

JOÃO HÉLIO DE FARIAS MORAES COUTINHO

O PRINCÍPIO DA ISONOMIA NO CONTEXTO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em Direito da Universidade Federal de Pernambuco como requisito parcial para obtenção do Grau de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. João Maurício Leitão Adeodato

RECIFE
2001

RESUMO

Neste trabalho, o princípio da isonomia é contextualizado como uma idéia pertinente ao direito natural, assimilado pelas declarações de direitos do homem, além de positivado nas constituições hodiernas, a exemplo da Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988.

Aborda-se a função ordenadora dos princípios, como que numa introdução à compreensão do princípio da isonomia como princípio fundante da vigente ordem constitucional pátria, assim como se evidencia a relação entre o princípio constitucional da isonomia e as normas infraconstitucionais.

Considerando a positivação dos direitos fundamentais, a dicotomia jusnaturalismo *versus* juspositivismo ficou operacionalmente enfraquecida, uma vez que a consagração dos direitos fundamentais mitigou a tensão entre o real e o ideal, que sempre inspirou as concepções jusnaturalistas.

Os tipos ideais – jusnaturalismo e juspositivismo – são tratados como generalizações necessárias ao aparato cognitivo do ser humano, ou seja, unem-se unidades reais em conceitos ideais aproximativos com o propósito de ultrapassar o abismo cognoscitivo do direito.

É levada a efeito a discussão sobre a concretização da isonomia por meio dos subprincípios vinculados à capacidade contributiva, assim como a falácia da atração de investimentos privados por meio da concessão de incentivos fiscais pelos Estados. A “guerra fiscal” é apresentada como a mais flagrante violação da isonomia tributária, verdadeira apropriação privada de recursos públicos.

ABSTRACT

In this work, the principle of isonomy is contextualised as an idea pertaining to natural law, assimilated in declarations of the rights of man and also positivised in contemporary constitutions, such as the Constitution of the Federal Republic of Brazil, of October 5th 1988.

The ordering of principles function is considered as an introduction to understanding the principle of isonomy as a founding principle of the prevailing constitutional order, nation. The relationship between the constitutional principle of isonomy and infra-constitutional norms is also shown.

Considering the positivisation of fundamental rights, the natural justice *versus* positivist justice dichotomy has become operationally weakened, since the consecration of fundamental rights has mitigated the tension between the real and the ideal, which has always inspired conceptions of natural justice.

The idealised types – natural justice and positivist justice – are treated as generalisations that are necessary to the cognitive apparatus of the human being, that is real units are brought together in approximate ideal concepts with the purpose of bridging the cognitive chasm of law.

A discussion is carried out concerning the concretisation of isonomy by means of the sub-principles linked to taxpaying capacity, in addition to the fallacy of attracting private investments through the concession of tax incentives by the states. The “tax war” is shown to be the most flagrant violation of tributary isonomy, a veritable private appropriation of public funds.

INDICE

| | |
|--|----|
| Introdução..... | 04 |
| Capítulo 1: Dos princípios..... | 07 |
| 1.1. Polissemia da expressão princípios jurídicos..... | 07 |
| 1.2. Função ordenadora dos princípios..... | 14 |
| 1.3. Noção de sistema jurídico-constitucional..... | 16 |
| 1.4. A relação o entre princípio constitucional da isonomia e as normas infraconstitucionais..... | 19 |
| Capítulo 2: Da noção de isonomia e do direito natural: uma contextualização da isonomia a partir de sua inserção no direito natural..... | 23 |
| 2.1. A noção de isonomia e sua relação com o direito natural: a teoria do direito natural e os direitos naturais..... | 23 |
| 2.2. A idéia de natureza e sua influência nas acepções de direito natural..... | 28 |
| 2.3. Jusnaturalismo <i>versus</i> juspositivismo: uma dicotomia operacionalmente enfraquecida, mas axiologicamente consistente..... | 35 |
| 2.4. Jusnaturalismo e juspositivismo como tipos ideais: generalizações necessárias ao aparato cognoscitivo do ser humano. Um enfoque que busca contextualizar a isonomia como atributo do direito natural e do direito positivo..... | 36 |
| 2.5. Igualdade, igualdade jurídica ou isonomia e desigualdade..... | 38 |
| Capítulo 3: Do princípio da isonomia..... | 47 |
| 3.1. Do princípio da isonomia: uma abordagem histórico-filosófica..... | 47 |
| 3.2. Direitos humanos fundamentais e o direito natural: a isonomia como direito fundamental..... | 50 |
| 3.3. A importância de declarar direitos universais: a universalidade dos direitos humanos..... | 54 |
| 3.4. As proibições de tratamentos desiguais: o repúdio constitucional aos privilégios odiosos e às discriminações infundadas..... | 56 |

| | |
|---|-----|
| 3.5. Razoabilidade e isonomia: o devido processo legal como limitação constitucional dos Poderes do Estado, em especial no âmbito tributário..... | 59 |
| Capítulo 4: Da isonomia tributária..... | 68 |
| 4.1. O princípio da isonomia no âmbito tributário: um aspecto do princípio geral da isonomia (igualdade) positivado pela Constituição de 1988..... | 68 |
| 4.2. A capacidade contributiva como instrumento econômico-tributário utilizado nas constituições atuais na concreção do princípio da isonomia tributária..... | 74 |
| 4.3. O mínimo existencial ou vital: limite a ser observado pelo legislador - e pelo gestor – tributário visando a observância da isonomia tributária..... | 75 |
| 4.4. Da concretização da isonomia por meio dos subprincípios vinculados à capacidade contributiva..... | 79 |
| 4.5. Proporcionalidade, progressividade e seletividade: instrumentos ou técnicas que buscam estabelecer parâmetros objetivos a serem utilizados pelos ordenamentos jurídicos dos estados de direito na busca da concreção da isonomia no sistema jurídico-tributário..... | 81 |
| 4.6. Isonomia e segurança jurídica: uma relação de imbricação no sentido da indispensabilidade mútua..... | 87 |
| Capítulo 5: A administração tributária e a isonomia..... | 90 |
| 5.1. A concessão de isenções tributárias e o respeito ao princípio da isonomia: requisitos necessários para as isenções não afrontarem os mandamentos constitucionais..... | 90 |
| 5.2. Extrafiscalidade: um instrumento de política tributária compatível com a ordem constitucional..... | 96 |
| 5.3. Os benefícios fiscais e a observância do princípio da isonomia..... | 102 |
| 5.4. Impostos sobre valor agregado e a alocação de investimentos privados..... | 104 |
| Capítulo 6: Considerações finais..... | 107 |
| Bibliografia..... | 111 |

| | |
|------------------------|-----|
| 1. Artigos..... | 111 |
| 2. Livros..... | 114 |
| 3. Jurisprudência..... | 120 |
| 4. Legislação..... | 121 |

O PRINCÍPIO DA ISONOMIA NO CONTEXTO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

1. Introdução

O escopo desta dissertação é contextualizar o princípio da isonomia como uma idéia albergada pelo direito natural, pelas declarações de direitos do homem, assim como um princípio positivado nas constituições modernas, a exemplo da Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988.

O enfoque, ou corte metodológico, no direito tributário deve-se à constatação de que esse princípio basilar do sistema constitucional-tributário vezes sem conta é desrespeitado, acrescido do fato de que as vozes que se levantam para defendê-lo não são ouvidas por serem consideradas utópicas, presas a formalismos que engessam a máquina pública e impedem ou dificultam o desenvolvimento das atividades empresariais, além de outros rótulos.

No cotidiano dos cidadãos brasileiros, constata-se uma inversão da hierarquia das normas, situação em que, por vezes, uma portaria influi mais no cotidiano desses cidadãos que uma norma constitucional. Mesmo nos dias, atuais a Constituição, lamentavelmente, ainda parece estranha, distante. Tal situação, certamente, não se deve a falhas no seu texto ou ao seu conteúdo, mas da malversação de suas normas, em especial de seus princípios.

Na esteira dessas constatações, esta dissertação procurou abordar um velho-novo tema, qual seja, a isonomia ou igualdade jurídica, focando suas considerações no âmbito tributário, em virtude da mais flagrante violação desse princípio, que é a denominada “guerra fiscal” levada a efeito principalmente pelos Estados das regiões menos desenvolvidas economicamente, em que pese os Municípios também participarem dessas ações.

O princípio da isonomia embora seja uma matéria por demais debatida, mantém-se atual, por condicionar toda a existência contemporânea. Ao realizar-se

uma análise com a profundidade requerida pelo tema requer, fica evidente que a mesma não logrou a exaustão.

Buscou-se analisar algumas teses centrais em torno da isonomia: a sua relação com o direito natural, remontando mesmo a uma análise dos seus fundamentos na natureza, uma reflexão sobre igualdade e a desigualdade, a positivação do princípio da isonomia, tudo, como fundamento para a compreensão da isonomia no contexto tributário.

Segundo José Souto Maior Borges¹, o único avanço efetivo nos estudos sobre o princípio constitucional da isonomia em solo pátrio, modernamente, foi dado por Celso Antônio Bandeira de Melo². Assim, a abordagem desse tema foi entendida como oportuna.

Uma terceira razão para a escolha do tema foi a convicção de que o princípio da isonomia exsurge como o mais eminente dos princípios constitucionais, posto que sem isonomia todos os demais princípios não têm efetividade. É que há uma hierarquização na região normativa, como que no interior dos próprios princípios constitucionais.

A vigente Constituição Federal faz menção, no *caput* do artigo 5º, à isonomia formal, enquanto no inciso I desse mesmo artigo encontra-se a isonomia material. Nesse dispositivo, a isonomia é enunciada como um princípio distinto do princípio da legalidade. Porém, na metalinguagem doutrinária, pode-se entender legalidade e isonomia como um só princípio. Tal aspecto será abordado ao longo deste trabalho com o propósito não de demonstrar essa identidade, mas de evidenciar a imbricação entre legalidade e igualdade. A bem da verdade, na Constituição de 1988, todos os princípios e regras se reconduzem ao princípio mais originário, ou seja, ao princípio da isonomia. Nesse sentido, é possível afirmar-se que atrás da república está o

¹ BORGES, José Souto Maior: “A isonomia tributária na Constituição de 1988”. *Revista de Direito Tributário*, ano X, fasc. 64. São Paulo: Malheiros, 1969, p. 9-19.

² MELO, Celso Antônio Bandeira de: *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. São Paulo: Malheiros, 1997.

princípio da igualdade. Destarte, nos conceitos de república, legalidade, federação e do devido processo legal, perpassa sempre a igualdade.

Questão recorrente nesta dissertação é o esforço de evidenciar, em sede do direito tributário, as questões pertinentes à isonomia, os pressupostos de sua verificação, as interferências estatais que ensejam sua não-observância e os meios de atuação segundo tal princípio.

A partir da constatação da isonomia como direito fundamental, procurou-se demonstrar que a afronta a esse princípio representa uma ofensa ao cerne do ordenamento jurídica e ao valor justiça.

De forma sinótica é este o objeto deste trabalho.

Capítulo 1: Dos princípios

SUMÁRIO: 1.1. Polissemia da expressão princípios jurídicos. 1.2. Função ordenadora dos princípios. 1.3. Noção de sistema jurídico-constitucional. 1.4. A relação o entre princípio constitucional da isonomia e as normas infraconstitucionais.

1.1. Polissemia da expressão princípios jurídicos

O vocábulo princípio é de uso corrente em vários ramos do saber humano, a exemplo da Filosofia, da Sociologia, da Teologia, da Física e, entre outros, do Direito. Tais áreas do conhecimento servem-se desse termo para estruturarem, no mais das vezes, um sistema ou conjunto articulado de conhecimentos relativos aos objetos cognoscíveis exploráveis na própria esfera de investigação e de exploração de cada uma dessas áreas do saber³.

Genaro Carrió⁴ identifica sete significados assumidos pelo vocábulo princípio, a partir deles enunciando nada mais, nada menos do que onze significações atribuíveis à expressão “princípio jurídico”. Assim também, José Cretella Júnior⁵, examinando as acepções do vocábulo princípio sob a perspectiva do direito administrativo, destaca a idéia de princípios como cânones ou proposições, assim como fundamento. Destarte, leciona que “o direito administrativo é fundamentado em uma série de proposições diretrizes. São proposições setoriais. Tais proposições constituem um bloco uno, sistemático, harmônico que informa este setor da ciência do direito. O direito administrativo é, pois, dominado pela idéia de princípio. Há um

³ ESPÍNDOLA, Ruy Samuel: *Conceito de princípios constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 46.

⁴ CARRIÓ, Genaro: *Notas sobre derecho y language*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1986, p. 208-212.

⁵ CRETILLA JÚNIOR, José: *Filosofia do direito administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 43-44.

conjunto de cânones ou proposições que informam este setor da ciência jurídica, dando-lhe autonomia e impedindo que se confunda com outros setores”.

O raciocínio de José Cretella Júnior trazido à colação, relativo ao direito administrativo, aplica-se ao direito tributário, que, assim como o direito administrativo, é dominado pela idéia de princípio, destacando-se, entre outros, o princípio da isonomia, que informa a ordem jurídica inaugurada com a Constituição de 1988.

Antoine Jeammand⁶ distingue os princípios gerais do direito daqueles que denomina princípios jurídicos que constituem regras jurídicas. Nesse passo, assevera: “Os princípios jurídicos, que constituem regras jurídicas, não podem ser valorados como verdadeiros ou falsos, mas tão-somente, como vigentes e/ou eficazes ou como não vigentes e/ou não eficazes. Pertencem à linguagem do direito.

Já os princípios gerais do Direito pertencem à linguagem dos juristas. São proposições descritivas - e não normativas -, através das quais os juristas referem, de maneira sintética, o conteúdo e as grandes tendências do direito positivo”.

Ocorre, amiúde, a utilização de um princípio geral do direito na fundamentação de uma decisão judicial. Dessa maneira, o princípio é introduzido no ordenamento jurídico. Verifica-se a positivação do princípio descritivo, ou seja, a transformação do princípio descritivo em positivo.

Merece destaque o fato de que são dos princípios gerais do direito, passíveis de positivação a que se refere o art. 4º da Lei de Introdução ao Código Civil⁷. Segundo Eros Roberto Grau⁸ “princípio geral do Direito é, assim, princípio ainda não positivado, mas que pode ser formulado ou (re)formulado pela jurisprudência”. No

⁶ JEAMMAND, Antoine: “Les principes dans le Droit Français du Travail” in *Droit Social*, ns. 9-10, set-out, 1982, p.618.

⁷ “Art. 4º. Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito”.

⁸ GRAU, Eros Roberto: *A ordem econômica na Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 1997, p.77.

entanto, esse autor opõe reparo à exposição de Antoine Jeammand, por entender que “os princípios jurídicos não consubstanciam regras de direito. Mercê disso, é que são princípios – não regras”.

As regras constitucionais são especificações dos princípios constitucionais, posto que ao lado de outros princípios “menores” de maior densidade semântica, elas especificam a esfera normativo-aplicativa dos princípios “maiores” de menor densidade. Assim, a estrutura constitucional pode ser entendida como um escalonamento normativo-material entre princípios e regras que mutuamente se explicam e se especificam, na seguinte disposição: princípios maiores – princípios menores – regras constitucionais⁹.

A plenitude cognoscitiva de determinado princípio constitucional é auferida mediante a perquirição da inteireza positiva não só do enunciado normativo que o consagra expressamente, mas também de todos os seus desdobramentos e segmentos, sejam pertinentes as regras sejam principiológicos, ao longo do texto constitucional.

A importância dos princípios “positivados” e dos princípios gerais do Direito é de tal ordem, que da inserção deles no nível constitucional resulta, indubitavelmente, a ordenação dos preceitos constitucionais segundo uma estrutura hierarquizada. Isso, no sentido de que a interpretação das regras contempladas na Constituição é determinada pelos princípios. Nesse sentido, o magistério de Celso Antônio Bandeira de Mello¹⁰: “Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo”.

⁹ ESPÍNDOLA, Ruy Samuel: *Conceito de princípios constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 249.

Perfilhando entendimento convergente com o de Celso Antônio Bandeira de Mello, para Cármen Lúcia Antunes Rocha¹¹, no princípio repousa a essência de uma ordem, seus parâmetros fundamentais e direcionadores do sistema normado assim os princípios são fontes do conteúdo de todas as normas jurídicas, inclusive as regras constitucionais, rechaçando pela sua só existência, o que lhe venha em contrário como impróprio e insubsistente. Nesse sentido, Antônio Hernandez Gil¹² assevera que *“en el derecho público, en el derecho constitucional, en el derecho administrativo y, en general, en la ciencia del derecho, tiende a verse en los principios la reencarnación de unos valores esenciales que conciernen al fundamento del orden jurídico al que dotan de unidad de sentido”*.

Ainda abordando os princípios direcionadores de um sistema normativo, Eduardo García de Enterría e Tomás-Ramón Fernández¹³, em que pese a análise ser levada a efeito para o procedimento administrativo, afirmam *“son estos principios, rectamente entendidos, el único medio de asegurar ese mínimo de unidad que se viene resistiendo desde hace un siglo a los preceptos conque, de um modo u outro, há pretendido el legislador reducir la tendencia a la dispersión y al particularismo”*.

A abordagem dos princípios pode ser feita por meio de várias perspectivas e enfoques: enquanto norma, enquanto elemento de um ordenamento ou como fator motivador e justificador de decisão. Nesse sentido, os princípios são formulados numa dimensão ético-valorativa de idéia que fundamenta os postulados de justiça inerentes ao ser humano, ou mesmo a identificação dos princípios como expressões

¹⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de: *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 771-772.

¹¹ ROCHA, Cármen Lúcia Antunes: *Princípios constitucionais da administração pública*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p. 20.

¹² Gil, Antônio Hernandez: *La Constitución y su entorno – obras completas*, tomo 7. Madrid: Espasa-Calpe, 1988, p. 303.

¹³ ENTERRÍA, Eduardo García de y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón: *Curso de derecho administrativo*, v. II. Madrid: Civitas, 1999, p. 452.

de elementos de verdades jurídicas universais, explicitando um caráter jusnaturalista¹⁴. Diferentemente, para Eros Roberto Grau¹⁵ a positivação dos princípios gerais do direito é consequência do seu descobrimento no interior do direito positivo, não do seu “resgate” no direito natural. Os princípios não se colocam além ou acima do direito ou do direito positivo, pois fazem parte do ordenamento jurídico. O fato de os princípios serem “descobertos” não significa que foram “regatados” de uma ordem suprapositiva ou no direito natural, mas que estavam inseridos no ordenamento, embora não expressamente enunciados na constituição ou noutro texto positivado.

Na concepção de Ronald Dworkin¹⁶, os princípios aparecem dotados de normatividade com o desiderato de buscar uma maior capacidade de solucionar demandas complexas nem sempre previstas esquemática e especificamente em regras jurídicas.

A constitucionalização dos princípios tem um importante significado jurídico. Os princípios assumem força normativa-constitucional, superando definitivamente a idéia de Constituição como mero instrumento de governo – Constituição-garantia -, prevalecendo a adoção da Constituição dirigente, isto é, determinadora de fins e tarefas do Estado¹⁷.

Os princípios constitucionais configuram o núcleo irreduzível da constituição, que não pode ter suas normas interpretadas isoladamente, como se fossem artigos

¹⁴ Cf. DANTAS, Ivo. *Princípios constitucionais e interpretação constitucional*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 1995, p. 59-62 e p. 85-87, uma abordagem dos princípios gerais do direito como decorrentes de pressupostos jusnaturalistas.

¹⁵ GRAU, Eros Roberto: *A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica*. São Paulo: RT, 1991, p. 107 e p. 122-132.

¹⁶ DWORKIN, Ronald: *Taking rights seriously*. New York: Harvard University Press, 1978, p. 44.

¹⁷ CANOTILHO, José Joaquim Gomes: *Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*. Coimbra: Coimbra Ed., 1994, p. 277-279.

colocados juntos ao acaso, visto ser o texto constitucional fundado em determinadas idéias positivadas que lhe garantem harmonia e coerência¹⁸. A Constituição é o texto jurídico que estabelece a estrutura e a conformação do Estado e da sociedade de tal sorte que suas normas não podem ser compreendidas pontualmente, a partir de um problema isolado¹⁹. Destarte, resta evidente que uma norma constitucional isolada não pode expressar significado normativo caso esteja destacada do sistema, não havendo, portanto, interpretação de textos isolados, e sim de todo o ordenamento constitucional. Assim, também, o princípio constitucional da igualdade deve ser interpretado, considerando-se o princípio da unidade da constituição.

No sentido dessa unidade, Klaus Stern²⁰ destaca as seguintes decisões do Tribunal Constitucional da República Federal da Alemanha, parcialmente transcritas à seguir:

“Una disposición constitucional no puede ser considerada de forma aislada ni puede ser interpretada exclusivamente a partir de sí misma. Está en conexión de sentido con los demás preceptos de la constitución, la cual representa una unidad interna”.

“El principio más importante de interpretación es la unidad de un conjunto con sentido teleológico-lógico, ya que la esencia de la constitución consiste en ser un orden unitario de la vida política y social de la comunidad estatal”.

