722.

<sup>255</sup> Redação original do inciso X do artigo 37 da Constituição. Após o julgamento do STF, o dispositivo foi alterado pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998, para figurar com a seguinte redação: “a remuneração dos servidores públicos e o subsídio de que trata o § 4º do art. 39 somente poderão ser fixados ou alterados por lei específica, observada a iniciativa privativa em cada caso, assegurada revisão geral anual, sempre na mesma data e sem distinção de índices”.

<sup>256</sup> Em sentido contrário, destaca-se o voto do Ministro Celso de Mello, que assim resume o argumento da divergência: “Sem lei vigorante, que autorize o tratamento normativo pertinente aos diversos aspectos que concernem ao estipêndio devido aos servidores públicos em geral, não há como disciplinar essa matéria, autonomamente, mediante pronunciamento de caráter jurisdicional ou deliberação de natureza administrativa, sem que se incida em grave ofensa a um dos princípios nucleares de nossa organização constitucional: o princípio da divisão funcional do poder” (fl. 469). O Ministro ainda invocou a Súmula nº 339 do STF, segundo a qual “Não cabe ao poder judiciário, que não tem função legislativa, aumentar vencimentos de servidores públicos sob fundamento de isonomia”.

<sup>257</sup> “Sistema Constitucional...”, op. cit., p. 355.

União. Ao Poder Legislativo, caberá editar leis não discriminatórias e eleger discrímens jurídicos que, de fato, melhor realizem as finalidades constitucionais. O mesmo caberá ao Executivo quando competente para editar normas em matéria fiscal. E, ao Judiciário, compete declarar a inconstitucionalidade de leis que imponham tratamento diferenciado fundado em traços diferenciais irreais, desconectados de qualquer interesse constitucional ou incapazes de promover afirmativamente a igualdade.

O Judiciário também é responsável pela realização concreta do princípio da igualdade, inclusive através do controle das finalidades extrafiscais que motivem o Legislativo. Não fosse assim a igualdade, princípio tão caro às sociedades democráticas, construído historicamente ao longo de séculos<sup>258</sup>, poderia ser mitigada ou até mesmo excepcionada pelo legislador ordinário simplesmente com a indicação de uma finalidade extrafiscal qualquer. Haverá, aí sim, violação ao princípio da harmonia dos Poderes se o Judiciário se negar a analisar, nos casos concretos, se as finalidades que motivam uma desigualação entre contribuintes estão sendo efetivamente atendidas e se os efeitos dela decorrentes caminham para a realização de objetivos perseguidos pela Constituição.

Somente a partir do respeito conjunto à igualdade, seja pela eleição de critérios distintivos que efetivamente estabeleçam um tratamento igualitário, economicamente racional, seja pela aplicação uniforme da lei, pelo respeito da capacidade contributiva sempre que possível e também pelo controle judicial das finalidades extrafiscais, poder-se-á pensar em um sistema tributário sustentável.

---

<sup>258</sup> Sobre o assunto, vide COMPARATO, Fábio Konder. “A afirmação histórica dos direitos humanos”, 3ª ed., São Paulo: Saraiva, 2003.



## 5. O CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL: DEVER DE EQUIDADE E TRIBUTAÇÃO DIFERENCIADA

### 5.1. FUNDAMENTOS DA SEGURIDADE SOCIAL

Desde as leis divinas<sup>259</sup> remonta a previsão de que todos, Estado e sociedade, devem solidariamente ajudar o assalariado pobre e necessitado, as viúvas, os órfãos e todos aqueles que não podem prover o seu próprio sustento. No mundo jurídico é também antigo o dever de assistência a quem precisa.

#### 5.1.1. Breve histórico da seguridade social

##### 5.1.1.1. No Mundo

No 43º ano da Rainha Elizabeth da Inglaterra, em 1601, fora editada a primeira norma jurídica sobre assistência social no mundo, denominada *Act for the Relief of the Poor*, que previa a instituição de contribuições obrigatórias e socorros públicos aos mais necessitados. Quase dois séculos mais tarde, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, firmada pela Assembléia Nacional Constituinte Francesa, é outra norma citada pela doutrina<sup>260</sup> como marco do direito da seguridade social, apesar de não conter nenhuma disposição expressa em seus 17 artigos.

---

<sup>259</sup> Cf. Código Deuteronomico (Dt 16, 18-20; 17, 8-13; especialmente 24, 14-22), in “Bíblia Sagrada”, 181ª ed., São Paulo: Ave-Maria, 2008, pp. 232-240.

<sup>260</sup> Cf. MIRANDA, Jediael Galvão. “Direito da Seguridade Social: direito previdenciário, infortunistica, assistência social e saúde”, Rio de Janeiro: Elsevier, 2007, p. 04.

Importante passo na história da seguridade social foi dado por Otto Von Bismark. Em meio a disputas sociais decorrentes da recente unificação da Alemanha (1871), mas principalmente para conter o crescente movimento socialista, o primeiro Chanceler do Império Alemão editou as pioneiras leis germânicas de seguridade social (*Sozialhilfe*). Em 1883 criou o seguro-saúde (*Krankenversicherung*), financiado por empregados, empregadores e pelo Estado. Em 1884 instituiu subsídios (*Lohnfortzahlungen*) a serem pagos aos trabalhadores em caso de doença (*Krankheitsfall*) e aos funcionários públicos (*Beamtenversorgung*), bem como um seguro-acidente (*Unfallversicherung*). Anos mais tarde, em 1889, também com recursos do Estado e dos empregados e empregadores, criou uma pensão por invalidez (*Invalidenrente*)<sup>261</sup>.

Em 1891, o Papa Leão XIII dedicou uma Encíclica, intitulada *Rerum Novarum*, na qual abordou pioneiramente sobre as relações sociais entre “operários” e “patrões”, sobre a luta de classes, sobre a relação entre o Estado e a família, sobre a prosperidade nacional e, principalmente, sobre a caridade, “senhora e rainha de todas as virtudes”<sup>262</sup>.

A tradição inglesa iniciada em 1601 tomou impulso no final do século XIX notadamente através do *Workmen's Compensation Act* (1897), seguro obrigatório para acidentes de trabalho; do *Old Age Pensions Act* (1908), sistema de pensão aos maiores de 70 anos, mesmo não contribuintes; e do *National Insurance Act* (1911), um sistema compulsório de contribuição pago pelo trabalhador (4 *pence*), pelo empregador (3 *pence*) e pelo Estado (2 *pence*), visando à concessão de benefícios em casos de doenças e invalidez.

A Constituição do México de 1917, em seu artigo 123, item XXIX, foi a primeira a prever a criação de uma Lei do Seguro Social, compreendendo seguros de invalidez, de velhice, de vida, de desemprego, de enfermidades e acidentes, de serviço militar e qualquer seguro necessário à proteção do bem estar dos trabalhadores<sup>263</sup>. A ela se seguiu a Constituição de Weimar de 1919, de que já se tratou acima<sup>264</sup>.

A expressão “seguridade social” surgiu pela primeira vez em um texto normativo em 1935, nos Estados Unidos, durante o governo do presidente Roosevelt. A lei, denominada

<sup>261</sup> Cf. TIPPMANN, Christian. “Otto Von Bismark”, München: Grin Verlag, 2000, p. 10.

<sup>262</sup> Cf. item 35 da Encíclica.

<sup>263</sup> “Art. 123 (...) XXIX. Es de utilidad pública la Ley del Seguro Social, y ella comprenderá seguros de invalidez, de vejez, de vida, de cesación involuntaria del trabajo, de enfermedades y accidentes, de servicio de guardería y cualquier otro encaminado a la protección y bienestar de los trabajadores, campesinos, no asalariados y otros sectores sociales y sus familiares; (...)”

<sup>264</sup> Vide item 3.1. *supra*.

*Social Security Act*, consistia em um seguro para os desempregados e em uma aposentadoria, com abrangência total, mesmo para os cidadãos que nada contribuíam.

Em 1941, o economista britânico William Henry Beveridge elaborou o *Report on Social Insurance and Allied Services*, conhecido como Plano Beveridge, por meio do qual os trabalhadores pagariam semanalmente uma contribuição obrigatória a financiar benefícios em casos de doença, desemprego, reforma militar e viuvez.

A seguridade social também foi tema da Declaração Universal dos Direitos Humanos, proclamada pela Assembléia Geral das Nações Unidas em 1948, cujo artigo 22 prevê o direito de toda pessoa a um padrão de vida suficiente para prover a subsistência pessoal e familiar, bem como o direito à proteção do Estado nos casos em que isso não for possível, seja em razão de desemprego, doença, invalidez, viuvez ou velhice<sup>265</sup>.

#### 5.1.1.2. No Brasil

Pode-se dizer que a experiência jurídica brasileira em seguridade social se inicia na Constituição de 1824, com a previsão de “socorros públicos” (artigo 179, inciso XXXI). Muito timidamente a Constituição de 1891 garantia aposentadoria apenas “aos funcionários públicos em caso de invalidez no serviço da Nação” (artigo 75).

O marco da previdência social, todavia, ocorreu em 1923 com o Decreto do Poder Legislativo nº 4.682, o qual criou um caixa de aposentadorias e pensões para todas as empresas de estradas de ferro. O caixa era custeado mensalmente pelos empregados e anualmente pelas empresas, e visava a cobrir gastos com socorros médicos, medicamentos,

---

<sup>265</sup> “Artigo XXII. Toda pessoa, como membro da sociedade, tem direito à segurança social e à realização, pelo esforço nacional, pela cooperação internacional e de acordo com a organização e recursos de cada Estado, dos direitos econômicos, sociais e culturais indispensáveis à sua dignidade e ao livre desenvolvimento da sua personalidade.

1. Toda pessoa tem direito a um padrão de vida capaz de assegurar a si e a sua família saúde e bem estar, inclusive alimentação, vestuário, habitação, cuidados médicos e os serviços sociais indispensáveis, e direito à segurança em caso de desemprego, doença, invalidez, viuvez, velhice ou outros casos de perda dos meios de subsistência fora de seu controle.

2. A maternidade e a infância têm direito a cuidados e assistência especiais. Todas as crianças nascidas dentro ou fora do matrimônio, gozarão da mesma proteção social”.

aposentadoria e pensão por morte ou invalidez. Os benefícios eram pagos somente aos empregados que descontavam a contribuição dos seus rendimentos (artigo 9º). Tal sistema se estendeu a outras categorias na década de 30 – bancários, comerciários, industriários, servidores estaduais, funcionários de empresas de transporte de cargas, marinheiros etc.

A Constituição de 1934 previu no seu artigo 121 diversas garantias sociais aos trabalhadores e às gestantes, como, por exemplo, salário mínimo, jornada de trabalho máxima de 8 horas, repouso hebdomadário, férias remuneradas, indenização por dispensa sem justa causa, assistência médica e sanitária, descanso antes e depois do parto, e ainda um sistema previdenciário “mediante contribuição igual da União, do empregador e do empregado, a favor da velhice, da invalidez, da maternidade e nos casos de acidentes de trabalho ou de morte”.

A Constituição de 1937 determinava que a legislação do trabalho faria prever “a instituição de seguros de velhice, de invalidez, de vida e para os casos de acidentes do trabalho” (artigo 137, alínea “m”). Isto se deu com o Decreto-lei nº 4.890, de 1942. Previsão muito parecida foi escrita na Constituição de 1946, mas agora utilizando, pela primeira vez, a expressão “previdência social”.

Na década de 60, podem ser citadas a Lei nº 3.807/60, chamada Lei Orgânica da Previdência Social, e a Constituição de 1967, que, dentre outras garantias, inaugurou a instituição de um seguro-desemprego (artigo 158, inciso XVI).

Pode-se ainda destacar a Lei Complementar nº 11, de 1971, que criou o Programa de Assistência ao Trabalhador Rural – Prorural, e a Lei nº 6.439, de 1977, instituidora do Sistema Nacional de Previdência e Assistência Social – Sinpas, que unificou a gestão e concessão de benefícios previdenciários e médicos, e também criadora das autarquias Inamps (Instituto Nacional de Assistência Médica da Previdência Social) e Iapas (Instituto de Administração Financeira da Previdência e Assistência Social).

### 5.1.2. O projeto constitucional para a seguridade social no Brasil

Percebe-se, no breve relato acima, que dar auxílio a pessoas que por algum motivo não possam prover o seu próprio sustento ou a sua própria saúde é dever moral do ser humano. Este *dever* foi juridicizado como um *direito* do cidadão, sem o qual não se concebe uma vida digna<sup>266</sup>, e seu provimento foi atribuído à toda sociedade e ao Estado.

A Constituição Federal de 1988 prevê o direito à seguridade social no Título sobre a “Ordem Social”, mas seu fundamento está posto já no início do texto constitucional quando prescreve que a dignidade da pessoa humana é um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito (artigo 1º, inciso III) e que são objetivos fundamentais da República (artigo 3º) construir uma sociedade livre, justa e solidária (inciso I); garantir o desenvolvimento nacional (inciso II); erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais (inciso III); e promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (inciso IV). Estas disposições formam a base jurídica, ética, política e até econômica que orienta a garantia da seguridade social, da qual o Poder Público não pode se afastar quando da sua realização concreta.

Segundo a Constituição, artigo 194, a seguridade social compreende “um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”. Ao Poder Público cabe organizá-la, por meio de lei, tendo em conta os seguintes objetivos (incisos I a VII do *caput* do artigo 194):

- a) universalidade da cobertura e do atendimento;
- b) uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais;
- c) seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços;
- d) irredutibilidade do valor dos benefícios;
- e) equidade na forma de participação no custeio;
- f) diversidade da base de financiamento; e

---

<sup>266</sup> BALERA, Wagner. “A seguridade social na Constituição de 1988”, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 31.

g) caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados.

Não importa neste estudo explorar a fundo cada um desses elementos objetivos. Cabe, todavia, dizer que são eles decorrentes dos fundamentos e objetivos do Estado brasileiro expressos nos artigos 1º e 3º da Constituição. De fato, se é um dever moral amparar os necessitados a cobertura da seguridade social não poderia ser senão universal; os benefícios e serviços não poderiam deixar de ser uniformes, equivalentes, seletivos e irredutíveis; o custeio da seguridade social não poderia ser dividido senão de forma equânime entre os trabalhadores, os empregadores e o Estado<sup>267</sup>.

## 5.2. O CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL PELAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

A Constituição Federal prescreveu que a seguridade social será financiada direta ou indiretamente pela sociedade através de recursos oriundos dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como através de contribuições que qualificou de “sociais”. É o que diz a redação do artigo 195, *caput*. A competência para instituir contribuições, não apenas as sociais, foi outorgada exclusivamente à União, na forma do artigo 149, assim redigido: “Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo”.

Enquanto para os demais tributos a Constituição Federal distribui a competência tributária pela descrição dos aspectos materiais das hipóteses de incidência – por exemplo: compete à União instituir imposto sobre a renda; aos Municípios, imposto sobre serviços de

---

<sup>267</sup> Excluiu-se a participação dos servidores inativos e pensionistas por se entender inconstitucional a Emenda Constitucional nº 20/98 que deu nova redação aos artigos 40, *caput*, e 149, §1º, para incluí-los como sujeitos passivos. Sobre o assunto vide PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. “Da Contribuição dos Inativos para a Seguridade Social: Inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 41/2003”, *in* Revista Dialética de Direito Tributário nº 103, pp. 118-124.

qualquer natureza; aos Estados, imposto sobre a circulação de mercadorias; etc. – para as contribuições em geral foram eleitas finalidades a serem por elas perseguidas. A Constituição as qualifica como um “instrumento de atuação nas respectivas áreas”.

Isso importa em que o exame da constitucionalidade das contribuições sociais parte de um pressuposto distinto daquele que orienta o exame de constitucionalidade dos demais tributos. Em relação a estes, não vinculados a uma finalidade específica, a lei tributária será constitucional na medida em que descrever fatos geradores que se encaixem à materialidade da hipótese de incidência constitucional. Por exemplo, quando a Constituição atribui competência aos Municípios para instituir o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não poderá a lei municipal conseqüente descrever fatos geradores que não sejam, efetivamente, serviços. Podem ter eles qualquer natureza, mas hão de ser serviços. Nesse caso, o exame de constitucionalidade ocorre “por subsunção” – ou “por inclusão”, segundo as expressões utilizadas por Marco Aurélio Greco<sup>268</sup>.

No tocante às contribuições, por outro lado, já que vinculadas a uma finalidade, o exame da sua constitucionalidade não pode olvidar, em primeiro lugar, a verificação da compatibilidade da sua instituição com a finalidade específica a que se destina. Essa espécie tributária exige “uma legitimação pelos fins e não pelos meios”, no dizer de Greco<sup>269</sup>. Mas, como alerta esse autor, “Assim como os meios não existem em total desconsideração aos fins, os fins não justificam os meios!”<sup>270</sup>. A existência de finalidade não justifica a instituição de contribuições arbitrárias e alheias às limitações constitucionais ao poder de tributar. A necessidade de caixa da União, por exemplo, não pode se travestir em aumento de tributo sob a falsa justificativa de atender à seguridade social.

Diga-se também que quando a Constituição atribui competência para a instituição de impostos a partir da descrição da materialidade da sua hipótese de incidência, isso significa uma atribuição exclusiva, ou seja, exclui outras tantas materialidades. Como no exemplo acima da competência dos Municípios para instituir impostos sobre serviços, significa que o que não é serviço estará excluído da competência municipal. O mesmo ocorre com a descrição das finalidades das contribuições: excluirão outras finalidades não previstas. Faltarão competência à União se instituir contribuição social não destinada à seguridade social. Isso,

---

<sup>268</sup> “Contribuições: uma figura *sui generis*”, São Paulo: Dialética, 2000, p. 42.

<sup>269</sup> “Contribuições: uma...”, op. cit., p. 101.

<sup>270</sup> “Contribuições: uma...”, op. cit., p. 102. Para o exame da compatibilidade das finalidades o autor adota como método o princípio da proporcionalidade, segundo as regras da necessidade, da adequação e da proibição ao excesso. Sobre isso vide pp. 125 e seguintes.

aliás, decorre da própria lógica constitucional. Quando o parágrafo 5º do artigo 195 diz que “Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total”, importa também que fontes de custeio não podem ser criadas para finalidades outras que não a concessão de benefícios ou prestação de serviços da seguridade social.

Para Marco Aurélio Greco, a afetação de tributos a fins específicos surge pela demanda de “novas necessidades”. “Trata-se de um novo papel assumido pelo Estado e de um novo critério de definição da razão determinante da cobrança de valores pecuniários”<sup>271</sup>. No mesmo sentido Hugo de Brito Machado Segundo afirma que o modelo de tributação vigente à época dos Estados Liberais se baseava em limitações negativas do poder tributante – sem se preocupar, por exemplo, com finalidades ou com a destinação do produto da arrecadação. Mas “Constatada a insuficiência desse modelo de Estado, e a necessidade de ações positivas por parte do Poder Público, as contribuições teriam surgido como forma de impor ao Estado não apenas deveres negativos, abstenções, mas também deveres positivos a serem observados como condição de validade para a cobrança do tributo”<sup>272</sup>.

A criação de tributos com finalidades específicas não é novidade no mundo das finanças. Aliomar Baleeiro relata que, há séculos, os impostos eram especializados e destinados a finalidades específicas. Esta, aliás, era a regra geral nas finanças antigas: criavam-se os tributos a partir das necessidades e a elas se destinava o produto da arrecadação<sup>273</sup>.

No caso das contribuições para a seguridade social, acredita-se que as necessidades não são verdadeiramente “novas”, como se viu acima, mas necessidades *permanentes* em qualquer sociedade. A proteção dos desempregados, dos pobres, das viúvas e outros necessitados, era uma realidade na era cristã e continuará sendo até que o mundo atinja um grau de desenvolvimento sócio-econômico que dissolva os fundamentos dessas necessidades sociais. Por serem permanentes e para dar maior efetividade ao seu atendimento, evitando que fiquem sujeitas a casuísmos políticos e falta de recursos, o Estado afetou tributos específicos para o custeio dessas necessidades e, por vezes<sup>274</sup>, criou entidades específicas por elas responsáveis, fora da sua estrutura normal.

---

<sup>271</sup> “Contribuições: uma...”, op. cit., p. 60.

<sup>272</sup> “Contribuições e Federalismo”, São Paulo: Dialética, 2005, p. 83.

<sup>273</sup> “Uma Introdução à Ciência das Finanças”, 13ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1981, pp. 271-272.

<sup>274</sup> A outorga de capacidade tributária a entidades paraestatais foi objeto de amplo debate na doutrina nacional. O problema, porém, perdeu relevância quando o Supremo Tribunal Federal decidiu, quando da



O elemento básico para a compreensão das contribuições é a solidariedade que existe entre os membros de um determinado grupo social ou econômico, que possuam relação com certa finalidade<sup>275</sup>.

### 5.2.1. Natureza jurídica das contribuições

Amplio debate se travou na doutrina sobre a natureza jurídica das contribuições. Sob a égide da Constituição de 1967, alterada pela Emenda nº 1 de 1969, a doutrina dominante asseverava a sua natureza tributária, nada obstante o Supremo Tribunal Federal afirmar no entendimento oposto<sup>276</sup>.

Após a promulgação da Constituição de 1988, a posição majoritária da doutrina permaneceu reconhecendo a natureza tributária das contribuições<sup>277 - 278</sup>. Alguns autores, porém, sustentaram que as contribuições não eram verdadeiros tributos, pois o *caput* do art. 149 da então nova Constituição lhes impunha o respeito apenas ao artigo 146, inciso III, e ao artigo 150, incisos I e III, deixando de lado as demais limitações ao poder de tributar<sup>279 - 280 - 281</sup>. Ou, ainda, porque o artigo 145 não as previu expressamente como espécies tributárias<sup>282</sup>.

---

instituição da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, que a parafiscalidade é facultativa (Recurso Extraordinário nº 138.284/CE, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, unânime, publicado no DJU 28.08.1992). Hoje ainda mais, porque desde 2007, com a Lei nº 11.457, as contribuições para a seguridade social passaram a estar vinculadas à Receita Federal do Brasil, órgão da administração direta vinculada ao Ministério da Fazenda. Entende-se, como Paulo Roberto Lyrio Pimenta, que “A parafiscalidade não é obrigatória em se tratando de contribuições especiais, ou seja, a exação poderá ser exigida pela União (ou pelos Estados, Municípios e Distrito Federal, na hipótese da contribuição do art. 149, §1º), ou por outro sujeito com personalidade de direito público ou privado” (“Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico”, São Paulo: Dialética, 2002, p. 29).

<sup>275</sup> Posição semelhante é adotada por Marco Aurélio Greco (“Contribuições: uma...”, op. cit., p. 83).

<sup>276</sup> Cf. Recurso Extraordinário nº 86.595, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, unânime, publicado no DJU 30.06.01978.

<sup>277</sup> Cf. AMARO, Luciano. “Direito Tributário Brasileiro”, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2003, pp. 28 e 52 e seguintes; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. “Curso de Direito Tributário”, 10ª ed., São Paulo: Saraiva, 1990, p. 159; CARRAZZA, Roque Antonio. “Curso de Direito Constitucional Tributário”, 18ª ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 455; etc.