Sistematizando a concepção do princípio da unidade da constituição, Eros Roberto Grau assevera que “não se pode interpretar a Constituição em tiras, aos

¹⁸ BARROSO, Luís Roberto: *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 181-182.

¹⁹ HESSE, Konrad: *Escritos de derecho constitucional*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1992, p. 49-50.

²⁰ STERN, Klaus: *Derecho del Estado de la Republica Federal da Alemana*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1987, p. 291-292.

pedaços²¹”. Nesse passo, o magistério de Konrad Hesse quando destaca que as normas constitucionais estão em mútua interação e dependência, motivo pelo qual a Constituição deve ser interpretada em sua inteireza, em sua unidade, de sorte que se destaca o seguinte excerto: “*Sin embargo, sus elementos se hallan en una situación de mutua interacción y dependencia, y sólo el juego global de todos produce el conjunto de la conformación concreta de la comunidad por parte de la constitución. Ello no significa que este juego global se halle libre de tensiones y contradicciones, pero sí que la Constitución sólo puede ser comprendida e interpretada correctamente cuando se la entiende, en este sentido, como unidad, y que el Derecho constitucional se halla orientado en mucha mayor medida hacia el deslinde y el acotamiento*”²²”.

Nesta Dissertação o vocábulo princípio é empregado com o sentido de um raciocínio, de uma orientação de caráter geral. Assim, entende-se por princípio o símbolo que designa – indica – uma idéia geral, sobre a qual se fundamenta todo um conjunto de idéias a ele relativas e dele derivadas. Tal entendimento se coaduna com o entendimento de Ricardo Mariz de Oliveira²³, quando assevera: “Princípios são conceitos ou critérios fundamentais, expressos ou implícitos, que fornecem o caráter e o perfil de um sistema jurídico, ou até mesmo dele decorrem. A estabilidade da totalidade do sistema depende da observância dos princípios, porque se assenta sobre eles como fundamentos que são, tal e qual um edifício apóia-se sobre sua fundação”.

O discurso jurídico evidencia a polissemia da expressão princípio jurídico, posto que em tal discurso o termo princípio ora denota a formulação dogmática de conceitos estruturados no plano do direito positivo, ora designa específico tipo de norma jurídica – plano normativo, normas provenientes do Estado ou de outros

²¹ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica*. São Paulo: RT, 1991, p. 181.

²² HESSE, Konrad. *Escritos de derecho constitucional*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1992, p. 17.

²³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz: “Princípios constitucionais tributários”. *Cadernos de Pesquisas Tributárias*, n 18. São Paulo: Resenha Tributária, 1993, p. 387-402, p. 399.

centros de produção jurídica – e ora é empregado, no plano teórico, quando da formulação de proposições jurídicas, independentemente de uma ordem jurídica concreta.

Deve-se atinar para a distinção entre formulação da norma e norma, aquela designa um texto ainda a interpretar e essa, a parte de um texto interpretado. Tal distinção é de fundamental importância para a compreensão, a interpretação e a aplicação dos princípios constitucionais, em especial dos princípios implícitos na Constituição. A partir dessa percepção é possível a superação das concepções positivistas que identificam norma e texto da norma²⁴.

1.2. Função ordenadora dos princípios

O Direito não se esgota nos diplomas e preceitos mutáveis, constantemente editados e revogados pelos órgãos do poder constituído. A partir de tal constatação é forçoso reconhecer a existência de algo de imanente e de perene no sistema que permite explicar e fundar a validade e a efetividade de todas e cada uma de suas normas. Nesse passo, “o Direito não é mero somatório de regras avulsas, produto de actos de vontade, ou mera concatenação de fórmulas verbais articuladas entre si. O direito é ordenamento ou conjunto significativo e não conjunção de vigência simultânea; implica coerência ou, talvez mais rigorosamente, consistência; projecta-se em sistema; é unidade de sentido, é valor incorporado em regra. E esse ordenamento, esse conjunto, essa unidade, esse valor projecta-se ou traduz-se em princípios, logicamente anteriores aos preceitos²⁵”.

Admitindo-se a classificação das normas jurídicas em normas-princípios (princípios) e normas-disposições (regras), infere-se que os princípios não se

²⁴ ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. *Conceito de princípios constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 252.

²⁵ MIRANDA, Jorge: *Manual de direito constitucional*. Tomo II. Coimbra: Coimbra Editora, 1996, p. 221-222.

contrapõem às normas, contrapõem-se tão-somente aos preceitos. Destarte os princípios não se colocam, pois, além ou acima do Direito, posto também eles – numa visão ampla, superadora de concepções positivistas, literalistas das fontes legais – integram o ordenamento jurídico.

Quanto à função ordenadora dos princípios traz-se à colação o magistério de Jorge Miranda, quando assevera: “A função ordenadora dos princípios revela-se particularmente nítida e forte em momentos revolucionários, quando é nos princípios – nos quais se traduz uma nova idéia de Direito – e não nos poucos preceitos escritos, que assenta directamente a vida jurídico-política do país²⁶”.

Os princípios constitucionais operam de forma imediata e de forma mediata. Exercem uma ação imediata quando diretamente aplicáveis ou diretamente capazes de conformarem as relações político-constitucionais. Atuam de forma mediata quer no plano integrativo e construtivo, quer no plano essencialmente prospectivo.

A ação mediata dos princípios consiste, em primeiro lugar, em funcionarem como critérios de interpretação e de integração, conferindo coerência geral ao sistema jurídico. Assim, o sentido exato dos preceitos constitucionais tem de ser encontrado na conjunção com os princípios e a integração há de ser feita de tal sorte que se tornem explícitas ou explicitáveis as normas que o legislador constituinte não quis ou não pode exprimir cabalmente.

A partir das denominadas regras de calibração, os princípios servem de elementos de construção e qualificação, posto que os conceitos básicos de estruturação do sistema constitucional aparecem estreitamente conexos com os princípios ou por meio da prescrição de princípios.

Do exposto, resta evidenciada a importância dos princípios na hermenêutica constitucional. Nesse mister, destaca-se o princípio da unidade da Constituição, fundamental para a interpretação das normas constitucionais enquanto partes de um todo unitário e coerente que é o texto constitucional. Para que o direito possua uma unidade e coerência, torna-se necessária à existência de princípios que façam ligação

²⁶ *Idem*, p. 226.

entre lacunas e que exprimam, justamente, o caráter sócio-cultural de um determinado ordenamento jurídico.

Por fim, exercem os princípios uma função prospectiva, dinamizando e transformando o sistema, em função da sua maior generalidade ou indeterminação e da força expansiva que possuem – contrariamente aos preceitos, posto que estes se acham contidos por suas “amarras verbais”. Destarte, a importância dos princípios na interpretação evolutiva, decorrência da exigência imanente ou o incitamento para a adoção de novas formulações ou de novas normas que com eles melhor se coadunem e que, portanto, mais se aproximem da idéia de Direito, em especial, quando se trate de Constituição programática.

Os princípios, mais que os preceitos, carecem de concretizações, densificações, realizações mutáveis.

Os princípios são normas jurídicas, sendo dotados de positividade e vinculatividade, assim como apresentam eficácia positiva e negativa sobre comportamentos dos agentes públicos ou privados e sobre a interpretação e a aplicação de outras normas, como as regras e outros princípios derivados dos princípios de maior abstração (maior generalização).

Para os propósitos dessa explanação, por eficácia positiva dos princípios entenda-se a orientação hermenêutica e normativa relativa ao ato de aplicar o Direito conduzindo a soluções – nos casos concretos – que observem a finalidade perseguida pelos princípios pertinentes. Por eficácia negativa dos princípios entenda-se o fato de que decisões judiciais, atos administrativos ou atos praticados por particulares, assim como as regras e mesmos os subprincípios que se contraponham aos princípios serão inválidos, por contraposição normativa.

Nesse sentido, a lição de Paulo Modesto²⁷ para quem um princípio integra-se aos demais princípios, não podendo sobrepor-se ou infirmar-lhes a validade. Os princípios são normas que exigem ponderação, concordância prática, aplicação tópica

²⁷ MODESTO, Paulo: “Notas para um debate sobre o princípio da eficiência”. *Revista Jurídica Virtual*, nº 18, out. Brasília: Presidência da República – Subchefia para Assuntos Jurídicos, 2000, p. 1-8, p. 5.

e complementação. Os princípios irradiam efeitos em quatro dimensões: cumprem uma função ordenadora, uma função hermenêutica, uma função limitativa e uma função diretiva.

1.3. Noção de sistema jurídico-constitucional

Etimologicamente, o vocábulo sistema é de origem grega, *systema*, de *synístemi*, com o sentido de estar junto de. Em decorrência da evolução semântica, passou a denotar um “complexo de princípios coordenados entre si, corpo de doutrinas cujas partes estão todas dirigidas para um mesmo fim, seriação bem ordenada de princípios, práticas ou idéias²⁸”.

O magistério de Geraldo Ataliba evidencia a harmonia do sistema jurídico, posto ser estabelecido “mediante uma hierarquia, pela qual algumas normas descansam em outras, as quais, por sua vez, repousam em princípios que, de seu lado, se assentam em outros princípios mais importantes²⁹”.

Quanto ao sistema jurídico, este é representado pelo plexo de normas jurídicas que compõem o direito positivo, tendo a finalidade de regular a conduta humana em suas relações recíprocas.

Sob a nomenclatura *normas jurídicas* positivadas na Constituição, “descortina-se um macroconceito, albergando os princípios e as regras constitucionais, pelas quais são estabelecidos o tipo de Estado, forma de governo e regime político, definindo-lhes a estrutura, o modo de exercício do poder político, impondo fins e tarefas aos poderes públicos, consagrando direitos fundamentais e

²⁸ BUENO, Francisco da Silveira: *Grande Dicionário Etimológico-Prosódico da Língua Portuguesa*. São Paulo: Brasília, 1974.

²⁹ ATALIBA, Geraldo: *República e Constituição*. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 61.

direitos dos cidadãos a prestações por parte do Estado, isto é, a obrigações positivas”³⁰.

Considerando que, no conceito de sistema, está ínsita a noção de concatenação de idéias, temos por corolário que, ao abordar-se o sistema jurídico menciona-se, reiteradamente, o termo princípios. Tal assertiva encontra amparo, posto que a referência à conexidade das idéias pressupõe elementos que estabeleçam uma ligação, para que se obtenha o conceito de sistema. Tal ligação fica a cargo dos princípios, que, possuindo alto grau de abstração e generalidade, permeiam todo o sistema jurídico, influenciando a inteligibilidade das demais normas constitucionais e orientando a interpretação da Constituição pelos seus destinatários: legislador infraconstitucional e aplicador do Direito ao caso concreto.

Nesse sentido, Paulo Bonavides assevera: “A proclamação da normatividade dos princípios em novas formulações conceituais e os arestos das Cortes Supremas no constitucionalismo contemporâneo corroboram essa tendência irresistível que conduz à valoração e eficácia dos princípios como normas-chaves de todo o sistema jurídico; normas das quais se retirou o conteúdo inócuo de pragmaticidade, mediante o qual se costumava neutralizar a eficácia das Constituições em seus valores reverenciais, em seus objetivos básicos, em seus princípios cardeais.(...)”

Em verdade, os princípios são o oxigênio das Constituições na época do pós-positivismo. É graças aos princípios que os sistemas constitucionais granjeiam a unidade de sentido e auferem a valoração de sua ordem normativa³¹”.

Importante observar-se que a interpretação constitucional vale-se de técnicas peculiares, cuja essência, a partir do estudo de Linares Quintana, Ivo Dantas³² assim sistematiza:

“a) prevalência do conteúdo teleológico da Constituição, que é, ao mesmo tempo, instrumento de governo e instrumento de restrição aos poderes, devendo ser vista, sobretudo, como instrumento de amparo à liberdade individual;

³⁰ CONCEIÇÃO, Márcia Dominguez Nigro: *Conceitos indeterminados na Constituição: requisitos da relevância e urgência (art. 62 da C. F.)*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999, p. 61.

³¹ BONAVIDES, Paulo: *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 257 e 259.

³² DANTAS, Ivo: *Princípios constitucionais e interpretação constitucional*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 1995, p. 85.

b) proteção e garantia da liberdade e dignidade do homem resumem a finalidade maior da norma constitucional;

c) nesse sentido, sempre deve ser orientada a interpretação constitucional;

d) nos casos de conflito (mesmo aparente) entre a liberdade e o interesse do governo, aquela deve prevalecer sempre;

e) o fim último do Estado é ter o exercício do poder dentro de seus limites.”

Ressalta Ivo Dantas³³, que o “aspecto teleológico”, apontado por Linares Quintana, corresponde ao que se denominava, no século XIX, de “espírito da Constituição” e ainda destaca a importância dos preâmbulos na interpretação constitucional, posto que, nestes, também se manifesta o chamado “espírito da Constituição”, a exemplo do que ocorre com a Constituição Portuguesa de 1976 (e revisões), a Espanhola de 1978 e a Brasileira de 1988.

1.4. A relação entre princípio constitucional da isonomia e as normas infraconstitucionais

A ordem jurídica decorrente do advento de uma Constituição para além de significar um simples conjunto de obstáculos aos Poderes Políticos do Estado, assim como às garantias reconhecidas nessa novel ordem não são meras declarações destituídas de força vinculativa aos Poderes do Estado³⁴.

A Constituição “não apenas regula o exercício do poder, transformando *potestas* em *auctoritas*, mas também, impõe coordenadas específicas para o Estado

³³ *Idem*, p. 85.

³⁴ AYALA, Patryck de Araújo: “O direito internacional dos direitos humanos e o direito a ter direitos sob uma perspectiva de gênero”. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, ano 9, jul/set, n. 36. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 7-34, p. 7-8.

apontando o vetor de sua ação. A Constituição opera força normativa, vinculando, sempre positivamente ou negativamente, os poderes públicos³⁵.” Assim, uma Constituição funda uma nova ordem jurídica, que é principiológica em sua essência, mas compromissória em sua atividade, ou seja, surge um programa de propostas axiológicas e principiológicas que servirão de paradigma às atividades dos poderes públicos constituídos.

A Constituição é concebida como norma jurídica e, portanto, como norma das normas, fonte suprema da produção normativa, como norma cujos enunciados destinam-se à realização jurídica e a operatividade, como qualquer norma integrante de um sistema jurídico vigente e eficaz.

No que pertine ao princípio da isonomia, o art. 5º da Constituição Cidadã determina que a igualdade seja um direito que a lei – norma infraconstitucional – deve garantir a todos igualmente, englobando-se, além da igual aplicação da lei, um conteúdo igual da legislação. Desse modo, a isonomia vem concebida como um dos conteúdos necessários da legalidade, inexistindo “a igualdade como um dado social reconhecido a *posteriori* pela Constituição. Se assim o fora, não seria ela igualdade no sentido jurídico-positivo.³⁶” A Constituição estabelece uma legalidade isônoma. Nesse sentido a legalidade isonômica está explicitamente referida na *Lex Legum*, uma vez que o inciso I do art. 5º dispõe que “homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição”, e o inciso II, “que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Assim, o conteúdo da lei passa a ser determinado pelo princípio da isonomia, ou seja, o conteúdo está jungido aos limites em que a isonomia é verificada.

Observa-se que a concepção doutrinária de ser o legislador também destinatário do princípio da igualdade foi albergada pela Constituição. Destarte, a

³⁵ *Idem*, p. 8.

³⁶ BORGES, José Souto Maior: “Princípio da isonomia e sua significação na Constituição de 1988”. *Revista de Direito Público*, ano 23, jan/mar, n. 93. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 34-40, p. 35.

igualdade e a indistinção de qualquer natureza, devem integrar o conteúdo da lei, devendo ser um componente material e pessoal do seu âmbito normativo.

A Constituição dispõe que todos são iguais perante a lei, no entanto, na Declaração dos Direitos do Homem, esta assertiva vem disposta de forma a que sua origem filosófica fica evidente: “Todos os homens nascem livres e iguais em direitos”. Essa afirmação representa a mais alta aventura do espírito humano – a da formulação dos ideais superiores – contra as competições sociais, os privilégios políticos com que se formou a história humana.

É na igualdade jurídica em que afinal se traduz e se restringe, como tema constitucional, a igualdade humana.

Embora sem positividade, o direito natural elaborou, sob a forma de correntes filosóficas as mais diversas e até antagônicas, o conjunto dos preceitos que as revoluções fariam traduzir em declarações e regras jurídicas das Constituições democráticas do século XVIII. A partir de então, a igualdade humana adquire a forma de uma norma, de um comando para influir no mundo real de relações políticas e econômicas de privilégios e subordinações que impediam – e ainda impedem – a um homem livre, sob a perspectiva da filosofia moral e da filosofia política, ser efetivamente livre em face do Estado e da ordem econômica.

Os aspectos da igualdade perante a lei e a igualdade na lei, devem ser explicitados, como elementos facilitadores das questões abordadas nesta Dissertação. Nesse passo, a igualdade perante a lei deve ser entendida como a correta aplicação da lei qualquer que seja o seu conteúdo, isto é, ainda que ela não prescreva um tratamento igualitário, mas um tratamento desigual. Essa igualdade será, portanto, conformidade com a norma. Diferentemente, a igualdade na lei é a igualdade na formulação do direito, ou seja, a igualdade material³⁷.

³⁷ TABOARDA, Maren Guimarães: “O princípio da igualdade em perspectiva histórica: conteúdo, alcance e direções”. *Revista de Direito Administrativo*, n. 211, jan/mar. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 241-269, p. 260.

Do exposto, observa-se a igualdade diante da lei postula que a aplicação da lei corresponda sempre à sua incidência. É um aspecto formal da isonomia, nada prescreve sobre a igualdade como conteúdo – aspecto material – da própria lei. “A tônica é aí, na inexceptualidade da aplicação concreta da norma, sempre que ocorrentes os seus pressupostos fácticos”³⁸. Ademais, a igualdade é o instrumento constitucional de preservação de si própria, ou seja, constitucionalmente a igualdade garante a igualdade, posto que se todos são iguais na aplicação da lei, no sentido de que a lei indiscriminadamente a todos se aplica, mas o seu conteúdo não abriga a isonomia há violação da igualdade material. Por outro lado a lei cujo conteúdo esteja em conformidade com o princípio da isonomia, mas que a todos não se aplica, não garante a igualdade de todos perante a lei, assim, iguais serão apenas os beneficiários da sua aplicação, ficando de fora do tratamento isonômico os que não o forem. Em tal hipótese, há violação de isonomia formal³⁹.

Registre-se que a igualdade constitucionalmente assegurada é tanto perante a lei quanto na lei, posto não se tratar de mera igualdade formal diante da lei, mas de igualdade substancial no interior da própria legalidade.

Gilmar Ferreira Mendes⁴⁰, tratando do tema dos direitos fundamentais e do dever de proteção, registra que a concepção de um dever genérico de proteção, baseado nos direitos fundamentais, entre os quais a igualdade, relativiza sobremaneira a separação entre a ordem constitucional e a ordem legal (infraconstitucional), permitindo que se reconheça uma irradiação dos efeitos desses direitos sobre toda a ordem jurídica. Em complemento, destaca que a jurisprudência da Corte Constitucional alemã acabou por consolidar entendimento no sentido de que o

³⁸ BORGES, José Souto Maior: “Princípio da isonomia e sua significação na Constituição de 1988”. *Revista de Direito Público*, ano 23, jan/mar, n. 93. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 36.

³⁹ *Idem*, p. 38.

⁴⁰ MENDES, Gilmar Ferreira: “Os direitos fundamentais e seus múltiplos significados na ordem constitucional”. *Revista Jurídica Virtual*, nº 14, jul. Brasília: Presidência da República – Subchefia para Assuntos Jurídicos, 2000, p. 1-9, p. 6.

significado objetivo dos direitos fundamentais resulta no dever do Estado não apenas de se abster de intervir no âmbito de proteção desses direitos, mas também de proteger esses direitos contra a agressão ensejada por atos de terceiros. Em outras palavras, exige ações negativas e positivas da parte do Estado, implicando uma nova dimensão dos direitos fundamentais, fazendo com que o Estado evolua da posição de adversário para uma função de guardião desses direitos.

Capítulo 2: Da noção de isonomia e do direito natural: uma contextualização da isonomia a partir de sua inserção no direito natural

SUMÁRIO: 2.1. A noção de isonomia e sua relação com o direito natural: a teoria do direito natural e os direitos naturais. 2.2. A idéia de natureza e sua influência nas acepções de direito natural. 2.3. Jusnaturalismo *versus* juspositivismo: uma dicotomia operacionalmente enfraquecida, mas axiologicamente consistente. 2.4. Jusnaturalismo e juspositivismo como tipos ideais: generalizações necessárias ao aparato cognoscitivo do ser humano. Um enfoque que busca contextualizar a isonomia como atributo do direito natural e do direito positivo. 2.5. Igualdade, igualdade jurídica ou isonomia e desigualdade.

2.1. A noção de isonomia e sua relação com o direito natural: a teoria do direito natural e os direitos naturais

Diferentemente do direito positivo, entendido como sistema de normas ou preceitos legislativos ou mesmo costumeiros e jurisprudenciais, mas sob a égide do Estado que mediante a coerção⁴¹ o faz valer, revelando uma peculiar noção do que é justo, ou injusto, e, portanto, necessariamente contingente, o direito natural se apresenta como uma concepção de direito não restrita a determinado povo, sendo aceito independentemente de qualquer ação estatal. “É, pois, o direito positivo um direito declarado, praticado e feito valer, materialmente, pela proteção-coerção a

⁴¹ Coerção entendida como o poder do Estado de fazer efetiva a ordem jurídica, utilizando, se preciso, o uso da força. Considerando o fenômeno da polissemia, coerção é a possibilidade de coação como ato, a própria coação *in potentia*; um poder real do Estado capaz de introjetar-se na mente das pessoas e, assim, obrigá-las objetivamente a respeitar a ordem jurídica, independentemente de ser legítimo o poder que a aplica e a garante.

No rastro da identificação do estado e do direito positivo, a coerção é o poder de sancionar e coação o produto do seu exercício. Estar coato é o estado de quem sofre os efeitos da coerção, que é potestade. É pela coação que o Direito se faz efetivo.

cargo do Estado”.⁴² No entanto, segundo alerta Vicente Ráo⁴³, quanto ao alcance da imutabilidade dos princípios do direito natural, mister se faz uma distinção entre os princípios e os preceitos que consagram os modos de sua aplicação, posto que “aqueles, por serem abstratos, são universais e imutáveis; estes, pois que consistem em regras práticas, acompanham as contingências próprias de cada povo e com elas se transformam e aperfeiçoam”.

Nessa perspectiva, se a História for interrogada para dizer o que é o Direito, a resposta não será unívoca, uma vez que essa responderá descrevendo os vários ordenamentos jurídicos e seus peculiares institutos jurídicos, através dos tempos, pertencentes a variados povos. Em cada época, cada povo expressa o seu entendimento do que vem a ser o Direito. Segundo Del Vecchio⁴⁴, nessa observação se basearam os cépticos que negaram a existência do Direito, ou seja, o seu conceito universal. A mutabilidade e a arbitrariedade do direito positivo foram argumentos adotados pelos sofistas no combate à autoridade da lei.

Segundo a escola céptica, é impossível afirmar, sem primeiro atender a uma lei, costume ou instituição, que algo seja verdadeiramente justo ou injusto em si. Em Roma, a dialética de Carnéades de Cirne, embaixador grego, também sustentou que o critério do justo não se fundava na natureza, dando como exemplo o fato de que os vocábulos cálido e frígido, amargo e doce, não variam, porque são dados pela natureza; diferentemente os termos justo e injusto.

Como contraposição da negação céptica, o espírito humano, na consciência que de si mesmo tem, encontra a prova da existência e cognoscibilidade. Nesse diapasão, Descartes, com o argumento *cogito, ergo sum*, demonstra a convicção de

⁴² RÁO, Vicente: *O Direito e a vida dos direitos*, v. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 74.

⁴³ *Idem*, p.75.

⁴⁴ VECCHIO, Giorgio Del: *Lições de filosofia do direito*. Coimbra: Armênio Amado, 1979, p. 332.

tal superação, uma vez que a leitura desse argumento é a afirmação de sua existência como ser pensante.

Por paradoxal que possa parecer, os mesmos argumentos utilizados pelos cépticos, nos diversos períodos, para contestar a existência de um direito natural, vêm sendo utilizados por diversos filósofos para fundamentar a existência de tal direito. A História tem demonstrado a coexistência de instituições contraditórias, provocando inquietações no gênio humano, induzindo-o na busca de um critério absoluto, ideal, do justo e do direito, alheio aos aspectos espaço-temporal. Assim, o direito natural, entendido como o critério que assenta na essência das coisas e não no capricho do legislador, procura responder a essas inquietações.

O direito natural é essencialmente distinto do direito positivo, uma vez que é princípio deontológico, vigora idealmente mesmo onde é de fato violado. A violação opera-se no mundo fenomênico, mas não infirma a lei superior ao fenômeno. De acordo com Caio Mário⁴⁵, “alargando o conteúdo, além da noção precisa de direito, Ulpiano define-o: *ius naturale, est quod natura omnia animalia docuit*, projetando dessa forma a noção de *ius*, que é própria da sociedade humana, às relações institivas dos irracionais”. Os filósofos pré-socráticos já sustentavam a existência de princípios imutáveis e geradores da idéia de justiça. A seu turno, os romanos, embora não fossem dados à especulação filosófica, nem por isso deixaram de admitir a sobrançeria e eternidade do direito natural, não limitado a uma concepção abstrata, porém considerado como inspiração da tendência que se operou, no sentido da humanização dos princípios jurídicos, em sede do direito romano.

Com o advento do cristianismo ressurgiu a idéia do direito natural de origem divina, destacando a sua supremacia frente ao direito positivo, orientando a conduta das pessoas neste mundo, por meio da lei natural. Sob tal ótica, a lei natural insere-se numa concepção teológica e hierárquica do universo. Assim como Deus estabeleceu as leis que regulam o movimento dos corpos (relações de causalidade), determinou as leis que regulam a conduta do homem (relações de imputabilidade). Porém, sendo

⁴⁵ PEREIRA, Caio Mário da Silva: *Instituições de direito civil*, v. 1. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 6.

o homem dotado de livre arbítrio, pode violá-las, e, embora mesmo violadas, não perdem sua validade, sendo possível ao homem descobri-las, de forma direta, pela revelação, ou indiretamente, pela razão.

Segundo o pensamento do mais destacado dos escolásticos⁴⁶, Santo Tomás de Aquino, externado na *Summa Theologiae*, três são as categorias de leis: *lex aeterna*, *lex naturalis* e *lex humana*. A primeira é a própria razão divina, regente do universo, não cognoscível, mas da qual o homem pode obter conhecimento parcial por intermédio de suas manifestações (influxos). A vontade divina – expressa na *lex aeterna* – é o parâmetro de inspiração e legitimidade para todo o direito positivo⁴⁷. A lei natural, contrariamente, já é diretamente cognoscível pelos homens, por meio da razão, consistindo numa participação do homem, ser racional, na lei eterna. A lei natural é o modo como uma ordem cósmica, emanada de Deus, manifesta-se naquele aspecto da criação que é a criatura dotada de razão, isto é, o homem. Por fim, a lei humana é a criação do homem, mediante a qual, utilizando-se os princípios da lei natural, se obtém aplicações que lhe são peculiares, ou seja, a lei humana tem por finalidade regular as diferentes situações criadas pelo relacionamento entre as pessoas, utilizando-se dos preceitos que a razão consegue inferir.

Merece destaque a diferença entre o pensamento de Aristóteles e o de Santo Tomás de Aquino quanto à relação entre o direito positivo e o direito natural, distinção sistematizada por Bobbio⁴⁸, nos seguintes termos: “Segundo Aristóteles, o direito natural e o direito positivo se aplicam a duas esferas diversas da conduta

⁴⁶ A Filosofia Escolástica promoveu um parcial regresso à Filosofia Clássica. Na segunda metade da Idade Média, diversas obras da Filosofia Grega foram postas em evidência, embora estudadas com método dogmático com o intuito de as conciliar com os dogmas religiosos. Assim, Aristóteles passa a ser estudado e interpretado com tais premissas, nem sempre sendo exposto com autenticidade.

⁴⁷ ADEODATO, João Maurício Leitão: *O problema da legitimidade - no rastro do pensamento de Hannah Arendt*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1989, p. 41.

⁴⁸ BOBBIO, Norberto: *Locke e o direito natural*, trad. Janete Melasso Garcia. Brasília: UnB, 1997, p.39.

humana: 1) a esfera das ações moralmente necessárias - ou impossíveis; 2) a das moralmente indiferentes. Em sua concepção, o direito positivo ocupa o lugar deixado pelo direito natural, quase como um acréscimo, uma extensão lícita em um campo não reservado.

Segundo Tomás de Aquino, porém, em todas as esferas da conduta humana já estão potencialmente as leis naturais - o direito positivo é apresentado como um desenvolvimento interno, uma adaptação gradual da máxima geral à situação concreta. Nessa segunda concepção, a lei humana não inventa nada, mas descobre, progressivamente, uma verdade implícita, que faz emergir e aguarda ser explicitada”.

Da concepção tomista relativa às leis, surge a seguinte questão: será devida obediência à lei humana no caso de ela contrariar a lei natural ou a lei divina? Segundo a doutrina tomista, a lei humana deverá ser obedecida mesmo que contrarie o bem comum a fim de que a ordem seja mantida; não deverá ser obedecida, porém, se violar a lei divina.

Não obstante seja imprecisa a idéia de um direito natural, o cerne dessa concepção é uma ordem jurídica ideal. Amiúde, esse direito representativo da ordem ideal surge sob a forma de contestação ao direito vigente, outras vezes como exigência quanto ao conteúdo ético do direito positivo. Na tragédia *Antígona*⁴⁹, de Sófocles, já se encontra esse conflito entre o ideal (defendido por Antígona) e a lei positiva (encarnada por Creonte). Observa-se a identificação da lei natural com o ideal de justiça, porém, em conflito com as leis temporais.

Segundo Miguel Reale⁵⁰ a teoria do direito natural de conteúdo variável evidencia a mutação de conteúdo em função do decorrer do tempo, sem prejuízo de um núcleo constante, relativo, como já o enunciara Kant, à harmonia das liberdades dos iguais, segundo uma lei universal de liberdade. Portanto, de acordo com essa teoria haveria um conteúdo empírico e variável no direito, não admitindo, assim, uma ordem jurídica única para todo tempo e lugar. Nesse sentido, o magistério de João Maurício Leitão Adeodato esclarecendo que “o jusnaturalismo de conteúdo variável defende a tese de que há uma ordem justa que não se confunde com o direito aplicado

⁴⁹ SÓFOCLES: *Antígona*, trad. Maria Helena da Rocha Pereira. Brasília: UnB, 1997.

⁵⁰ REALE, Miguel: *Filosofia do Direito*. São Paulo: Saraiva, 1994, p.340-341.

pelo poder efetivamente obedecido, a qual brotaria espontaneamente - ‘naturalmente’ – das características da comunidade, por isso mesmo variando no tempo e no espaço”⁵¹. Difere, pois, do juspositivismo já que este é passível de desviar-se da legitimidade e da aspiração de justiça da comunidade considerada.

Rudolf Stammler, em sua obra, comumente conhecida como *Direito e Economia*, sustentou ser o direito uma forma universal da experiência social que é de conteúdo econômico. A economia seria o conteúdo daquilo que é formalmente jurídico. Nessa obra, Stammler critica a concepção de Direito de Karl Marx, o qual entendia ser a experiência jurídica apenas um reflexo da ordem econômica ou uma superestrutura⁵² dos processos de produção. Em contraposição, Stammler sustentava que a Economia pode ser o conteúdo historicamente variável do direito, mas não a

⁵¹ ADEODATO, João Maurício Leitão: “*Ética, jusnaturalismo e positivismo no direito*”. *Anuário dos Cursos de Pós-Graduação em Direito*, n. 7. Recife: Universitária (UFPE), 1995, p. 199-216, p. 207.

⁵² Karl Marx, no prefácio da obra *Para a crítica da Economia Política*, afirma: “...na produção social da própria vida, os homens contraem relações determinadas, necessárias e independentes de sua vontade, relações de produção estas que correspondem a uma etapa determinada de desenvolvimento das suas forças produtivas materiais. A totalidade destas relações de produção forma a estrutura econômica da sociedade, a base real sobre a qual se levanta uma superestrutura jurídica e política, e à qual correspondem formas sociais determinadas de consciência. Em uma certa etapa de seu desenvolvimento, as forças produtivas materiais da sociedade entram em contradição com as relações de produção existentes ou, o que nada mais é do que a sua expressão jurídica, com as relações de propriedade dentro das quais aquelas até então se tinham movido. De formas de desenvolvimento das forças produtivas estas relações se transformam em grilhões. Sobrevém então uma época de revolução social. Com a transformação da base econômica, toda a enorme superestrutura se transforma com maior ou menor rapidez”. MARX, Karl: “Para a crítica da economia política” in *Os Pensadores*, v.16. São Paulo: Nova Cultural, 1996, p.52.

forma ordenatória de tal conteúdo. Esses foram os pressupostos formais da elaboração da doutrina do direito natural de conteúdo variável.

2.2. A idéia de natureza e sua influência nas acepções do direito natural

O vocábulo natureza é polissêmico, pelo que não é de estranhar que, quando usado na designação direito natural, essa sua característica se revele.

Com efeito, ele pode ter, desde logo, um duplo sentido ou significado, que podem ser qualificados, respectivamente, de cosmológico ou físico e de ontológico.

No primeiro sentido, o termo natureza reporta-se ao universo ou à realidade física, à realidade natural, ao mundo da matéria e da vida, contrapondo-se, então, ao domínio psíquico ou ao espiritual, enquanto que, no segundo, é usado como equivalente a substância ou essência, como quando se fala na natureza humana ou na natureza das coisas. Porém, ambos os sentidos do termo natureza estão subjacentes à compreensão do direito natural, já que este tanto tem sido considerado em bases cosmológicas como ontológicas.

Por outro lado, cabe ainda destacar que a idéia cosmológica de natureza tem sofrido profundas alterações ao longo do tempo, as quais se projetaram, de forma direta ou reflexa, no modo como o conceito ontológico ou substancialista foi pensado ou entendido.

António Braz Teixeira⁵³ estudou as alterações da idéia cosmológica de natureza, sistematizando-as em quatro formas essenciais, que encontraram a sua expressão mais acabada, sucessivamente, no pensamento grego, no pensamento medieval, no pensamento moderno e no pensamento contemporâneo.

⁵³ TEIXEIRA, António Braz: *Sentido e Valor do Direito*. Lisboa: Imprensa Nacional - Casa da Moeda, 1990, *passim*.

Na concepção grega, em especial nos pré-socráticos, a natureza era vista como um mundo de corpos em movimento, sendo esse movimento devido à presença de uma mente ou *logos*, que era a fonte da ordem e da regularidade que se observa no mundo natural.

A natureza (*physis*) era concebida como um vasto organismo, que consistia num corpo material distendido no espaço e era penetrado pelo movimento no tempo e dotado de uma alma imanente (*logos*), que era o princípio do movimento das diversas substâncias, cada qual com a sua natureza qualitativa própria e o seu próprio modo de atuar. Segundo Teixeira⁵⁴, “deste modo, o devir natural realizava a lei imanente de cada ser, pelo que a natureza, como princípio do devir, vinha a ser, igualmente, a essência de cada coisa”.

Platão, no *Timeu*, acolhe, no essencial, esse modo de entender a natureza, porém, distinguiu o mundo da natureza, concebido como um organismo ou animal material, animado de um movimento espontâneo, e o mundo inteligível ou das idéias, visto como um conjunto de formas dinamicamente relacionadas fora do espaço e do tempo e, portanto, do movimento que destes depende. Nessa obra, Platão apresenta uma concepção cosmológica de cunho finalista e teológico, explicando o universo à semelhança de uma obra de arte, resultado da ação de um divino artesão, o demiurgo⁵⁵.

A seu turno, Aristóteles atribuiu ao termo *physis* – natureza - diversos sentidos: substância dos seres que têm em si próprios, enquanto tais, o princípio da mudança e do movimento; geração do que nasce e morre; elemento primeiro ou

⁵⁴ *Idem*, p. 123.

⁵⁵ Cf. LALANDE, André: *Vocabulário técnico e crítico da filosofia*, trad. Fátima Sá Correia *et alii* – 2ª ed. – São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 238, a tradução literal de demiurgo é artesão, trabalhador. Termo pelo qual Platão designa o deus que fabrica o universo. “A mesma palavra havia sido tomada por Sócrates ao falar da fabricação do corpo humano. Platão, todavia, distingue o demiurgo ou fabricante supremo, que faz ele próprio a Alma do mundo, dos deuses inferiores criados e encarregados da criação dos seres mortais”.

matéria-prima pré-existente de que se engendra tudo o que nasce; princípio do primeiro movimento imanente em cada um dos seres naturais; elemento primário de um objeto ou do qual provém a substância das coisas naturais. No entanto, para Aristóteles, todos esses diversos sentidos do termo natureza têm algo em comum, pois a natureza é “a essência dos seres que possuem em si próprios e enquanto tais o princípio do seu movimento”⁵⁶, o que equivale a dizer que a natureza é, simultaneamente, substância e causa. Nesse diapasão, o universo é explicado não à semelhança de uma obra de arte, e sim como o organismo que se desenvolve graças a um dinamismo interior, um princípio imanente que Aristóteles denomina natureza.

O pensamento escolástico, com inspiração em Aristóteles, atribuiu três sentidos distintos ao termo natureza, entendendo-o quer como princípio intrínseco do movimento (sentido físico), quer como essência ou forma de uma coisa ou ser (sentido ontológico), quer como o conjunto de todas as coisas (sentido cosmológico). Assim, enquanto o pensamento grego tendia a contrapor *physis* e *nomos*, o mundo natural ao mundo convencional ou o que existe por natureza ao que existe por outras causas, como a arte (*tecnê*), os medievais ressaltavam a contraposição entre a natureza, entendida como criação e Deus, ou, em outras palavras, entre natureza e graça.

Diante do exposto, é de se concluir que o conceito medieval de natureza é um conceito teológico, que só por derivação adquire um sentido cosmológico, ou seja, a natureza não é apenas aquilo por que cada coisa tem um modo de ser próprio, mas o modo de ser próprio de cada coisa enquanto criada por Deus. Conseqüentemente, o princípio do movimento do mundo ou dos seres deixa de encontrar-se no próprio universo para passar a ser colocado em Deus, do que resulta ser a natureza entendida como ordem dos seres e não já como organismo regulado por um *logos* imanente.

Semelhantemente ao pensamento medieval, o pensamento moderno aceita que a ordem natural tem fora de si a sua fonte, posto que oriunda da criação divina. Porém, em sua concepção, a natureza não é uma ordem de seres, mas sim um

⁵⁶ ARISTÓTELES: *Metafísica*, livro V, cap. 4, trad, Mário da Gama Kury. Brasília: UnB, 2000.

conjunto de leis. A natureza apresenta-se como um mundo de matéria morta, infinito em extensão e penetrado de movimento, totalmente destituído de diferenças qualitativas entre os seres que o compõem, movido por forças uniformes e puramente quantitativas. Assim, a natureza passa, então, a ser uma realidade mecânica, governada pelas leis da causalidade e do determinismo, em que a teleologia e a causa final cedem lugar como complexo de quantidades.

Essa concepção, desenvolvida durante os séculos XVI e XVII, num sentido declaradamente físico e cosmológico, como legalidade físico-matemática, irá fundamentar a contraposição kantiana entre natureza e liberdade, entre mundo empírico e mundo racional e a redução daquela ao domínio fenomênico de um sistema de leis físico-matemáticas.

Diferentemente, o idealismo⁵⁷ alemão contrapôs a essa noção de natureza como sistema formal de leis um conceito de natureza como dinamismo vital e racional, criador de formas de ser e de vida, numa incessante realização de um Absoluto inacabado e em devir.

Já o conceito contemporâneo, em que pese ter por fundamento o princípio evolucionista, contudo, não se fulcra numa evolução que explica o superior (posterior) pela transformação do inferior, mas numa evolução que encontra na História o seu paradigma e a origem da idéia de tempo e mutação que a individualiza.

⁵⁷ Cf. JOLIVET, Régis: *Curso de filosofia*, trad. de Eduardo Prado de Mendonça – 19ª ed. – Rio de Janeiro: Agir, 1995, p. 254, o idealismo foi proposto por inúmeros filósofos sob diferentes formas. Pode-se, contudo, reduzir todas essas teorias à afirmação de um princípio comum a todas, que se chama princípio da imanência. Esse princípio consiste em dizer que o homem não conhece diretamente e imediatamente a não ser seu próprio pensamento – ou suas idéias, donde o nome idealismo. Sob esse nome, pode-se agrupar as doutrinas que reduzem o universo a um sistema de idéias. Por outros símbolos, o universo, segundo tais doutrinas, não tem realidade a não ser no espírito. Os principais filósofos que propuseram essa doutrina são: Berkeley, Fichte, Schelling e Hegel.

Por oportuno, é de se ressaltar os dois sentidos da palavra paradigma conferidos por Thomas Kuhn⁵⁸. O primeiro, mais amplo, refere-se a uma constelação de opiniões, valores e métodos, partilhados pelos membros de uma determinada sociedade, fundado num sistema disciplinado e mediante o qual essa sociedade se orienta e organiza o conjunto de suas relações. O segundo, mais estrito, deriva do primeiro e significa os exemplos de referência, as soluções concretas dos problemas em relação à ciência. Para efeito deste estudo, foi adotado o primeiro sentido.

Contemporaneamente, presencia-se o regresso da teleologia, contra o causalismo ou determinismo puro que marcou a idéia de natureza até meados do século XIX. O caráter contingente e não imanente do conceito de lei natural é evidenciado e, concomitantemente, se verifica que a mudança é progressiva e não cíclica ou repetitiva, ou seja, as mesmas causas produzindo sempre os mesmos efeitos. O universo se encontra em expansão ou crescimento, assim como não é eterno, se recusa a idéia de que a natureza é mecânica, atribuindo relevo ao elemento tempo na construção do conceito de natureza.