<sup>278</sup> Para Zelmo Denari, as contribuições são espécies tributárias “sui generis”, ou seja, “prestações pecuniárias compulsórias vinculadas ao custeio dos serviços de Previdência e Assistência Social aos Trabalhadores, delegados a entes administrativos diversos do Estado” (Cf. “Curso de Direito Tributário”, Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 35). A mesma expressão foi utilizada posteriormente por Marco Aurélio Greco para qualificar as contribuições, não obstante este autor negar a sua natureza tributária.

<sup>279</sup> Nesse sentido afirma Hamilton Dias de Souza: “(...) a finalidade para a qual foi instituído não é essencial para definir o tributo. Ao contrário, a contribuição não se caracteriza somente pelo seu fato gerador,

O fato de o artigo 149 exigir que as contribuições sociais obedeçam à legalidade, irretroatividade e anterioridade não significa, acredita-se, imposição exclusiva e taxativa. Fosse assim, as contribuições poderiam ter efeito confiscatório, eis que a proibição da utilização de tributo com efeito de confisco, inserida no inciso IV do artigo 150, não está atrelada ao artigo 149; ou, então, poderiam livremente discriminar contribuintes que se encontrassem em situação equivalente, prática vedada pelo inciso II do artigo 150<sup>283</sup>.

Ao que parece o legislador constituinte não pretendeu excepcionar as limitações constitucionais ao poder de tributar em relação às contribuições, mas destacar que algumas normas são de aplicação obrigatória, evitando-se controvérsias desnecessárias<sup>284</sup>. Cabe lembrar que aos tributos como o empréstimo compulsório, os impostos de importação e exportação, o IPI, o IOF e os impostos extraordinários, não se aplica a regra da anterioridade, segundo expressa dicção constitucional (artigo 150, §1º). Nem por isso se diz que não possuem natureza tributária. São todos, inclusive as contribuições, espécies tributárias, mas com regimes jurídicos distintos em função das suas peculiaridades. Não há como se confundir, como alerta Marco Aurélio Greco, natureza jurídica e regime jurídico, pois os tributos não precisam obrigatoriamente estar sujeitos ao mesmo regime jurídico para terem

---

mas sobretudo por sua finalidade, exteriorizada pela atividade estatal desenvolvida e que se conecta indiretamente com o sujeito passivo. Além disso, e exatamente por se tratar de exação causal, é traço característico das contribuições que tem que o produto de sua arrecadação seja destinado à atividade estatal que é o seu pressuposto. Por essas razões, aliadas à redação do artigo 149 da Constituição Federal que manda aplicar às contribuições apenas o disposto nos seus artigos 146, III e 150, I e III, assim indicando que as demais regras constitucionais tributárias a elas não se aplicam, parece-me que entre nós não foram essas figuras tratadas como tributos” (Cf. “Contribuições para a Seguridade Social”, in *Cadernos de Pesquisas Tributárias*, vol. 17, São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1992, p. 422 – nota de rodapé nº 12).

<sup>280</sup> Para Marco Aurélio Greco “(...) se o artigo 149 determina seja aplicada a disciplina típica do Direito Tributário, se manda aplicar as normas gerais de Direito Tributário, se impõe as limitações da legalidade, anterioridade e irretroatividade para as contribuições, é porque elas *não estão* dentro do âmbito tributário. Não pertencem a este gênero. Se estivesse, não precisaria mandar observar tais ou quais regras e critérios; se a intenção fosse dar-lhes a natureza tributária, bastaria incluir um item IV ao artigo 145 e toda a sistemática e regime tributário seriam automaticamente de observância obrigatória” (Cf. “Contribuições...”, op. cit., pp. 80-81).

<sup>281</sup> Eis a redação do artigo 149, *caput*: “Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo”. O artigo 146, inciso III, estabelece que cabe à lei complementar editar normas gerais em matéria tributária; já o artigo 150, inciso I e III, expressam os princípios da estrita legalidade, da irretroatividade e da anterioridade (geral e nonagesimal).

<sup>282</sup> Cf. ROCHA, Valdir de Oliveira. “Determinação do Montante do Tributo”, 2ª ed., São Paulo: Dialética, 1995, p. 96.

<sup>283</sup> É certo que a função de determinadas contribuições passa precisamente pela discriminação de contribuintes em face das suas atividades econômicas – como as contribuições sobre categorias profissionais ou contribuições de intervenção no domínio econômico, por exemplo, instituídas para dar equilíbrio concorrencial a determinados setores. Contudo, nesses casos, a vedação ao tratamento discriminatório atua dentro do grupo de contribuintes sujeitos à incidência. Sobre isso se tratará mais especificamente no item 4.5 adiante

<sup>284</sup> Cf. MACHADO, Hugo de Brito. “Apresentação” in “As contribuições no Sistema Tributário Brasileiro”, coord. Hugo de Brito Machado, São Paulo/Fortaleza: Dialética/ICET, 2003, p. 8.

essa natureza. Ademais, a ausência das contribuições do rol de tributos do artigo 145 também não é motivo suficiente para sustentar que elas não possuem natureza tributária. Estão previstos neste dispositivo apenas os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria porque são as únicas espécies que, segundo o texto originário da Constituição de 1988<sup>285</sup>, podem ser instituídas concorrentemente entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Além disso, acredita-se, como Paulo Roberto Lyrio Pimenta<sup>286</sup>, que o critério para identificar a natureza tributária de determinada obrigação é a adequação ao conceito jurídico de tributo descrito no artigo 3º do Código Tributário Nacional. Assim, uma vez que as contribuições são uma “prestação pecuniária”, de caráter “compulsório”, que não constituem “sanção de ato ilícito”, bem como são “instituída[s] em lei e cobrada[s] mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, possuem elas natureza tributária.

Em verdade este debate perdeu espaço quando o próprio Supremo Tribunal Federal asseverou – diferentemente do que havia feito sob a égide da Constituição de 1967/69 – que as contribuições possuem sim natureza jurídica de tributos<sup>287</sup>.

### 5.2.2. Classificação dos tributos em espécies

A classificação dos tributos em espécies é tema que ainda hoje encontra divergências. No Brasil, a doutrina clássica, representada por Geraldo Ataliba, classifica os tributos, independentemente de qualquer elemento que indique uma finalidade, em *vinculados* e *não vinculados*, conforme sejam ou não as suas hipóteses de incidência a descrição ou a consequência de uma atividade estatal<sup>288</sup>. O gênero dos tributos *vinculados* comporta duas espécies, taxas ou contribuições, na medida em que a atuação estatal seja direta ou indiretamente referida ao obrigado. Esta corrente se baseou principalmente nas lições de Achille Donato Giannini sobre uma espécie tributária análoga às contribuições do sistema

<sup>285</sup> Somente com o advento das Emendas Constitucionais nº 20, de 1998, e 41, de 2003, que se previu a instituição de contribuições federais, estaduais e municipais para a previdência social dos seus respectivos servidores públicos.

<sup>286</sup> “Contribuições de...”, op. cit., p. 13.

<sup>287</sup> Cf. Recurso Extraordinário nº 146.733, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, unânime, publicado no DJU 06.11.1992, p. 20110.

<sup>288</sup> “Hipótese de...”, 6ª ed., op. cit., pp. 130 e seguintes.

brasileiro – o *tributo speciale*. Para o autor italiano, ao contrário das taxas, a hipótese de incidência das contribuições consiste numa atividade estatal que se refere *indiretamente* ao contribuinte. Essa referibilidade indireta ocorre de duas formas: ou a atividade estatal produz ao contribuinte um efeito particularmente vantajoso ou, pelo contrário, a atividade do contribuinte causa uma situação especial, uma despesa extraordinária, que exige que o Estado desenvolva uma determinada atividade<sup>289</sup>. Assim, a instituição da contribuição deve levar em conta a existência objetiva da vantagem ou da maior despesa, e seu *quantum* deve a ela corresponder. Vale dizer, a base de cálculo das contribuições deve ser calculada em função do benefício auferido pelo contribuinte (mesmo que presumido) ou em função do custo da atividade estatal provocada<sup>290-291</sup>. Diante disso, denota-se a obrigatoriedade de o produto da arrecadação das contribuições ser destinado às finalidades que lhe deram causa.

De forma muito semelhante, Alfredo Augusto Becker elaborou classificação não a partir da materialidade da hipótese de incidência dos tributos, mas da sua base de cálculo. Serão impostos os tributos que tenham por base de cálculo um “*fato lícito qualquer*”; serão taxas aqueles cuja base de cálculo seja um “*serviço estatal ou coisa estatal*”<sup>292</sup>. Assim, para Becker “*No plano jurídico, todo e qualquer tributo pertencerá a uma destas duas categorias: imposto ou taxa*”<sup>293</sup>.

Outra corrente doutrinária, defendida, dentre outros, por Aliomar Baleeiro<sup>294</sup>, Alberto Xavier<sup>295</sup>, Pontes de Miranda<sup>296</sup>, Roque Antônio Carrazza<sup>297</sup> e Paulo de Barros Carvalho<sup>298</sup>,

<sup>289</sup> Cf. “Istituzioni di Diritto Tributario”, quinta edizione aggiornata, Milano: Griuffrè, 1951, p. 59, onde se lê: “...il tributo speciale costituisce una figura del diritto tributario distinta dall'imposta, perchè há il suo fondamento giuridico, oltre che nella soggezione alla potestà d'impero, anche in un particolare vantaggio del contribuente o in una maggiore spesa dell'ente pubblico da lui provocata, cosicchè il debito non sorge se il vantaggio manca o la spesa non occorre, e la sua misura è proporzionata appunto al vantaggio o alla spesa”

<sup>290</sup> Cf. SOUZA, Hamilton Dias de. “FINSOCIAL”, Revista de Direito Mercantil n. 47, São Paulo: Revista dos Tribunais, jul/set 1982, p. 75.

<sup>291</sup> Em frontal oposição a este entendimento, Marco Aurélio Greco afirma que para a instituição de contribuições não é exigida atividade material da União, nem tampouco é essencial que o contribuinte tenha obtido alguma vantagem. Exemplifica referindo as contribuições sindicais, que não exigem nenhuma atuação ou intervenção da União para serem cobradas, e a contribuição para a seguridade social paga pelo empregador, que não decorre de nenhuma vantagem por ele obtida (Cf. “Contribuições: uma...”, op. cit., pp. 234 e 237-238).

<sup>292</sup> “Teoria Geral...”, op. cit., p. 380 (destaque original).

<sup>293</sup> “Teoria Geral...”, op. cit., p. 381 (destaque original)

<sup>294</sup> “O exame dos fatos mostra que a contribuição para fiscal em alguns casos se identifica com as taxas *stricto sensu*, e noutros casos com impostos com destinação especial a um fim” (Cf. “Uma Introdução...”, op. cit., p. 274).

<sup>295</sup> Manual de Direito Fiscal. vol. 1, Lisboa: Livraria Almedina, 1974, p. 42.

<sup>296</sup> Comentários à Constituição de 1969. 3ª ed., vol. II. Rio de Janeiro: Forense, 1987, pp. 362 e 371.

<sup>297</sup> “Estamos, portanto, em que estas ‘contribuições’ são verdadeiros *tributos* (embora qualificados pela finalidade que devem alcançar). Podem, pois, revestir a natureza jurídica de imposto ou taxa, conforme as hipóteses de incidência e bases de cálculo que tiverem” (Cf. “Curso de...”, op. cit., p. 514).

<sup>298</sup> “A conclusão parece-nos irrefutável, as contribuições são tributos que, como tais, podem assumir a feição de impostos ou de taxas” (Cf. “Curso de...”, op. cit., p. 44).

também defendia que os tributos poderiam ser classificados como impostos ou taxas, mas, ao contrário de Becker<sup>299</sup>, admitiam a existência de uma terceira espécie independente: a contribuição de melhoria.

De acordo com essa doutrina as contribuições, apesar de serem instituídas para intervir no meio sócio-econômico e destinarem a arrecadação visando esta intervenção, em determinados casos seriam impostos e em outros seriam taxas, pois a destinação do tributo, a posição do sujeito passivo, o *nomem iuris* e as características formais não interferem na determinação do gênero e espécie do tributo, segundo o diz o artigo 4º do CTN<sup>300</sup>. Mas apesar de a destinação não exercer influência sobre a definição da natureza jurídica do tributo, é condição decisiva sobre a validade da norma instituidora do tributo quando, por suas características constitucionais, o produto da arrecadação deva ser destinado a uma determinada finalidade<sup>301</sup>. Em relação às contribuições para a seguridade social, esta corrente prega que a contribuição da empresa tem natureza de imposto, pois não há referibilidade com as prestações, enquanto a contribuição do segurado tem natureza de taxa por estar ligada à prestação de um serviço pelo Estado, seja o benefício previdenciário, seja o assistencial ou a prestação de serviços de saúde.

Mas esse critério de classificação não é único, outros podem ser eleitos. Entretanto, o que não se pode aceitar é a sobreposição de dois ou mais critérios de distinção na mesma classificação, como fazem, por exemplo, os autores que defendem a classificação quinqüipartida dos tributos – não obstante o Supremo Tribunal Federal ter demonstrado

<sup>299</sup> Para Becker também as contribuições de melhoria se enquadravam nas espécies taxa ou imposto, a depender da base de cálculo utilizada para sua cobrança: seriam *taxas* se cobradas sobre a despesa total da obra e *impostos* se cobradas sobre a valorização dos imóveis.

<sup>300</sup> “Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação”.

<sup>301</sup> É o que sustenta Becker. Não obstante ignorar a destinação como elemento indicador da natureza jurídica, o autor ressalta a sua importância como condição de validade da norma tributária. Em suas palavras: “Embora as circunstâncias acima enumeradas [dentre as quais está a destinação do produto da arrecadação] nenhuma influência exerçam sobre a *natureza jurídica* do imposto ou sobre a da taxa, entretanto, aquelas circunstâncias poderão ter influência decisiva sobre a *validade* (juridicidade) da *regra jurídica* que, ao criar o tributo, tiver violado regra jurídica (ex.: constitucional), cuja regra (preceito) seja precisamente uma daquelas supra referidas circunstâncias” (Cf. “Teoria Geral...”, op. cit., p. 381). No mesmo sentido assevera Roberto Ferraz: “As contribuições sociais, as de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, bem como os empréstimos compulsórios, no regime da Constituição de 1988, constituem figuras tributárias cujos *pressupostos de imposição* são mais complexos que os das tradicionais figuras do imposto, taxa e contribuição de melhoria, exigindo-se para sua validade não apenas a simples correspondência a uma hipótese genericamente enunciada na Constituição, mas diversos requisitos, dentre os quais a própria destinação do produto da arrecadação” (“Pressupostos de...”, op. cit., p. 135).

preferência por ela<sup>302</sup>. Isto porque se estará somando o critério da vinculação com o da destinação do produto da arrecadação e, assim, misturando classificações<sup>303</sup>.

A classificação que se entende mais adequada é a que reconhece a existência das contribuições como espécie tributária autônoma, a meio caminho entre as taxas e os impostos. Posição semelhante foi adotada por Hamilton Dias de Souza<sup>304</sup>. Essa posição intermediária é também defendida por Hugo de Brito Machado Segundo, para quem: “(...) as contribuições são espécie tributária autônoma, que se distingue por visar ao atendimento de uma finalidade constitucionalmente determinada, (...) e que é exigida de contribuintes situados em grupo relacionado com essa finalidade, tendo por suporte fático situação também a ela indiretamente vinculada”<sup>305</sup>.

Considera-se, assim, que os tributos se dividem, a partir da análise das suas bases de cálculo, em tributos *vinculados* a uma atividade estatal (taxas) e *não vinculados* a fatos que pressupõe uma atividade estatal (impostos)<sup>306</sup>. Mas ainda há outra espécie, a das contribuições, que se vinculam *indiretamente* a uma atividade estatal prestada em favor de um determinado grupo e para a consecução de uma determinada finalidade. Esta vinculação indireta se dá quando o grupo de contribuintes recebe, de forma reflexa, uma vantagem diferencial em razão de uma atividade estatal ou quando causa uma despesa excepcional para o Estado<sup>307</sup>.

<sup>302</sup> Cf. Recurso Extraordinário n. 138.284/CE, Rel. Min. Carlos Velloso, publicado no DJU 28.08.1992.

<sup>303</sup> Oportuna a crítica de Roberto Ferraz a esse respeito: “Aqueles que enxergam cinco espécies tributárias usam dois critérios distintos para classificar os tributos. De um lado, os distinguem pela hipótese de incidência, conforme seja ela vinculada ou não a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte, e identificam as espécies vinculadas das taxas e das contribuições de melhoria, e também a espécie não-vinculada do imposto. Por outro lado, adotando uma outra classe de critério distintivo, desta vez a vinculação do produto da arrecadação, identificam também duas categorias, uma delas com duas sub-espécies: a dos tributos cuja arrecadação não é necessariamente vinculada (impostos, taxas e contribuições de melhoria) e a daqueles cuja arrecadação é necessariamente vinculada, com as duas sub-espécies das contribuições especiais e a dos empréstimos compulsórios (necessariamente restituíveis).

A classificação feita dessa forma carece de qualquer utilidade. É como se dividíssemos as pessoas conforme sejam corintianos, são-paulinos, palmeirenses, vegetarianos, carnívoros, macrobióticos, brasileiros, italianos ou portugueses, identificando nove espécies diferentes de pessoas. O exemplo é simples, mas o paralelo é exato: utilizando-se variados critérios distintivos (a lógica o chama ‘diferença específica’) como o time pelo qual se torce, o tipo de comida que se consome e a nacionalidade, chega-se a um aumento injustificável de espécies, que vão se somando e superpondo à medida que novos critérios são enganosamente adicionados. O critério não sendo apto à mútua exclusão das espécies, não resulta classificação válida” (Cf. “Pressupostos de Imposição das CIDEs: critérios constitucionais de validade para a instituição das CIDEs”, *in* Revista de Estudos Tributários do IET n. 34, Porto Alegre: Síntese, nov./dez. de 2003, p. 137).

<sup>304</sup> “Contribuições Especiais”, *in* Curso de Direito Tributário, 7ª ed., coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: 2000, p. 491 e seguintes.

<sup>305</sup> “Contribuições e...”, *op. cit.*, p. 97.

<sup>306</sup> As contribuições de melhoria serão impostos ou taxas a depender do caso concreto.

<sup>307</sup> Sobre a existência de um benefício, uma vantagem diferencial, ou de um gasto excepcional, adota-se a posição de A. D. Giannini e de Hamilton Dias de Souza, as quais se resumem na seguinte passagem escrita por

Portanto, tomando-se como critério a vinculação a uma atividade estatal, os tributos se classificam em impostos (*não vinculados*), taxas (*vinculados*) e contribuições (*indiretamente vinculados*).

### 5.2.3. Classificação das contribuições em subespécies

Partindo-se da classificação adotada acima, que toma as *contribuições* como uma espécie autônoma de tributo, cabe agora buscar definir as suas subespécies. Para tanto, há de se socorrer ao texto constitucional, especialmente ao artigo 149 que outorga competência exclusivamente à União para a instituição de “contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas”. Pode-se afirmar então que as contribuições se dividem em: a) contribuições sociais, b) contribuições de intervenção no domínio econômica e c) contribuições de categorias profissionais. As contribuições sociais, por sua vez, também se subdividem, a partir dos demais dispositivos da Constituição, da seguinte forma<sup>308</sup>:

a) Contribuições sociais:

- a.1. Para a seguridade social (artigo 195, incisos I a IV);
- a.2. Para a previdência dos servidores públicos dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (artigo 149, §1º);
- a.3. Para o salário-educação (artigo 212, §5º);
- a.4. Para o Programa de Integração Social – PIS (artigo 239);

---

este último autor: “Com efeito, o que caracteriza a contribuição é a vantagem diferencial em que se coloca o contribuinte em face de uma determinada atividade administrativa, que, todavia, é desenvolvida em função do interesse geral. Alguns autores, como Micheli, indicam como elemento da hipótese de incidência apenas a vantagem auferida pelo particular em decorrência de uma atividade administrativa. Outros, como A. D. Giannini, salientam que a contribuição ou ‘tributo speciale’ pressupõe ou a vantagem já referida ou uma maior despesa do ente público em razão de sua atividade. (...) Penso como Giannini que não só a vantagem diferencial, mas também a maior despesa causada pelo particular, são pressupostos da contribuição” (Cf. “Contribuições para...”, op. cit., pp. 422-423).

<sup>308</sup> Classificação muito próxima é também adotada por Paulo Roberto Lyrio Pimenta, segundo o qual são espécies de tributos os impostos, as taxas e as *contribuições especiais*, sendo que estas últimas também se subdividem em subespécies (Cf. “Contribuições de..”, op. cit., pp. 23-24).

- a.5. Para o sistema “S” (artigo 240);
- a.6. Para o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço – FGTS (artigo 7º, inciso III);
- a.7. Para o custeio do sistema confederativo da representação sindical (artigo 8º, inciso IV).

Não se inseriram nesse rol a contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira – CPMF, prevista nos artigos 74 e 75 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, mas cuja vigência se encerrou em 31.12.2007; nem tampouco a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, inserta no artigo 149-A, por se entender tratar de imposto<sup>309</sup>.

Não obstante a classificação das contribuições sociais em subespécies, não estão todas elas submetidas ao mesmo regime jurídico – pois, como se viu acima, natureza jurídica e regime jurídico não se confundem. A própria Constituição atribui regimes distintos quando, por exemplo, descreve as bases de cálculo possíveis para as contribuições sociais para a seguridade social e quando lhes obriga observar a anterioridade nonagesimal (artigo 195, § 6º).

#### **5.2.4. As contribuições destinadas ao custeio da seguridade social**

O artigo 195 da Constituição prevê que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, direta e indiretamente, mediante os recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como através de contribuições

---

<sup>309</sup> O tema demanda estudo próprio e não será aprofundado. Pode-se, porém, informar que a doutrina diverge quanto à constitucionalidade da contribuição de iluminação pública, criada pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002. Entre aqueles que entendem ser *constitucional* vide PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. “Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública”, *in* Revista Dialética de Direito Tributário nº 95, agosto/2003, pp. 100-108. Entre os que entendem *inconstitucional* vide MARTINS, Ives Gandra da Silva. “A Contribuição para Iluminação Pública”, *in* Revista Dialética de Direito Tributário nº 90, março/2003, pp. 96-104 e também, do mesmo autor, “Contribuição de Iluminação – ainda a E.C. nº 39/2002”, *in* Revista Dialética de Direito Tributário nº 92, maio/2003, pp. 20-25.



exigidas dos empregadores, dos trabalhadores e demais segurados da previdência social, dos importadores de bens e serviços e, ainda, através de contribuições incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos.

Relativamente à contribuição devida pelos empregadores a Constituição assim definiu quais as bases de cálculo possíveis de incidência: a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício (alínea *a* do inciso I do artigo 195); a receita ou o faturamento (alínea *b*); e o lucro (alínea *c*). A escolha do legislador constituinte por três bases de cálculo diferentes respeita o dever de equidade do custeio da seguridade social, na medida em que distribui a carga fiscal de forma mais heterogênea. Nem sempre empresas com a mesma capacidade econômica possuem idêntica folha de salários, ou receita e faturamento, ou lucro. A incidência somente sobre a folha de salários, por exemplo, seria insuficiente, pois o emprego de mão-de-obra varia de acordo com a automação das empresas<sup>310</sup>, além disso resultaria em um forte estímulo à informalidade do mercado de trabalho. O mesmo vale para as demais bases de cálculo.