Para Collingwood⁵⁹, ao mesmo tempo em que a matéria se desmaterializa, convertendo-se em energia, e a natureza se dessubstancializa, o indeterminismo afirma-se na microfísica e na biologia, enquanto a cosmofísica revela um universo em expansão e a evolução evidencia-se como uma contínua e progressiva criação de novas formas e realidades.

É indiscutível que o sentido da palavra natureza, como visto, suscitou e suscita as mais diversas interpretações e concepções, a ponto de Erick Wolf⁶⁰ se dedicar a

⁵⁸ KUHN, S. Thomas: *A estrutura das revoluções científicas*. São Paulo: Perspectivas, 1996, p. 67-77.

⁵⁹ COLLINGWOOD, R.G.: *Ciência e filosofia: a idéia de natureza*. trad. Frederico Montenegro. Lisboa: Presença, 1986, *passim*

⁶⁰ WOLF, Erik *apud* BRITO, António José: *Introdução à Filosofia do Direito*. Porto: Rés, 1995, p. 255.

pesquisar como “depende o conceito de direito natural do conceito de natureza”, apontando para uma série de conceitos de natureza que aparecem conexiados com direito.

Ele indicava nove desses conceitos de natureza:

- 1) a natureza, como essência própria;
- 2) a natureza, como o que é originário;
- 3) a natureza, como especialidade;
- 4) a natureza, como causalidade;
- 5) a natureza, como idealidade;
- 6) a natureza, como criação;
- 7) a natureza, como natureza das coisas;
- 8) a natureza, como vitalidade;
- 9) natureza, como convencionalidade.

Em maior ou menor grau (exceto natureza, como causalidade), o termo

natureza apresenta-se como algo que serve de padrão (paradigma) e, por tanto, tem valor. Segundo António Brito⁶¹, “desde o primeiro dos sentidos referidos de natureza, que aponta para a valia da existência própria de cada um, até a do significado de não convencionalidade, que leva à condenação de convenções, hábitos, limitações consuetudinárias, etc, estamos sempre face a qualquer coisa que é de seguir e que, por conseguinte, possui valor.”

Donde se conclui que falar em natureza referindo-se, exclusivamente, à natureza física é uma manifestação de desconhecimento das múltiplas conotações desse termo.

Quando há referência à natureza, no direito natural, o que se aponta, sempre ou quase sempre, é algo que tem valor. Estando, pois, essas considerações situadas no domínio axiológico. Por outro lado, quando se alude à natureza do homem, no plano jusnaturalista, não se tem em mente a essência do homem, mas a perfeição da essência do homem. Não se trata de encarar aquilo que define o homem, mas sim de elevar à plenitude o que o define. Por hipótese, o homem será o animal racional.

Relativamente ao esforço de Erick Wolf no sentido de tentar uma “concordância sinótica” entre natureza e direito, Nelson Saldanha⁶² tece o seguinte comentário: “Desnecessário ou improfícuo, o esforço do mestre alemão. Independentemente dele, porém, podemos perceber a imprecisão da idéia de um direito natural: a expressão é equívoca e tem recebido tratamentos os mais díspares. Não quer dizer com isto que perca, como problema sua validade; uma idéia que se vem cogitando há dois milênios e meio não poderia ser irrelevante, nem pode ser descartada sem mais nada.”

Ressalte-se a existência de diferentes teorias relativas ao direito natural e, que tais reflexões jusnaturalistas adotam diferentes postulados filosóficos, percorrem caminhos diversos – chegando com isso a resultados por vezes antagônicos -

⁶¹ *Idem*, p. 250.

⁶² SALDANHA, Nelson: *Filosofia do direito*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 170.

evidenciando a falta de uniformidade quanto ao que se afirma ser o próprio objeto da especulação jusnaturalista⁶³.

Entre as possibilidades de abordagem do direito natural sobressai aquela que trata o tema a partir da relação entre o direito e a natureza, assim como a concepção segundo a qual o direito natural é uma ética jurídico-material, ou seja a abordagem ética do conteúdo do direito⁶⁴.

2.3. Jusnaturalismo *versus* juspositivismo: uma dicotomia operacionalmente enfraquecida, mas axiologicamente consistente

Em que pese a idéia do direito natural haja perdido sua majestade operacional, ou seja, a dicotomia direito natural *versus* direito positivo, como instrumento operacional, isto é, como técnica para a descrição e classificação de situações jurídicas normativamente decidíveis, perdeu força. Não obstante, essa idéia remanesce, por exemplo, na fundamentação do direito subjetivo na liberdade, na defesa dos direitos fundamentais do homem, como meio de argumentação contra a ingerência avassaladora do Estado na vida privada ou como parâmetro a orientar a insurgência contra as variadas formas de totalitarismo⁶⁵.

⁶³ COSTA E SILVA, Gustavo Just da: “Jusnaturalismo e conhecimento jurídico”. *Revista da Escola Superior da Magistratura do Estado de Pernambuco*, ano 1, v. 2, n. 3 (mar.). Recife: ESMape, 1997, p. 149-176, princ. 150.

⁶⁴ WELZEL, Hans: *Diritto naturale e giustizia materiale*. Milano: Giuffrè, 1965, p. 5-7.

⁶⁵ FERRAZ Jr., Tércio Sampaio: *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. São Paulo: Atlas, 1994, p. 171.

Ocorreu como que uma trivialização do direito natural como consequência da positivação dos direitos fundamentais, “o estabelecimento do direito natural na forma de normas postas na Constituição, de algum modo ‘positivou-o’”⁶⁶.

A consagração dos direitos fundamentais – a princípio nas declarações de direitos americana e francesa, e num segundo momento pelas constituições liberais do século XIX – mitigou a tensão entre o real (o direito posto) e o ideal (o direito concebido como justo), que sempre inspirou as concepções jusnaturalistas.

Vale ressaltar que a noção de supremacia constitucional está estritamente relacionada com a positivação dos direitos fundamentais – naturais-, posto que a aceitação da importância material dos postulados do direito material está na origem de uma concepção de hierarquia das leis e conseqüentemente de um direito positivo mais elevado – o constitucional.

2.4. Jusnaturalismo e juspositivismo como tipos ideais: generalizações necessárias ao aparato cognoscitivo do ser humano. Um enfoque que busca contextualizar a isonomia como atributo do direito natural e do direito positivo

As diferenciações conceituais albergadas na dicotomia jusnaturalismo *versus* juspositivismo estão tomadas no sentido proposto por Max Weber, o qual “sistematizou claramente a metodologia dos tipos ideais na descrição dos fenômenos sociais. Esses tipos não existem na realidade mas parecem inevitáveis ao funcionamento do pensar humano, como nos mostra, em outro contexto, a antiga e sempre atual discussão sobre os universais. Está aí a perspicácia de Weber: transformar em método esta característica da relação entre o homem e o meio ambiente”⁶⁷.

⁶⁶ *Idem*, p. 171.

⁶⁷ ADEODATO, João Maurício Leitão: ‘O sério e o jocoso em Jhering uma visão retórica da ciência jurídica’ in João Maurício Leitão Adeodato (org.): *Jhering e o direito no Brasil*. Recife: Editora Universitária (UFPE), 1996, pp. 83-109, princ. p. 83-84.

Como visto, os tipos ideais “são formas de observar os fenômenos a partir de *standards*”⁶⁸, posto que ao aludir-se a jusnaturalismo e juspositivismo, em verdade estar-se agrupando, de modo um tanto arbitrário, porém didaticamente recomendável, autores e doutrinas, sob diversos outros aspectos muito diferentes.

Os tipos ideais constituem generalizações que, por meio de abstrações controladas, pretendem reunir unidades reais, em si mesmas incognoscíveis, em conceitos ideais aproximativos. Destarte, a dogmatização do direito constitui um tipo ideal, uma ficção, uma estratégia retórica de controle social que se tem mostrado funcional e eficiente nos mais diversos contextos. Mas daí a crer que é real e verdadeira, construindo uma teoria social ou jurídica omnicomprensiva a partir dela, vai uma grande distância⁶⁹. É nesse contexto que esta dissertação busca contextualizar o princípio da isonomia ora no direito natural, admitindo-o como idéia, ora no direito positivo como expressão lingüística da idéia de isonomia.

Com o propósito de sistematizar as idéias sobre o jusnaturalismo embora consciente das limitações inerentes aos *standards*, João Maurício Leitão Adeodato⁷⁰ aborda a questão a partir de dois postulados fundamentais, a saber: “1. há uma ordem jurídica além da efetiva, daquela observável empiricamente pelos nossos órgãos dos sentidos, que é metaforicamente designada ‘natural’, entendendo-se ‘natureza’ como algo não produzido pelo homem; 2. em caso de conflito com a ordem positiva, deve prevalecer esta ordem ‘natural’, por ser ela o critério externo de aferição daquela, hetero-referente (e superior) em relação ao direito positivo”.

⁶⁸ MAIA, Alexandre da: *Ontologia jurídica: o problema de sua fixação teórica com relação ao garantismo jurídico*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p. 19.

⁶⁹ ADEODATO, João Maurício Leitão: “Pressupostos e diferenças de um direito dogmaticamente organizado”. *Studia Iuridica* n° 48 (Colloquia n° 6), Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Coimbra: Coimbra Editora, p. 155-173, p. 173.

⁷⁰ ADEODATO, João Maurício Leitão: “Ética, jusnaturalismo e positivismo no direito”. *Anuário dos Cursos de Pós-Graduação em Direito*, n. 7. Recife: Universitária (UFPE), 1995, p. 199-216, p. 203.

2.5. Igualdade, igualdade jurídica ou isonomia e desigualdade

Admitindo-se filosoficamente o homem como integrante do mundo real e sabendo-se que a individualidade é uma das características desse mundo, tem-se que a regra é a diferença entre os homens, ou seja, “há uma novidade radical em tudo o que é real e, por isso, qualquer regra geral estabelecida pela razão seleciona alguns aspectos em detrimento de outros⁷¹”. Essa reflexão de João Maurício Adeodato, quando da análise do abismo gneseológico – que dificulta o conhecimento do mundo - a que o estudioso do direito tem que enfrentar ou reduzir, presta-se no contexto desta dissertação a evidenciar a singularidade do ser humano, assim como alertar para o complexo mecanismo das generalizações, considerando que o aparato cognoscitivo do ser humano não consegue proceder sem generalizações.

Diante dessa constatação, a atenção do direito deverá estar voltada para um termo relacional, uma propriedade natural ou uma situação fática, enfim um critério mediante o qual seja possível estabelecer um cotejamento entre partes. Portanto, é possível afirmar a igualdade entre os homens desde que essa igualdade esteja relacionada com um dado objetivo. Nesse passo, a constituição física poderá ser o critério que enseje a seguinte assertiva: os homens são iguais porque possuem órgãos e tecidos constitutivos idênticos, tanto que os transplantes de órgãos são possíveis. Seguindo a mesma linha de raciocínio, é possível a adoção de um critério metafísico, ao afirmar-se que todos os homens são iguais porque feitos a imagem e semelhança de Deus⁷².

A abordagem da igualdade mediante a eleição de um critério de comparação entre seres, evidencia a igualdade não como um estado, mas sim como uma relação. Assim, “o homem como pessoa – ou para ser considerado como pessoa – deve ser, enquanto indivíduo em sua singularidade, livre; enquanto ser social, deve estar com os demais indivíduos numa relação de igualdade⁷³”. Ou seja, a igualdade é a conformação

⁷¹ ADEODATO, João Maurício Leitão: “Pressupostos e diferenças de um direito dogmaticamente organizado”. *Studia Iuridica* n° 48 (*Colloquia* n° 6), *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*. Coimbra: Coimbra Editora, p. 155-173, p. 157.

⁷² TABOARDA, Maren Guimarães “O princípio da igualdade em perspectiva histórica: conteúdo, alcance e direções”. *Revista de Direito Administrativo*, n. 211, jan/mar. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 241-269, p. 242.

⁷³ BOBBIO, Norberto: *Igualdade e liberdade*, trad. Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Ediouro, 1997, p. 7.

entre duas ou mais coisas, consideradas sob um parâmetro determinado⁷⁴. Ainda, nesse sentido, Eugênio Callioli⁷⁵ afirma que “a igualdade é uma relação de comparação, pois dizemos que duas coisas são iguais quando, em relação a um ponto de comparação, ajustam-se ou conformam-se”.

A afirmação de que dois entes são iguais sem nenhuma outra determinação nada significa; é preciso que se especifique que entes estão sendo considerados e com relação a que são iguais, ou seja, é preciso determinar: a igualdade entre quem e a igualdade em que aspecto. Ressalte-se que a igualdade é pura e simplesmente um tipo de relação formal e, portanto, pode ser preenchida pelos mais diversos conteúdos. O que confere a essa relação um valor, ou seja, o que a faz uma meta humanamente desejável é a sua imbricação com o sentimento de justiça. Assim, essa relação de igualdade é considerada justa porque tal relação se refere de algum modo a uma ordem a instituir ou a restituir – uma vez abalada.

Em outras palavras, a igualdade corresponde a um ideal de harmonia entre as partes de um todo, posto que se considera que apenas um todo ordenado tem a possibilidade de durar.

Em síntese, é possível afirmar-se que igualdade é um termo axiologicamente neutro, além de descritivamente indeterminado⁷⁶, conquanto, no discurso político, a igualdade constitui um valor, até mesmo um dos valores fundamentais em que se inspiram as filosofias e as ideologias políticas. Porém, isso é consequência do fato de que nesses contextos a igualdade que é invocada – ou por vezes condenada, a depender do contexto – é uma igualdade determinada ou *secundum quid* que lhe especifica o significado⁷⁷.

⁷⁴ ALEXY, Robert: *Teoría de los derechos fundamentales*, trad. Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997, p. 387.

⁷⁵ CALLIOLI, Eugênio: “A igualdade jurídica entre o homem e a mulher: uma manifestação do direito como justo”. *Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial*, nº 49, jul/set. São Paulo, 1989, p. 24-35, p.30.

⁷⁶ Cf. WARAT, Luiz Alberto: *Introdução geral do direito, v. I – interpretação da lei: temas para uma reformulação*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1994, pp. 39-42, o problema das palavras vagas (indeterminadas) está diretamente relacionado aos significados de base e significados contextuais, entendidos os primeiros como aqueles socialmente estandarizados cuja significação apresenta-se mais facilmente perceptível em decorrência da aplicação segura a determinadas situações.

⁷⁷ BOBBIO, Norberto: *Igualdade e liberdade*, trad. Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Ediouro, 1997, p. 23.

Observe-se que na máxima “todos os homens são – ou nascem – iguais”, aquilo que atribui uma carga emotiva positiva à enunciação – que, enquanto proposição descritiva é excessivamente genérica – não é a igualdade, mas a extensão da igualdade a todos. Esse vocábulo, todos, é dotado de elevada carga simbólica posto se contrapor à idéia de situações ou ordenamentos nos quais, apenas uns poucos desfrutam dos bens e direitos dos quais os demais são privados.

Registre-se, no entanto, que a máxima da igualdade de todos não responde a indagação da igualdade em quê, apenas responde a questão da igualdade entre quem, mesmo assim o termo todos pode indicar a totalidade dos homens ou a totalidade dos pertencentes a um determinado grupo social no qual, até então, o poder era exercido em benefício de poucos.

Há entre os indivíduos humanos, diferenças relevantes e diferenças irrelevantes relativamente à sua inserção nessa ou naquela categoria, porém essas não correspondem com a distinção entre diferenças objetivas e não-objetivas. Assim, entre homens e mulheres existem certamente diferenças objetivas, mas nem por isso relevantes. A relevância ou irrelevância é estabelecida com base em opções de valor e, portanto, historicamente condicionada, de modo que em cada período histórico uma diferença foi realçada, para incluir ou excluir determinadas categorias de pessoas dos direitos políticos, diferença essa que passa a não ser relevante em períodos posteriores⁷⁸.

Sendo o Direito um produto da inteligência humana, o princípio jurídico da igualdade será tanto mais legítimo quanto mais próximo estiver o seu conteúdo da idéia de justiça em que a sociedade acredita em determinado tempo e espaço. Nessa direção, o magistério de Cármen Lúcia Antunes Rocha quando afirma que “o princípio jurídico da igualdade é o que a sociedade quer que ele seja. Não é obra de Deuses, nem formas heterônomas, nem de forças exógenas que se impõem a uma sociedade com explicações místicas e mistificadas. O ser humano iguala-se a outro quanto à sua natureza e à sua essência e desigual-se em sua contingência humana e em sua continência social. O Direito é o que a sociedade – ou muita vez, o eventual detentor da capacidade de ditar normas – diz que ele é⁷⁹”.

Quanto à vigente Constituição brasileira, merece destaque o fato de ser a primeira Carta Magna do Brasil a conter em seu preâmbulo referência a igualdade como princípio determinante da elaboração que a seguir é posta como sistema normativo. A indicação preambular do princípio da igualdade tem o sentido da imprescindibilidade de se lhe conferir atenção, eficiência e eficácia na formulação e aplicação de todas as normas do ordenamento jurídico brasileiro. A correta inteligência do texto constitucional observa os meios de concretização da igualdade material juridicamente positivada para o atendimento dos fins postos no enunciado preliminar.

⁷⁸ *Idem*, p. 28.

⁷⁹ ROCHA, Cármen Lúcia Antunes: *O princípio constitucional da igualdade*. Belo Horizonte: Lê, 1990, p. 28.

Tal formulação preambular não pretende a uniformização social, que significa autoritarismo e afronta as diferenças naturais dos indivíduos, mas a erradicação das formas discriminatórias de convivência sócio-política assimiladas pelo Estado, em virtude da prática de Direito que não se mostra eficaz na eliminação das desigualdades arbitrárias⁸⁰.

A compreensão do significado da igualdade jurídica, considerando-se o desenvolvimento legal, doutrinário e jurisprudencial do princípio geral da igualdade conduz à compreensão do princípio da isonomia tributária.

O princípio da igualdade pode ser analisado sob dois aspectos: no aspecto intrínseco, importa conhecer seu conteúdo normativo; no extrínseco, evidenciam-se as condições formais de sua positivação, sua inserção no ordenamento jurídico como norma fundamental, sua eficácia e suas possibilidades hermenêuticas. Este subitem aborda o aspecto normativo do princípio da igualdade jurídica ou isonomia.

Isonomia e igualdade jurídica são vocábulos semanticamente equivalentes. Etimologicamente a palavra isonomia é composta do sufixo grego *isos*, que significa igual, semelhante e pelo elemento de composição, também, grego *nómos* (*nomia*) significando lei. Destarte, isonomia denota o estado das pessoas sujeitas às mesmas leis e, por extensão, sujeitas aos mesmos direitos e deveres.

Conforme Giorgio del Vecchio⁸¹, na Grécia Antiga, a justiça era relacionada com a igualdade. No século IV a.C., os pitagóricos acreditavam que a essência de todas as coisas era o número e que a justiça seria uma relação matemática, uma equação de igualdade havida, por exemplo, entre a injúria e a reparação, assim, havendo um desequilíbrio no *kosmos*, a justiça (*dikê*) deveria restabelecer o equilíbrio. Essa concepção do pensamento grego chega até Aristóteles⁸², que vislumbra a relação entre justiça e igualdade é evidente e que a igualdade jurídica pressupõe uma relação entre, no mínimo, dois elementos e é sempre relativa a um determinado parâmetro, destarte em *Ética a Nicômacos* (1131 a), afirma que “Se, então, o injusto é iníquo – ou seja, desigual -, o justo é igual, como todos acham que ele é, mesmo sem uma argumentação mais desenvolvida. E já que o igual é o meio termo, o justo será o meio termo. Ora: a igualdade pressupõe no mínimo dois elementos; o justo, então, deve ser um meio termo, igual e relativo - por exemplo, justo para certas pessoas -, e na qualidade de meio termo ele deve estar entre determinados extremos – respectivamente maior e menor -, na qualidade de igual ele pressupõe duas participações iguais”.

⁸⁰ *Idem*, p. 67.

⁸¹ VECCHIO, Giorgio del: *Lições de filosofia do direito*. Coimbra: Armênio Amado, 1979, p. 34 e p. 45.

⁸² ARISTÓTELES: *Ética a Nicômacos*, trad. Mário da Gama Kury. Brasília: UnB, 1999, p. 95-96.

Hans Kelsen⁸³, séculos mais tarde, opõe-se a teoria aristotélica da justiça, baseada na geometria, argumentando que “um geômetra só pode dividir uma linha reta em duas partes iguais sob a condição de os dois pontos extremos lhe serem previamente dados”. Com esse argumento Kelsen afirma que o raciocínio de Aristóteles é tautológico, concluindo que “a autêntica função da teoria do *mesotes* não é determinar a essência da justiça, mas reforçar a vigência do ordenamento social existente, estabelecido pela moral e pelo direito positivo⁸⁴”.

A partir da idéia de que os sistemas sociais e políticos são formas de ordem⁸⁵, é possível constatar-se que a valoração dessa idéia de ordem é extremamente variável “e, como a idéia de ordem se acha sempre ligada à de diferenciação (mais a de unidade), certos contrastes entre atitudes sócio-políticas são correlatos de divergências quanto ao valor e ao papel da diferenciação”⁸⁶. No contexto dessa diferenciação, estão inseridos os conceitos de igualdade e de desigualdade.

A perspectiva revolucionária, que reconhece nos homens a igualdade que em essência possuem, acentua os assemelhamentos e se inclina à síntese – a síntese como sentimento das semelhanças. Por outro lado, o ponto de vista conservador, que

⁸³ KELSEN, Hans: *O problema da justiça*, trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1993, p. 30.

⁸⁴ *Idem*, p. 31.

⁸⁵ Cf. TELLES JÚNIOR, Goffredo. *Iniciação na ciência do direito*. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 3-16, p. 3, toda ordem é uma disposição. Uma disposição específica, uma disposição conveniente de coisas, porém “a disposição só pode ser considerada *conveniente* quando alcança o fim em razão do qual ela é dada às coisas. Os livros de uma biblioteca estão *em ordem* quando se acham dispostos de maneira a possibilitar o encontro de qualquer deles, no momento em que for procurado. Esta possibilidade é o fim para cuja consecução os livros são dispostos desta ou daquela maneira”.

O pensamento é condição da ordem. A ordem é condição da existência. Não há existência sem ordem. Todos os seres existentes são estruturas, e as estruturas dependem da ordem a que submetem seus elementos. Portanto, o ordenamento jurídico estatal é uma estrutura, tal qual as galáxias, os átomos, as células, o homem, as sensações, as idéias, etc.

⁸⁶ SALDANHA, Nelson: *Pela preservação do humano*. Recife: FUNDARPE, 1993, p. 125.

analisa as desigualdades, é analítico – a análise como esquadramento de diferenças.

Acrescente-se que o pensamento “sintetizante” tem mais correlação com o plano metafísico do que a abordagem analítica, “um componente que latejava em Rousseau, que se encontra também nas generalizações panfletárias do século XVII e que se constata nas metáforas do Manifesto Comunista”⁸⁷.

Em que pese a idéia do direito como ordem haver adquirido conotações negativas, pelo fato de ser associada ao pensamento autoritarista, sobressai o fato de que a ordem é imanente aos agrupamentos humanos, estando relacionada ao direito, naqueles grupos que conseguem atingir um certo patamar de desenvolvimento. Tal ordem refere-se à organização normativa da estrutura social, disciplina comportamentos e identifica os valores que são caros à sociedade⁸⁸.

Norberto Bobbio⁸⁹, ressalta que o critério mais freqüentemente adotado para distinguir a direita da esquerda é a diversa postura que os homens organizados em sociedade assumem diante do ideal da igualdade. Essa reflexão torna-se oportuna no contexto desta dissertação na medida em se procura contextualizar as questões da igualdade e da desigualdade.

Acrescente-se que Bobbio levou a cabo tais reflexões sob um prisma analítico, prescindindo completamente de qualquer juízo de valor – tal como o de saber se a igualdade é preferível à desigualdade -, haja vista que tais conceitos abstratos podem ser interpretados, e têm sido interpretados, de diversas maneiras e sua maior ou menor preferibilidade depende do modo como são interpretados. Assim, na perspectiva da relatividade do conceito de igualdade, é possível relacionar, ao menos, três variáveis que precisam ser consideradas quando são abordadas as questões da maior ou menor desejabilidade, bem como a maior ou menor realizabilidade, da idéia de igualdade, a saber: “a) os sujeitos entre os quais se trata de

⁸⁷ *Idem*, p. 136.

⁸⁸ SALDANHA, Nelson: *Ordem e hermenêutica: sobre as relações entre formas de organização e o pensamento interpretativo, principalmente no direito*. Rio de Janeiro: Renovar, 1992, p. 300.

⁸⁹ BOBBIO, Norberto: *Direita e esquerda*, trad. Marco Aurélio Nogueira. São Paulo: Editora Universidade Estadual Paulista, 1995, p. 95-110.

repartir os bens e os ônus; b) os bens e os ônus a serem repartidos; c) o critério com base no qual os repartir⁹⁰”.

As diversas combinações dessas três variáveis compõem um imenso conjunto de possibilidades de repartições, todas passíveis de serem denominadas de igualitárias, não obstante serem bastante diversas entre si. Tais reflexões são necessárias para que seja alcançada a distinção entre igualdade e igualitarismo, aquela baseada em parâmetros delimitadores do sentido e do alcance da igualdade, enquanto este é a ausência de tais parâmetros, ou seja, é a defesa do princípio utópico de que todos são iguais em tudo. Nesse sentido, Bobbio esclarece que “uma coisa é a doutrina igualitária ou um movimento nela inspirado, que tendem a reduzir as desigualdades sociais e a tornar menos penosas as desigualdades naturais; outra coisa é o igualitarismo, quando entendido como igualdade de todos em tudo⁹¹”.

As desigualdades naturais existem e se algumas delas podem ser corrigidas ou mitigadas, a maior parte não pode ser eliminada. Do mesmo modo, as desigualdades sociais existem e se algumas delas podem ser corrigidas e mesmo eliminadas, muitas - sobretudo aquelas pelas quais os próprios indivíduos são responsáveis - podem ser apenas desencorajadas. Destarte, é mister “admitir que o *status* de uma desigualdade natural ou de uma desigualdade social derivada do nascimento em uma família e não em outra, em uma região do mundo e não em outra, é diferente do *status* de uma desigualdade que depende de capacidades diversas, da diversidade dos fins a serem alcançados, da diferença de empenho empreendido para alcançá-lo⁹²”.

Os poderes públicos devem considerar as diferenças entre os *status* a fim de ponderar sobre o tratamento a ser dispensado a uns e a outros.

Numa busca de sistematização, Norberto Bobbio pondera que “os homens são iguais se considerados em *genus* (gênero) e confrontados com um *genus* diverso, como o dos outros animais e demais seres vivos, dos quais se diferenciam por

⁹⁰ *Idem*, p. 96.

⁹¹ *Idem*, p. 100.

⁹² *Idem*, p. 102-103.

algumas características específicas e particularmente relevantes, como a que por longa tradição permitiu definir o homem como *animal rationale*. São desiguais entre si se considerados *uti singuli*, isto é tomados um por um. Entre os homens, tanto a igualdade quanto a desigualdade são fatualmente verdadeiras, pois são confirmadas por provas empíricas irrefutáveis⁹³.

A aparente contradição entre a igualdade e a desigualdade entre os homens resta esclarecida quando se observa que tais aspectos são evidenciados ou mitigados pelo observador que, ao tirar consequências práticas da desigualdade ou da igualdade, pode enfatizar o que há de igual ou o que há de desigual entre os homens. Assim, o igualitário parte da convicção de que a maior parte das desigualdades que o indignam, e que gostaria de fazer desaparecer, são sociais e, enquanto tal, elimináveis. Diferentemente, o inigualitário perfilha o entendimento de que as desigualdades são naturais e, enquanto tal, inelimináveis.

Rousseau⁹⁴ defendia a tese de que os homens nascem iguais, mas são tornados desiguais pela sociedade civil, isto é, pela sociedade que lentamente vai se sobrepondo ao estado de natureza pelo desenvolvimento das artes. Diametralmente oposto é o pensamento de Friedrich W. Nietzsche⁹⁵, uma vez que esse pensador vislumbrava uma desigualdade natural onde Rousseau entendia haver igualdade. Em outras palavras, o mesmo processo histórico-sociológico que, para Rousseau, gerou a desigualdade, para Nietzsche gerou a igualdade, igualdade que para este era uma perversão dos costumes.

Do exposto neste tópico, é possível inferir-se que a razão de ser dos direitos sociais, a exemplo do direito à educação, do direito ao trabalho, entre outros é uma razão igualitária; não o igualitarismo identificado com a utopia de uma sociedade em

⁹³ *Idem*, p. 104.

⁹⁴ ROUSSEAU, Jean-Jacques: *Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens*, trad. Maria Ermantina Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 159-243.

⁹⁵ NIETZSCHE, Friedrich W. : *Além do bem e do mal. Prelúdio de uma filosofia do futuro*, trad. Armando Amado Júnior. São Paulo, WVC, 2001, p. 227-263.

que todos são iguais em tudo, mas como o modelo de sociedade em que haja uma tendência a exaltar mais os fatores que tornam os homens mais iguais que desiguais, isto é, promovendo as condições para que um número cada vez maior de pessoas fiquem em condições de serem menos desiguais relativamente aos indivíduos mais afortunados por nascimento ou condição social.

Capítulo 3: Do princípio da isonomia

SUMÁRIO: 3.1. Do princípio da isonomia: uma abordagem histórico-filosófica. 3.2. Direitos humanos fundamentais e o direito natural: a isonomia como direito fundamental. 3.3. A importância de declarar direitos universais: a universalidade dos direitos humanos. 3.4. As proibições de tratamentos desiguais: o repúdio constitucional aos privilégios odiosos e às discriminações infundadas. 3.5. Razoabilidade e isonomia: o devido processo legal como limitação constitucional dos Poderes do Estado, em especial no âmbito tributário.

3.1. Do princípio da isonomia: uma abordagem histórico-filosófica

O princípio da isonomia figura entre os temas mais latos e equívocos de quantos a Filosofia e o Direito fizeram objeto de suas reflexões.

Cada época o retorna na esperança de interpretá-lo com menos incerteza, verificando-se, porém, a renovação de antigas dificuldades.

As reflexões acerca da isonomia extravasam o campo estritamente científico, chegando à seara da metafísica. O primeiro obstáculo a ser enfrentado pertine ao fato de se estar diante de uma noção aberta, tanto à interferência filosófica como à inquirição político-ideológica. Contudo, a desconsideração de tal aspecto torna ininteligível a idéia de isonomia, posto que contém esse princípio, uma certa medida de valor com substrato que não pode estar contido numa dimensão unicamente jurídica.

Assim, considerando a excessiva generalidade do termo isonomia, é insuficiente recorrer à notória afirmação de Aristóteles, amiúde repetida, no sentido de que a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, haja vista que aflora a seguinte pergunta: Quem são os iguais e quem são os desiguais?

Em outras palavras, o que permite considerar alguns sob a rubrica de iguais e outros sob a rubrica de desiguais? Sem afronta à isonomia o que (quais os critérios) autoriza distinguir pessoas e situações em grupos apartados para fins de tratamentos diversos?

Outro aspecto que se evidencia é a relação igualdade e liberdade, como valores fundamentais da convivência e princípios fundamentais de uma ordem jurídica, traçada segundo a inspiração de um ideal de justiça, paz e segurança.

Da análise histórica, depreende-se que liberdade e igualdade, exprimem, respectivamente, os dois ordenamentos-basilares do Estado moderno: o estado liberal, evidenciando a liberdade, como culto da personalidade, e o Estado social jungido à igualdade, com o culto democrático da dignidade humana.

Hic et nunc faz-se mister procurar compreender, filosoficamente, a igualdade como um valor que o Direito elegeu para implantar na ordem jurídica.

No rastro de tal indagação filosófica não se pode declinar da seguinte indagação: são os homens iguais ou desiguais por natureza?

Na antigüidade, foi a desigualdade natural dos seres humanos proclamada por Aristóteles e Platão, servindo-lhes de base a toda a especulação filosófico-política subsequente, cabendo a Platão a teorização dessa desigualdade. A guerra, a doença, a tempestade, configurando o perigo e o risco, repartem os homens entre fracos e fortes, entre ignorantes e sábios, entre governados e governantes, entre apedeutas e especialistas, “entre o saber que se impõe e a ignorância que se confessa” como se fora, diz Goldschmidt⁹⁶, comentando a obra de Platão, uma necessidade tão inelutável quanto a lei da oferta e da procura.

A desigualdade, estabelecida pela natureza, compelia, por exemplo, na tempestade, o marujo a uma dócil obediência ao timoneiro, seu “salvador”. Produzia-se assim uma submissão - origem do governo - derivada da natureza das coisas.

Tal raciocínio serviu de base para a tese de que uns haviam nascido para comandar, outros para obedecer. No cerne de tudo isso estava a crença do grego na sua superioridade frente ao bárbaro, do senhor em relação ao escravo, do nobre frente

⁹⁶ GOLDSCHMIDT, Victor: *Les reinversements du concept d'égalité des anciens aux modernes. L'interprétation dans le Droit. Archives de Philosophie du Droit*. Paris, 1979, p.301.

ao plebeu, convicções que denotavam uma desigualdade natural transmudada em desigualdade social.

A antigüidade clássica viveu à sombra dessa crença, só abalada pelos estóicos⁹⁷ e pelos cristãos.

Na Idade Média se dá a superação dessa tese, mediante o argumento de novas escolas. É nesse quadro, já moderno, que se desponta a intervenção de Hobbes, começo decisivo de uma posição característica da moderna escola jusnaturalista no tocante à questão da igualdade.

A filosofia hobbesiana resulta do reconhecimento, pela primeira vez, de uma igualdade natural, cuja admissão se faz necessária para que se possa obter a paz.

António José Brito⁹⁸, alude a uma “igualdade natural de compreensão”, como corolário de uma ambigüidade do texto de Hobbes, onde primeiramente foi excluída a relevância da desigualdade de corpo e alma, para convalidar uma igualdade natural. Nesse sentido a assertiva, “É fácil ao homem mais fraco matar o mais forte, não se admitindo que alguém, confiando em suas forças, possa se julgar por natureza superior, uma vez que a desigualdade atual - por exemplo, a da riqueza, do poder ou da aristocracia - provém da lei civil”.

⁹⁷ Cf. DEL VECCHIO, Giorgio: *Lições de filosofia do direito* – 5ª ed. – Coimbra: Armênio Amado, 1979, p. 51, para os estóicos o homem sábio era aquele que vencesse todas as suas paixões e se livrasse das influências externas. Essa a única maneira de obter o acordo consigo mesmo, ou seja, a liberdade autêntica.

Destarte, esse ideal deve ser observado por todos os homens, uma vez que a cada um é imposto pela *reta razão*. Há uma lei natural que domina e se reflete também na consciência individual. O homem, por sua natureza, participa de uma lei universalmente válida, motivo pelo qual, para os estóicos, o preceito supremo da ética é o que manda viver segundo a natureza. Em certo sentido, a filosofia estóica preludiou o cristianismo.

⁹⁸ BRITO, António José: *Introdução à Filosofia do Direito*. Porto: Rés, 1995, p.74.

O cerne dessa concepção se encontra na igualdade natural, fazendo “trincar” as premissas aristotélicas e platônicas de uma desigualdade natural. Porém, não chega ele à igualdade perante a lei civil, posto que primeiro intenta legitimar a desigualdade instituída pela lei por meio do contrato, ou seja, a existente no estado de sociedade: uma desigualdade institucional que se lhe afigura necessária como instrumento básico de conservação da paz e da segurança. Tal desigualdade é entendida como o preço pago pelo homem pela passagem do estado de natureza para o estado de sociedade, ou seja, quando sacrifica aquela liberdade geradora de uma permanente beligerância do homem no estado de natureza. Tributo pago pela certeza da convivência sob o manto protetor da relação jurídica e da submissão à autoridade.

Coube à Filosofia a tarefa de trilhar o caminho entre a igualdade natural⁹⁹ e a igualdade na ordem social, criticando as desigualdades provenientes da lei. A Rousseau¹⁰⁰ é creditada a análise reflexiva, cujo produto é o princípio da igualdade perante a lei, firmando uma proposição que é vinculável ao direito.

A igualdade natural e a igualdade civil, uma vez evidenciadas suas similitudes se exteriorizaram, pela primeira vez, de forma positiva na Constituição Francesa de 1791.

3.2. Direitos humanos fundamentais e direito natural: a isonomia como direito fundamental

A concepção hodierna dos direitos humanos fundamentais surgiu como produto da fusão de várias fontes, desde tradições arraigadas nas diversas

⁹⁹ Igualdade relativa ao estado de natureza, mesmo considerando-se a desigualdade natural sob os aspectos biológico e psicológico, imanentes à individualidade do ser.

¹⁰⁰ ROUSSEAU, Jean-Jacques: *Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens*. Trad. Maria Ermantina Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 1999, *passim*.

civilizações, até a conjugação dos pensamentos filosófico-jurídicos, das idéias surgidas com o cristianismo e com o direito natural.

Essas idéias convergiam para um ponto fundamental em comum, a necessidade de limitação e controle dos abusos do poder do próprio Estado e de suas autoridades constituídas e a consagração dos princípios básicos da igualdade e legalidade.

Os direitos fundamentais almejam criar e manter os pressupostos de uma vida com liberdade e condizente com a dignidade humana. Para Paulo Bonavides¹⁰¹, “a vinculação essencial dos direitos fundamentais à liberdade e à dignidade humanas, enquanto valores históricos e filosóficos nos conduzirão, sem óbices, ao significado de universalidade inrente a esses direitos como ideal da pessoa humana. A universalidade se manifestou pela vez primeira, qual descoberta do racionalismo francês da revolução, por ensejo da célebre Declaração dos Direitos do Homem de 1789”.

Os direitos expressos na Declaração dos Direitos do Homem de 1789 eram, por assim dizer, direitos naturais, considerando a sua universalidade, posto que relativos a todos os homens e não restritos aos franceses.

O tema revolucionário francês, liberdade, igualdade e fraternidade¹⁰², com sua generalidade e universalidade, indicava o caminho a ser seguido para a inserção na ordem jurídica positiva de cada povo dos conteúdos materiais relativos àqueles postulados.

Esse tema, como que, exauriu todo o conteúdo possível dos direitos fundamentais, inclusive antecedendo a seqüência de sua possível concretização (institucionalização), pela ordem: liberdade, igualdade e fraternidade.

¹⁰¹ *Idem*, p. 516.

¹⁰² Segundo o magistério de Bobbio os valores da liberdade e da igualdade estão imbricados ao longo da história, assim como no pensamento político, enquanto “a fraternidade pertence a uma outra linguagem, mais religiosa que política”. BOBBIO, Norberto: *Igualdade e liberdade*. Rio de Janeiro: Ediouro, 1997, p. 7.

Assim, os direitos fundamentais passaram na ordem jurídica a apresentar-se, inicialmente, em três gerações (hodiernamente admite-se quatro gerações) que se sucederam, tendo por norte uma novel universalidade: a universalidade material e concreta, em certa medida uma contraposição da universalidade abstrata e, por assim dizer, metafísica daqueles direitos, inserta no jusnaturalismo do século XVIII.

Os direitos de primeira geração ressaltam, na ordem dos valores políticos, a nítida separação entre a Sociedade e o Estado. São os direitos da liberdade, os primeiros a integrarem a normatização constitucional, são os direitos civis e políticos que privilegiam o indivíduo (homem-singular) e suas liberdades abstratas.

Os direitos fundamentais de segunda geração são prevalentes no século XX, tal qual os de primeira geração o foram no século XIX. Nesses, o foco desloca-se do individual para o coletivo, como fruto da reflexão antiliberal em reação ao liberalismo exacerbado.

Os direitos dessa geração são visceralmente relacionados com o princípio da igualdade, princípio que fundamenta toda a segunda geração. Dominam o constitucionalismo que sobreveio à Segunda Guerra Mundial, tendo recebido os influxos do marxismo e da social-democracia, destacando-se a Constituição de Weimar.

Precederam à normatização desses direitos especulações filosófico-políticas. Posteriormente houve um período chamado de baixa normatividade, ou seja, um período que, embora vigentes normas cujo conteúdo era tais direitos, essas eram de eficácia duvidosa.

A eficácia das normas adrede mencionadas não prescindia (como, ainda, não prescinde) de prestações a cargo do Estado, as quais, como se sabe, estão sempre a depender do equacionamento da relação escassez de recursos *versus* demandas populares. Como é notório a atividade pública não consegue satisfazer a todas as carências coletivas, necessitando da intermediação de uma escolha feita pelos governantes, que optam, dentre as necessidades coletivas, por aquelas que merecem satisfação por meio de uma atividade pública. De tal sorte que quanto maior a possibilidade de alocação de recursos, maior será a eficácia dessas normas e, conseqüentemente, maior será a repercussão no plano social.

Superada a fase da eficácia duvidosa, tais normas foram colocadas na condição de normas programáticas, não sendo suas concretizações garantidas pelo direito adjetivo, como já ocorria com os direitos de liberdade.

Atualmente, algumas Constituições adotam o preceito da aplicabilidade imediata dos direitos fundamentais, a exemplo da Constituição Brasileira de 1988.

Como que num processo de emancipação do homem, os direitos fundamentais de terceira geração vieram acrescentar-se aos direitos relativos à liberdade e à igualdade, tendo como fundamento a fraternidade, despertada pela consciência da distância abissal que separa as nações desenvolvidas das subdesenvolvidas. Tais direitos não têm como desiderato a proteção do indivíduo, de uma coletividade ou mesmo de um determinado Estado. Seu mister é o gênero humano enquanto tal.

Cinco são os direitos de fraternidade, identificados pelos teóricos dos direitos fundamentais: o direito ao desenvolvimento, o direito à paz, o direito ao meio ambiente, o direito de propriedade sobre o patrimônio comum da humanidade e o direito de comunicação. Esse conjunto de direitos da fraternidade não é delimitado por *numerus clausus*, sendo possível o incremento de seus elementos à medida que o processo de universalização se robustece.