O parágrafo 4º do artigo 195 prevê a competência residual da União para instituir “outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social”, mas desde que “obedecido o disposto no art. 154, I”. Este último dispositivo trata da competência residual da União para instituir impostos, por meio de lei complementar, desde que não cumulativos e que não possuam fato gerador ou base de cálculo próprios de outros impostos. Disso decorrem diversas limitações à criação de novas contribuições para a seguridade social. Em primeiro lugar, não pode a União criar ou destinar impostos para o custeio da seguridade social, como equivocadamente afirma Wladimir Novaes Martinez<sup>311</sup>. Além da vedação expressa do artigo 167, IV, da Constituição Federal, segundo a qual a receita dos impostos não pode ser vinculada a órgão, fundo ou despesa, tal assertiva contraria a própria natureza jurídica dos impostos, tributos não vinculados a atividades estatais específicas.

Em segundo lugar, a União não está autorizada a instituir contribuições sociais *gerais*, ou seja, que não tenham por finalidade a previdência social, a saúde e a assistência social, que formam os três pilares da seguridade social. Uma contribuição fundada em finalidades distintas, por mais justas e meritórias que sejam, será inconstitucional por falta de

---

<sup>310</sup> Exemplo dado por Hamilton Dias de Souza (Cf. “Contribuições para...”, op. cit., p. 447).

<sup>311</sup> “A Seguridade Social na Constituição Federal: de acordo com a Lei n. 8.212/91 e Lei n. 8.213/91”, 2ª ed., São Paulo: LTr, 1992, p. 44.

competência tributária, uma vez que a competência residual é exclusiva para a criação de “outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão *da seguridade social*”. É certo que outras finalidades existem, mas para elas a Constituição já previu contribuições próprias, como as para o sistema “S”, para o salário educação, para o FGTS etc. Além disso, a existência de novas demandas, sociais ou não, deve ser suprida pelos impostos, que são tributos não vinculados a nenhuma atividade estatal e destinados justamente ao custeio geral do Estado. Nesse sentido já se pronunciou o Supremo Tribunal Federal<sup>312</sup>. Aliás, se a toda e qualquer finalidade houvesse uma fonte custeio, não haveria motivos para se pagar impostos<sup>313</sup>.

Outra limitação importante: não poderá a União eleger os mesmos fatos geradores e bases de cálculo das contribuições já existentes – caso contrário se estaria criando um mero adicional, o que poderia ser operado pelo simples aumento de alíquotas – já que a Constituição expressamente fala em criação de “outras fontes”. E mais, esta eleição também não poderá atingir fatos geradores e bases de cálculo próprios dos impostos, o que se conclui não só pela literalidade do artigo 154, inciso I, mas principalmente pelo sistema constitucional de repartição de receitas tributárias, pois a instituição de contribuições com o mesmo fato gerador de impostos criaria uma válvula de escape para que a União deixasse de repartir com os Estados e Municípios o produto da sua arrecadação<sup>314</sup>. Portanto, a competência residual permite à União criar novas contribuições sociais, mas destinadas apenas à seguridade social, que tenham fatos geradores e bases de cálculo distintos daqueles já previstos para outras contribuições e para os impostos.

---

<sup>312</sup> Na Medida Cautela na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 8/DF, de relatoria do Min. Celso de Mello, publicada no DJU 04.04.2003, o Plenário do STF asseverou o seguinte: “A contribuição de seguridade social não só se qualifica como modalidade autônoma de tributo (RTJ 143/684), como também representa espécie tributária essencialmente vinculada ao financiamento da seguridade social, em função de específica destinação constitucional. **A vigência temporária das alíquotas progressivas (art. 2º da Lei nº 9.783/99), além de não implicar concessão adicional de outras vantagens, benefícios ou serviços - rompendo, em conseqüência, a necessária vinculação causal que deve existir entre contribuições e benefícios (RTJ 147/921) - constitui expressiva evidência de que se buscou, unicamente, com a arrecadação desse plus, o aumento da receita da União, em ordem a viabilizar o pagamento de encargos (despesas de pessoal) cuja satisfação deve resultar, ordinariamente, da arrecadação de impostos.** Precedente: ADI 2.010-MC/DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO” (destaque não original).

<sup>313</sup> É o que indaga Humberto Ávila a respeito deste último raciocínio: “Se cada finalidade estatal tivesse de ser custeada por uma contribuição diferente, pergunta-se: por que pagar impostos?” (Cf. “Sistema Constitucional...”, op. cit., p. 259).

<sup>314</sup> Ao contrário dos impostos, as contribuições não se sujeitam à repartição de receitas tributárias prevista nos artigos 157 e seguintes da Constituição.

### 5.2.5. Referibilidade

A análise da constitucionalidade das contribuições não se limita apenas a sua validação finalística. Ainda que ela se conforme com a finalidade que fundamenta a outorga da competência impositiva e que o produto da sua arrecadação seja integralmente destinado à promoção dessa finalidade, a contribuição pode ser inconstitucional se a sua exigência extrapolar o âmbito daqueles contribuintes que tenham indiretamente se beneficiado com uma determinada ação estatal. Ou seja, somente serão sujeitos passivos da obrigação tributária, no caso das contribuições, aqueles que indiretamente se relacionem com a atividade estatal que justificou a sua cobrança.

Essa relação, ou *referibilidade*, para Hamilton Dias de Souza<sup>315</sup>, é o traço diferencial entre as taxas e as contribuições. Diz o autor que “As taxas e as contribuições são tributos que implicam numa atuação estatal referida ao contribuinte. Nas primeiras, há sempre uma referibilidade direta entre a atividade desenvolvida pelo Estado e o sujeito passivo. Nas segundas, tal referibilidade é indireta, pois a atividade é desenvolvida para atender ao interesse geral, mas provoca um especial benefício a uma pessoa ou a um grupo de pessoas”. Segundo Douglas Yamashita<sup>316</sup>, a partir da jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão, a instituição de contribuições deve pressupor “*uma relação específica (proximidade material) entre o círculo de contribuintes e a finalidade perseguida com a cobrança de contribuição*”, isto é, “*O grupo onerado pela contribuição tem de estar evidentemente mais próximo à finalidade perseguida com a cobrança de contribuição que outro grupo ou a coletividade dos contribuintes*”.

No caso das contribuições de intervenção no domínio econômico e das contribuições de categorias profissionais essa referibilidade é mais forte e evidente. Não se pode imaginar, por exemplo, exigir de qualquer pessoa a contribuição para a Ordem dos Advogados do Brasil; somente advogados devidamente inscritos no quadro da entidade é que se relacionam

---

<sup>315</sup> “Contribuições para...”, op. cit., p. 418-419.

<sup>316</sup> “Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico”, in Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (Pesquisas Tributárias – Nova Série nº 8), coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 335 (destaques no original).

com a finalidade da contribuição. Tampouco caberia exigir de um determinado setor econômico uma contribuição interventiva destinada a regular outro setor distinto<sup>317</sup>.

Especificamente no tocante às contribuições para a seguridade social, que são objeto do estudo, o debate sobre a referibilidade perdeu fôlego na doutrina com a superveniência da Emenda Constitucional nº 20, de 1998 – assim como ocorreu com a figura da parafiscalidade quando o Supremo Tribunal Federal asseverou sê-la facultativa<sup>318</sup>. É que no texto originário da Constituição de 1988 havia uma nítida referibilidade entre a seguridade social e os sujeitos passivos das contribuições destinadas ao seu custeio. Somente tinham direito à previdência social e ao sistema de saúde aqueles que contribuía. Dez anos mais tarde, no intuito de atender ao objetivo da universalidade de cobertura e do atendimento, inscrito no inciso I do parágrafo único do artigo 194, a Emenda Constitucional nº 20 de 1998 veio a operar uma “quebra da referibilidade”, segundo Roberto Ferraz<sup>319</sup>, abrindo espaço para que os cidadãos, mesmo os não contribuintes da seguridade social, tivessem acesso ao sistema. O direito de atendimento gratuito pelo Sistema Único de Saúde – SUS foi estendido a todas as pessoas, nacionais ou estrangeiras, assim como pessoas sem tempo de contribuição poderiam se beneficiar do sistema previdenciário. Da mesma forma, as contribuições para a seguridade social passaram a incidir sobre outros contribuintes, que não apenas empregados e empregadores.

Mas essa quebra da referibilidade não a extinguiu por completo. Ferraz, apesar de sustentar a “quebra”, admite que restaram “resquícios daquele regime inicial”<sup>320</sup>. Utilizando-se de outra expressão, Hugo de Brito Machado Segundo afirma que a universalidade do custeio da seguridade social aproximou mais as contribuições dos impostos – o que se percebe também, segundo esse autor, pelas bases de cálculo constitucionalmente eleitas, as quais denotam menor vinculação entre uma atividade estatal e os contribuintes – mas continua havendo referibilidade, “embora bastante *atenuada*”<sup>321</sup>.

Entende-se que mesmo em relação às contribuições para a seguridade social, impostas a toda a sociedade e cujas bases de cálculo são próprias de tributos não vinculados a nenhuma

<sup>317</sup> Um exemplo prático de contribuição interventiva inconstitucional por atingir grupo de contribuintes desconectados da finalidade que motivou a sua instituição é a instituída pela Medida Provisória nº 2.228-1/2001. A contribuição criada para promover a indústria cinematográfica e videofonográfica *nacional*, também foi imposta à indústria cinematográfica e videofonográfica *estrangeira*, e, ainda, de forma majorada.

<sup>318</sup> Cf. Recurso Extraordinário nº 138.284/CE, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, unânime, publicado no DJU 28.08.1992.

<sup>319</sup> Cf. FERRAZ, Roberto. “Da ausência dos pressupostos de imposição da Cofins não-cumulativa criada na Lei 10.833/2003”, in Revista Dialética de Direito Tributário nº 105, junho/2004, p. 142.

<sup>320</sup> Idem.

<sup>321</sup> “Contribuições e...”, op. cit., p. 96 (o destaque não é original).

atividade estatal (lucro, faturamento, receita bruta e folha de salários), há uma referibilidade indireta entre a imposição fiscal e uma ação do Estado. Tanto é verdade que não há como se imaginar a cobrança deste tributo sem a contrapartida da efetiva garantia da seguridade social; além disso a própria Constituição Federal impõe a equivalência entre as fontes de custeio e os benefícios oferecidos (artigo 195, §5º). Essa referibilidade é muito mais evidente nas demais contribuições, mas isso não significa que nas contribuições para a seguridade social ela não exista.

Diante disso há que se discordar da corrente doutrinária que entende que a contribuição a cargo do empregador seria, em verdade, uma taxa, já que desvinculada de qualquer atividade estatal que lhes cause qualquer vantagem diferencial. Como sustenta Wagner Balera, o empregador também se beneficia com o acesso do empregado ao sistema da seguridade social, “pois é por meio dela que o obreiro adquire segurança quanto à situação física, mental e financeira de sua própria pessoa e de seus dependentes, assim no presente como no futuro”<sup>322</sup>. Edvaldo Brito afirma que a seguridade social produz aos empregadores benefícios indiretos, “pois dúvida não se pode ter que a complementação dos salários através de um conjunto de recursos assistenciais técnicos, permite ao empregado uma segurança jurídica, um nível cultural, uma higidez física e um bem estar social suficiente para fazê-lo atingir uma capacidade de produção bem maior, por conseguinte, benefício, também para o patrão”<sup>323</sup>. A mesma posição é adotada pelo professor argentino Giuliani Fonrouge, para quem os benefícios dos empregadores são menos visíveis que os dos empregados, mas não menos reais<sup>324</sup>.

Exemplo prático que demonstra a existência da referibilidade nas contribuições para a seguridade social é a contribuição para o chamado Seguro de Acidente de Trabalho – SAT, um adicional da contribuição incidente sobre a folha de salários, pago pelo empregador, nas frações de 1%, 2% e 3% quando o risco de acidentes de trabalho for leve, médio ou grave, respectivamente<sup>325</sup>. Esse mesmo adicional é destinado ao financiamento das aposentadorias

<sup>322</sup> “A Seguridade Social na Constituição de 1988”, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 53.

<sup>323</sup> “Problemas Jurídicos para a Contribuição do Fundo PIS”, in Caderno de Pesquisas Tributárias vol. 2, São Paulo: Resenha Tributária/CEU, 1977, p. 119.

<sup>324</sup> “Derecho Financiero”, 2ª ed., Buenos Aires: Depalma, 1970, vol. 2, p. 1028

<sup>325</sup> Cf. artigo 22 da Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações das Leis nº 9.732/98 e 9.876/99, assim redigido:

“Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os

especiais, quais sejam, aquelas concedidas a segurados que durante 15, 20 ou 25 anos tiver trabalhado em condições que lhe prejudiquem a saúde e a integridade física<sup>326</sup>. Nesses casos, constata-se uma referibilidade não em relação a uma vantagem ou benefício indireto obtido pelos sujeitos passivos (empregadores), mas sim ao gasto excepcional que provocam ao regime da seguridade social em razão do exercício de atividades nocivas ao trabalhador ou da incidência – leve, média ou alta – de acidentes laborais.

Atualmente, pode-se também cogitar, como bem percebeu Roberto Ferraz<sup>327</sup>, de uma “referibilidade invertida”, quando, pela utilização intensiva de mão-de-obra e conseqüente maior promoção do princípio da busca do pleno emprego, o empregador venha a ser beneficiado com uma redução das contribuições para a seguridade social. É o que se abordará no próximo capítulo.

---

adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave. (...).”

<sup>326</sup> Cf. artigos 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 1991, com as alterações das Lei nº 9.032/95 e 9.528/97, assim redigidos:

“Art. 57. A aposentadoria especial será devida, uma vez cumprida a carência exigida nesta Lei, ao segurado que tiver trabalhado sujeito a condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física, durante 15 (quinze), 20 (vinte) ou 25 (vinte e cinco) anos, conforme dispuser a lei. (...)”

“Art. 58. A relação dos agentes nocivos químicos, físicos e biológicos ou associação de agentes prejudiciais à saúde ou à integridade física considerados para fins de concessão da aposentadoria especial de que trata o artigo anterior será definida pelo Poder Executivo. (...)”

<sup>327</sup> “Igualdade na...”, op. cit., p. 490.

### 5.3. O PRINCÍPIO DA IGUALDADE E AS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL

#### 5.3.1. A equidade no custeio da seguridade social

Como já se disse no início deste capítulo, a seguridade social se funda no valor máximo da solidariedade. “*Sem solidariedade não há seguridade*”, diria Wagner Balera<sup>328</sup>. Assim, toda a organização da seguridade social, seja quanto ao atendimento, à participação no custeio, a concessão de benefícios etc., refletirá o dever solidário que toda a sociedade, em conjunto com o Estado, tem de ajudar quem necessita.

É por isso que a Constituição previu (artigo 194) como objetivos do Poder Público, relativamente à organização da seguridade social, por exemplo, a “universalidade da cobertura e do atendimento” (inciso I), “uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais” (inciso II), a “diversidade da base de financiamento” (inciso VI) e a “equidade na forma de participação no custeio” (inciso V). São todos corolários lógicos da solidariedade. De fato, nada mais solidário que todos, indistintamente, contribuintes ou não, tenham acesso à seguridade social. Nada mais solidário que a não distinção entre os benefícios pagos a trabalhadores com os mesmos níveis de contribuição ou a trabalhadores urbanos e rurais. Da mesma forma, nada mais solidário que o custeio da seguridade social seja distribuído de forma equânime.

Cabe lembrar que a expressão “equidade” não significa identidade. Na idade antiga, o termo latim *aequitas* era utilizado como sinônimo de justiça. Para De Plácido e Silva a equidade “Compõe o conceito de uma justiça fundada na igualdade, na conformidade do próprio princípio jurídico e em respeito aos direitos alheios”<sup>329</sup>. Segundo Maria Helena Diniz é o “Sentimento seguro e espontâneo do justo e do injusto na apreciação de um caso concreto”<sup>330</sup>. Acredita-se que a escolha do legislador pela equidade como critério para a

---

<sup>328</sup> “A seguridade...”, op. cit., p. 33 (destaque original).

<sup>329</sup> “Vocabulário Jurídico”, 27ª ed., revista e atualizada por Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho, Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 537.

<sup>330</sup> “Dicionário Jurídico”, vol. 2, São Paulo: Saraiva, 1998, p. 353.

participação no custeio da seguridade social é impassível de críticas, uma vez que é diante do caso concreto, bem como das características e condições econômicas de cada contribuinte que se deverá, com justiça, distribuir o custo da seguridade.

Partindo-se, pois, das características próprias das contribuições para a seguridade social e do critério da equidade no custeio, outra não pode ser a forma de participação senão a que leva em conta a capacidade econômica de cada contribuinte, bem assim o impacto por eles causados no custo da seguridade social ou o benefício diferencial recebido. Isto implica, por exemplo, em uma contribuição maior por parte das empresas do que por parte dos trabalhadores, uma vez que as primeiras possuem maior capacidade econômica. Concorde-se, assim, com Balera, quando afirma que “a equidade autoriza a imposição de maiores encargos aos que menores necessidades possuem”, bem como justifica até mesmo a isenção para trabalhadores de baixa renda e rurícolas<sup>331</sup>. Da mesma forma sustenta Sérgio Pinto Martins, para quem “O trabalhador não pode contribuir da mesma maneira que a empresa, pois não tem as mesmas condições financeiras”<sup>332</sup>. É exatamente por isso que, no caso das empresas, a Constituição Federal previu expressamente para tais contribuições bases de cálculo e fatos geradores – como o lucro e o faturamento – que são capazes de graduar a sua capacidade econômica.

Há que se fazer uma ressalva à opinião de Sérgio Pinto Martins quando sustenta que se deveriam estabelecer “certas distinções também entre as empresas”<sup>333</sup>. A medida da equidade para a contribuição a cargo das empresas somente não será a capacidade econômica quando, como dito, a atividade por elas exercida cause algum impacto negativo excepcional no custo da seguridade ou, então, que sejam beneficiárias de alguma vantagem diferencial. É o caso das atividades que possuem uma maior probabilidade de acidentes de trabalho ou que provoquem a aposentadoria antecipada de seus trabalhadores, as quais ficarão sujeitas aos adicionais já mencionados no item anterior. Somente em razão disso é que se admite uma distinção entre empresas<sup>334</sup>.

Já para os trabalhadores a medida da equidade será o valor do salário-de-contribuição. Seguindo a lógica da progressividade, a lei criou uma distinção de alíquotas (de 8%, 9% e

---

<sup>331</sup> “A seguridade...”, op. cit., p. 42.

<sup>332</sup> “Direito da Seguridade Social”, 7ª ed., São Paulo: Atlas, 1997, p. 61.

<sup>333</sup> Idem.

<sup>334</sup> É sabido que a Emenda Constitucional nº 42, de 2003, através da inclusão da alínea “d” ao inciso III do artigo 146, previu tratamento favorecido, inclusive em relação às contribuições para a seguridade social, para as micro e pequenas empresas, todavia esta distinção se liga ao critério da capacidade econômica.



11%) a depender do valor desse salário-de-contribuição<sup>335</sup>, de maneira que contribuem proporcionalmente mais os trabalhadores que auferem maior renda salarial. Outro exemplo da aplicação da equidade na forma de participação no custeio da seguridade social, relativamente aos trabalhadores, é a previsão do artigo 40, parágrafo 4º, da Constituição Federal, segundo a qual o regime de previdência dos servidores públicos deve observar critérios que preservem o seu equilíbrio financeiro e atuarial, sendo vedada a adoção de critérios diferenciados para a concessão de aposentadoria, exceto para os servidores portadores de deficiência física, servidores que exerçam atividades de risco ou cujas atividades sejam exercidas em condições especiais danosas à saúde ou à integridade física. A mesma regra é adotada pela Constituição para o regime geral da previdência social<sup>336</sup>.

Portanto, em última instância, o parâmetro da equidade será a capacidade econômica e também a maior ou menor referibilidade dos contribuintes em relação ao custo e aos benefícios da seguridade social.

### **5.3.2. Aplicação do princípio da capacidade contributiva**

Segundo o já exposto acima, pode-se dizer que a universalidade do financiamento da seguridade social, bem como a previsão constitucional de bases de cálculo que, por si só, são desvinculadas a uma atividade estatal específica, aproximou as contribuições sociais ora em exame dos impostos. Todavia, são espécies tributárias distintas, pois o fundamento primeiro de validade das contribuições para a seguridade social é a existência de uma ação do Estado voltada à promoção da seguridade social.

Isso não quer dizer que se pode olvidar do princípio da capacidade contributiva. Como diz Marco Aurélio Greco “nas contribuições o fundamento da exigência não está na manifestação de capacidade contributiva, mas no princípio solidarístico que emana da

---

<sup>335</sup> Cf. Artigo 20 da Lei nº 8.212/91.

<sup>336</sup> Art. 201 (...).

§ 1º É vedada a adoção de requisitos e critérios diferenciados para a concessão de aposentadoria aos beneficiários do regime geral de previdência social, ressalvados os casos de atividades exercidas sob condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física e quando se tratar de segurados portadores de deficiência, nos termos definidos em lei complementar. ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 47, de 2005](#)).

participação a um determinado grupo social, econômico ou profissional ao qual está relacionada a finalidade constitucionalmente qualificada”. Isto é, “O fato de a capacidade contributiva não ser o fundamento imediato das contribuições, e não existir um comando constitucional no sentido do seu atendimento (...), não significa que o conceito não poderá surgir e ser relevante”<sup>337</sup>. Para Schoueri, “enquanto nos impostos a capacidade contributiva aparece imediatamente como critério de discriminação exigido pelos princípios da igualdade e da solidariedade, nos caso das contribuições especiais, o primeiro critério de discriminação está no referimento (i.e.: pertencer, ou não, ao grupo afetado); dentro do grupo, será a capacidade contributiva que permitirá que se efetuem diferenciações entre contribuintes”<sup>338</sup>.

Ainda que a Constituição não tenha se referido expressamente ao princípio da capacidade contributiva no artigo 149 – o qual atribuiu competência à União para instituir as contribuições sociais –, a sua aplicabilidade é decorrência lógica da solidariedade e da equidade do custeio da seguridade social. Dito de outra forma, a capacidade contributiva para as contribuições da seguridade social é o reflexo jurídico da solidariedade e da equidade do custeio da seguridade social e o seu conceito se constrói a partir da maior ou menor referibilidade dos contribuintes com a ação Estatal nessa área e da sua capacidade econômica.

Entende-se, pois, que possuirão a mesma capacidade contributiva os contribuintes, sejam empregados ou empregadores, que causem o mesmo impacto no custo da seguridade social, ou que sejam beneficiários de uma mesma vantagem diferencial, e que possuam a mesma capacidade econômica.

---

<sup>337</sup> “Contribuições...”, op. cit., p. 195. E mais adiante: “(...) a capacidade contributiva pode ser um elemento relevante em matéria de contribuições se a própria Constituição, para fins de atribuição da competência legislativa, contiver a previsão de um fato denotador de capacidade contributiva. Nesta hipótese, a norma atributiva de competência terá reunido dois conceitos distintos, o de finalidade e o de manifestação de capacidade contributiva. Tratando-se de consagração constitucional, não pode a lei instituidora deixar de atender a tais exigências, sob pena de configurar-se hipótese de inconstitucionalidade” (p. 196).

<sup>338</sup> “Normas tributárias...”, op. cit., p. 285-286.

### 5.3.3. A vedação à distinção em razão da ocupação profissional (artigo 150, II)

A par do conceito de capacidade contributiva adotado neste estudo<sup>339</sup>, tanto para os tributos em geral (item 4.2) quanto para as contribuições para a seguridade social, acredita-se que não há espaço para distinções entre empresas contribuintes em razão da sua ocupação profissional ou atividade por elas exercida. Entende-se aplicável, mesmo nos casos das contribuições, o artigo 150, inciso II, da Constituição que determina que “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

Já se disse acima que esse preceito advém do princípio geral da igualdade previsto no artigo 5º da Constituição Federal e decorreu dos privilégios odiosos que eram concedidos no passado aos rendimentos dos magistrados e militares. Mas a vedação à instituição de tratamento diferenciado em razão da atividade profissional, além de constituir um óbice à concessão de privilégios, possui também outra acepção de extrema relevância. Em matéria tributária, a situação de equivalência entre contribuintes (“contribuintes que se encontrem em situação equivalente”) somente pode ser interpretada como a igualdade de capacidade contributiva. Assim, quando se verificar que um grupo de contribuintes possui a mesma capacidade contributiva – não apenas de capacidade econômica – entre eles não poderá haver distinção em razão da atividade exercida. Portanto, mesmo no caso de uma contribuição de intervenção no domínio econômico – que, via de regra, incide sobre um determinado setor econômico – ou de uma contribuição de interesse de categorias profissionais – que atinge uma única profissão – não poderá o legislador ordinário violar a previsão constitucional do artigo 150, inciso II. Nesses casos a vedação se impõe não em relação aos contribuintes em geral, mas sim dentro do setor ou do grupo de contribuintes que foram selecionados para suportar a incidência fiscal. Assim, dentro do setor econômico sujeito à incidência de uma CIDE não poderá haver tratamento diferenciado senão em razão da capacidade econômica de seus

---

<sup>339</sup> Segundo se definiu no item 4.2. acima, com base na doutrina de Francesco Moschetti, a capacidade contributiva é a qualificação jurídica da capacidade econômica, à qual se somam, se harmonizam, outros valores jurídicos decorrentes do dever de solidariedade.

membros. Da mesma forma, dentro de uma categoria profissional sujeita à contribuição de seu interesse não podem os profissionais ser diferenciados por outro critério que não seja a capacidade econômica de cada um. Por exemplo, no caso da contribuição dos advogados, não poderiam os procuradores da fazenda ou do Estado sofrer uma tributação menor, ou maior, que os advogados liberais. Apesar de nesse exemplo específico a contribuição ser exigida em valor fixo, não podem os integrantes dessa categoria ser diferenciados em razão da atividade que exercem.

Importantes autores entendem de outra forma. Para Marco Aurélio Greco, como o artigo 149 não exige expressamente das contribuições obediência ao artigo 150, inciso II, e como é função própria das contribuições fazer distinções entre grupos de contribuintes relacionados a uma determinada finalidade, então a elas se aplicaria apenas a igualdade geral do artigo 5º da Constituição. Não obstante o autor sustenta que deve haver isonomia no modo de rateio do encargo financeiro entre os integrantes do grupo<sup>340</sup>. No mesmo sentido Paulo Roberto Lyrio Pimenta sustenta ser impossível a aplicação da isonomia tributária às contribuições – apesar de se lhes aplicar a regra geral da igualdade e o critério de rateio deva ser isonômico – eis que a diferenciação de contribuintes em função do critério profissional é pressuposto desse tributo<sup>341</sup>. Assim também entende Luís Eduardo Schoueri<sup>342</sup>.

O Supremo Tribunal Federal ao analisar a constitucionalidade das alíquotas adicionais da contribuição ao SAT decidiu que não haveria ofensa à igualdade em matéria tributária prescrita no artigo 150, II, da Constituição, admitindo, assim, a sua aplicação<sup>343</sup>.

Seja qual for a posição doutrinária que se adote o efeito prático final será o mesmo: ainda que seja da natureza das contribuições criar diferenciações entre grupos de contribuintes, dentro desse grupo os contribuintes não poderão ser diferenciados em razão da função ou atividade que exercem.

No caso das contribuições para a seguridade social a vedação à distinção em razão da ocupação profissional se aplica em um plano ainda mais concreto. Como a seguridade social deve ser financiada por toda a sociedade e como a contribuição destinada a esse financiamento incide sobre todos os empregadores e empregados, há primeiro que se definir o nível de referibilidade dos contribuintes com a seguridade social para então exigir que todos

---

<sup>340</sup> “Contribuições: uma...”, op. cit., p. 204.

<sup>341</sup> “Contribuições de...”, op. cit., p. 26.

<sup>342</sup> “Normas tributárias...”, op. cit., p. 199.

<sup>343</sup> Recurso Extraordinário nº 323.137/PR, 2ª Turma, Rel. min. Celso de Mello, publicado no DJU 10.10.2003.

sejam tratados indistintamente em razão das suas atividades, permitida a distinção apenas em razão da capacidade econômica de cada um. Veja-se um exemplo prático: o parágrafo 1º do artigo 22 da Lei nº 8.212/91 prevê um adicional de 2,5% para a contribuição sobre a folha de salários exclusivamente em relação às instituições financeiras<sup>344</sup>. A previsão é inconstitucional porque não leva em consideração outras atividades profissionais que possuem a mesma referibilidade com a seguridade social e a mesma capacidade econômica das instituições financeiras. A sua atividade não causa, de forma exclusiva, nenhum impacto negativo especial sobre o custeio da seguridade social nem tampouco percebe benefícios diferenciais. Não há como se admitir que outras tantas empresas que possuem os mesmos níveis de empregabilidade e de lucratividade sejam tributadas de forma menos gravosa apenas porque não são instituições financeiras. Há que se lembrar também que quando se fala em instituições financeiras entre elas não se encontram apenas grandes grupos bancários, mas também pequenas seguradoras, pequenas sociedades e cooperativas de crédito, pequenas sociedades corretoras etc., as quais, na grande maioria dos casos, possuem menor capacidade contributiva que milhares de outras empresas dedicadas a outras atividades. Imagine-se, por exemplo, de um lado, uma instituição financeira e, de outro, uma rede de supermercados, mas ambas com o mesmo número de funcionários, com atividades laborais que não oferecem risco à saúde e à integridade de seus funcionários e com o mesmo nível de rendimentos. Pergunta-se: o que justificaria que a primeira atividade fosse compelida a contribuir mais para a seguridade social do que a segunda? Nada, pois não há entre elas nenhum traço distintivo quanto à referibilidade. Ambas causam o mesmo impacto sobre a seguridade social. Portanto, essa distinção viola à toda evidência a igualdade tributária expressa no artigo 150, II, da Constituição.

Seria justificável, por outro lado, a instituição de um adicional da contribuição sobre a seguridade social para uma atividade que, hipoteticamente, não se submete a uma das hipóteses de incidência previstas na Constituição – por exemplo, não possui folha de salários ou lucro. Nesse caso, admitir-se-ia o adicional<sup>345</sup> para equilibrar a carga fiscal destinada ao custeio da seguridade social em relação aos demais contribuintes. Mesmo assim, o adicional

---

<sup>344</sup> Art. 22. (...)§ 1o No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas neste artigo e no art. 23, é devida a contribuição adicional de dois vírgula cinco por cento sobre a base de cálculo definida nos incisos I e III deste artigo. ([Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999](#)).

<sup>345</sup> A medida do adicional haveria de ser aferida segundo os critérios da proporcionalidade e razoabilidade.

haveria de incidir sobre todos os contribuintes que se encontrassem em situação equivalente, proibida a distinção em razão da atividade por eles exercida, a menos que uma única atividade se enquadrasse nessa hipótese. Exemplo disso são os clubes de futebol, que recolhem a contribuição para a seguridade social à alíquota de 5% unicamente sobre a receita bruta apurada no borderô referente a todo espetáculo esportivo<sup>346</sup>.

A inconstitucionalidade do adicional de 2,5% previsto artigo 22, §1º, da Lei nº 8.212/91 ainda se encontra *sub judice* no Supremo Tribunal Federal<sup>347</sup>, não obstante a Corte já ter se entendido, em Medida Cautelar em Ação Cautelar<sup>348</sup>, que tal tratamento diferenciado “não fere, à primeira vista, o princípio da isonomia tributária, ante a expressa previsão constitucional (Emenda de Revisão nº 1/94 e Emenda Constitucional nº 20/98, que inseriu o §9º no art. 195 do Texto permanente)”.

Nos Tribunais Regionais Federais tem prevalecido, em questão análoga – da majoração da CSLL exclusivamente para as instituições financeiras –, o entendimento de que este tratamento diferenciado não ofende o princípio constitucional da igualdade

(...) na medida em que tais empresas [instituições financeiras] têm, notoriamente, uma capacidade maior de manter a Seguridade Social, situação exacerbada pela conjuntura de juros altos que marca nossa realidade econômica. Essa circunstância empresarial deixa nítido, igualmente, o respeito ao princípio da capacidade contributiva porque tais empresas são mais lucrativas e, por isso, têm maiores condições de sofrer a imposição de uma alíquota superior a de outras empresas<sup>349</sup>.

O Poder Judiciário, nesses casos, rendeu-se ao preconceito que existe sobre as instituições financeiras ao justificar o tratamento diferenciado em face dos “altos lucros” auferidos por esta atividade, em detrimento de outras tão lucrativas quanto. Tal posição também se revela contrária à igualdade tributária por criar uma distinção fundada em uma característica que nada tem a ver com a seguridade social. O fato de um determinado setor econômico ser altamente lucrativo não significa que ele possui maior referibilidade com a finalidade que pressupõe a instituição da contribuição para a seguridade social. Se a intenção

<sup>346</sup> Cf. artigo 1º da Lei nº 8.641/93 e Decreto nº 832/93.

<sup>347</sup> Cf. Recurso Extraordinário nº 598.572/SP, de relatoria do Min. Ricardo Lewandowski, com repercussão geral já reconhecida conforme decisão publicada no DJe 08.10.2009.

<sup>348</sup> Cf. Medida Cautelar em Ação Cautelar nº 1109, Tribunal Pleno, Rel. para o acórdão Min. Carlos Britto, publicado no DJe 18.10.2007.

<sup>349</sup> Cf. TRF 4ª Região, Apelação Cível nº 1999.04.01.097590-8, 2ª Turma, Rel. Juiz Conv. Márcio Antônio Rocha, publicado no DJU 11.04.2001, p. 161. No mesmo sentido vide: TRF 4ª Região, Apelação Cível nº 2008.70.00.012019-5, 2ª Turma, Rel. Des. Luciane Amaral Corrêa Münch, publicado no DJe 15.10.2009; TRF 3ª Região, Apelação em Mandado de Segurança nº 131.403, Rel. Des. Johansom di Salvo, publicado no DJU 13.01.2005, p. 62.

do legislador é simplesmente aumentar a arrecadação de tributos, tributando-se atividades altamente lucrativas independentemente de qualquer atuação estatal específica, então caberia um aumento progressivo de *impostos* incidentes sobre todas as atividades que atinjam esse alto nível de lucro, sob pena de se descaracterizar a natureza jurídica da contribuição.

As contribuições para a seguridade social estão vinculadas aos três objetivos que a compõe: saúde, previdência social e assistência social. Não podem ser utilizadas para outras finalidades diversas, ainda que possam ser qualificadas como “sociais” e que mereçam a atenção do Estado. Para estes outros objetivos sociais a Constituição previu contribuições específicas – como o FGTS, o PIS etc. Da mesma forma a promoção afirmativa, positiva, da igualdade por meio das contribuições sociais não pode olvidar esses objetivos. Por exemplo, uma empresa que produz lâmpadas incandescentes, que gastam mais energia do que as lâmpadas fluorescentes, e assim têm maior impacto ambiental, não poderiam ser tributadas mais intensivamente pelas contribuições para a seguridade social, pois a proteção do meio ambiente, apesar de ser um objetivo social dos mais relevantes, não é vinculada a essas contribuições específicas. Diferentemente seria, porém, a hipótese de uma empresa poluidora que gerasse danos não só ao meio ambiente, mas também à saúde das pessoas. Nesse caso, a distinção se justificaria, e obedeceria ao princípio da igualdade, porque a saúde é precisamente um dos pilares da seguridade social e cabe ao Estado promover “políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos” (artigo 196 da Constituição).

Conclui-se, assim, que também para as contribuições se aplica a vedação à distinção em razão da atividade ou ocupação profissional, considerada em relação aos contribuintes que possuem a mesma referibilidade com a seguridade social e a mesma capacidade econômica. Ademais disso, não há como se admitir distinções que levem em conta características desvinculadas com a finalidade que motiva a instituição da contribuição.

## 6. INTERPRETAÇÃO DA NORMA DO § 9º DO ART. 195 DA CONSTITUIÇÃO

### 6.1. BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL

Apresentados os fundamentos teóricos deste estudo nos capítulos antecedentes, é possível agora elaborar as conclusões sobre a interpretação do texto do § 9º do artigo 195 da Constituição Federal. Mas como essa norma não é fruto do texto constitucional originário e, pela sua aparente amplitude, admite sentidos variados, são necessárias breves considerações sobre os limites do poder de reforma da Constituição, bem como sobre os métodos tradicionais de interpretação constitucional e também sobre a chamada interpretação conforme a constituição.

#### 6.1.1. Limites à reforma constitucional

O poder constituinte derivado – mais corretamente chamado de poder *constituído* derivado<sup>350</sup>, porque apenas o poder originário é propriamente *constituente* – tem um limitado poder de alterar o texto originário da Constituição. Essa limitação decorre, primeiramente, da própria lógica do ordenamento jurídico, já que se ao legislador constitucional reformador fosse autorizado realizar qualquer alteração no texto originário da Constituição Federal, então seria ele propriamente um legislador constitucional originário, que não estaria preso a nenhuma reserva formal ou material nem sequer sujeito ao controle de constitucionalidade. Assim ao contrário do poder originário, que decorre de uma força social verificada em um

---

<sup>350</sup> A doutrina diverge quanto à melhor denominação do poder de reforma da Constituição. A expressão utilizada neste estudo é uma variação daquela adotada por Manoel Gonçalves Ferreira Filho, qual seja: “*Poder Constituinte instituído*” (Cf. “Curso de Direito Constitucional”, 34ª ed., São Paulo: Saraiva, 2008, p. 28). Acredita-se que a expressão *poder constituído derivado* melhor define o poder que o legislador constituinte (originário) *constitui*, por *derivação*, para a reforma da Constituição.



determinado momento histórico e livre de quaisquer limitações jurídicas<sup>351</sup>, o poder derivado é uma criação do primeiro, cujo exercício se autoriza por meio de uma atribuição de competência jurídica a um órgão competente e a partir de limitações expressamente e implicitamente<sup>352</sup> definidas.

A Constituição Federal de 1988 faz menção expressa às limitações do poder reformador no seu artigo 60<sup>353</sup>. Em primeiro lugar são impostas limitações formais e procedimentais: os incisos do *caput* do artigo 60 atribuem a legitimidade para a proposta de emenda constitucional às duas casas legislativas do Congresso Nacional, ao Presidente da República e às Assembléias Legislativas Estaduais e Municipais; o parágrafo primeiro impõe uma limitação circunstancial, inspirada na constituição francesa, que veda a reforma da Constituição enquanto estiver em vigor intervenção federal ou decretação de estado de defesa ou de sítio; e, nos parágrafos segundo e terceiro, exige-se a aprovação bicameral, em dois turnos, e quorum qualificado de três quintos. É no parágrafo quarto que a Constituição expressa quais as limitações materiais impostas para o exercício do poder de reforma. Segundo esse dispositivo não podem ser objeto de deliberação propostas de emenda que tendam a abolir a forma federativa de estado; o voto direto, secreto, universal e periódico; a separação dos Poderes; e os direitos e garantias individuais.

A partir dessas regras a doutrina qualifica o poder reformador em derivado, subordinado e condicionado: “*derivado*, porque retira sua força do Poder Constituinte

<sup>351</sup> Cf. BASTOS, Celso Ribeiro. “Curso de Direito Constitucional”, 22ª ed., São Paulo: Saraiva, 2001, p. 34.

<sup>352</sup> Sobre as normas intangíveis implícitas, vide SAMPAIO, Nelson de Sousa. “O poder de reforma constitucional”, 3ª ed., Belo Horizonte, Nova Alvorada, 1995, 99 e seguintes. Para este autor, são normas implícitas as relativas aos direitos fundamentais, à titularidade do poder constituinte, à titularidade do poder reformador e as relativas ao processo de emenda e reforma constitucional.

<sup>353</sup> Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

I - de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal;

II - do Presidente da República;

III - de mais da metade das Assembléias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.

§ 1º - A Constituição não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio.

§ 2º - A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.

§ 3º - A emenda à Constituição será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem.

§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais.

§ 5º - A matéria constante de proposta de emenda rejeitada ou havida por prejudicada não pode ser objeto de nova proposta na mesma sessão legislativa.

originário; *subordinado* porque se encontra limitado pelas normas expressas e implícitas do texto constitucional, às quais não poderá contrariar, sob pena de inconstitucionalidade; e, por fim, *condicionado* porque seu exercício deve seguir as regras previamente estabelecidas no texto da Constituição Federal”<sup>354</sup>.

De fato, o poder constituído derivado deve reverência absoluta<sup>355</sup> aos limites materiais impostos pelo texto constitucional originário, sob pena de a reforma normativa ser declarada inconstitucional, como bem reconhece o Supremo Tribunal Federal<sup>356</sup>. Isso não significa que não possa, por exemplo, uma Emenda Constitucional alterar a sistemática da forma federativa de Estado, pois o que é vedada é a tentativa de aboli-la<sup>357</sup>. Por outro lado, não poderá ela nunca limitar ou enfraquecer um princípio, um direito ou uma garantia constitucional.

Em última instância o que se exige do poder constituído derivado é, nas palavras de Manoel Gonçalves Ferreira Filho, que “a estabilidade do texto constitucional seja resguardada, abrindo-se, todavia, o caminho para as remodelações necessárias”<sup>358</sup>. Essas remodelações devem ser mesmo necessárias, pois, como ensina Konrad Hesse, “A ‘constitucionalização’ de interesses momentâneos ou particulares exige, em contrapartida, uma constante revisão constitucional, com a inevitável desvalorização da força normativa da Constituição”<sup>359</sup>.

<sup>354</sup> MORAES, Alexandre de. “Direito Constitucional”, 20ª ed., São Paulo: Atlas, 2006, p. 24.

<sup>355</sup> Cf. BARROSO, Luís Roberto. “Interpretação e Aplicação da Constituição”, 7ª ed., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 69.

<sup>356</sup> “Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação a Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua é de guarda da Constituição (art. 102, I, “a”, da C.F.)” (Cf. ADIN 939-7/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches, publicado no DJU18.03.1994, p. 5165).

<sup>357</sup> Nesse sentido se pronunciou o Supremo Tribunal Federal: “A ‘forma federativa de Estado’ - elevado a princípio intangível por todas as Constituições da República - não pode ser conceituada a partir de um modelo ideal e apriorístico de Federação, mas, sim, daquele que o constituinte originário concretamente adotou e, como o adotou, erigiu em limite material imposto às futuras emendas à Constituição; de resto as limitações materiais ao poder constituinte de reforma, que o art. 60, § 4º, da Lei Fundamental enumera, não significam a intangibilidade literal da respectiva disciplina na Constituição originária, mas apenas a proteção do núcleo essencial dos princípios e institutos cuja preservação nelas se protege” (Cf. ADIN 2.024, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, publicado no DJe 22.06.2007).

<sup>358</sup> “Curso de...”, op. cit., p. 30.

<sup>359</sup> “Die Normative Kraft der Verfassung”, in *Recht und Staat in Geschichte und Gegenwart*, Heft 222, Tübingen: Mohr, 1959, p. 22.

### 6.1.2. A interpretação conforme a Constituição

A interpretação jurídica, segundo seus métodos tradicionais, visa a confrontar as normas jurídicas com o Direito a partir dos métodos literal, histórico, sistemático e teleológico. Busca-se precisar o sentido do enunciado normativo e, assim, descobrir a norma dele por trás<sup>360</sup>.

A interpretação literal, ou gramatical, busca compreender o sentido das palavras presentes no preceito normativo. É apenas o início do processo de interpretação, pois, segundo Barroso, “Embora o espírito da norma deva ser pesquisado a partir de sua letra, cumpre evitar o excesso de apego ao texto, que pode conduzir à injustiça, à fraude e até ao ridículo”<sup>361</sup>. Isto porque nem sempre o legislador constituinte se utiliza de umas mesmas expressões com o mesmo significado; por vezes se expressa em linguagem comum, por vezes em linguagem técnica.

O método histórico investiga o passado do ordenamento jurídico, como medida de comparação para se descobrir o sentido da norma em exame. Na lição de Carlos Maximiliano<sup>362</sup>, “Verifica-se atentamente se o parlamento pretendeu reformar o Direito vigente, que circunstâncias o levaram a isto; até onde foi o propósito inovador; quais os termos e a extensão em que se afastou das fontes, nacionais ou estrangeiras, do dispositivos atual”. Assim, “Pelo que eliminou e pelo que deixou subsistir, conclui-se o seu propósito, orienta-se o hermeneuta”.

A interpretação sistemática impõe ao intérprete a consciência de que o ordenamento jurídico não é um aglomerado aleatório e desconexo de normas jurídicas, mas um sistema uno e coordenado de previsões normativas que reflete (mundo do *dever ser*), em última instância, o plano geral da Constituição. As normas não se interpretam isoladamente, mas dentro do contexto normativo e sistemático ao qual pertencem.

Por fim, dentre os métodos clássicos de interpretação está o teleológico, o qual “esforça-se, essencialmente, por descobrir o valor que inspira a norma, não o motivo da

---

<sup>360</sup> Não é objetivo do estudo aprofundar a investigação sobre os métodos de interpretação do Direito ou a teoria da interpretação constitucional, por isso apenas serão lançados os seus conceitos básicos.

<sup>361</sup> Cf. BARROSO, Luís Roberto. “Interpretação e...”, op. cit., pp. 131-132.

<sup>362</sup> “Hermenêutica e Aplicação do Direito”, 9ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 139.

norma, que pode ser mesquinho (...) ou irrelevante”<sup>363</sup>. Para Maximiliano<sup>364</sup>, o elemento teleológico agrupa a *Occasio legis* – o “complexo de circunstâncias específicas atinentes ao objeto da norma, que constituíram o impulso exterior à emanção do texto” – e a *Ratio iuris* – o fim por trás da norma, a “força viva e móvel que anima os dispositivos e os acompanha no seu desenvolvimento”. Para o autor, a interpretação jurídica é essencialmente teleológica, uma vez que o Direito é uma ciência normativa e finalística. Por isso o fim serve de limitador do conteúdo da norma e de fixador do seu alcance<sup>365</sup>. Todavia, há que se ressaltar que a finalidade da norma não pode ser confundida com a vontade subjetiva, psíquica, do seu prolator, sob pena de a interpretação ignorar a própria literalidade do texto e a dogmática jurídica.