Etienne Mbaya¹⁰³ prefere designar os direitos de terceira geração como direitos da solidariedade e não da fraternidade, sendo o formulador do chamado direito ao desenvolvimento. Esse direito diz respeito a Estados e a indivíduos. Quanto aos indivíduos ele se traduz na pretensão ao trabalho, à saúde e à alimentação.

Como os teóricos dos direitos da fraternidade, Mbaya também admite o surgimento de novos direitos, uma vez que quando “um sistema de direitos se faz conhecido, abrem-se novas regiões que devem ser exploradas.”¹⁰⁴

¹⁰³ MBAYA, Etienne-Richard: ‘La Constitution eu égard aux droits de l’homme des troisième et quatrième générations’ in DINIZ, José Janguiê Bezerra (org.): *Direito Constitucional*. Brasília: Consulex, 1998, p. 301-333, p. 311.

¹⁰⁴ *Idem*, p. 325.

Os direitos de quarta geração são o direito à democracia, o direito à informação e o direito ao pluralismo (alteridade). São, insofismavelmente, os elementos indispensáveis a uma concretização da sociedade aberta do futuro, com a universalidade transmutada de um porvir para uma realidade.

3.3. A importância de declarar direitos universais: a universalidade dos direitos humanos

Questões recorrentes a todos aqueles que se propõem a refletir sobre os direitos humanos é: Qual a importância das Declarações Universais de Direitos? Por que tais direitos devem ultrapassar as fronteiras dos Estados nacionais e firmarem-se como valores universais?

As respostas a tais indagações implicam numa análise do processo histórico de elaboração do conceito de dignidade humana e dos direitos fundamentais que são seus garantidores, independentemente da inserção da pessoa num determinado Estado.

Merecem destaque as expressões “direitos do homem e do cidadão” inseridas nas declarações de direitos, cujos significados, via de regra, são perquiridos a partir das teorias do direito natural, fundado nas leis gerais da natureza, independentemente da vontade dos homens, as quais se impunham indistintamente a todos os seres, ou nas leis da natureza dirigidas ao homem, enquanto ser dotado de razão.

Essa segunda acepção do jusnaturalismo delineou-se no século XVII, servindo de base para as declarações de direitos advindas a partir de então.

Os símbolos “direitos do cidadão” estão relacionados aos direitos circunscritos a um determinado país.

Historicamente observa-se a impossibilidade da desvinculação das duas perspectivas. Destarte, os direitos do homem que se impõem pela universalidade, devem ultrapassar fronteiras e servir de guia para os direitos do cidadão, ou seja, para os direitos civis em qualquer Estado. Nesse sentido, quando os direitos do cidadão encontram-se ameaçados, em virtude do arbítrio estatal, a invocação dos direitos humanos representa um instrumento na luta por sua manutenção ou pela sua restauração.

No século XVIII, sob os influxos iluministas, destaca-se a idéia da razão orientando as ações humanas e contribuindo para desvendar os mistérios da natureza. Nesse passo, a importância das “declarações”, visto que a palavra declarar é cognata de esclarecer, aclarar, desvendar.

Declarando, esclarecendo que os direitos humanos são valores universais, servem as declarações, de balizas, de parâmetros para a apreciação das formas jurídicas que os direitos assumem em cada Estado.

O positivismo jurídico, na tentativa de contornar a dificuldade relativa à afirmação dos direitos humanos como valores universais, desenvolveu a aceção segundo a qual não pode haver direito fora do ordenamento jurídico dos Estados ou dos acordos que esses possam celebrar no plano internacional. Porém, tal aceção contraria uma característica essencial dos direitos humanos, qual seja, a de poderem ser invocados contra o Estado.

Ademais, o argumento positivista pode ser contestado a partir da distinção entre direito subjetivo e pretensão, posto que a confusão entre tais institutos alberga uma falsa premissa nesse argumento. Enquanto aquele é a pertinência de um bem da vida a alguém, pretensão é o modo judicial ou extrajudicial, reconhecido pelo ordenamento jurídico, para garantir o direito subjetivo.

A não-existência da pretensão ou o seu não-exercício, caso haja pretensão, não implica na não-existência do direito subjetivo. Assim, em sendo os direitos humanos, direitos subjetivos, a concretização de sua garantia apenas se efetiva onde houver o reconhecimento de sua existência e conseqüentemente houver a correlata pretensão. É nesse sentido o magistério de Fábio Konder Comparato¹⁰⁵.

3.4. As proibições de tratamentos desiguais: o repúdio constitucional aos privilégios odiosos e às discriminações infundadas

A correta exegese do princípio da isonomia, assim como sua concretização não prescindem do enfrentamento do delicado problema da prefixação dos seus limites, isto é, da caracterização das discriminações que são constitucionalmente toleradas e das que não o são. Sejam quais forem esses limites, pode-se concluir que é amplo o significado normativo do direito à isonomia como conteúdo da lei, uma vez que o art. 5º da Constituição Federal de 1988 alberga a expressão “sem distinção de qualquer natureza”.

Considerando que o § 1º do mencionado art. 5º prescreve que as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata, resta evidente que a isonomia independerá de qualquer integração legislativa. Assim sendo, o princípio da isonomia deverá ser invocado sempre que a lei institua uma desequiparação constitucionalmente interdita entre iguais situações de fato¹⁰⁶.

Quando o legislador edita normas de conduta, gerais e abstratas – leis em sentido material –, o que lhe cumpre é dotá-las de conteúdo tal que não dispense

¹⁰⁵ COMPARATO, Fábio Konder: *A afirmação histórica dos direitos humanos*. São Paulo: Saraiva, 2000, *passim*.

¹⁰⁶ BORGES, José Souto Maior: “Princípio da isonomia e sua significação na constituição de 1988”. *Revista de Direito Público*, ano 23, jan/mar, nº 23. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 34-40, p. 37.

vantagens ou crie ônus para pessoas ou relações que estejam, pela sua posição ou configuração, em pé de igualdade. O princípio da isonomia significa para o legislador que, ao elaborar a lei, deve reger, com iguais disposições – os mesmos ônus e as mesmas vantagens – situações idênticas, e, reciprocamente, distinguir, na repartição de encargos e benefícios, as situações que sejam entre si distintas, de sorte a aquinhoá-las, ou gravá-las, em proporção às suas diversidades.

Algumas vezes o legislador é induzido, pelas circunstâncias, à edição de leis formais. No entanto, havendo lei material relativa ao assunto disciplinado, o legislador deve observá-la quando da elaboração do ato legislativo individualizador, posto que a matéria a ser disciplinada está contida no âmbito normativo da lei disciplinadora de situações idênticas. Em tal situação, a observância ao princípio da isonomia já não é encarada em face da Constituição, diretamente, e sim diante das leis materiais pertinentes aos fatos ou situações.

Não é permitido ao legislador, sem violar o princípio da isonomia, ignorar a lei geral para regular, à revelia das suas disposições, situações por ela alcançadas. Assim, o legislador, diante da necessidade da prática de ato legislativo de individualização – lei em sentido formal –, deve observar as normas gerais, traçadas numa lei em sentido material – norma geral e abstrata.

Questão de fundamental importância consiste em identificar o que permite radicar alguns sob a rubrica de iguais e outros sob a rubrica de desiguais, ou seja, determinar o critério – sem ofensa à isonomia – que permita distinguir pessoas e situações em grupos apartados para fins de tratamentos jurídicos diversos. Ou ainda, “que espécie de igualdade veda e que tipo de desigualdade faculta a discriminação de situações e de pessoas, sem quebra e agressão aos objetivos transfundidos no princípio constitucional da isonomia¹⁰⁷?”.

As respostas a essas questões, ao adensarem o preceito da isonomia, conferem-lhe o necessário cunho operativo, idôneo para converter sua teórica proclamação numa *praxis* efetiva, exigida pela Constituição.

A seu turno, as leis apresentam, como característica funcional, a discriminação de situações para submetê-las à regência de tais ou quais regras, e, portanto, sendo necessário perquirir as discriminações juridicamente intoleráveis.

Verifica-se que qualquer elemento residente nas coisas, pessoas ou situações, pode ser escolhido pela lei como fator discriminatório, posto que, de regra, não é no traço de diferenciação escolhido pela lei que se deve buscar alguma afronta ao princípio da isonomia. As discriminações são compatíveis com o princípio da isonomia quando há “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 incompatível com interesses

¹⁰⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de: *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 11.

prestigiados na Constituição¹⁰⁸”. Assim, fica evidente que a ordem jurídica, por meio do princípio da isonomia, firma a impossibilidade de desequiparações fortuitas ou injustificadas. Faz-se necessário, portanto, perquirir tanto se aquilo que é erigido em fator de *discrímen*, quanto a existência de justificativa racional para, em função do eleito fator de *discrímen*, adotar-se regramento jurídico baseado na desigualdade afirmada.

Diante do exposto, é possível relacionar duas vedações referentes ao fator de discriminação a fim de que não haja violação ao princípio da isonomia. A uma, a lei não pode eleger como critério de discriminação uma característica tão específica que individualize no presente e definitivamente, de modo absoluto, um sujeito a ser submetido ao regime excepcional. A duas, o traço diferenciador, necessariamente há de ser relativo – há de residir – na pessoa, coisa ou situação a ser discriminada; em outras palavras, elemento algum que não exista nelas mesmas – que não lhes seja imanente – prestar-se-á para submetê-las a regulamentações diferentes¹⁰⁹.

O princípio constitucional da isonomia pode ser abordado tanto como exigência de tratamento igualitário, quanto como proibição de tratamento discriminatório. Destarte, da ofensa a tal princípio decorrem problemas, sobretudo, quando se tem a denominada exclusão de benefício incompatível com o princípio da igualdade.

Essa exclusão pode verificar-se de forma concludente ou explícita. É concludente se a lei concede benefícios restritos a determinados grupos; já a exclusão de benefícios é explícita se a lei geral que outorga determinados benefícios a certo grupo exclui sua aplicação a outros segmentos.

Assim, é nesse contexto que Gilmar Ferreira Mendes¹¹⁰ explica que o postulado da igualdade pressupõe a existência de, pelo menos, duas situações que se encontram numa relação de comparação. Essa relatividade do postulado da isonomia leva a uma inconstitucionalidade relativa não no sentido de uma inconstitucionalidade de menor gravidade. Posto que, inconstitucional não se afigura a norma “A” ou “B”, mas a disciplina diversa das situações, e arremata: “Essa peculiaridade do princípio da isonomia causa embaraços, uma vez que a técnica convencional de superação da ofensa (cassação; declaração de nulidade) não parece adequada na hipótese, podendo inclusive suprimir o fundamento em que assenta a pretensão de eventual lesado”. Nesse contexto, devem ser analisadas as questões das isenções tributárias e dos benefícios fiscais, a fim de que não representem violações aos mandamentos constitucionais, em especial, da isonomia.

¹⁰⁸ *Idem*, p. 17.

¹⁰⁹ *Idem*, p. 23.

¹¹⁰ MENDES, Gilmar Ferreira: “Os direitos fundamentais e seus múltiplos significados na ordem constitucional”. *Revista Jurídica Virtual*, nº 14, jul. Brasília: Presidência da República – Subchefia para Assuntos Jurídicos, 2000, p. 1-9, p.6.

3.5. Razoabilidade e isonomia: o devido processo legal como limitação constitucional dos Poderes do Estado, em especial no âmbito tributário

O princípio da razoabilidade tem se mostrado um versátil instrumento de proteção de direitos e do interesse público contra a arbitrariedade, tanto do legislador quanto do administrador.

Excepciona-se a regra de que os atos públicos sujeitam-se apenas ao controle da legalidade, pois a aferição da razoabilidade enseja análise de mérito.

Registre-se que o princípio da razoabilidade não busca mitigar ou mesmo permutar a discricionariedade do Executivo ou do Legislativo pela do Judiciário. Nesse passo, a invalidação pelo Judiciário, sob tal fundamento, de leis e atos administrativos, só é admissível quando esses forem manifestamente arbitrários.

São exemplos de leis que notoriamente descumprem tal princípio, as confiscatórias, as evidentemente discriminatórias ou insofismavelmente absurdas.

Celso Antônio Bandeira de Mello¹¹¹ alerta que a finalidade integra a própria lei. Destarte, o ato administrativo desarrazoado, incapaz de passar com sucesso pelo crivo da razoabilidade, não pode estar conforme a lei.

Registre-se que a correção judicial em virtude de violação do princípio da razoabilidade não invade o campo de liberdade conferido pela lei à Administração para decidir-se segundo uma estimativa da situação e critérios de conveniência e oportunidade. A mencionada liberdade é circunscrita na lei – é liberdade dentro da lei. Assim, uma medida desarrazoada não pode ser tida como consoante a lei, posto ultrapassar os limites legalmente definidos.

Quanto à origem e o desenvolvimento do princípio da razoabilidade, merece destaque sua associação à garantia do devido processo legal.

Coube ao constitucionalismo norte-americano o aprimoramento dos conceitos do devido processo legal e da razoabilidade, os quais transpuseram fronteiras, passando a influir nos ordenamentos jurídicos dos Estados democráticos, contribuindo para a otimização da relação: exercício do poder *versus* exercício da cidadania.

Alguns doutrinadores, em especial os de origem alemã, usualmente identificam o princípio da proporcionalidade com o da razoabilidade, posição adotada nesta dissertação.

Faz-se necessária a demarcação do campo normativo do princípio da razoabilidade, com o intuito de conferir-lhe densidade jurídica que lhe possibilite ser

¹¹¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de: *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 80.

utilizado pelo Judiciário, ou seja, tem-se que buscar “elementos objetivos para a concretização da razoabilidade dos atos do Poder Público.”¹¹²

Por outro lado, “a delimitação de objeto poderá impedir que o princípio se esvazie de sentido, por abstrato em demasia, ou que se perverta num critério para julgamentos *ad hoc*.”¹¹³

A operacionalização do princípio da razoabilidade requer uma abordagem da razoabilidade sob os aspectos interno e externo.

A razoabilidade interna é perquirida no interior da norma, verificando-se a existência de uma relação racional e proporcional entre as circunstâncias fáticas ou motivos, os meios e os fins da norma jurídica. Isso porque, “ao produzir normas jurídicas, o Estado normalmente atuará em face de circunstâncias concretas, e se destinará à realização de determinados fins a serem atingidos pelo emprego de dados meios¹¹⁴”. Ademais, há de ser verificada a compatibilidade da norma com os valores fundamentais do Estado, tais como: a ordem, a paz, enfim, a justiça.

A seu turno, a razoabilidade externa da norma é a sua adequação aos meios e fins preconizados pela Constituição. É possível que a norma seja razoável sob o aspecto interno e não o seja sob o aspecto externo, é o caso da norma que contraria princípios constitucionais.

No entanto, além da adequação entre o meio empregado e o fim almejado, a idéia de razoabilidade compõe-se de mais dois elementos. O primeiro é a necessidade ou exigibilidade da medida, implicando a busca do meio menos gravoso para a consecução dos fins visados, ou seja, implica a observância do subprincípio de vedação do excesso; o segundo é a legitimidade da medida – a proporcionalidade em sentido estrito – aferida pelo cotejamento entre o ônus imposto e o benefício auferido, ou seja, a proporcionalidade em sentido estrito não se verifica quando o que se perde com a medida tem maior relevo do que aquilo que se ganha.

Atualmente, o princípio da razoabilidade tem fundamentado diversas decisões do Supremo Tribunal Federal, seja na invalidação de atos administrativos, seja na pronúncia de inconstitucionalidade de leis.

¹¹² BARROSO, Luís Roberto: *Temas de direito constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 155.

¹¹³ *Idem*, p. 155.

¹¹⁴ *Idem*, p. 156.

Analisando algumas dessas decisões, Gilmar Ferreira Mendes¹¹⁵ ressalta “o desenvolvimento do princípio da proporcionalidade ou da razoabilidade como postulado constitucional autônomo que tem a *sedes materiae* na disposição constitucional que disciplina o devido processo legal (art. 5º, inciso LIV). Por outro lado, afirma-se, de maneira inequívoca, a possibilidade de se declarar a inconstitucionalidade da lei em caso de sua dispensabilidade (inexigibilidade), inadequação (falta de utilidade para o fim perseguido) ou de ausência de razoabilidade em sentido estrito (desproporção entre o objetivo perseguido e o ônus imposto ao atingido).”

Segundo Suzana de Toledo Barros¹¹⁶ o princípio da proporcionalidade tem assento no contexto normativo no qual estão introduzidos os direitos fundamentais e os mecanismos de respectiva proteção. Afigura-se como garantia especial, traduzida na exigência de que toda intervenção estatal nessa esfera se dê por necessidade, de forma adequada e na justa medida, visando a auferir o máximo de eficácia com o mínimo de comprometimento dos direitos fundamentais concorrentes. Para essa autora o princípio da proporcionalidade complementa o princípio esculpido no art. 5º, inciso II, da Constituição de 1988, entendido esse como submissão de uma determinada matéria – como a dos direitos fundamentais – exclusivamente a lei formal. Destarte, o princípio da reserva legal e o princípio da proporcionalidade amalgamam-se de modo a transmudarem-se no princípio da reserva legal proporcional ou, ainda, no devido processo legal substancial. Nesse sentido, o magistério de Juan Francisco Linares¹¹⁷, ao afirmar que: “*en la exigencia constitucional de que las leyes deben ser razonables, es decir que deben contener una equivalencia entre el hecho antecedente de la norma jurídica creada y el hecho consecuente de la prestación o sanción teniendo en cuenta las circunstancias sociales que motivaron el acto, los fines perseguidos con él y el medio que como prestación o sanción establece dicho acto*”.

Diferentemente dos doutrinadores retrocitados, Paulo Bonavides¹¹⁸ não identifica o art. 5º, inciso LIV, da Constituição de 1988, como a *sedes materiae* do

¹¹⁵ MENDES, Gilmar Ferreira: “A proporcionalidade na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal” in *Repertório IOB de Jurisprudência*. São Paulo: IOB – Informações Objetivas Publicações Jurídicas Ltda., n° 23, 1ª quinzena de dez. 1994, verbete n° 1/8175, p. 475-469, p. 469.

¹¹⁶ BARROS, Suzana de Toledo: *O princípio da proporcionalidade no Direito Constitucional Brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1995, p. 89-90.

¹¹⁷ LINHARES, Juan Francisco: *Razonabilidad de las leyes*. Buenos Aires: Editorial Astrea, 1989, p. 31.

¹¹⁸ BONAVIDES, Paulo: *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 395.

princípio da proporcionalidade, ao mesmo tempo ressalta a imbricação entre proporcionalidade e igualdade, quando afirma: “no Brasil a proporcionalidade pode não existir enquanto norma geral de direito escrito, mas existe como norma esparsa no texto constitucional. A noção mesma se infere de outros princípios que lhe são afins, entre os quais avulta, em primeiro lugar, o princípio da igualdade, sobretudo em se atentando para a passagem da igualdade-identidade à igualdade-proporcionalidade, tão característica da derradeira fase do Estado de direito”.

A cláusula *due process of law* originou-se na Grã-Bretanha quando em 1215 a Magna Carta de João Sem Terra incorporou esse ditame ao assegurar ao homem livre o direito de não ser privado de sua propriedade ou liberdade, declarado fora da lei ou exilado, sem um julgamento legal, levado a efeito por seus pares ou pelas leis do seu país – *per legem terrae*.

A Magna Carta de 1215 foi redigida em latim, então o idioma oficial, de sorte que na expressão *per legem terrae* – *law of the land* – está a primeira idéia do que viria a ser *due process of law*. Nesse sentido, a expressão *law of the land*¹¹⁹, que posteriormente viria a ser substituída pela expressão *due process of law*, representou o antecedente histórico das garantias constitucionais do processo.

Destarte, conquanto seu caráter estamentário, a Magna Carta foi o embrião das declarações de direitos fundamentais, em especial, devido às reiteradas decisões do Parlamento inglês e aos precedentes judiciais, formadores e conformadores do *common law*.

Observe-se a correspondência entre a expressão *common law* e a expressão *ius commune* dos canonistas, posto que aquela desenvolveu-se observando o direito natural, na exata medida em que assimilou postulados do direito romano e do direito canônico¹²⁰.

Inicialmente, tanto na Inglaterra quanto nos Estados Unidos, a expressão serviu de base à elaboração de uma jurisprudência de defesa dos direitos individuais, especialmente em matéria de garantias processuais, com os tribunais repelindo as normas processuais que conflitavam com os princípios imanentes do *common law*. Num segundo momento, alargou-se o âmbito da doutrina do *due process of law*, que passou a representar o direito a um tratamento isonômico por qualquer autoridade.

¹¹⁹ Cf. GRINOVER, Ada Pellegrini: Os princípios constitucionais e o Código de Processo Civil. São Paulo: José Bushatsky, 1975, p. 8.; SUTHERLAND, Arthur: *De la Magna Carta a la Constitución Norte Americana*. Buenos Aires: Tipográfica Editora Argentina, 1972, p. 95.