A interpretação constitucional se utiliza dos mesmos métodos, mas como a Constituição é a lei maior que dá unidade e concretude ao sistema jurídico e é nela que se concentram todos os valores historicamente cultivados pela sociedade, tais elementos também devem fazer parte do processo interpretativo<sup>366</sup>. Desse modo, nunca se poderá interpretar a Constituição a partir da lei, nem tampouco extrair da Constituição uma norma contrária aos direitos e garantias fundamentais.

No segundo pós-guerra a jurisprudência do *Bundesverfassungsgericht* passou a adotar uma nova técnica de interpretação constitucional<sup>367</sup>, no intuito de preservar normas que, pela técnica tradicional, seriam inconstitucionais, e para evitar um “vazio legislativo”<sup>368</sup> que decorreria da sua declaração de inconstitucionalidade. Essa nova técnica se denominou de *interpretação conforme a Constituição* e passou a ser aplicada aos casos em que a norma em exame não era flagrantemente inconstitucional e dela poderia se extrair, pelo menos, um sentido compatível com a Constituição. Nesse caso, como diz Celso Bastos, o intérprete faz um alargamento ou restrição do sentido da norma, de modo a compatibilizá-la com o texto constitucional<sup>369</sup>. Segundo ensina Alexandre de Moraes:

A supremacia das normas constitucionais no ordenamento jurídico e a presunção de constitucionalidade das leis e atos normativos editados pelo poder público competente exigem que, na função hermenêutica de interpretação do ordenamento jurídico, seja sempre concedida preferência ao sentido da norma que seja adequado à Constituição

<sup>363</sup> Cf. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. “Curso de...”, op. cit., p. 382.

<sup>364</sup> “Hermenêutica e...”, op. cit., pp. 151-154.

<sup>365</sup> Idem.

<sup>366</sup> Cf. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. “Curso de...”, op. cit., p. 383.

<sup>367</sup> Cf. TORRES, Ricardo Lobo. “Normas de interpretação e integração do direito tributário”, Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 43.

<sup>368</sup> Cf. BASTOS, Celso Ribeiro. “Curso de...”, op. cit., p. 68

<sup>369</sup> “Curso de...”, op. cit., p. 68.

Federal. Assim sendo, no caso de normas com várias significações possíveis, deverá ser encontrada a significação que apresente *conformidade com as normas constitucionais*, evitando sua declaração de inconstitucionalidade e conseqüente retirada do ordenamento jurídico<sup>370</sup>.

Para Luís Roberto Barroso, a interpretação conforme a Constituição sugere, ainda, “a necessidade de buscar uma interpretação que não seja a que decorre da leitura mais óbvia do dispositivo”<sup>371</sup>. Mas a melhor definição deste método interpretativo é dada por Jorge Miranda<sup>372</sup>, para quem:

A interpretação conforme a Constituição não consiste tanto em escolher entre vários sentidos possíveis e normais de qualquer preceito, o que seja mais conforme com a Constituição, quanto em discernir *no limite* – na fronteira da inconstitucionalidade – um sentido que, conquanto não aparente ou não decorrente de outros elementos de interpretação, é o sentido *necessário* e o que se torna *possível* por virtude da força conformadora da Lei Fundamental.

Deve-se ressaltar, no entanto, que a interpretação conforme a Constituição não é uma autorização ao Judiciário para o constante aperfeiçoamento da legislação. Aos tribunais não é dado o poder de alterar e inverter o sentido literal das normas – casos em que estaria, aí sim, atuando como legislador positivo –, mas evitar a anulação de uma norma que tem um sentido compatível possível com a Constituição ou, então, excluir desta norma sentidos que são incompatíveis com a ordem constitucional. O Supremo Tribunal Federal tem consciência de tais limites, já tendo afirmado que a interpretação conforme a Constituição é uma “técnica de controle de constitucionalidade que encontra o limite de sua utilização no raio das possibilidades hermenêuticas de extrair do texto uma significação normativa harmônica com a Constituição”<sup>373</sup>, bem como reconhecido a “Impossibilidade, na espécie, de se dar interpretação conforme a Constituição, pois essa técnica só é utilizável quando a norma impugnada admite, dentre as várias interpretações possíveis, uma que a compatibilize com a Carta Magna, e não quando o sentido da norma é unívoco”<sup>374</sup>.

Ives Gandra da Silva Martins e Gilmar Ferreira Mendes relatam ainda a existência de outro limite: não pode a interpretação conforme a Constituição contrariar a vontade do legislador, ou seja, promover uma mudança radical no texto normativo elaborado pelo

<sup>370</sup> “Direito Constitucional”, op. cit., p. 11.

<sup>371</sup> “Interpretação e...”, op. cit., p. 194.

<sup>372</sup> “Manual de Direito Constitucional”, 2ª ed., vol. 4, Coimbra: Coimbra, 1983, p. 233.

<sup>373</sup> Cf. ADIN 3046, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, publicado no DJU 28.04.2004.

<sup>374</sup> Cf. ADIN 1344, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, publicado no DJU 19.04.1996.

legislador. Nada obstante, os autores reconhecem que “A prática demonstra que o Tribunal não confere maior significado à chamada *intenção do legislador*, ou evita investigá-la, se a interpretação conforme a Constituição se mostra possível dentro dos limites da expressão literal do texto”<sup>375</sup>.

No Brasil a interpretação conforme a Constituição tem se dado de três distintas formas:

a) uma interpretação conforme *com redução do texto* sujeito ao controle de constitucionalidade. Nesse caso, o STF declara a inconstitucionalidade de uma determinada expressão ou palavra para, então, a partir disso, dar uma interpretação compatível com a Constituição<sup>376</sup>;

b) uma interpretação conforme *sem redução de texto*, mas com atribuição à norma de um sentido que lhe preserve a constitucionalidade<sup>377</sup>;

c) uma interpretação conforme *sem redução de texto*, mas com a exclusão de um sentido da norma que seria inconstitucional<sup>378</sup>.

---

<sup>375</sup> Cf. “Controle Concentrado de Constitucionalidade: comentários à Lei n. 9.868, de 10-11-1999”, 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 2005, p. 414.

<sup>376</sup> Vide, por exemplo, a ADIN 1127, Tribunal Pleno, Rel. Min. Paulo Brossard, publicado no DJU 29.06.2001, onde se lê, dentre outras reduções de texto, a seguinte: “Art. 7º, §§ 2º e 3º - suspensão da eficácia da expressão “ou desacato” e interpretação de conformidade a não abranger a hipótese de crime de desacato à autoridade judiciária”.

<sup>377</sup> Na ADIN 1510, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, publicado no DJU 25.02.1997, o STF decidiu: “Interpretação conforme à Constituição dada ao referido dispositivo legal: o teto ali inscrito não é aplicável aos pensionistas de servidores dos Poderes Legislativo e Judiciário do Estado de Santa Catarina. III. - Cautelar deferida, em parte”.

<sup>378</sup> Exemplo disso foi a decisão do STF na ADIN 1480, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, publicada no DJU 18.06.2001, assim redigida: “Tribunal, por votação majoritária, deferiu, parcialmente, sem redução de texto, o pedido de medida cautelar, para, em interpretação conforme a Constituição e até final julgamento da ação direta, afastar qualquer exegese, que, divorciando-se dos fundamentos jurídicos do voto do Relator (Ministro Celso de Mello) e desconsiderando o caráter meramente programático das normas da Convenção nº 158 da OIT, venha e tê-las como auto-aplicáveis, desrespeitando, desse modo, as regras constitucionais e infra-constitucionais que especialmente disciplinam, no vigente sistema normativo brasileiro, a despedida arbitrária ou sem justa causa dos trabalhadores”.

## 6.2. A NORMA DO § 9º DO ART. 195 DA CONSTITUIÇÃO

O dispositivo constitucional que dá luz ao presente estudo é o parágrafo 9º do artigo 195, com a seguinte redação:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

(...)

**§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.**

Como se verá abaixo, a disposição é fruto do poder constituído derivado, o qual criou quatro hipóteses – e não quatro critérios – que autorizam o legislador ordinário a instituir alíquotas e bases de cálculos diferentes para as contribuições da seguridade social devidas pelos empregadores.

### 6.2.1. Origem

Foi com a Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, que veio a ser incluído no artigo 195 o parágrafo 9º, cuja redação original previa o seguinte: “§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de

cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra”.

O objetivo da alteração constitucional promovida pela Emenda nº 20, cuja iniciativa foi do Poder Executivo, era a reforma da Previdência Social através da uniformização dos regimes de concessão de benefícios e do resgate do caráter contributivo da política previdenciária com a transferência de alguns benefícios para o orçamento da assistência social<sup>379</sup>. Foram equiparados diversos parâmetros relativos aos servidores públicos civis e militares, aos magistrados, aos Ministros de Estado, aos servidores comissionados etc., bem como alterados os parâmetros temporais para a concessão do benefício previdenciário. Contudo, seja na Exposição de Motivos do Projeto de Emenda Constitucional seja nos debates que levaram a sua aprovação, nenhuma linha foi dedicada a justificar e/ou explicar a inclusão do parágrafo 9º ao artigo 195, autorizando-se assim o legislador ordinário a instituir tratamentos diferenciados por meio da contribuição para a seguridade social a depender “da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra”. As justificativas apresentadas se resumiram à retórica da transformação do sistema previdenciário em um sistema socialmente justo, como se vê abaixo<sup>380</sup>:

(...) 43. As reformas ora preconizadas, Excelentíssimo Senhor Presidente, não resultam de voluntarismos mas são impostas pela precariedade do atual modelo previdenciário. Reformas análogas estão sendo constantemente implementadas no mundo todo, em um processo contínuo de ajuste às novas perspectivas demográficas, às mudanças do processo produtivo e à demanda crescente por justiça social.

44. O modelo previdenciário vigente é socialmente injusto pois privilegia os segmentos mais organizados e com maior poder de pressão, em detrimento dos segmentos mais menos favorecidos que, por sua precária inserção no mercado de trabalho, encontram maiores obstáculos para ter acesso aos benefícios. Além de injusto, ele é inviável, no curto, médio e longo prazos, do ponto de vista financeiro e atuarial. O desenho de suas regras não obedece à boa técnica, sem a qual, qualquer sistema previdenciário, quer funcione em regime de repartição, quer em regime de capitalização, corre risco de entrar em colapso.

45. Até agora, as inconsistências do modelo vigente têm sido resolvidas através do achatamento progressivo dos valores reais dos benefícios dos que estão enquadrados no regime geral e também pelo incremento das alíquotas de contribuição, enquanto se criam mecanismos privilegiados para alguns regimes especiais. Na medida em que as despesas correm todas à conta dos recursos arrecadados pelo Estado, os privilégios de alguns implicam necessariamente no sacrifício de outros.

46. Viabilizar financeiramente a previdência social, tornando-a ao mesmo tempo mais justa, significa assim garantir o pagamento dos benefícios previdenciários às próximas

<sup>379</sup> Cf. Exposição de Motivos nº 12 (Conjunta dos Ministérios da Previdência Social e Assistência Social, da Justiça, da Fazenda, do Planejamento e Orçamento, da Administração Federal e Reforma do Estado e da Educação e do Desporto), de 10 de março de 1995, publicada no Diário do Congresso Nacional, de 28 de março de 1995, pp. 4501 e seguintes.

<sup>380</sup> Idem, p. 4508.



gerações, legando aos nossos filhos e netos um patrimônio construído com o esforço solidário de todos os brasileiros.

Especificamente sobre a disposição do parágrafo 9º, nada foi dito, demonstrando-se a total desconexão da possibilidade de instituição de tratamentos diferenciados relativamente à contribuição para a seguridade social com o objetivo real da Emenda Constitucional de uniformizar os diversos regimes especiais de previdência.

O mesmo se deu em 2005 com a promulgação da Emenda Constitucional nº 47, a qual dentre diversas alterações do sistema previdenciário nacional, veio a dar a redação atual ao parágrafo 9º do artigo 195, incluindo as hipóteses “porte da empresa” e “condição estrutural do mercado de trabalho”. Seu objetivo está assim registrado no Relatório do Parecer aprovado pela Comissão de Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados<sup>381</sup>:

Originária do Senado Federal, a presente proposta de emenda constitucional, recebida nesta Casa sob o n. 227/2004, visa introduzir alterações no Regime de Previdência Próprio dos Servidores e no Regime Geral de Previdência Social. Fruto do debate travado ao ensejo da aprovação da Emenda Constitucional n. 41, de 19.12.2003, a proposição sugere alterações em ambos os regimes previdenciários com o objetivo de amenizar algumas das conseqüências da transição do anterior regime para o novo que se pretende mais equilibrado e sustentável no longo prazo. As modificações sugeridas, como na tramitação da PEC 40, que resultou na EC-41/2003, foram amplamente discutidas na sociedade e no Senado Federal de modo a tentar viabilizar o que poderíamos chamar um ‘consenso progressivo’ sobre a matéria. Embora algumas questões de conteúdo ainda suscitem dúvidas e divergências, o eixo principal da nova proposição pode ser visto como um aperfeiçoamento das regras de transição para o novo regime.

A única menção feita ao dispositivo ora em exame se vê nesse mesmo parecer, com a seguinte redação: “No § 9º do art. 195 da CF/88 é acrescentado o critério do porte da empresa ou da condição estrutural ou circunstancial do mercado de trabalho entre aqueles que justificam a previsão de alíquotas diferenciadas de contribuição social do empregador”<sup>382</sup>.

Impropriamente o Relator do Projeto de Emenda Constitucional tratou como *critérios* as novas *hipóteses* criadas para a instituição de alíquotas e bases de cálculo diferenciadas da contribuição para a seguridade social, conforme se desenvolverá adiante. De qualquer forma, é sabido que os documentos pré-legislativos elaborados ao longo do processo legiferante não se prestam a interpretar o texto normativo aprovado, quando muito esclarecer algum detalhe

<sup>381</sup> Cf. Parecer do Relator Deputado Maurício Rands, aprovado pela Comissão de Constituição e Justiça, acessado em <http://www.camara.gov.br/sileg/integras/196851.pdf>, em 02 de fevereiro de 2010, p. 1.

<sup>382</sup> Idem, p. 2.

obscuro. No caso do parágrafo 9º do artigo 195 introduzido e alterado pelas Emendas Constitucionais nº 20/98 e 47/05, respectivamente, os documentos pré-legislativos são ainda mais inúteis, já que não fazem nenhuma referência direta e explicativa sobre a inovação constitucional e também porque nenhum debate se travou entre parlamentares, ou entre parlamentares e a sociedade, sobre o assunto.

O que se percebe, então, é que o preceito do parágrafo 9º do artigo 195 foi incluído sorrateiramente em duas Emendas Constitucionais que versavam, uma, sobre a uniformização dos parâmetros de concessão de benefícios previdenciários, e, outra, sobre regras de transição decorrentes da reforma previdenciária.

### **6.2.2. Principais diretrizes hermenêuticas**

É preciso lembrar que muito antes da instituição do parágrafo 9º do artigo 195 da Constituição o legislador ordinário já havia criado distinções em matéria de contribuições para a seguridade social. Foi assim, por exemplo, com os adicionais de 1%, 2% e 3%, incidentes sobre atividades com riscos leve, médio e grave de acidentes laborais, ou com o adicional de 2,5% incidente apenas sobre as instituições financeiras, todos criados pela Lei nº 8.212 de 1991. A partir desta constatação duas possibilidades surgem: ou a reforma da Constituição visou à validação posterior de normas que já instituíam tratamentos diferenciados e a de normas futuras; ou, então, visou a limitar a discricionariedade do legislador ordinário em instituir alíquotas e bases de cálculo diferenciadas a partir de hipóteses coerentes com a finalidade da seguridade social.

Acredita-se, a partir da análise feita ao longo desse estudo, que esta última possibilidade é a única que se adapta à ordem constitucional nacional. A seguir caberá relembra as principais diretrizes hermenêuticas que orientam esta conclusão.

### *6.2.2.1. A ordem econômica e social*

Afirmou-se no início do trabalho que o Direito Tributário exige um método jurídico que não olvide a natureza sistêmica do ordenamento jurídico nem tampouco a sua utilidade funcional e a necessária interdisciplinaridade existente com outras ciências que o colocam em contato com a realidade econômica e social. O sistema tributário é materialmente vinculado aos demais princípios consagrados na ordem constitucional. Assim, não obstante o legislador tributário venha a obedecer às limitações ao poder de tributar previstas nos artigos 145 e seguintes da Constituição a instituição de um determinado tributo pode – e deve – ser declarada inconstitucional quando violar algum dos princípios da ordem econômica e social.

Também se demonstrou a potencialidade dos tributos em interagir e promover os diferentes objetivos fundamentais da ordem econômica. Todavia, sempre que o legislador venha a instituir regimes tributários diferenciados no intuito de fazê-lo, o *discrímen* jurídico eleito deverá estar devidamente autorizados pela ordem constitucional, seja ela econômica, social ou tributária.

Não é, pois, possível tributar ou criar distinções fiscais entre contribuintes em contradição à livre concorrência, à propriedade privada, à defesa do consumidor, à redução das desigualdades sociais e regionais, à busca do pleno emprego etc., sob pena de se violar a unidade sistêmica do ordenamento jurídico.

### *6.2.2.2. A seguridade social e seus objetivos*

Viu-se que a seguridade social envolve as ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade destinadas a assegurar os direitos à saúde, a previdência e à assistência social, e seu financiamento se dá por meio de contribuições específicas. Portanto, as contribuições para a seguridade social são tributos vinculados exclusivamente a esta finalidade. Sua instituição deverá buscar, de algum modo, promover a saúde, a previdência e a assistência social. A

existência de outras finalidades quaisquer, por mais relevantes que sejam, não justifica a instituição dessas contribuições – muito menos a necessidade de caixa da União pode se travestir em aumento de tributo sob a falsa justificativa de atender à seguridade social.

Os objetivos da seguridade social decorrem todos do valor máximo da solidariedade. É a partir dele que se exige a universalidade da cobertura e do atendimento; a uniformidade, equivalência, seletividade e irredutibilidade dos benefícios; a equidade na forma de participação no custeio; a diversidade da base de financiamento; e o caráter democrático e descentralizado da administração. O elemento básico para a compreensão das contribuições é, pois, a solidariedade que existe entre os membros de um determinado grupo social ou econômico.

Assim, pelas características próprias das contribuições para a seguridade social e do critério da equidade no custeio, outra não pode ser a forma de participação senão a que leva em conta a capacidade econômica de cada contribuinte, bem assim o impacto por eles causados no custo da seguridade social ou o benefício diferencial recebido. Uma contribuição será inconstitucional se a sua exigência extrapolar o âmbito daqueles contribuintes que tenham indiretamente se beneficiado com uma determinada ação estatal, ainda que o tributo venha a atender a alguma finalidade da seguridade social. Em outras palavras, utilizando-se de um exemplo simples: instituir uma tributação diferenciada em relação a contribuintes que não possuem nenhuma referibilidade com a atuação do Estado na seguridade social seria o mesmo que exigir a contribuição para a Ordem dos Advogados do Brasil de contribuintes que sequer são advogados.

#### *6.2.2.3. A busca do pleno emprego*

Como um princípio da ordem econômica, a busca do pleno emprego não pode ser esquecida. Não pode, por exemplo, o Estado limitar os direitos sociais do trabalho por meio da imposição de tributos, adotar políticas públicas recessivas ou sobrecarregar a folha de salários a ponto de estimular o desemprego. Por outro lado, pode-se utilizar da tributação como instrumento de promoção afirmativa da busca do pleno emprego, através do incentivo

às empresas de pequeno porte, que possuem a capacidade de absorver grande mão-de-obra, bem como através do incentivo a empresas que admitam pessoas com dificuldades de recolocação no mercado de trabalho, como deficientes, idosos, ex-presidiários etc.

Além disso, especialmente a partir da redação do parágrafo 9º do artigo 195 da Constituição, que criou a autorização para a instituição de alíquotas e bases de cálculo em razão da utilização intensiva de mão-de-obra, deve o legislador privilegiar as empresas que se enquadram nessa hipótese.

#### 6.2.2.4. *A igualdade e a eleição do *discrímen jurídico**

A igualdade jurídica não se extrai da afirmação vazia de que todos devem ser tratados de forma igual na medida das suas desigualdades. Somente quando eleito um *discrímen jurídico* – ou seja, um fator de discriminação, um traço diferencial – é que se poderá examinar se um determinado tratamento imposto pela lei respeita ou não a igualdade. Isto se dá, como visto, a partir de um método prático deduzido pela doutrina<sup>383</sup> que pode ser assim resumido:

a) o fator discriminatório deve constituir um elemento efetivamente residente nas coisas ou pessoas sujeitas ao regime jurídico; portanto,

b) não é possível eleger um fator neutro de diferenciação, isto é, que não seja capaz de diferenciar as coisas ou pessoas por suas características;

c) esse traço diferencial não pode ser tão específico a ponto de individualizar um único sujeito e deve estar previsto de forma inequívoca na lei;

c) deve haver um vínculo de pertinência lógica entre o fator discriminatório e a finalidade do tratamento jurídico diferenciado;

d) essa relação de pertinência deve retratar um bem jurídico constitucionalmente tutelado, deve ser compatível com os objetivos constitucionais; e, por fim,

e) o tratamento jurídico diferenciado não pode estar fundado exclusivamente em um *discrímen* expressamente vedado pela Constituição.

<sup>383</sup> Vide item 4.5 *supra*, especialmente as lições de Celso Antônio Bandeira de Mello.

#### 6.2.2.5. *A igualdade tributária*

Demonstrou-se nesse estudo a função central exercida pelo princípio da igualdade para a unidade sistêmica do ordenamento jurídico-tributário, o qual impede não apenas a instituição de privilégios fiscais, mas também a instituição de tratamentos diferenciados cujos *discrimens* não guardam relação com os princípios constitucionais que orientam o poder de tributar. Além disso, a igualdade tributária impõe que a aplicação desses critérios se dê de forma coerente e indistinta a todos os contribuintes que com eles se relacionem.

Sustentou-se que em grande parte a igualdade da tributação se alcança a partir da generalidade e da universalidade. Isso não significa que a utilização de tributos com finalidades extrafiscais viola ou excepciona a igualdade. Pelo contrário, uma situação fática de desigualdade pode ser reequilibrada por meio da tributação, desde que justificada e parametrizada por princípios constitucionais. Nesse caso, o tributo é usado para promover afirmativamente a igualdade. É o caso, por exemplo, do tratamento favorecido e simplificado das micro e pequenas empresas, que se justifica em razão das dificuldades concorrenciais, operacionais e financeiras que enfrentam e pela sua importância na realização de diversas finalidades perseguidas pelo Estado, já que possuem grande capacidade de gerar empregos e de absorver mão-de-obra menos qualificada, bem assim frear a concentração econômica e promover a livre concorrência.

Ainda como corolário do princípio da igualdade, há que se lembrar que também no caso das contribuições para a seguridade social é vedada a distinção em razão da ocupação profissional. Tal proibição se aplica em um plano mais concreto, quando já definido o setor ou grupo de contribuintes referidos à atuação estatal. Vale dizer, como a seguridade social deve ser financiada por toda a sociedade e como a contribuição destinada a esse financiamento incide sobre todos os empregadores e empregados, há primeiro que se definir o nível de referibilidade dos contribuintes com a seguridade social para então exigir que todos sejam tratados indistintamente em razão das suas atividades, permitida a distinção apenas em razão da capacidade econômica de cada um.

#### 6.2.2.6. *A capacidade contributiva*

O conceito de capacidade contributiva adotado neste estudo remonta aquele elaborado por Moschetti, segundo o qual a riqueza (capacidade econômica) é qualificada juridicamente também por outras normas constitucionais que indicam bens jurídicos que devem ser tutelados<sup>384</sup>. Assim, nem os incentivos fiscais violariam a capacidade contributiva, quando promovem valores sociais e econômicos constitucionalmente consagrados, nem os tratamentos fiscais mais gravosos, quando incidentes sobre capacidades econômicas não utilizadas de conformidade com a eleição de valores constitucionais. Desse modo, ainda quando a tributação é utilizada com finalidades extrafiscais, não se olvidará do princípio da capacidade contributiva.

A capacidade contributiva para as contribuições da seguridade social é o reflexo jurídico da solidariedade e da equidade do custeio da seguridade social e o seu conceito se constrói a partir da maior ou menor referibilidade dos contribuintes com a ação Estatal nessa área e da sua capacidade econômica. Ou seja, possuirão a mesma capacidade contributiva os contribuintes que causem o mesmo impacto no custo da seguridade social, ou que sejam beneficiários de uma mesma vantagem diferencial, e que possuam a mesma capacidade econômica. Portanto, nunca será dispensado o critério da capacidade contributiva.

#### 6.2.2.7. *Não pode haver aumento de tributo, apenas redução*

Outro limite relevante para definir o alcance da norma do parágrafo 9º do artigo 195 é a impossibilidade de se instituir um tratamento fiscal mais gravoso para atividades que não causem nenhum impacto negativo à seguridade social. Como se viu, não pode o legislador confundir tributo com sanção, impondo condição mais prejudicial a contribuintes que possuem uma condição materialmente superior<sup>385</sup>. Poderá sim, por outro lado, incentivar ou

---

<sup>384</sup> “O princípio...”, op. cit., p. 325.

<sup>385</sup> Cf. FERRAZ, Roberto. “Igualdade na...”, op. cit., p. 499.

estimular contribuintes que estejam em desvantagem injustificada. Acredita-se mesmo que a intervenção do Poder Público deve ter como diretriz única o vetor positivo, isto é, não pode prejudicar ou inibir a atividade econômica exercida por alguns em benefício do (suposto) bem de todos, afinal as contribuições para a seguridade social não podem causar um aumento das diferenças que justamente motivam as ações estatais nessa área.

Acredita-se mesmo que o uso extrafiscal de tais contribuições somente pode assumir uma função positiva, e não negativa<sup>386</sup>. Conseqüentemente, em relação aos contribuintes que não causam nenhum impacto negativo para a seguridade social não pode haver aumento de tributo, apenas redução. Diferente é o caso, por exemplo, de empresas com maior incidência de acidentes de trabalho ou fabricantes de produtos nocivos à saúde, as quais provocam um impacto negativo especial no custo da seguridade social – tanto para a saúde, a previdência e a assistência social – e, por isso, denotam maior capacidade contributiva.

### 6.3. A INSTITUIÇÃO DE TRATAMENTO DIFERENCIADO EM RAZÃO...

Pode-se finalmente apresentar as conclusões sobre as interpretações constitucionalmente possíveis para as quatro hipóteses previstas no parágrafo 9º do artigo 195 da Constituição.

#### 6.3.1. Da *atividade econômica*

Ao prever a possibilidade de instituir alíquotas e bases de cálculo diferenciadas “em razão da atividade econômica” a Constituição Federal não previu um critério de discriminação apto, por si só, a diferenciar os sujeitos passivos da contribuição para a seguridade social. A “atividade econômica” é um *fator neutro de diferenciação*, pois não reflete nenhuma

---

<sup>386</sup> Cf. GRECO, Marco Aurélio. “Contribuição de...”, op. cit., pp. 25-26.



característica residente nos contribuintes capaz de selecioná-los e discriminá-los. Se, por outro lado, o texto do parágrafo 9º do artigo 195 dissesse, por exemplo, que seria permitido o tratamento diferenciado em razão dos riscos de acidentes de trabalho, ou em razão da periculosidade e/ou insalubridade do trabalho, aí sim teríamos um critério de distinção que na prática seria capaz de selecionar contribuintes com tais características. A “atividade econômica” não é um traço diferencial, um critério distintivo, mas uma hipótese genérica dentro da qual existem inúmeros traços diferenciais e critérios distintivos possíveis. Para provar essa afirmação basta perguntar: qual empresa possui uma atividade econômica? Ora, todas as empresas possuem uma atividade econômica. A Constituição não especificou *quais* dessas atividades econômicas específicas podem ser eleitas pelo legislador ordinário para se sujeitar a um tratamento diferenciado. Por isso, “atividade econômica” não é um critério, mas sim uma hipótese dentro da qual podem ser eleitos diversos critérios. Afinal, ensina Celso Antônio Bandeira de Mello, “há de ser nos próprios acontecimentos tomados em conta que se buscarão diferenças justificadoras de direitos e deveres distintos e não em fatores alheios a eles que em nada lhes agregam peculiaridades desuniformizadoras”<sup>387</sup>. Ou seja, “não há como desequiparar pessoas e situações quando *nelas* não se encontram fatores desiguais”<sup>388</sup>. Sobre essa primeira hipótese do parágrafo 9º afirma Marciano Seabra Godoi: “Significa que o legislador pode diferenciar tendo em vista alguma característica ou algum dado presente nas diversas atividades econômicas. Ou seja, *o relevante nunca pode ser a atividade econômica em si – como se uma atividade fosse em si mesma mais ou menos valiosa do que outra – , mas sim algum critério racional que se manifeste de determinada forma naquela atividade*”<sup>389</sup>.

Portanto, para a hipótese “em razão da atividade econômica” – assim como para a hipótese “da condição estrutural do mercado de trabalho” sobre a qual se falará em breve – não há discrimen jurídico expressamente previsto. O que a Constituição fez foi delimitar um gênero dentro do qual estará então autorizado o legislador a eleger uma espécie de critério que servirá de referência para o tratamento diferenciado. Todavia, essa eleição não é livre. Segundo diz Marco Aurélio Greco<sup>390</sup>, “A utilização de um critério de validação, por mais impreciso e lasso que possa parecer na sua formulação, não é uma atribuição de competência para fazer qualquer coisa; para atribuir tudo, não precisaria utilizar nenhum conceito, bastaria

---

<sup>387</sup> “O conteúdo jurídico”, op. cit., p. 34.

<sup>388</sup> “O conteúdo jurídico”, op. cit., p. 35.

<sup>389</sup> “A Alíquota Agravada da Contribuição Social sobre o Lucro das Instituições Financeiras (art. 17 da Lei 11.727/2008)”, in *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, vol. 12, coord. Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 2008, p. 394 (destaques originais).

<sup>390</sup> “Contribuições...”, op. cit., p. 124.

uma atribuição subjetiva de todas as aptidões a uma determinada pessoa ou entidade”. Isto é, “Na medida em que a Constituição utiliza um critério, por mais nebuloso que seja, impõe limites ao exercício da ação pelo destinatário, que não poderá fazer tudo, mas apenas aquilo que estiver imunizado (validado) pelo critério utilizado”.

Haverá que se ter um vínculo de correlação lógica entre o critério de discriminação e o tratamento jurídico diferenciado que se quer impor. Além disso, haverá ainda que se preencher outro requisito: essa relação de pertinência lógica ou justificativa racional deverá retratar um valor constitucional tutelado pela seguridade social. A partir desse raciocínio, pode-se concluir, em primeiro lugar, que não é possível instituir regimes jurídicos diferenciados, relativos às contribuições para a seguridade social, simplesmente em razão de finalidades arrecadatórias. Segundo, não poderia o legislador se utilizar da característica de as empresas serem mais ou menos poluidoras para instituir uma tributação diferenciada para as contribuições sociais, pois não há um vínculo lógico entre proteção ao meio ambiente e seguridade social<sup>391</sup>. As contribuições do inciso I do artigo 195 têm por finalidade o financiamento da seguridade social, e não a proteção do meio ambiente ou qualquer outro objetivo constitucional. Para esses outros objetivos ou existem contribuições específicas, ou são cabíveis as contribuições de intervenção no domínio econômico, ou devem ser financiados por impostos. Por outro lado, poderia sim o legislador instituir alíquotas diferenciadas para empresas que promovam a integração de jovens no mercado de trabalho, porque este é um dos objetivos da assistência social (art. 203, inciso IV, da CF), que também faz parte, junto com saúde e previdência, da seguridade social. Isto porque, haveria tanto pertinência lógica entre o fator de diferenciação e a finalidade do regime jurídico diferenciado quanto compatibilidade entre essa pertinência lógica e um dos objetivos constitucionais da seguridade social.

Assim, a expressão “em razão da atividade econômica” é um fator neutro de diferenciação que permite que o legislador infraconstitucional eleja critérios de discriminação a partir de características existentes nos contribuintes e que tenham pertinência lógica com o tratamento diferenciado, o qual, por sua vez, deverá, necessariamente, ter por finalidade a promoção dos três elementos que compõe a seguridade social: a saúde, a previdência e a assistência social. Esta hipótese prevista no parágrafo 9º do artigo 195 é uma abertura à realização de finalidades constitucionalmente consagradas da seguridade social que não sejam

---

<sup>391</sup> A menos que a atividade poluidora viesse a causar problemas de saúde, pois, então, ter-se-ia afeado um dos pilares da seguridade social, que é a saúde.

a busca do pleno emprego e a proteção das micro e pequenas empresas – finalidades estas às quais se dedicam as expressões “porte da empresa”, “utilização intensiva de mão-de-obra” e “condição estrutural do mercado de trabalho”.

Esta é a única interpretação conforme a Constituição que se pode dar ao dispositivo, pois se se considerar que o parágrafo 9º do artigo 195 é uma autorização em branco ao legislador ordinário para livremente instituir alíquotas e bases de cálculo diferenciadas para quaisquer atividades econômicas, seria então ele flagrantemente inconstitucional, uma vez que a atividade econômica é critério de discriminação expressamente vedado pelo artigo 150, inciso II, da Constituição.

Tem-se aqui acordo com a doutrina de Humberto Ávila<sup>392</sup>, para quem uma interpretação “no sentido de que o Poder Legislativo estaria desprendido para diferenciar, com base no exercício profissional ou no exercício de atividade econômica ou utilização de mão-de-obra, mesmo que esteja ausente uma finalidade constitucional para essa diferenciação, esbarra na proibição de instituição de emenda constitucional tendente a abolir direitos fundamentais, conforme o estabelecido pelo § 4º, inciso IV, do art. 60 da Constituição”. Isto é, “a modificação constitucional [operada pelas Emendas nº 20/98 e 47/2005] não pode ensejar esse tipo de interpretação, pois, se assim pretendesse fazer, ela própria seria inconstitucional”.

Utilizando-se assim do método da interpretação conforme a Constituição, sem redução de texto, cabe ao Poder Judiciário pronunciar a norma por trás do parágrafo 9º do artigo 195 no sentido de autorizar o legislador ordinário a instituir tratamentos desiguais relativamente às contribuições do inciso I desse artigo apenas e tão somente quando o traço diferencial eleito, real e efetivo, mantiver com o objetivo da distinção uma relação de pertinência lógica e também compatibilidade com alguma finalidade constitucional da seguridade social. Pronunciá-la de outra forma dará ao Legislativo autonomia para contornar, estreitar e até excepcionar o princípio da igualdade, tão caro à sociedade brasileira, especialmente em matéria tributária. O mesmo efeito prático terá se o Judiciário se negar a apreciar essa disposição constitucional, sob o argumento míope de que não pode atuar como legislador positivo.

---

<sup>392</sup> “Teoria da...”, op. cit., p. 60-61.

### 6.3.2. Da *utilização intensiva de mão de obra*

A “utilização intensiva de mão-de-obra” não é hipótese, mas verdadeiro critério de discriminação vinculado à promoção da busca do pleno emprego. Há aqui, na expressão de Roberto Ferraz, uma “referibilidade invertida”, isto é, pela utilização intensiva de mão-de-obra e conseqüente maior promoção do princípio da busca do pleno emprego e da valorização do trabalho humano, o empregador poderá ser beneficiado com uma redução das contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social. Aqui a lógica não é a mesma, por exemplo, daquela que impõe maior carga tributária às empresas que poluem mais, ou que fabricam produtos que causam maior impacto no meio ambiente. No caso das contribuições para a seguridade social alguém desavisado poderia pensar que quem emprega mais gera mais custos à previdência, pois mais empregados se aposentarão, e, por isso, deveria pagar mais; por outro lado, quem menos emprega contribui para um impacto menor no orçamento previdenciário, e, assim, deveria pagar menos. Trata-se, no entanto, de interpretação literal equivocada.

Acredita-se ser assim porque, primeiro, não há como haver aumento de tributo por conta da utilização intensiva de mão-de-obra, pois, conforme se tratou acima (itens 4.4 e 6.2.2.7), não pode o Estado intervir negativamente por meio da tributação em uma atividade econômica lícita que não cause nenhum impacto negativo extraordinário à seguridade social. Além disso, o próprio adjetivo utilizado pela Constituição – utilização *intensiva* de mão-de-obra – denota a intenção de equilibrar a tributação incidente sobre empresas que tenham alto grau de empregabilidade, uma vez que, é fato, possuem elas menores margens de lucro (mão-de-obra não dá crédito) e maiores dificuldades de concorrer no mercado com outras empresas mais automatizadas.

Portanto, com esse critério a Constituição criou a condição de promover afirmativamente a busca do pleno emprego e a valorização do trabalho humano, privilegiando os contribuintes que contribuem para a consecução desses objetivos fundamentais do Estado. Afinal, não é também por esse motivo que a Constituição concedeu imunidade tributária às fundações, as entidades sindicais dos trabalhadores, as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, os partidos políticos, os templos de qualquer culto e os livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão? Interpretação no sentido

contrário seria facilmente afastada, pois a consequência lógica de se tributar mais pesadamente empresas que empregam mais mão-de-obra seria o aumento da informalidade e do desemprego, fruto da substituição da força de trabalho humana pela autômata.

Pode-se até mesmo dizer que as empresas que empregam mais, pela alta carga tributária que suportam e pelas dificuldades concorrenciais que enfrentam, têm menor capacidade contributiva do que aquelas que possuem baixos níveis de empregabilidade. Assim, também por respeito à capacidade contributiva, estaria justificado um tratamento diferenciado.

Cabe, por fim, lembrar que o critério da utilização intensiva de mão-de-obra, assim como qualquer outro<sup>393</sup>, deverá ser aplicado indistintamente a todas as atividades econômicas. Por exemplo: não há nenhuma diferença, para fins de promoção da busca do pleno emprego e da valorização do trabalho humano, entre uma empresa atacadista e uma mineradora, ambas com 10.000 empregados. Outrossim, caso o legislador viesse a instituir tratamento tributário diferenciado a partir de atividades econômicas, sob o argumento de que umas “notoriamente” empregam mais que outras, a distinção seria inconstitucional. Utilizar intensivamente mão-de-obra é a única característica possível que servirá para selecionar os contribuintes sujeitos ao tratamento diferenciado, independentemente da atividade econômica que exerçam.

### **6.3.3. Do porte da empresa**

Tributar desigualmente empresas em razão do seu porte é critério consagrado pela Constituição desde a sua origem. É que o artigo 179 do texto originário de 1988 já previa expressamente que “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei”.

---

<sup>393</sup> A menos que o critério de baseie em uma determinada característica obrigatoriamente presente em todos os contribuintes da mesma atividade econômica.

Anos mais tarde a Emenda Constitucional nº 6/95 veio a incluir o inciso IX ao artigo 170 da Constituição Federal, consagrando como princípio constitucional da ordem econômica o “tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País”. Não satisfeito, em 2003 o legislador constituído derivado editou a Emenda Constitucional nº 42, por meio da qual incluiu a alínea “d” ao inciso III do artigo 146, atribuindo assim à lei complementar competência para estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre “definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239”. Note-se que este dispositivo se refere a um tratamento diferenciado favorecido inclusive em relação às contribuições para a seguridade social (artigo 195, I).

A exemplo da alínea “d” do inciso III do artigo 146, o parágrafo 9º do artigo 195 também autoriza o legislador ordinário a instituir contribuições para a seguridade social com alíquotas e bases de cálculo diferenciadas em razão do “porte da empresa”. A expressão utilizada pelo parágrafo 9º (“porte da empresa”) se identifica integralmente com aquela da alínea “d” (“microempresas e empresas de pequeno porte”), uma vez que seria impensável favorecer empresas de médio e grande porte. Também não poderia o legislador criar tratamento mais gravoso para empresas com maior porte, pois o porte de uma empresa não é por si só capaz de gerar prejuízos extraordinários à seguridade social. A única possibilidade de se interpretar conforme a Constituição o critério “porte da empresa”, para permitir a majoração das contribuições para a seguridade social para empresas com portes diferentes, é a que admite o uso de alíquotas progressivas, visando a uma distribuição mais eqüitativa do custeio da seguridade social. Mas a progressividade somente se aplicaria às contribuições sobre a receita ou o faturamento e sobre o lucro, pois a progressão de alíquotas para a contribuição sobre a folha de salários seria absolutamente contraditória com o critério da utilização intensiva de mão-de-obra. Assim, o critério “porte da empresa” admite a progressividade quanto maior o lucro ou a receita e o faturamento das empresas – critério este que obrigatoriamente deve ser aplicado sem discriminar atividades econômicas e sem presumir capacidade econômica, como se verá no item 6.4. *infra*.

Há que se dizer também que se a intenção das Emendas Constitucionais fosse apenas compelir o legislador infraconstitucional a dar um efetivo tratamento mais benéfico às micro e pequenas empresas, não havia a necessidade de se provocar o lento corpo legislativo para, em

tramitação e votação sempre difícil, aprová-las. Isto porque, dispensar tratamento diferenciado e favorecido às micro e pequenas empresas é afirmar o próprio princípio da igualdade, uma vez que o reequilíbrio das condições de mercado, através da desoneração tributária e da desburocratização administrativa, as coloca em condições iguais de concorrência.

Acredita-se que a previsão do parágrafo 9º exerce uma função afirmativa, de promoção das micro e pequenas empresas, que são capazes de induzir fortemente a regularização da economia informal e absorver grande parte da mão-de-obra ociosa do País, notadamente a menos qualificada. Portanto, essa norma não visa apenas a garantir uma igualdade de condições, mas também fomentar afirmativamente a pequena atividade mercantil, a qual contribui fortemente com a persecução dos objetivos do Estado.

#### **6.3.4. Da condição estrutural do mercado de trabalho**

Não é tarefa fácil definir o que seja “condição estrutural do mercado de trabalho”. No entanto, é possível perceber claramente que não se trata de um traço diferencial existente nas empresas sujeitas às contribuições para a seguridade social capaz de diferenciá-las. Assim como a hipótese do item 6.3.1 acima (“atividade econômica”) a condição estrutural do mercado de trabalho é também um fator neutro de discriminação que exige a eleição de um critério a ele vinculado.

Raros autores trataram deste tema. Para Seabra Godoi, a hipótese autoriza uma tributação diferenciada, favorecida, para empresas de um setor econômico que apresentasse uma “tendência estrutural de desemprego”<sup>394</sup>. Segundo Roberto Ferraz, a hipótese comporta “típica previsão em função da ocupação de mão-de-obra, sendo, portanto, uma previsão que pode ser traduzida como ‘outros casos em que a busca do pleno emprego justifique tratamento diferenciado em função do emprego de mão-de-obra’<sup>395</sup>.

---

<sup>394</sup> “A Alíquota...”, op. cit., p. 390.

<sup>395</sup> “A Inconstitucionalidade da Tributação Majorada do Setor Financeiro por Mera Presunção”, in *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, vol. 12, coord. Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 2008, p. 445.

Entende-se que a interpretação da autorização concedida ao legislador ordinário para instituir tratamentos diferenciados em razão da “condição estrutural do mercado de trabalho” é indissociável do princípio da busca do pleno emprego e da valorização do trabalho humano. A eleição dos critérios relativos à estrutura do mercado de trabalho não podem perder de vista essa finalidade constitucional. Assim, pode-se imaginar, por exemplo, uma redução da alíquota da contribuição incidente sobre a folha de salários em favor de empresas que absorvem rapidamente grande quantidade de mão-de-obra; ou, então, uma redução dessa contribuição para resguardar o emprego de milhares de funcionários em períodos de crise financeira e queda dos níveis de consumo. Um exemplo prático de tendência estrutural de desemprego, que poderia ser corrigida pela concessão de tratamento fiscal diferenciado, verificou-se há alguns anos na construção civil. Esse setor, reconhecidamente um grande empregador, sofreu com a falta de mão-de-obra em função da baixa atratividade dos salários. Nesse caso, em razão da condição estrutural do mercado de trabalho, acredita-se que poderia o legislador eleger um critério de discriminação harmônico com a busca do pleno emprego e a valorização do trabalho humano e capaz de reestruturar aquele mercado de trabalho.

Em resumo, essa última hipótese prevista no parágrafo 9º do artigo 195 é residual do critério da utilização intensiva de mão-de-obra e estreitamente vinculada à promoção dos princípios da busca do pleno emprego e da valorização do trabalho humano.

#### 6.4. O CASO PARADIGMÁTICO DA MAJORAÇÃO DA CSLL DAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS

A previsão do parágrafo 9º do artigo 195 da Constituição, como visto, não autoriza o legislador ordinário a eleger livremente critérios de discriminação para a instituição de alíquotas e bases de cálculo diferenciadas para as contribuições destinadas ao custeio da seguridade social. Além disso, as hipóteses autorizativas – “atividade econômica”, “utilização intensiva de mão-de-obra”, “porte da empresa” e “condição estrutural do mercado de trabalho” – não podem ser aplicadas *mecanicamente*<sup>396</sup> pelo legislador, sem levar em

---

<sup>396</sup> Expressa utilizada por Marciano Seabra Godoi (“A Alíquota...”, op. cit., p. 390).



consideração a unidade sistêmica da Constituição Federal, o princípio da igualdade e as diretrizes hermenêuticas a que se referiu anteriormente (item 6.2.2).

Há, entretanto, um caso paradigmático que desafia, desde muito, a ordem constitucional brasileira. Trata-se da incidência das contribuições do artigo 195, I, com alíquotas majoradas *exclusivamente* para as instituições financeiras<sup>397</sup>. Desde a promulgação da Constituição Federal em 1988 o legislador ordinário prevê um tratamento mais gravoso ao setor financeiro. Tal movimento se iniciou com a Lei nº 7.856/88, a qual estabeleceu a alíquota de 10% para as empresas em geral e 14% apenas para as instituições financeiras. Isso se sucedeu com a Lei nº 8.114/90 (com alíquotas de 10% e 15%), a Lei nº 8.212/91 (10% e 15%), a Lei Complementar nº 70/91 (10% e 23%), a Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94 (10% e 30%), a Lei nº 9.249/95 (8% e 18%), a Emenda Constitucional nº 10/96 (10% e 30%) e a Lei nº 9.316/96 (8% e 18%). Apesar de não ser questão nova, até hoje não foi ela definitivamente solucionada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal<sup>398</sup>.