¹²⁰ OLIVEIRA, Cybele: “Devido processo legal”. *Boletim de Direito Administrativo* – BDA, ano XVIII, n. 7. São Paulo: NDJ, 2001, p. 510-519, p. 511.

Com a 5ª Emenda da Constituição dos Estados Unidos, ficou assegurado que “ninguém será privado da vida, da liberdade ou da propriedade *without due process of law*”. Tal limitação foi estendida aos Estados pela 14ª Emenda, ocasião em que foi introduzido o princípio da *equal protection of the law*, o qual complementa o *due process of law* sem, no entanto, lograr, mesmo no âmbito estadual a que foi dirigido, igual sentido e extensão. A *equal protection of the law* representava a universalização das garantias processuais e do tratamento isonômico, decorrente, inclusive, da abolição da escravatura.

As expressões *law of the land* e *due process of law* em suas exordiais extensões semânticas, como visto alhures, designavam garantias processuais, porém, sofreram, como decorrência do “processo de inclusão, típico da jurisprudência anglo-americana, uma ampliação de sentido, até se converterem numa limitação constitucional dos poderes do Estado¹²¹”.

Enquanto nos Estados Unidos o *due process of law* cedo passou a ser admitido como uma limitação para o próprio Congresso, e a consubstanciar um dos *standards* jurídicos com que a Suprema Corte apreciava a constitucionalidade das leis, na Inglaterra não se admitiu que tal princípio pudesse ser invocado contra ato do Parlamento, supremo depositário da soberania. Nesse sentido, o pronunciamento da Suprema Corte no *leading case* *Hurtado versus Califórnia*: “*Applied in England only as guards against executive usurpation and tyranny, here they have become bulwarks also against arbitrary legislation*”.¹²²

No mesmo sentido, o pronunciamento do juiz Matthews proclamando não ser a lei “o poder arbitrário que dá força aos éditos ignorando a pessoa e a propriedade de seus súditos, quer manifestado pelo decreto de um monarca pessoal, quer pelo de uma multidão impessoal¹²³”. Como decorrência desse pronunciamento, ficou evidente para os Estados, que toda espécie de legislação estadual, versando sobre direitos processuais ou materiais, estava sujeita à apreciação da Corte Suprema, quando fosse aventada a questão de ser ela ou não essencialmente justa.

Posteriormente, a cláusula de *due process of law* foi convertida numa restrição positiva, cabendo ao Judiciário conferir-lhe força executiva, sempre que os Estados impusessem aos cidadãos tributos – ou tarifas – arbitrários e não razoáveis. Assim, surgiu a construção constitucional *rule of reason* – regra da razão – ou o *reasonableness standard* – padrão de razoabilidade.

¹²¹ DANTAS, F. C. San Tiago: *Problemas de direito positivo: estudos e pareceres*. Rio de Janeiro: Forense, 1953, p. 42-43.

¹²² *Idem*, p. 43.

¹²³ RODRÍGUEZ, Lêda Boechat: *A Corte Suprema e o Direito Constitucional Americano*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1992, p. 95.

Percebe-se assim, o inconveniente de delimitar o *standart* jurídico *due process of law* num conceito teórico¹²⁴, sob pena de se lhe comprometer a extensão, vez que o mesmo deverá ser aplicado em diferentes circunstâncias sócio-espáço-temporais em que o ato apreciado tem eficácia.

Para que a lei observe o devido processo legal, mister se faz que ela preencha dois requisitos: a um, que suas hipóteses sejam direcionadas a todos aqueles que se encontrem ou venham a se encontrar em igual situação; a dois, que a diferenciação ou classificação adotada pela lei seja natural e razoável, e não arbitrária.

A racionalidade da diferenciação ou classificação instrumentaliza o Judiciário com o argumento – paradigma – para a apreciação do mérito da lei, posto que a lei que for arbitrária, não razoável no tratamento jurídico conferido a indivíduos ou situações será, repelida como *undue process of law*.

Por outro lado, o caráter genérico da lei deve ser analisado a partir da sua extensibilidade a todas as situações idênticas. Caso contrário, não estará presente o caráter de devido processo legal, posto que “não é geral a norma cujo comando carece de fungibilidade perfeita”.¹²⁵

O devido processo legal constitui o argumento técnico, objetivo de sujeição material da lei aos princípios e valores supremos do Direito.

Mesmo sem uma concepção jusnaturalista, é possível vislumbrar no Direito uma ordem normativa superior e independente da lei. Nesse diapasão, até “os que concebem a realidade jurídica como algo mutável, e os princípios gerais do Direito como uma síntese das normas dentro de certos limites horizontais, reconhecem que pode haver leis inconciliáveis com esses princípios, cuja presença no sistema positivo fere a coerência deste, e produz a sensação íntima do arbitrário, traduzida na idéia da lei injusta”¹²⁶.

¹²⁴ FIGUEIREDO, Lúcia Valle: *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 1994, p.116, diz-se que os atos vinculados são praticados quando esteja o administrador diante de conceitos teóricos, unissignificativos ou determinados, ou seja, conceitos que admitem solução única. Tais seriam os atos vinculados. Por outro lado, os atos discricionários, via de regra, estão associados aos conceitos plussignificativos, posto que a Administração, nesses casos, depara-se com mais de uma possibilidade, onde qualquer das possibilidades cumpre o disposto na norma legal.

¹²⁵ *Idem*, p. 46.

¹²⁶ *Idem*, p.51.

Como se pode inferir, em sua concepção hodierna a cláusula do devido processo legal não se refere, apenas, à defesa dos direitos processuais, mas, também, ao direito material em todas as suas manifestações. Assim, não só o processo deverá sujeitar-se às inúmeras garantias dos jurisdicionados, mas a própria elaboração da lei deverá respeitar o princípio. Por outras palavras, é possível afirmar que normas não razoáveis, não devem ser incorporadas aos sistemas jurídicos que adotem o preceito.

Diante do exposto, torna-se evidente a subdivisão do *due process of law* em *substantive due process* e *procedural due process*, indicando sua inserção tanto no direito substantivo quanto no direito adjetivo¹²⁷.

Nesse contexto, *procedural due process* é a possibilidade efetiva de a parte ter acesso à prestação jurisdicional, deduzindo prestação e sendo-lhes assegurados a ampla defesa e o contraditório, ou seja, é a garantia de *ter his day in court*, expressão usualmente utilizada pela Suprema Corte dos Estados Unidos.

Em sede de direito material, o *substantive due process* – princípio material, ético - instrumenta a atividade hermenêutica, posto que sob o influxo da interpretação construtiva viabilizou a aplicação dos princípios da razoabilidade e da legalidade, os quais constituem os meios para o controle dos atos administrativos, assim como da generalidade dos atos estatais.

Relativamente à extensão do princípio do devido processo legal, em sede da Constituição Cidadã de 1988, Celso Ribeiro Bastos¹²⁸ comenta que são ilimitadas as inferências que dele se podem tirar. Algumas inferências a própria constituição vai fazê-lo em diversos artigos. Mesmo assim, o princípio do devido processo não fica jungido ao rol constitucional, evidenciando que o elenco explicitado na Constituição não configura *numerus clausus*.

¹²⁷ OLIVEIRA, Cybele: “Devido processo legal”. *Boletim de Direito Administrativo* – BDA, ano XVIII, n. 7. São Paulo: NDJ, 2001, p. 516.

¹²⁸ BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra: *Comentários à Constituição do Brasil*, v. 2. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 263.

Capítulo 4: Da isonomia tributária

SUMÁRIO: 4.1. O princípio da isonomia no âmbito tributário: um aspecto do princípio geral da isonomia (igualdade) positivado pela Constituição de 1988. 4.2. A capacidade contributiva como instrumento econômico-tributário utilizado nas constituições atuais na concreção do princípio da isonomia tributária. 4.3. O mínimo existencial ou vital: limite a ser observado pelo legislador - e pelo gestor – tributário visando a observância da isonomia tributária. 4.4. Da concretização da isonomia por meio dos subprincípios vinculados à capacidade contributiva. 4.5. Proporcionalidade, progressividade e seletividade: instrumentos ou técnicas que buscam estabelecer parâmetros objetivos a serem utilizados pelos ordenamentos jurídicos dos estados de direito na busca da concreção da isonomia no sistema jurídico-tributário. 4.6. Isonomia e segurança jurídica: uma relação de imbricação no sentido da indispensabilidade mútua.

4.1. O princípio da isonomia no âmbito tributário: um aspecto do princípio geral da isonomia (igualdade) positivado pela Constituição de 1988

O princípio da isonomia tributária, encarado como uma manifestação específica do princípio geral da isonomia - ou da igualdade -, é o princípio fundante da ordem constitucional instituída pela Constituição Federal de 05 de outubro de 1988. Nesse passo, “o princípio da isonomia não corresponde a uma norma igual em eminência a outra qualquer, ou mesmo aos outros princípios, no contexto constitucional. A análise do seu conteúdo revelará a sua insigne posição, que lhe realça decisivamente o significado normativo, em comparação com outros princípios e normas constitucionais”¹²⁹.

Francisco Campos, sob o pálio da Constituição de 1946, tece o seguinte comentário: “A cláusula relativa à igualdade diante da lei vem em primeiro lugar na lista dos direitos e garantias que a Constituição assegura aos brasileiros e aos

¹²⁹ BORGES, José Souto Maior: “*Princípio da isonomia e sua significação na Constituição de 1988*” in *Revista de Direito Público*, nº 93, ano 23 (jan/mar). São Paulo, 1990, p. 34-40, p. 34.

estrangeiros residentes no país. Não foi por acaso ou arbitrariamente que o legislador constituinte iniciou com o direito à igualdade a enumeração dos direitos individuais. Dando-lhe o primeiro lugar na enumeração, quis significar expressamente, embora de maneira tácita, que o princípio da igualdade rege todos os direitos em seguida a ele enumerados.¹³⁰ Tal perspectiva permanece atual na vigente Constituição, constituindo o principal parâmetro para a exegese do texto constitucional, relativamente aos direitos e garantias fundamentais.

Faz-se mister ressaltar que o princípio da igualdade alberga não apenas uma igualdade formal – igualdade perante a lei –, mas também uma igualdade material, ou seja, uma igualdade na lei, que vincula o legislador em diversos aspectos.

Com o advento do positivismo legalista, surgiu a idéia, que se foi tornando dominante a partir de meados do século passado, de uma legalidade que não vinculava o legislador. A atual acepção do princípio constitucional da igualdade obriga também o legislador: a uma, a não fazer discriminações arbitrárias ou carentes de justificação ou fundamentação material ou racional; a duas, a tratar igualmente o que é constitucionalmente igual e desigualmente o que é constitucionalmente desigual, ou, por outros símbolos: a “não fazer discriminações assentes em critérios subjectivos ou em critérios objectivos, mas aplicados em termos subjectivos e a respeitar os direitos subjectivos de igualdade”¹³¹.

A seu turno, a igualdade na lei impõe que o legislador atue positivamente no sentido de fazer discriminações ou adotar tratamentos desiguais com o desiderato de criar, “seja um mínimo de igualdade como ponto de partida ou igualdade de oportunidades ou de chances, dependendo do grau de satisfação das necessidades primárias dos indivíduos (alimentação, vestuário, habitação, saúde, segurança social, educação), seja um mínimo de igualdade como ponto de chegada ou igualdade de

¹³⁰ CAMPOS, Francisco: *Direito Constitucional*, vol. 2. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1956, p. 12.

¹³¹ NABAIS, José Casalta: *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 436.

resultados, dependente principalmente da satisfação dessas necessidades primárias e, complementarmente, do rendimento produtivo, dada a sua utilidade para o crescimento econômico, e dos atributos pessoais, que levam a uma mais eficaz distribuição dos empregos – igualdade pela lei”.¹³²

A passagem do estado liberal para o estado social teve por corolário uma profunda modificação na articulação do princípio da igualdade fiscal com o princípio geral da igualdade, uma vez que o entendimento que prevaleceu nas constituições liberais consagrava, apenas, uma igualdade formal ou perante a lei, em sede do princípio geral da igualdade. Por outro lado, tais constituições estabeleciam uma igualdade em matéria tributária, que trazia ínsita a idéia de limitação material do próprio legislador, obrigando-o, quando da criação ou do disciplinamento dos impostos, a pautar-se pelo princípio da capacidade contributiva. Porém, em tal fase do constitucionalismo prevalecia a aceção, segundo a qual a lei era concebida como uma forma de atuação do Estado, representando a vontade geral, “a que correspondia um conteúdo racional necessariamente expressão do bem comum, e, de outro lado, a natureza meramente programática (não preceptiva) atribuída à (escassa) parte dogmática das constituições da época, em que naturalmente se incluíam os preceitos relativos ao princípio da capacidade contributiva.”¹³³ Destarte, não estava o legislador jungido, nem ao princípio geral da igualdade, nem ao específico princípio da capacidade contributiva, haja vista o entendimento que prevaleceu durante todo o século passado relativamente ao papel das constituições – à exceção da Constituição dos Estados Unidos - como *paramount of law* face à lei. Por outros símbolos, os preceitos constitucionais não passavam de meros programas.

Merece destaque, ainda, o fato de que o princípio da igualdade, inserto nas primeiras constituições modernas, não era concebido como desdobrado entre

¹³² *Idem*, p. 436.

¹³³ *Idem*, p. 437.

igualdade na lei e perante a lei, distinção que só a partir de meados do século XIX se tornou efetiva. Segundo Canotilho¹³⁴, o advento da igualdade formal mais não

foi do que um aspecto do estado de direito formal que, sobretudo por obra dos juspublicistas oitocentistas, separou o estado de direito da idéia de justiça material.

Do exposto, depreende-se que, originariamente, o princípio da igualdade fiscal em nada diferenciava-se do princípio geral da igualdade, posto que as reivindicações das revoluções liberais, relativamente à igualdade, visavam fundamentalmente à exigência de igualdade tributária, contribuindo para a edificação do estado de direito, por meio da concretização do ideário revolucionário da igualdade fiscal com a abolição dos privilégios assegurados pelo *ancien régime*¹³⁵.

O ideário revolucionário liberal da igualdade, no âmbito tributário, provocou o estabelecimento da generalidade tributária, a qual, à época, veio obter-se por meio da reserva dos tributos à lei – do parlamento – que por natureza é geral. Assim, ocorreu a derrocada do regime fiscal do *ancien régime*, assente em tributos de cuja incidência estavam excluídos, via de regra, os nobres e os clérigos. Essa novel legalidade veio concretizar um dever fundamental, contraponto e pressuposto da garantia da generalidade dos direitos fundamentais – sintetizados na proposição liberdade e propriedade – revelando o viés liberal do tributo, ao associar a

¹³⁴ CANOTILHO, José Joaquim Gomes: *Direito constitucional e teoria da constituição*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 351 e ss.

¹³⁵ Cf. BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco: *Dicionário de política*, trad. de Carmen C. Varrialle *et alli* – 5ª ed. – Brasília: Universidade de Brasília; São Paulo: Imprensa Oficial do Estado, 2000, pp. 29-32, por *ancien régime* se entende um certo modo de ser que caracterizou o Estado e a sociedade francesa num período de tempo cujo termo inicial correspondia ao final da Idade Média, entre a Guerra dos Cem Anos e a Guerra das Religiões, enquanto os anos de 1789-1791 corresponderiam ao termo final. Destarte, o *ancien régime* era uma forma de Estado, mas também uma forma de sociedade com os seus poderes, as suas tradições, os seus usos e costumes e suas instituições.

generalidade da liberdade dos cidadãos à generalidade da coação impositiva, imprescindível à existência do Estado e à preservação dessa mesma liberdade.

A generalidade ou universalidade dos impostos é o aspecto do princípio da isonomia fiscal, segundo o qual todos os cidadãos estão adstritos ao pagamento de impostos, não havendo entre eles, portanto, lugar a qualquer distinção de classe, de ordem ou de casta. Essa universalidade apresenta um vetor subjetivo e outro objetivo. O vetor subjetivo ou universalidade, em sentido estrito, implica que ninguém seja excluído desse dever, ao passo que o vetor objetivo ou princípio da totalidade impõe que todos os cidadãos paguem impostos por todas as manifestações – qualitativas ou quantitativas – da capacidade contributiva, que o legislador delibere tributar.

A expressão todos os cidadãos, que consta de diversos textos constitucionais¹³⁶, deve ser entendida com alguma maleabilidade, já que a cidadania está atualmente longe de delimitar com rigor os destinatários do dever de pagar impostos, uma vez que as pessoas jurídicas, assim como os estrangeiros e os apátridas que, enquanto se encontrem ou residam no país, estão sujeitos aos deveres dos respectivos cidadãos.

Merece destaque o fato de que a expressa previsão constitucional do princípio da capacidade contributiva, nas constituições liberais, teve mais a ver com esse aspecto do que com o sentido positivo de afirmação de um específico critério de repartição dos impostos, pelo qual se pautasse o legislador.

A observância da capacidade contributiva implica em que todos quanto se encontrem em condições de tributabilidade devem ser destinatários da incidência dos impostos, não significando, pois, a generalidade dos impostos outra coisa senão o seu caráter universal, não discriminatório. Noutras palavras, os impostos devem incidir sobre todos aqueles que apresentem capacidade contributiva.

¹³⁶ São exemplos: o art. 13 da Declaração de 1789, o art. 134 da Constituição de Weimar, o art. 28 da Constituição Portuguesa de 1933, o art. 53, I da Constituição

O segundo aspecto a ser destacado da igualdade fiscal ou isonomia tributária é a uniformidade dos tributos, segundo a qual a repartição desses deve obedecer ao mesmo critério para todos os destinatários da imposição tributária. Ou seja, todos devem estar adstritos ao pagamento de tributos com base no mesmo critério. Indubitavelmente, o critério deve ser o da capacidade contributiva – capacidade econômica ou capacidade de pagar -, expressões que são utilizadas, neste trabalho, como sinônimas¹³⁷.

Italiana, dentre outros. Diferentemente, a Constituição Brasileira de 1988, no art. 145, §1º adota a expressão “contribuinte”.

¹³⁷ Capacidade contributiva (taxable capacity), capacidade econômica e capacidade de pagar (ability to pay), devem ser utilizadas como sinônimas, em que pese a primeira ser a mais utilizada. Não obstante, tal expressão recebe críticas no sentido de que possa vir a ser interpretada como permissiva à tributação de capacidades não-econômicas. Porém, tais críticas são rechaçadas a partir da perspectiva daqueles que, corretamente, a concebem como uma capacidade econômica qualificada, que considera não apenas as circunstâncias econômicas do contribuinte, mas também as circunstâncias subjetivas deste.

A expressão capacidade econômica não deve suscitar o entendimento de ser legítima a tributação de pessoas desprovidas de capacidade contributiva, a exemplo daquelas cuja capacidade econômica não ultrapassa o mínimo existencial. Idêntica observação pode ser feita em relação à expressão capacidade de pagar, de franca utilização nos países anglo-saxônicos.

Observe-se que o § 1º do art. 145 da Constituição Federal de 5 de outubro de 1988 refere-se à capacidade econômica. A rigor a capacidade contributiva é determinada após a dedução das despesas necessárias à manutenção do contribuinte e de seus dependentes. Não obstante, em função da dificuldade prático-operacional de tal determinação, ocorre o emprego indistinto das expressões capacidade econômica e capacidade contributiva. Ressalte-se que a doutrina insiste na distinção conceitual.

Cf. UCKMAR, Victor: *Princípios comuns de direito constitucional tributário*, trad. de Marco Aurélio Greco – 2ª ed. – São Paulo: Malheiros, 1999, p.69, nos EUA, o

Com fundamento na amiúde citada expressão aristotélica, pode-se afirmar que o princípio da isonomia tributária requer que o que é essencialmente igual seja tributado igualmente e o que é essencialmente desigual seja tributado desigualmente, na medida dessa desigualdade. No entanto, a análise do que é igual ou desigual implica na adoção de um critério ou termo de comparação. Esse *tertium comparationis* identifica-se com a idéia de capacidade contributiva.

Como corolário do princípio da isonomia assente na capacidade contributiva está a constatação de que as pessoas são tributadas em conformidade com a respectiva capacidade contributiva, o que significa, de um lado, que ficarão excluídas do campo de incidência dos impostos aquelas pessoas que não disponham dessa capacidade e, de outro lado, os detentores de idênticas capacidades contributivas pagarão os mesmos tributos – igualdade horizontal –, enquanto aquelas com diferentes capacidades pagarão deferentes tributos, qualitativa ou quantitativamente – igualdade vertical.

4.2. A capacidade contributiva como instrumento econômico-tributário utilizado nas constituições atuais na concreção do princípio da isonomia tributária

O princípio da capacidade contributiva nas constituições atuais assume um caráter meramente fiscal-econômico, em que pese Manoel Gonçalves Ferreira Filho¹³⁸ asseverar que a idéia desse princípio é dar ao mais capaz a responsabilidade de conduzir o destino da comunidade, posto abranger as mais diversas formas de contribuição. Destarte, o homem organizado em sociedade assume o dever para com o todo de acordo com a sua capacidade contributiva.

princípio *equality and uniformity* da tributação é entendido em sentido literal, ao ponto de algumas Constituições estaduais estabelecerem que as pessoas físicas e as sociedades devem ser tributadas com alíquotas idênticas. A toda evidência, tal postura acarreta conseqüências diversas nos impostos diretos e nos impostos indiretos.