Esse longo período de indecisão da Suprema Corte nacional permitiu que o Poder Executivo editasse a Medida Provisória nº 413, de 03 de janeiro de 2008, a qual alterou a redação da Lei nº 7.689/88 para estabelecer a alíquota da contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL em 9% para todas as empresas, à exceção das instituições financeiras que ficaram sujeitas à alíquota de 15%. Para auxiliar a análise dessa disposição é relevante observar a sua justificativa consignada na Exposição de Motivos (grifos editados):

9. A seu turno, o art. 18 estabelece as alíquotas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, fixando-as de forma diferenciada para as pessoas jurídicas em geral e aquelas de que tratam os §§ 6º e 8º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, **conforme faculta o § 9º do art. 195 da Constituição Federal.**

10. A medida proposta no art. 18 visa estabelecer incidência tributária **compatível com a capacidade contributiva dos setores econômicos abrangidos**. Esses setores vêm apresentando **forte dinamismo, expansão e lucratividade**, proporcionados pelo crescimento econômico do País, fruto das medidas macroeconômicas adotadas.

<sup>397</sup> A definição de “instituições financeiras” adotada pelas diversas leis que disciplinaram a matéria é, geralmente, aquela dada pelo parágrafo 1º do artigo 22 da Lei nº 8.212/91, qual seja: “bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas”.

<sup>398</sup> Como se viu no item 4.7. *supra*, na maioria dos casos os órgãos fracionário do STF tem negado a apreciação do mérito da questão sob o argumento de que não pode atuar como “legislador positivo”. Não obstante, o Plenário da Corte terá oportunidade de examinar o mérito no Recurso Extraordinário nº 598.572/SP, de relatoria do Min. Ricardo Lewandowski, com repercussão geral já reconhecida, o qual versa sobre o adicional de 2,5% criado pela Lei nº 8.212/91, bem como na ADIN nº 4.101, de relatoria do Min. Eros Grau, ainda pendente de julgamento.

A referida Medida Provisória foi convertida na Lei nº 11.727/2008, mantendo a discriminação das alíquotas da CSLL no seu artigo 17.

Já na exposição de motivos da MP se percebe o erro grave de interpretação da norma do parágrafo 9º do artigo 195 cometido pelo Executivo, tratando-a como uma verdadeira exceção ao princípio da isonomia, uma simples “faculdade” de fixar livremente as alíquotas das contribuições para a seguridade social de forma diferenciada entre as pessoas jurídicas sujeitas à incidência. Mais grave ainda é a justificativa de que se estaria instituindo um tratamento “compatível com a capacidade contributiva dos setores econômicos abrangidos”, já que esses setores apresentam “forte dinamismo, expansão e lucratividade”.

Ocorre que a Constituição não permite distinguir qualitativamente<sup>399</sup> o lucro de uma atividade econômica do lucro de outra. Assim como o ramo da atividade não representa diferença de capacidade contributiva, não pode haver presunção de capacidade contributiva em razão do ramo da atividade. Por se tratar de contribuição sobre o lucro, é na *obtenção de lucro* que se pode encontrar a razão de um tratamento diferenciado em função da capacidade contributiva e não na mera *presunção de lucro*<sup>400</sup>. Não é preciso apresentar provas de que muitas instituições financeiras – especialmente seguradoras, cooperativas de crédito e outras – são muito menos lucrativas que outras inúmeras empresas que se dedicam a outras atividades econômicas. Mesmo as instituições financeiras mais lucrativas do País muitas vezes sequer atingem os níveis de lucratividade, por exemplo, das mineradoras e da indústria automobilística.

O traço diferencial que serve de base para a instituição de um tratamento jurídico diferenciado deve refletir uma característica real e presente nos contribuintes que estarão sujeitos a esse tratamento<sup>401</sup>. Viola o princípio da igualdade, como lembra Tipke, quando a discriminação se justifica “através de fatos que na realidade não existem, ou quando o

---

<sup>399</sup> Cf. TROIANELLI, Gabriel Lacerda. “A contribuição sobre o lucro, o Finsocial e o princípio da isonomia tributária: a ilegitimidade da imposição de alíquotas diferenciadas”, in *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 11, agosto/96, p. 25.

<sup>400</sup> Cf. GIOTTO, Luiz Eduardo de Castilho. “A diferença de alíquotas na exigência da Contribuição Social sobre o Lucro. Reflexões sobre os Princípios da Isonomia e da Capacidade Contributiva”, in *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 41, fevereiro/99, p. 28. No mesmo sentido, assevera Roberto Ferraz: “Assim, sem sequer precisar desenvolver o argumento de que não se admite a tributação com base em presunções, pode-se afirmar, sem medo de errar, que *não se pode pretender tributar sujeitos passivos pelo que são* (por categorias de pessoas, de profissões, de empresas e de setores econômicos), *presumindo* que tenham mais ou menos capacidade contributiva” (Cf. “A inconstitucionalidade...”, op. cit., pp. 448-449).

<sup>401</sup> Vide itens 4.5. e 6.2.2.4 *supra*.

objetivo colimado pela diferenciação não é, em geral, juridicamente admissível”<sup>402</sup>. O “forte dinamismo, expansão e lucratividade” não são características que se encontram em todos os membros do setor financeiro, nem tampouco são características exclusivas deste, pois outras empresas de outros setores também se caracterizam por tais adjetivos. Além disso, cabe registrar que “forte dinamismo” e “expansão” sequer poderiam ser eleitos como discrímens jurídicos, pois não possuem pertinência lógica com a discriminação nem tampouco com algum objetivo constitucionalmente consagrado da seguridade social. Já se disse, aliás, que o Estado não pode dificultar ou inibir o exercício de atividades econômicas que estejam em melhores condições, mas que não causem nenhum impacto extraordinário na seguridade social.

Sobre o assunto, pode-se citar Humberto Ávila, segundo o qual: “A modificação introduzida pela Emenda Constitucional n. 20/98 no artigo 195 não pode levar ao entendimento – incompatível com os princípios constitucionais da igualdade e da liberdade de exercício de atividade econômica – de que o contribuinte possa ser diferenciado em razão da atividade econômica, independentemente de a atividade econômica justificar concretamente a diferenciação e de ser compatível com o objetivo da diferenciação”<sup>403</sup>. E conclui: “Em nenhuma hipótese (...) a diferenciação poderá ser baseada *exclusivamente* na ocupação profissional, de modo que o contribuinte seja obrigado a pagar mais ‘porque’ exerce essa ou aquela atividade econômica. A diferenciação deverá atender a outra finalidade diferente daquela de apenas distinguir espécies de atividades, o que certamente irá restringir o livre exercício de atividade econômica”<sup>404</sup>. Para Marciano Seabra de Godoi “Não há discriminação arbitrária em se tomar a característica de um setor de atividade econômica como critério de tratamento tributário-previdenciário diferenciado desde que se esteja diante de uma característica necessariamente presente em todos os componentes desse setor de atividade, e essa característica tenha impactos sobre os gastos do sistema de Seguridade Social”<sup>405</sup>. No mesmo sentido, para Roberto Ferraz “o parágrafo 9º do artigo 195 é uma autorização à instituição de regimes distintos para atividades com especiais características de referibilidade para com a Seguridade Social”<sup>406</sup>.

Portanto, além da pertinência lógica que deve existir entre o discrímen jurídico eleito e o tratamento diferenciado é preciso haver também um vínculo entre aquele discrímen e uma

<sup>402</sup> TIPKE, Klaus. “Princípio de...”, op. cit., p. 526.

<sup>403</sup> “Sistema Constitucional...”, op. cit., pp. 329-330.

<sup>404</sup> “Sistema Constitucional...”, op. cit., p. 349.

<sup>405</sup> “A Alíquota...”, op. cit., p. 400.

<sup>406</sup> “A inconstitucionalidade...”, op. cit., p. 441 (destaque original).

finalidade constitucional com a seguridade social (saúde, previdência ou assistência social). A desigualação tributária não pode se relacionar, por exemplo, com meio ambiente ou com uma finalidade exclusivamente arrecadatória. No caso da majoração da alíquota da CSLL para o setor financeiro é flagrante o desrespeito a essas diretrizes hermenêuticas, pois não há nas instituições financeiras nenhuma característica que lhes particularize doutras atividades igualmente lucrativas. Não causam elas nenhum impacto extraordinário na previdência social, pois não exercem atividades perigosas ou nocivas à saúde dos seus empregados, não provocam aposentadorias especiais, nem tampouco exercem atividades contrárias aos bens jurídicos tutelados pela Constituição. Se a intenção do legislador era distribuir a carga fiscal destinada ao financiamento da seguridade social de forma mais equitativa, exigindo mais das empresas mais lucrativas, deveria então ter criado alíquotas progressivas aplicáveis a toda e qualquer empresa com o mesmo nível de lucratividade.

Assim, a interpretação dada pelo Poder Executivo ao editar a MP 413/08 e pelo Poder Legislativo ao editar a Lei nº 11.727/08 para o parágrafo 9º do artigo 195 – como se fosse uma exceção ao princípio da igualdade, uma exceção à unidade sistêmica da ordem jurídica nacional e uma exceção às diretrizes hermenêuticas que decorrem da Constituição – deve ser expressamente vedada pelo Poder Judiciário, sem redução do texto normativo. Não fosse assim, seriam inconstitucionais as Emendas Constitucionais nº 20/98 e 47/2005 por tenderem a abolir direitos e garantias individuais.

## 6.5. OS RISCOS DA INTERPRETAÇÃO EQUIVOCADA DA NORMA

O aumento da CSLL para as instituições financeiras operado pela MP 413/08 e pela Lei nº 11.727/08 se deu para cobrir a perda de receita decorrente da extinção da CPMF<sup>407</sup>. A medida adotada caminha na contramão da sustentabilidade do sistema tributário nacional, o qual deveria estar preparado para o fim da exigência daquele tributo provisório e não pode ficar à mercê de medidas políticas circunstanciais que desprezam a ordem constitucional.

---

<sup>407</sup> A Medida Provisória 413 foi editada dia 03 de janeiro de 2008, logo após o termo final de vigência da CPMF (31 de dezembro de 2007). Outra medida adotada pelo Poder Executivo para cobrir a perda de R\$ 40 bilhões com o fim da CPMF foi o aumento da alíquota do IOF.

Como tributo de finalidade eminentemente fiscal, as contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social deveriam se pautar eminentemente pela capacidade contributiva, ainda que para algumas atividades específicas outros critérios complementares fossem permitidos, como no caso de atividades de extrema insalubridade, que utilizem intensiva mão-de-obra etc. Afinal, o princípio da capacidade contributiva, como critério básico de justiça, é um “valor irrenunciável” e “limita as eleições do legislador tributário”, sobretudo, como bem diz Moschetti<sup>408</sup>, “nos momento de crise das finanças públicas, quando o legislador se vê induzido a impor exações não adaptadas à exigências extraordinárias e urgentes”. Mas um sistema tributário que se vê assim induzido não é sustentável. Isso não quer dizer que o Estado é obrigado a manter reservas financeiras vultosas e suficientes para cobrir qualquer crise financeira ou calamidade pública, A sustentabilidade que se propõe significa que o Estado deve resguardar um mínimo de recursos que provisoriamente faça frente às suas necessidades, em períodos de crise financeira ou de outra natureza, até que seja possível a criação e instituição, se preciso, de tributos específicos com essa vocação, evitando-se assim a expropriação irracional e imediata de recursos da população por meio de exações “não adaptadas às exigências extraordinárias e urgentes”.

Sobre isso, vale mencionar as palavras Ferreiro Lapatza: “É possível destacar, nesse ponto, que o excessivo casuísmo das leis fiscais constitui, sem dúvida, um celeiro de desigualdades, ou seja, de danos comparativos injustificáveis. O mesmo se pode dizer da proliferação de benefícios fiscais e regimes especiais que nem sempre encontram justificativas na distinta capacidade econômica dos sujeitos aos quais se aplicam”. O professor espanhol ainda destaca a importância de o sistema ter como núcleo essencial da norma jurídica a generalidade, a qual “indica, uma vez mais, sua necessária utilidade para a implantação efetiva dos princípios constitucionais de qualquer Estado de Direito”<sup>409</sup>.

No mesmo sentido, há muito já professava Celso Antônio Bandeira de Mello, para quem “discriminações que decorram de circunstâncias fortuitas, incidentais, conquanto correlacionadas com o tempo ou a época da norma legal, não autorizam a se pretender que a lei almejou desigualar situações e categorias de indivíduos. E se este intento não foi professado inequivocamente pela lei, embora de modo implícito, é intolerável, injurídica e inconstitucional qualquer desequiparação que se pretenda fazer”<sup>410</sup>.

---

<sup>408</sup> “O Princípio...”, op. cit., p. 330.

<sup>409</sup> “Direito Tributário...”, op. cit., p. 26.

<sup>410</sup> “Conteúdo jurídico...”, op. cit., p. 46.

Essa também é a experiente lição de Klaus Tipke<sup>411</sup>, segundo o qual “Em todo o mundo, constitui tarefa da ciência do direito tributário superar o pragmatismo do que é sempre considerado politicamente factível ou oportuno, remover a acumulação de idéias parciais fragmentárias (que levam á regulamentação lacunosas, incoerente) e, em seu lugar, elaborar uma ordenação, dotada de conjunto sistemático, o mais duradoura e atualizada possível”. E conclui o professor alemão: “Tarefa do juiz é, entre outras, apoiar aí a ciência. O princípio de igualdade oferece para isso uma boa orientação”.

De fato, especialmente após a inclusão da previsão do parágrafo 9º do artigo 195 da Constituição, é tarefa das mais relevantes delimitar qual a interpretação constitucionalmente possível para essa norma. Cabe à doutrina estudar com profundidade a questão e ao Poder Judiciário aplicar incondicionalmente a Constituição Federal. Infelizmente a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não oferece um caminho seguro para a melhor interpretação. Contudo, o que a Corte não pode fazer é abdicar da “função do controle do princípio da igualdade”<sup>412</sup>, em nome da equivocada tese do legislador positivo, e permitir que tanto o legislador ordinário quanto o Poder Executivo usem o parágrafo 9º como apoio para deixar de observar os princípios e as garantias constitucionais.

Uma interpretação equivocada dessa norma levará ao aumento da setorização do sistema tributário nacional, com regras cada vez mais segmentadas e desuniformes, aplicáveis, cada uma, a um grupo determinado de contribuintes. O sistema tributário perderá rapidamente sua característica sistêmica e passará a ser um instrumento potente para a satisfação de interesses políticos casuístas, desvinculados de quaisquer finalidades constitucionais, impossível de ser controlado pelo Judiciário, seja em razão da complicada inteligibilidade ou da desuniformidade jurisprudencial que se instalará nos tribunais do País.

O Direito, porém, não pode ser compartimentado e aplicado em segmentos, como se não possuísse uma espinha dorsal – a Constituição – da qual emanam diretrizes hermenêuticas que não podem ser ignoradas pelo legislador infraconstitucional, sob pena de se inverter a hierarquia das normas jurídicas e regressar séculos na conquista dos direitos e garantias fundamentais.

Pode se afirmar com certeza, mas sem querer ser alarmista ou apocalíptico, que a alteração constitucional introduzida pelas Emendas Constitucionais nº 20/98 e 47/05 poderá ser o Cavalo-de-Tróia de um Estado de Exceção em matéria tributária ou um instrumento de

---

<sup>411</sup> “Princípio de...”, op. cit., p. 524.

<sup>412</sup> Expressão utilizada por Humberto Ávila (Cf. “Sistema Constitucional...”, op. cit., p. 343).

aperfeiçoamento da distribuição da carga fiscal destinada ao financiamento da seguridade social, a depender da decisão do Poder Judiciário.

## 7. CONCLUSÕES

O Direito Tributário não se resume a um método lógico-formal de legitimação póstumo de leis tributárias. A tarefa do jurista que se dedica ao estudo das normas tributárias é também investigar a relação prática entre a tributação e os seus efeitos sócio-econômicos. Também questões relativas à política jurídico-fiscal não podem ser ignoradas, pois é através do estudo delas que se buscará um sistema tributário economicamente mais eficiente e apto a auxiliar o Estado na realização dos princípios constitucionais, dentre os quais os da ordem econômica. Entende-se, assim, não ser possível limitar o Direito Tributário apenas ao estudo das hipóteses materiais de incidência dos tributos e seus elementos quantitativos, temporais, subjetivos etc. Também a ele se aplica a lógica macroeconômica do Direito Econômico, através da incorporação das normas jurídicas constitucionais que instrumentalizam a ordem econômica e social como verdadeiras limitações ao poder de tributar. Afinal, tanto o sistema tributário quanto a ordem econômica nada mais são do que parcelas da ordem jurídica constitucional.

Não é nova a estratégia de se utilizar dos tributos para influenciar nas relações econômicas e sociais. O tributo, aliás, é um dos principais instrumentos de intervenção do Estado no domínio econômico e deve ser usado como tal quando a realidade econômica e social do País assim exigir. Mas o uso da tributação não serve apenas ao reequilíbrio de condições sócio-econômicas – que se dá, por exemplo, por meio de medidas que resgatem a concorrência e a livre iniciativa em um determinado setor, protejam o consumidor ou reduzam as desigualdades sociais e regionais. Serve também para promover afirmativamente determinadas atividades que, por si só, contribuem fortemente à realização de finalidades consagradas pela Constituição, como é o caso das micro e pequenas empresas e das empresas que utilizam intensiva mão-de-obra.

Especificamente à busca do pleno emprego, não pode o Estado limitar os direitos sociais do trabalho por meio da imposição de tributos; não pode adotar políticas públicas recessivas; não pode sobrecarregar a folha de salários a ponto de estimular o desemprego; deve promover o crescimento econômico nacional a fim de expandir as oportunidades de trabalho; deve promover também o crescimento econômico regional, para absorver o excedente de mão-de-obra nas regiões menos desenvolvidas do País e obstar o êxodo para as



grandes cidades; deve incentivar empresas que utilizam intensiva mão-de-obra, em detrimento da atividade puramente especulativa ou daquela predominantemente mecanizada; deve incentivar as empresas de pequeno porte, em razão do alto nível de empregabilidade do setor, especialmente da mão-de-obra menos qualificada; deve incentivar as empresas para oportunizar a colocação e a recolocação no mercado de trabalho de pessoas com deficiência física, reabilitadas, ex-presidiários, idosos etc.; deve aproximar o setor produtivo das escolas e universidades, proporcionando o acesso dos jovens sem experiência profissional ao mercado de trabalho; deve promover o desenvolvimento vocacional dos trabalhadores, por exemplo, através da expansão dos cursos profissionalizantes – como aqueles oferecidos pelo SENAC – e do apoio direto aos trabalhadores e empreendedores – como o que é dado pelo SEBRAE e pela EMBRAPA no meio rural; e, ainda, especialmente em períodos de crise econômica e/ou de forte desemprego, nacional ou regional, o Estado deve incentivar os setores da atividade econômica que possuam a maior capacidade de rapidamente absorver a mão-de-obra desamparada. É por essa integração jurídica entre sistema tributário e ordem econômica e social que chegará a uma tributação economicamente mais racional e sustentável.

O princípio da igualdade expresso no artigo 5º e no artigo 150, II, da Constituição é o referencial jurídico principal que deve orientar o legislador na concretização das suas políticas fiscais, assim como deverá orientar o Poder Judiciário na repressão das leis que instituírem discriminações fiscais injustificadas. A igualdade é o elo da unidade sistêmica do ordenamento jurídico nacional, pois, de um lado, impõe à lei a generalidade e a universalidade, mas, de outro, leva em consideração a desigualdade entre pessoas e condições sócio-econômicas. Em matéria tributária, a igualdade se expressa, resumidamente, da seguinte forma: para dotar o Estado dos recursos financeiros de que necessita a carga fiscal deverá ser distribuída igualmente entre todos os contribuintes na medida da capacidade econômica de cada um, admita a isenção do mínimo existencial e a progressividade de alíquotas; para a realização de finalidades extrafiscais, poderá a lei eleger critérios especiais de tributação que, além de se harmonizar com a capacidade contributiva, deverão refletir uma característica efetivamente existe nos contribuintes, ser aplicados a todos os contribuintes que se caracterizem pelo critério eleito, manter uma relação de pertinência lógica com a finalidade do tratamento diferenciado e ser compatíveis com alguma finalidade constitucionalmente consagrada.

Não pode o Poder Judiciário se negar a apreciar a aplicação concreta do princípio da igualdade relativamente às leis tributárias que criem regimes diferenciados de incidência, sob

o argumento de que não pode atuar como legislador positivo. Se assim o fizer, estarão o Executivo e o Legislativo autorizados a mitigar livremente o princípio da igualdade, bastando apenas justificar as leis tributárias em uma finalidade extrafiscal qualquer. Aí sim se terá violado o princípio da harmonia dos Poderes.

O uso da tributação com fins extrafiscais e a aplicação do princípio da igualdade ganhou contornos especiais com a inclusão do parágrafo 9º do artigo 195 da Constituição, o qual previu a possibilidade de o legislador ordinário instituir em relação às contribuições para a seguridade social alíquotas e bases de cálculo diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa e da condição estrutural do mercado de trabalho. Todavia, trata-se de previsão constitucional que não se pode aplicar automática e mecanicamente, independentemente das diretrizes hermenêuticas que emanam da Constituição Federal e das próprias peculiaridades das contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social.

As contribuições previstas no inciso I do artigo 195 são tributos que possuem hipóteses materiais não vinculadas a nenhuma atividade estatal específica – lucro, faturamento, receita bruta e folha de salários –, mas apesar disso estão sujeitos a uma validação finalística e à referibilidade indireta que existe entre os contribuintes e a ação do Estado na seara da seguridade social. A capacidade contributiva para as contribuições da seguridade social é o reflexo jurídico da solidariedade e da equidade do custeio da seguridade social e o seu conceito se constrói a partir da maior ou menor referibilidade dos contribuintes com a ação Estatal nessa área e da sua capacidade econômica. Ou seja, terão a mesma capacidade contributiva os contribuintes que causem o mesmo impacto no custo da seguridade social, ou que sejam beneficiários de uma mesma vantagem diferencial, e que possuam a mesma capacidade econômica. Assim, também para as contribuições se aplica a vedação à distinção em razão da atividade ou ocupação profissional, considerada em relação aos contribuintes que possuem a mesma referibilidade com a seguridade social e a mesma capacidade econômica.

Não é possível interpretar a previsão do parágrafo 9º do artigo 195 como uma exceção ao princípio da igualdade ou às amarras constitucionais ao poder de tributar, já que, nesse caso, seriam inconstitucionais as Emendas Constitucionais nº 20/98 e 47/05 por tenderem a abolir direitos e garantias fundamentais, os quais formam o núcleo imutável da Constituição, segundo expressa previsão do parágrafo 4º do artigo 60.

A possibilidade de discriminações lícitas e justificadas sempre existiu no sistema tributário nacional. Tanto é verdade que muito antes das sobreditas Emendas Constitucionais a lei ordinária já havia previsto adicionais para empresas com riscos de acidentes de trabalho e atividades insalubres ou perigosas. Mas a partir do momento em que a Constituição Federal passou a expressamente prever quatro hipóteses autorizativas para a instituição de tratamentos diferenciados relativamente às contribuições para a seguridade social, acredita-se que foi imposta uma limitação à discricionariedade legislativa. Limitou-se a escolha aos critérios “porte da empresa” e “utilização intensiva de mão-de-obra” e a outros critérios relativos às genéricas “atividade econômica” e “condição estrutural do mercado de trabalho”. Estas últimas são fatores neutros de diferenciação que exigirão a eleição de um critério concreto de diferenciação que tenha correlação lógica com os pilares da seguridade social – a saúde, a previdência ou a assistência social – e com os princípios da busca do pleno emprego e da valorização do trabalho humano.

Esta é a única interpretação que se entende conforme a Constituição Federal e que deverá assim ser declarada pelo Supremo Tribunal Federal, sem redução do texto normativo do parágrafo 9º. Doutra forma, perderá o sistema tributário nacional sua unidade sistêmica e passará cada vez mais a se apresentar como um conjunto segmentado e compartimentado de leis tributárias, aplicáveis cada qual a um determinado grupo de contribuintes, sem uma lógica jurídico-constitucional central e sem qualquer racionalidade econômica ou comprometimento com os princípios da ordem econômica e social.

Entende-se, pois, que a correta interpretação da norma do parágrafo 9º do artigo 195 da Constituição é crucial para sustentabilidade jurídica e político-jurídica do sistema tributário nacional e para evitar que se crie um Estado de Exceção em matéria tributária.

**BIBLIOGRAFIA**

AMARO, Luciano. “Direito Tributário Brasileiro”, São Paulo: Saraiva, 1997.

ASCARELLI, Túlio; SOUSA, Rubens Gomes de; ALMEIDA, João Baptista Pereira de. “Lucros Extraordinários e Imposto de Renda”, São Paulo: Livraria Martins, 1944.

ATALIBA, Geraldo. “Sistema Constitucional Brasileiro”, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

\_\_\_\_\_. “Hipótese de Incidência Tributária”, 3ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

ÁVILA, Humberto. “Sistema Constitucional Tributário”, São Paulo: Saraiva, 2004.

\_\_\_\_\_. “Teoria da Igualdade Tributária”, São Paulo: Malheiros, 2008.

\_\_\_\_\_. “Comportamento Anticoncorrencial e Direito Tributário”, *in* Princípios e Limites da Tributação, vol. II, coord. Roberto Ferraz, São Paulo: Quartier Latin, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. “Uma introdução à Ciência das Finanças”. 13ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1981.

\_\_\_\_\_. “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, 7ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BALERA, Wagner. “A Seguridade Social na Constituição de 1988”, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

BARBOSA, Ruy. “Oração aos Moços”, 18ª ed., Rio de Janeiro: Ediouro, 2001.

BARROSO, Luís Roberto. “Interpretação e Aplicação da Constituição”, 7ª ed., São Paulo: Saraiva, 2009.

BASTOS, Celso Ribeiro. “Curso de Direito Constitucional”, 22ª ed., São Paulo: Saraiva, 2001.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Comentários à Constituição do Brasil”, vol. 7, São Paulo: Saraiva, 1990.

BECKER, Alfredo Augusto. “Teoria Geral do Direito Tributário”, 3ª ed., São Paulo: Lejus, 1998.

BÍBLIA Sagrada, 181ª ed., São Paulo: Ave-Maria, 2008.

BOBBIO, Norberto. “Igualdade e Liberdade”, 5ª ed., São Paulo: Ediuoro, 2002.

BORGES, José Souto Maior. “A isonomia tributária na Constituição de 1988”, *in* Revista de Direito Tributário nº 64.

BOUVIER, Michel. “A questão do imposto ideal”, *in* Princípios e Limites da Tributação, vol. II, coord. Roberto Ferraz, São Paulo: Quartier Latin, 2009.

BRITO, Edvaldo Pereira de. “Problemas Jurídicos para a Contribuição do Fundo PIS”, *in* Caderno de Pesquisas Tributárias vol. 2, São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1977.

BUJANDA, Sainz de. “Hacienda y Derecho”, vol. I, Madrid: Depalma, 1955.

CANOTILHO, J. J. Gomes. “Direito Constitucional”, Coimbra: Almedina, 1977.

\_\_\_\_\_. “Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas”, 2º ed., Coimbra: Coimbra, 2001.

CARRAZZA, Roque Antonio. “Curso de Direito Constitucional Tributário”, 18ª ed., São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. “Curso de Direito Tributário”, 15ª ed., São Paulo: Saraiva, 2003.

CHANEL, Emmanuel de Crouy. “A Cidadania Fiscal”, trad. Alessandra Dabul e Roberto Ferraz, *in* Princípios e Limites da Tributação, vol. II, coord. Roberto Ferraz, São Paulo: Quartier Latin, 2009.

COMPARATO, Fábio Konder. “O indispensável Direito Econômico”, *in* Ensaaios e Pareceres de Direito Empresarial, Rio de Janeiro: Forense, 1978.

\_\_\_\_\_. "A proteção do consumidor: importante capítulo do direito econômico", *in* Ensaaios e Pareceres de Direito Empresarial, Rio de Janeiro: Forense, 1978, pp. 473-499.

\_\_\_\_\_. “A afirmação histórica dos direitos humanos”, 3ª ed., São Paulo: Saraiva, 2003.

COSTA, Alcides Jorge. “A Doutrina Tributária Italiana e sua Influência no Direito Tributário Brasileiro” *in* “Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado: estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto, Rio de Janeiro: Forense, 1988.

\_\_\_\_\_. “História da Tributação no Brasil”, *in* Princípios e Limites da Tributação, coord. Roberto Ferraz, São Paulo: Quartier Latin, 2005.

COSTA, Regina Helena. “Princípio da Capacidade Contributiva”, 2ª ed., São Paulo: Malheiros, 1996.

DABUL, Alessandra. “Relações tributárias e relação de consumo – o dever de informação da carga tributária incidente sobre o consumo ao cidadão consumidor-contribuinte”, tese de doutorado defendida na Pontifícia Universidade Católica do Paraná, em 2009. Disponível em versão eletrônica no sitio da PUCPR [http://www.biblioteca.pucpr.br/tede/tde\\_busca/arquivo.php?codArquivo=1512](http://www.biblioteca.pucpr.br/tede/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=1512), consultado em 11.12.2009.

DALLARI, Dalmo de Abreu. “Elementos de Teoria Geral do Estado”, 17ª ed., São Paulo: Saraiva, 1993.

DENARI, Zelmo. “Curso de Direito Tributário”, Rio de Janeiro: Forense, 1990.

DINIZ, Maria Helena. “Dicionário Jurídico”, vol. 2, São Paulo: Saraiva, 1998.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. “Direito Constitucional Tributário e *Due Process of Law*”, 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1986.

ELALI, André. “Um exame da desigualdade da tributação em face dos princípios da ordem econômica”, *in* Princípios e Limites da Tributação, vol. II, coord. Roberto Ferraz, São Paulo: Quartier Latin, 2009.

ESPAÑA. Constitución Española, sancionada por S. M. el Rey el 27 de diciembre de 1978.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. “Fato Gerador da Obrigação Tributária”, 6ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002.

FERRAZ, Roberto. “Da Hipótese ao Pressuposto de Incidência – em Busca do Tributo Justo”, *in* “Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Alcides Jorge Costa”, São Paulo: Quartier Latin, 2003.

\_\_\_\_\_. “Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil”, *in* Direito Tributário Ambiental, coord. Heleno Taveira Tôres, São Paulo: Malheiros, 2005.

\_\_\_\_\_. “Igualdade na Tributação – Qual o critério que legitima discriminações em matéria fiscal?”, *in* “Princípios e Limites da Tributação”, coord. Roberto Ferraz, São Paulo: Quartier Latin, 2005.

\_\_\_\_\_. “Princípios são universais e não comportam exceções” *in* Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, nº 10, São Paulo: Dialética, 2006.

\_\_\_\_\_. “O consumo, a concorrência, o mercado e as distorções da substituição tributária (para frente)”, *in* Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, Volume nº 11, São Paulo: Dialética, 2007, pp. 359-379.

\_\_\_\_\_. “A Macrológica do Direito Econômico”, *In* Revista de Direito Mercantil nº 142, abril/2007, pp. 80-86.

\_\_\_\_\_. “Pressupostos de Imposição das CIDEs: critérios constitucionais de validade para a instituição das CIDEs”, *in* Revista de Estudos Tributários do IET n. 34, Porto Alegre: Síntese, nov./dez. de 2003.

\_\_\_\_\_. “Da ausência dos pressupostos de imposição da Cofins não-cumulativa criada na Lei 10.833/2003”, *in* Revista Dialética de Direito Tributário nº 105, junho/2004, pp. 139-158.

\_\_\_\_\_. “A Inconstitucionalidade da Tributação Majorada do Setor Financeiro por Mera Presunção”, *in* Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, vol. 12, coord. Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 2008.

FERRAZ, Selma dos Santos. “Princípios da Ordem Econômica e o Conceito de Sociedade Justa”, *in* Princípios e Limites da Tributação, vol. II, coord. Roberto Ferraz, São Paulo: Quartier Latin, 2009.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. “Curso de Direito Constitucional”. 34ª ed., São Paulo: Saraiva, 2008.

FONROUGE, Giuliani. “Derecho Financiero”, 2ª ed., Buenos Aires: Depalma, 1970.

FORGIONI, Paula. “Os fundamentos do Antitruste”, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

FURTADO, Celso. “Formação Econômica do Brasil”, São Paulo: Companhia das Letras, 2007.

GALLO, Franco. “Justiça Social e Justiça Fiscal”, trad. Selma Ferraz e Roberto Ferraz, *in* Princípios e Limites da Tributação, vol. II, coord. Roberto Ferraz, São Paulo: Quartier Latin, 2009.

GIANNINI, Achille Donato. “Istituzioni di Diritto Tributario”, quinta edizione aggiornata, Milano: Griuffrè, 1951.

GIROTTO, Luiz Eduardo de Castilho. “A diferença de alíquotas na exigência da Contribuição Social sobre o Lucro. Reflexões sobre os Princípios da Isonomia e da Capacidade Contributiva”, *in* Revista Dialética de Direito Tributário nº 41, fevereiro/99, pp. 27-32.

GODOI, Marciano Seabra de. “Justiça, Igualdade e Direito Tributário”, São Paulo: Dialética, 1999.

\_\_\_\_\_. “A Alíquota Agravada da Contribuição Social sobre o Lucro das Instituições Financeiras (art. 17 da Lei 11.727/2008)”, *in* Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, vol. 12, coord. Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 2008.

GRAU, Eros Roberto. “A Ordem Econômica na Constituição de 1988”, 13ª ed., São Paulo: Malheiros, 2008.

GRECO, Marco Aurélio. “Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Parâmetros para sua Criação”, *in* Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins, coord. Marco Aurélio Greco, São Paulo: Dialética, 2001.



\_\_\_\_\_. “Contribuições: uma figura sui generis”, São Paulo: Dialética, 2000.

GUEDES, Marco Aurélio Peri. “Estado e Ordem Econômica e Social – a experiência constitucional da República de Weimar e a Constituição Brasileira de 1934”, Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

GUTMANN, Daniel. “Do Direito à Filosofia do Tributo”, trad. Selma Ferraz e Roberto Ferraz, *in* Princípios e Limites da Tributação, coord. Roberto Ferraz, São Paulo: Quartier Latin, 2005.

HABERMAS, Jürgen. “Direito e Democracia – entre facticidade e validade”, trad. Flávio Beno Siebeneichler, 2ª ed., Biblioteca Tempo Universitário nº 102, vol. II, Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003.

HAYECK, Friedrich August Von. “Law, Legislation ad Liberty”, Chicago: The University of Chicago Press, 1976.

\_\_\_\_\_. “Reexaminando a Taxação Progressiva”, trad. Roberto Ferraz *in* “Princípios e Limites da Tributação”, coord. Roberto Ferraz, São Paulo: Quartier Latin, 2005.

HESSE, Konrad. “Die Normative Kraft der Verfassung”, *in* Recht und Staat in Geschichte und Gegenwart, Heft 222, Tübingen: Mohr, 1959.

ITÁLIA. Costituzione della Repubblica Italiana, 1947.

KELSEN, Hans. “Teoria Pura do Direito”, 6ª ed., São Paulo: Martins Fontes, 2000.

KEYNES, John Maynard. “A Teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda”, trad. Mário R. da Cruz, São Paulo: Atlas, 1992.

KOTESKI, Marcos Antonio. “As micro e pequenas empresas no contexto econômico brasileiro”, *in* Revista FAE Business, nº 8, maio/2004.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. “Derecho Financiero y Ordenamiento Jurídico: una aproximación metodológica al estudio del Derecho Financiero”, RDP 18, out-dez. 1971.

\_\_\_\_\_. “Direito Tributário – Teoria Geral do Tributo”, Barueri, SP: Manole; Espanha, ES: Marcial Pons, 2007.

LEOPOLDINO, João Bosco. “Direito Econômico”, 5ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. “Ordem Econômica e Tributação”, *in* Princípios e Limites da Tributação, vol. II, coord. Roberto Ferraz, São Paulo: Quartier Latin, 2009.

\_\_\_\_\_. “Apresentação” *in* “As contribuições no Sistema Tributário Brasileiro”, coord. Hugo de Brito Machado, São Paulo/Fortaleza: Dialética/ICET, 2003.

MARINS, James. “O desafio da Política Jurídico-fiscal”, *in* Tributação & Política, Livro 6, Curitiba : Ed. Juruá, 2005.

\_\_\_\_\_. “Temporada de Ecotributos”, Valor Econômico, Curitiba, 02.12.2009, p. Col. 75.

MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo. “Simples Nacional – Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte Comentado”, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

MARQUES, José Frederico. “O Direito Fiscal nos Tribunais”, Revista de Direito Administrativo n. 54.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. “A Seguridade Social na Constituição Federal: de acordo com a Lei n. 8.212/91 e Lei n. 8.213/91”, 2ª ed., São Paulo: LTr, 1992.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira. “Controle Concentrado de Constitucionalidade: comentários à Lei n. 9.868, de 10-11-1999”, 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 2005.

MARTINS, Sérgio Pinto. “Direito da Seguridade Social”, 7ª ed., São Paulo: Atlas, 1997.

MARTUL-ORTEGA, Perfecto Yebra. “Comentarios sobre un Precepto Olvidado: El Artículo Cuarto de la Ley General Tributaria”, *in* Hacienda Pública Española, nº 32, Madrid, 1975.

MAXIMILIANO, Carlos. “Hermenêutica e Aplicação do Direito”, 9ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1981.

MAYER, Otto. “Derecho Administrativo Alemán”, trad. Horacio H. Heredia e Ernesto Krotoschin, tomo II, Buenos Aires: Depalma, 1950.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. “Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade”, 3ª ed. (17ª tiragem), São Paulo: Malheiros, 2009.

MENDES, Gilmar Ferreira. “Jurisdição Constitucional: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha”, 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2005.

MIRANDA, Jediael Galvão. “Direito da Seguridade Social: direito previdenciário, infortunistica, assistência social e saúde”, Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

MIRANDA, Jorge. “Manual de Direito Constitucional”, 2ª ed., vol. 4, Coimbra: Coimbra, 1983.

MITA, Enrico de. “O princípio da Capacidade Contributiva”, trad. Roberto Ferraz, *in* Princípios e Limites da Tributação, coord. Roberto Ferraz, São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MORAES, Alexandre de. “Direito Constitucional”, 20ª ed., São Paulo: Atlas, 2006.

MOREIRA, Vital. “A ordem jurídica do capitalismo”, Coimbra: Centelha, 1973.

MOSCHETTI, Francesco. “Il Principio della Capacità Contributiva”, Padova: Cedam, 1973.

\_\_\_\_\_. “O princípio da capacidade contributiva”, trad. Flávia Cristina Fagundes e Roberto Ferraz, *in* Princípios e Limites da Tributação, vol. II, coord. Roberto Ferraz, São Paulo: Quartier Latin, 2009.

NABAIS, José Casalta. “O dever fundamental de pagar impostos”, Coimbra: Almedina, 1998.

\_\_\_\_\_. “Contratos Fiscais – reflexões acerca da sua admissibilidade”, Coimbra: Coimbra Editora, 1994.

\_\_\_\_\_. “A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos”, *in* Revista de Direito Público da Economia – RDPE, ano 5, nº 20, Belo Horizonte, 2007.

\_\_\_\_\_. "Estudos de Direito fiscal: por um Estado fiscal suportável", Coimbra: Almedina, 2008.

NAWIASKY, Hans. "Teoría General del Derecho", trad. Jose Zafra Valverde, Madrid: Rialp, 1962.

NEUMARK, Fritz. "Princípios de la Imposicion", 2ª ed., trad. Luis Gutiérrez Andrés, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. "Curso de Direito Tributário", 10ª ed., São Paulo: Saraiva, 1990.

NUSDEO, Fábio. "Curso de Economia – introdução ao Direito Econômico", 3ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

PETTER, Lafayette Josué. "Princípios Constitucionais da Ordem Econômica". São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. "Da Contribuição dos Inativos para a Seguridade Social: Inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 41/2003", in Revista Dialética de Direito Tributário nº 103, pp. 118-124.

\_\_\_\_\_. "Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico", São Paulo: Dialética, 2002.

RADBRUCH, Gustav. "Filosofia do Direito". Coimbra: Armênio Armado, 1979.

ROCHA, Valdir de Oliveira. "Determinação do Montante do Tributo", 2ª ed., São Paulo: Dialética, 1995.

ROTHMANN, Gerd Willi. "Tributação, Sonegação e Livre Concorrência", in Princípios e Limites da Tributação, vol. II, coord. Roberto Ferraz, São Paulo: Quartier Latin, 2009.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. "Do Contrato Social", coleção Os Pensadores, 2ª ed., São Paulo: Abril Cultural, 1978.

RUSSO, Pasquale. "Os princípios fundamentais", trad. Dalton Dallazem, in Princípios e Limites da Tributação, coord. Roberto Ferraz, São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SAMPAIO, Nelson de Sousa. “O poder de reforma constitucional”, 3ª ed., Belo Horizonte, Nova Alvorada, 1995.

SAMUELSON, Paul Anthony. “Introdução à Análise Econômica”, trad. Luiz Carlos do Nascimento Silva, Rio de Janeiro: Agir, 1958.

SEBRAE. “Onde estão as micro e pequenas empresas no Brasil”, 1ª ed., coord. Marco Aurélio Bedê, São Paulo: SEBRAE, 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo. “Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica”, Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHUARTZ, Luis Fernando. “Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Atuação do Estado no Domínio Econômico”, *in* Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins, coord. Marco Aurélio Greco, São Paulo: Dialética, 2001.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. “Contribuições e Federalismo”, São Paulo: Dialética, 2005.

SEN, Amartya. “Sobre ética y economía”. Madrid: Alianza Editorial, 2001.

SILVA, De Plácido e. “Vocabulário Jurídico”, 27ª ed., revista e atualizada por Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho, Rio de Janeiro: Forense, 2007.

SILVA, José Afonso da. “Curso de Direito Constitucional Positivo”, 16ª ed., São Paulo: Malheiros, 1999.

SMITH, Adam. “A Riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas”, trad. Luiz João Barúna. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1985.

SOUSA, Rubens Gomes de. “A distribuição da Justiça em Matéria Fiscal”, São Paulo: Martins Fontes, 1943.

\_\_\_\_\_. “Compêndio de Legislação Tributária”, Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1952.

SOUZA, Hamilton Dias de. “A Competência Tributária e seu Exercício: A Racionalidade como Limitação ao Poder de Tributar”, *in* Estudos sobre o Imposto de Renda, em Memória de Henry Tilbery, coord., Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

\_\_\_\_\_. “Contribuições para a Seguridade Social”, *in* Cadernos de Pesquisas Tributárias, vol. 17, São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1992.

\_\_\_\_\_. “FINSOCIAL”, Revista de Direito Mercantil n. 47, São Paulo: Revista dos Tribunais, jul/set 1982, p. 75.

\_\_\_\_\_. “Contribuições Especiais”, *in* Curso de Direito Tributário, 7ª ed., coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: 2000.

TAVARES, André Ramos. “Direito Constitucional Econômico”. São Paulo: Método, 2003.

TIMM, Luciano Benetti. "Qual a maneira mais eficiente de prover direitos fundamentais: uma perspectiva de direito e economia?", *in* Direitos Fundamentais – orçamento e “reserva do possível”, Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.

TIPKE, Klaus. “Limites da Integração em Direito Tributário: um debate da Associação Alemã de Direito Tributário e seu resultado” *in* Direito Tributário Atual, vol. 3, São Paulo: IBDT e Resenha Tributária, 1983.

\_\_\_\_\_. “Princípio de igualdade e idéia de sistema no Direito Tributário”, *in* Direito Tributário – Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira, coord. Brandão Machado, São Paulo: Saraiva, 1984.

\_\_\_\_\_. “Die Steuerrechtsordnung”, vol. I, Köln: Otto Schmidt, 1993.

\_\_\_\_\_. "Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes", trad. Pedro M. Herrera Molina, Madrid: Marcial Pons, 2002.

\_\_\_\_\_. “Steuerrecht”, 18ª ed., Köln: Dr. Otto Schmidt, 2005.

TIPPMANN, Christian. “Otto Von Bismark”, München: Grin Verlag, 2000.

TORRES, Heleno Taveira. “Contribuições da Doutrina Italiana para a Formação do Direito Tributário Brasileiro”, *in* “Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Alcides Jorge Costa”, vol. II, São Paulo: Quartier Latin, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. “Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário”, vol. III, Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

\_\_\_\_\_. “Normas de interpretação e integração do direito tributário”, Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. “A contribuição sobre o lucro, o Finsocial e o princípio da isonomia tributária: a ilegitimidade da imposição de alíquotas diferenciadas”, *in* Revista Dialética de Direito Tributário nº 11, agosto/96, pp. 23-30.

TROTABAS, Louis. “Essai sur le Droit Fiscal”, *in* R.S.L.F., Paris: Dalloz, 1928.

\_\_\_\_\_. “Ensaio sobre o direito fiscal”, trad. Guilherme Augusto dos Anjos, *in* Revista Forense, Rio de Janeiro: Forense, 1951.

VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune. “O princípio de igualdade”, trad. Flávia Cristina Fagundes e Roberto Ferraz, *in* “Princípios e Limites da Tributação”, vol. II, coord. Roberto Ferraz, São Paulo: Quartier Latin, 2009.

VANONI, Êzio. “Natureza e interpretação das leis tributárias”, trad. Rubens Gomes de Souza, Rio de Janeiro: Financeiras, 1932.

VERDÚ, Pablo Lucas. “A Luta pelo Estado de Direito”, trad. Agassiz Alemida Filho, Rio de Janeiro: Forense, 2007.

YAMASHITA, Douglas. “Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico”, *in* Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (Pesquisas Tributárias – Nova Série nº 8), coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, pp. 322-346.

ZILVETI, Fernando Aurélio. “Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva”, São Paulo: Quartier Latin, 2004.

# Livros Grátis

( <http://www.livrosgratis.com.br> )

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)



[Baixar livros de Literatura](#)  
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)  
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)  
[Baixar livros de Matemática](#)  
[Baixar livros de Medicina](#)  
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)  
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)  
[Baixar livros de Meteorologia](#)  
[Baixar Monografias e TCC](#)  
[Baixar livros Multidisciplinar](#)  
[Baixar livros de Música](#)  
[Baixar livros de Psicologia](#)  
[Baixar livros de Química](#)  
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)  
[Baixar livros de Serviço Social](#)  
[Baixar livros de Sociologia](#)  
[Baixar livros de Teologia](#)  
[Baixar livros de Trabalho](#)  
[Baixar livros de Turismo](#)