¹³⁸ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves: *A democracia possível*. Saraiva: São Paulo, 1979, p. 10.

Tal aspecto foi ressaltado na Constituição Francesa de 1797¹³⁹, ensejando uma concepção mais abrangente para a capacidade contributiva.

Por uma questão metodológica – delimitação temática – esta dissertação aborda a capacidade contributiva em sua vertente fiscal. Assim sendo, a observância da capacidade contributiva implica em que cada cidadão contribua para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica.

Diante do exposto, é possível asseverar que¹⁴⁰:

a) os custos públicos devem ser rateados proporcionalmente entre os cidadãos, na medida em que esses tenham usufruído da riqueza garantida pelo Estado;

b) a divisão equitativa das despesas na medida da capacidade individual de suportar o ônus tributário.

A compreensão da capacidade contributiva requer a percepção da necessidade de haver uma separação correta, justa, entre os recursos necessários à manutenção do contribuinte e de seus dependentes, daqueles que deverão ser empregados no financiamento do aparelho estatal.

A concepção do mínimo existencial pode fundamentar o princípio da capacidade contributiva. Assim, *ab initio* especifica-se as necessidades básicas de cada contribuinte, oferecendo ao legislador os parâmetros objetivos para a observância do mencionado princípio.

Na ordem constitucional pátria, a capacidade contributiva é um princípio auto-aplicável, devendo ser observado não apenas pelo legislador, mas também pelos

¹³⁹ ZILVETI, Fernando Aurélio: “Capacidade contributiva e mínimo existencial” *in* Luís Edvaldo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (org.): *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p.37.

¹⁴⁰ *Idem*, p.38.

operadores do direito¹⁴¹. Ao legislador compete graduar a exação segundo esse princípio enquanto incumbe ao administrador tributário¹⁴² aferir tal gradação.

Ressalte-se que mesmo nos Estados em que o texto constitucional não contempla de forma expressa o princípio da capacidade contributiva, ele é observado como um corolário do princípio da igualdade.

4.3. O mínimo existencial ou vital: limite a ser observado pelo legislador - e pelo gestor – tributário visando a observância da isonomia tributária

A questão do mínimo vital representa aspecto relevante na história da fiscalidade moderna.

Durante o período compreendido entre o esfacelamento da estrutura feudal até o final do século XVIII, ou seja, no Estado patrimonial, os pobres não estavam imunes à imposição tributária.

¹⁴¹ BALEIRO, Aliomar: *Limitações constitucionais ao poder de tributa*, atualizado por Misabel A. M. Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 689.

¹⁴² Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro: *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário - 8ª* - Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 56, os poderes de investigação do Fisco para aferir a capacidade contributiva inseridos no §1º do art. 145 da Carta Magna permite ao Estado-Administração aferir tal capacidade dos estamentos de contribuintes, e não para fiscalizá-los *a posteriori*. Destarte, exurge o princípio instrumental do Direito o que proclama: quem tem fins, tem meios. Ademais, ao legislador é conferido – ao administrador não – o poder de estabelecer tributação com base em signos presuntivos de capacidade contributiva, uma vez que a Constituição optou pela verdade real, motivo pelo qual o princípio da capacidade contributiva não se coaduna com técnicas de presunção. Merece crítica o entendimento de Sacha Calmon relativamente à não explicitação do fato de que o legislador não faz política tributária, cabendo esse papel ao administrador, posto que a iniciativa das leis tributárias é do Chefe do Poder Executivo. O que há é matéria sob reserva legal.

A estrutura impositiva, assim concebida, era essencialmente injusta, prejudicial à liberdade e à dignidade do homem, além de permanentemente deficitária, em razão do pequeno aporte de recursos dos impostos indiretos suportados pela população carente¹⁴³.

Tal imposição tributária era justificada, doutrinariamente, por meio da teoria da proporcionalidade dos impostos, subjacente à idéia de justiça comutativa.

Segundo essa concepção, até o imposto indireto seria justo, ao recair com mais vigor sobre os ricos que sobre os pobres.

A bem da verdade, essa prática agravava a situação dos despossuídos, devendo ser compreendida pela perspectiva da ideologia do patrimonialismo.

A seu turno, essa concepção servia, ainda, para justificar a imunidade do clero e da nobreza, que poderiam sofrer a incidência dos impostos indiretos.

Sob a égide do Estado de Polícia¹⁴⁴ – no crepúsculo do patrimonialismo – a questão da pobreza é tratada de forma diversa, havendo um abrandamento da tributação dos menos afortunados e a consentânea transferência para o Estado das

¹⁴³ TORRES, Ricardo Lobo: *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário. Vol. III, Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 138.

¹⁴⁴ Após o Renascimento surgiu na Europa a idéia de submissão da Administração Pública à lei, como garantia das liberdades do cidadão. Assim, a primeira etapa do Estado Moderno é conhecida como Estado de Polícia, enquanto a segunda etapa corresponde ao surgimento do Estado de Direito. Cf. MERKEL, Adolfo: *Teoria general del derecho administrativo*. México: Nacional, 1980, p. 92-93, no Estado de Polícia a Administração se acha legalmente incondicionada, ao passo que o Estado de Direito apresenta uma Administração legalmente condicionada. Registra, ainda, que o Estado de Polícia estava estruturado em princípios como o da *regis voluntas suprema lex* – a vontade do rei é a lei suprema -, *quod principi placuit legis ha bet vigorem* – aquilo que agrada ao príncipe tem força de lei -, *the king can do no wrong* -, o rei não pode errar.

atribuições anteriormente a cargo do clero e dos cristãos ricos relativas à assistência social. Nesse estágio, ocorre o declínio da proporcionalidade e surge, com o cameralismo¹⁴⁵, a defesa da progressividade da tributação-, limitada, no entanto, pela desoneração do mínimo existencial.

Observando o disposto no art. 5º da vigente *Lex legum*, o mínimo existencial, sob o aspecto quantitativo, equivaleria ao somatório de todas as despesas necessárias à sobrevivência do cidadão e de seus dependentes.

¹⁴⁵ Cf. BOBBIO, Norberto, MATTEUCI, Nicola e PASQUINO, Gianfranco: *Dicionário de política*, trad. Carmen C. Varriale *et alli* - 5ª - Brasília: Universidade de Brasília: São Paulo: Imprensa Oficial do Estado, 2000, p. 137-141, o cameralismo representa um intrincado conjunto de interações entre determinados comportamentos político-institucionais, relativos ao período central da formação do moderno Estado alemão – Estado de Polícia. Ou seja, é possível entender o cameralismo como uma concepção administrativa do Estado, desenvolvida na Alemanha – de modo correspondente, mas autônomo, em relação aos demais países da Europa -, entre fins do século XVI até o século XVIII.

No cameralismo encontram-se as primeiras abordagens dos problemas do Estado em termos financeiros e, conseqüentemente político-econômicos, quer sob a perspectiva da imposição tributária, quer sob a tese do desenvolvimento das relações comerciais. Cf. tb. BALEEIRO, Aliomar: *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 15-16, os cameralistas são mais estudiosos ou técnicos de política e administração financeira do que propriamente precursores de economia. Contudo, há quem os considere como expressão alemã e austríaca do mercantilismo. A partir do século XV, na Alemanha, surgiram os *Kammern* ou conselhos reais, para assistir os príncipes relativamente à técnica de administração, direito, política financeira e econômica. Registre-se que as universidades alemãs e austríacas criaram a cátedra de ciências cameraais, ou Cameralística, destinada ao estudo do patrimônio público e da administração geral. O cameralismo é por princípio intervencionista, colocando em primeiro plano o patrimônio fiscal.

O tributo não deve tolher os direitos fundamentais do cidadão, tais como: alimentação, saúde, educação, lazer, habitação, o exercício de profissão ou atividade, transporte, etc.

À guisa de exemplo, Roque Antônio Carrazza¹⁴⁶ assevera que o Imposto de Renda da Pessoa física só devia incidir sobre o valor que excedesse o mínimo existencial, sendo defeso tributar despesas.

Nesse passo, entende-se pertinente uma crítica à legislação do Imposto de Renda, quando limita a dedução daquilo que seria despesas com educação. Tal disposição normativa, restringindo a parcela da renda que conceitualmente integraria o mínimo existencial, tem por desiderato auferir uma maior arrecadação. Contudo, seria admissível que o legislador especificasse o que pode ser entendido como educação, evitando uma possível interpretação extensiva do contribuinte, no afã de eximir-se ou de mitigar a exação¹⁴⁷.

A primeira noção de mínimo existencial data de 25 de maio de 1873¹⁴⁸, quando o Estado alemão fixou em 1000 thalers – moeda alemã na época -, a isenção fiscal para o contribuinte, que o mínimo necessário a sua subsistência.

Aspecto de fundamental importância é a determinação do mínimo vital, que deverá observar o princípio da reserva legal. Porém, essa determinação poderá dar-se de formas: a uma, a partir do entendimento do legislador do que venha a ser o mínimo existencial; a duas, com fulcro em dados levantados por um censo socio-demográfico que indicaria qual a capacidade contributiva média da população de cada uma das regiões pesquisadas.

¹⁴⁶ CARRAZZA, Roque Antônio: *Curso de direito constitucional tributário* - 6ª ed. – São Paulo: Malheiros, 1994, p. 72-74.

¹⁴⁷ ZILVETI, Fernando Aurélio: “Capacidade contributiva e mínimo existencial” in Luís Edvaldo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (org.): *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 44.

¹⁴⁸ SELIGMAN, Edwin R. A.: *The income tax history: teory and practice of income taxation*. New York: Augustus M. Kelley, 1970, p. 228.

No caso do Brasil, considerando as diferentes condições socio-econômicas de cada região, a determinação da capacidade contributiva dos cidadãos deveria ser apurada regionalmente.

Numa busca de concisão e sistematização das idéias abordadas é possível asseverar-se que é inconstitucional a exação sobre dada manifestação de capacidade econômica de um contribuinte que o atinja naqueles recursos imprescindíveis ao atendimento de suas necessidades básicas. Ademais, os recursos destinados a atender essas finalidades, se somente para isso são suficientes, não revelam capacidade contributiva. Revelam, apenas, uma capacidade econômica mínima, não permitindo que dela sejam extraídos quaisquer valores destinados a compor a arrecadação do estado, pois estar-se-ia atingindo alguém sem capacidade contributiva alguma¹⁴⁹.

Indubitavelmente, não é tarefa simples a precisa conceituação do mínimo vital e, por via de conseqüência, a determinação da parcela que não possa sujeitar-se à tributação, sem que a exação seja inconstitucional. Portanto, a fixação do mínimo vital variará de acordo com o conceito que se tenha de necessidades básicas. Esse conceito varia em função da decisão política do legislador, o qual deverá pautar-se, à falta de normas constitucionais específicas, naquilo que for socialmente aceito - numa dada região - como necessidades fundamentais do indivíduo e de seus dependentes¹⁵⁰.

4.4. Da concretização da isonomia por meio dos subprincípios vinculados à capacidade contributiva

¹⁴⁹ CONTI, José Maurício: *Princípios da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996, p.53.

¹⁵⁰ COSTA, Regina Helena: *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 68.

O princípio da igualdade tributária alcança maior grau de concretude quando são observados os subprincípios constitucionais da progressividade, da proporcionalidade, da personalização, da seletividade e o da neutralidade¹⁵¹.

Por explícita previsão constitucional, o Imposto de Renda (art. 153, §2º, I da CF) é informado pelo subprincípio da progressividade, implicando numa graduação do imposto de forma a atingir, por alíquotas maiores, as bases de cálculo mais elevadas. A cobrança do imposto, na medida em que se desigualam os contribuintes, exprime a justiça distributiva. Caso a cobrança do Imposto de Renda fosse levada a efeito de forma regressiva, estariam consubstanciadas a injustiça e a desigualdade.

Merece destaque que atualmente apenas duas alíquotas são aplicadas ao Imposto de Renda das Pessoas Físicas (além do piso de isenção), não configurando uma autêntica progressão, posto que estabelece tão só duas classes de renda tributária para o universo do imposto, ofendendo, tanto ao subprincípio da progressividade, quanto ao da personificação do tributo (art. 145, §1º da CF), motivo pelo qual entende Alberto Nogueira¹⁵² que é pertinente a impugnação por meio de ação direta de inconstitucionalidade da lei do Imposto de Renda, relativamente a esse aspecto.

O art. 145 da Constituição Federal de 1988 estabelece que, sempre que possível, os impostos devem incidir de acordo com situação pessoal do contribuinte, ou seja, sempre que possível deverá ser verificada a personalização dos impostos. Nesse caso, a discriminação sobrevém se o subprincípio for aplicado aos impostos indiretos, tais como o ICMS e o IPI.

¹⁵¹ TORRES, Ricardo Lobo: *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário. Vol. III, Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia.* Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 335.

¹⁵² NOGUEIRA, Alberto. *Os limites da legalidade tributária no estado democrático de direito. Fisco x contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa.* Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 141.

O IPI e o ICMS, por força dos artigos 153, §3º, I, e 155, §2º, III, ambos, da Constituição Federal, devem ser informados pelo subprincípio da seletividade. A essencialidade dos produtos deverá ser o critério para adoção de uma gradação das alíquotas. Destarte, os produtos considerados supérfluos deverão ser contemplados com alíquotas mais elevadas que os produtos de maior utilidade social. “A desigualdade consistirá em agravar a tributação dos bens úteis ou necessários ou abandonar a diferenciação de alíquotas”¹⁵³.

Em que pese sua difícil verificação, a neutralidade dos impostos deverá, sempre, ser perseguida, evitando que a incidência tributária provoque distorção na formação dos preços. A bem da verdade, não há impostos realmente neutros, ou seja, que gerem receita sem produzir efeitos colaterais no sistema econômico.

¹⁵³ TORRES, Ricardo Lobo: *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário. Vol. III, Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia.* Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 336.

4.5. Proporcionalidade, progressividade e seletividade: instrumentos ou técnicas que buscam estabelecer parâmetros objetivos a serem utilizados pelos ordenamentos jurídicos dos estados de direito na busca da concreção da isonomia no sistema jurídico-tributário.

Analisando o texto constitucional espanhol Fernando Sainz de Bujanda¹⁵⁴ destaca o que justiça de um sistema tributário respalda-se, entre outros nos princípios da igualdade e da progressividade, assim afirma que “*el apartado 1 del artículo 31 establece, como se há señalado, que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo com su capacidad económica mediante um sistema tributário justo inspirado em los principios de igualdad y progressividad, que en ningún caso tendrá alcance confiscatório. Asi, los principios formulados por el texto constitucional son los seguintes: el de generalidad, el de capacidad económica, el de igualdad, el de progressividad y el de no confiscatoriedad*”. Assim, é possível observar-se que a progressividade no ordenamento jurídico espanhol, bem como no brasileiro possui sede constitucional dado sua relevância na efetivação do valor justiça em sede tributária, por meio da isonomia. A partir dessas considerações é possível discorrer sobre a proporcionalidade, progressividade e seletividade.

Nos tributos proporcionais, o *quantum* devido, ou seja, o montante da exação suportada pelo sujeito passivo, é determinado pela aplicação de uma alíquota única sobre o valor da matéria tributável ou base de cálculo. Destarte, a quantia a pagar será maior ou menor, dependendo, portanto, da base de cálculo.

A proporcionalidade na tributação adota, sempre, uma mesma relação matemática entre o tributo e a matéria tributável. A porcentagem ou alíquota é a mesma, uniforme e invariável. Noutras palavras, o *quantum* exigido pelo Fisco é uma função em que a alíquota é uma constante e a base de cálculo uma variável, ou seja: Q

¹⁵⁴ BUJANDA, Fernando Sainz de: *Leciones de derecho finaceiro*. Madrid: Universidade Complutense, 1993, p. 103-104.

= $A \cdot f(BC)$, onde Q = montante do tributo, A = alíquota constante e BC = base de cálculo.

Nesse sentido, os “quintos” (20%), os “dízimos” (10%) ou “décimas prediais” foram tipicamente impostos proporcionais. Na Roma Imperial vicejava a *vicesima hereditatum*, (5%) sobre a herança, que é outro exemplo de imposto proporcional. Tais denominações vetustas evidenciam que o emprego da proporcionalidade remonta a muitos séculos¹⁵⁵.

Comparativamente com os tributos fixos, os tributos proporcionais representaram um avanço em termos de equidade.

Nos tributos fixos, o *quantum* a pagar é determinado em lei, independentemente do valor matéria a ser tributada, ou seja, é estabelecida uma quantia invariável a título de tributo.

Hodiernamente, apenas algumas taxas adotam tal critério, ao passo que são raros os impostos fixos, posto não se coadunarem com os vigentes princípios informadores da tributação.

Os efeitos deletérios dos impostos fixos são minimizados quando esses são aplicados em grupos sociais pouco diferenciados – pouco estratificados – em termos econômicos, ou seja, naqueles em que seus membros apresentam semelhantes capacidades contributivas.

Nas primitivas sociedades agrárias, a média da riqueza não oscilava entre extremos muito distanciados, não havendo pessoas excepcionalmente ricas ou excessivamente pobres. Nesse contexto, a captação foi um imposto pessoal rudimentar, no qual cada pessoa ou cada “fogo” – chaminé, unidade familiar – pagava a mesma quantia, sendo largamente empregado, caracterizando a tributação da Antigüidade¹⁵⁶.

¹⁵⁵ BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. Forense: Rio de Janeiro, 1998, p. 216.

¹⁵⁶ *Idem*, p. 215-216.

Nesse diapasão, à medida que aumenta a complexidade dos grupos sociais com o subjacente incremento do gradiente de capacidade contributiva, corolário da diversificação das atividades econômicas – presença marcante da divisão do trabalho – exacerba-se a diferença entre ricos e pobres. Como consequência, os impostos proporcionais passaram a ser disseminados a partir da Idade Moderna, sendo encontrados até mesmo nos sistemas tributários contemporâneos.

Seguindo, por assim dizer, uma linha evolutiva, a adoção da progressividade buscou a concretização da justiça fiscal, aplicando a equidade e buscando a capacidade contributiva do cidadão-contribuinte. Destarte, assim como os estritamente denominados tributos proporcionais, os progressivos são calculados a partir da aplicação de alíquotas sobre o valor da coisa ou ato tributável, ou seja, da base de cálculo. Porém, há um incremento positivo – aumento – da alíquota à medida que aumenta a base de cálculo. Utilizando uma linguagem matemática, pode-se afirmar que o *quantum* exigido a título de tributo é função da alíquota e da base de cálculo, ou seja: $Q = f(A, BC)$.

Por outros símbolos, nos tributos progressivos o valor exigido é função de duas variáveis, a saber: A = Alíquota e BC = base de cálculo.

Afora os aspectos pertinentes à justiça fiscal, o fator que muito contribuiu para a adoção da progressividade foi o crescimento contínuo da despesa pública, exigindo maiores receitas. Observa-se a impossibilidade de obter níveis satisfatórios de receitas, tributando o universo de contribuintes em bases uniformemente proporcionais, posto que demandaria uma sobrecarga nos contribuintes menos aquinhoados, e, por outro lado, não lograria alcançar, plenamente, a capacidade contributiva das camadas abastadas da população, considerando que a capacidade contributiva aumenta mais que proporcionalmente haja vista a questão da utilidade marginal¹⁵⁷ dos bens e serviços.

¹⁵⁷ Cf. SAMUELSON, Paul A. e NORDHAUS, William D: *Economia*, trad. Manuel F. C. Mira Godinho. Lisboa: McGraw-Hill, 1990, p. 508-509, os economistas enunciaram a lei da utilidade marginal decrescente, segundo a qual o montante

O § 1º do art. 145 da Constituição Federal estabelece que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, (...)”. Porém, o dispositivo constitucional não está conferindo poder discricionário ao legislador, nem tampouco é norma permissiva. A correta exegese da norma constitucional está em observar que “o advérbio sempre acentua o grau de imperatividade e abrangência do dispositivo, deixando claro que, apenas sendo impossível, deixará o legislador de considerar a pessoalidade para graduar os impostos pela capacidade econômica do contribuinte¹⁵⁸”.

Entenda-se por caráter pessoal a aptidão de o imposto poder se relacionar à pessoa do sujeito passivo da obrigação tributária principal, tendo em vista sua particular condição econômica, assim como os indícios ou os indicadores que melhor aquilatem tal situação.

Em que pese o mandamento constitucional adrede citado, casos há em que não é possível observar a pessoalidade do imposto. Via de regra, a doutrina é convergente quanto a tal situação nos chamados impostos indiretos – tributação objetiva -, ou seja, naqueles impostos em que a repercussão faz com que sejam suportados pelo consumidor final.

adicional de utilidade decresce à medida que um indivíduo consome cada vez mais um determinado bem. Deve-se observar que a palavra marginal está empregada no sentido de adicional ou suplementar, enquanto o vocábulo utilidade representa um conceito abstrato utilizado em economia para denotar o prazer subjetivo, o proveito ou a satisfação derivada de consumir bens. Destarte, utilidade representa um conceito analítico que serve para explicar como é que os consumidores racionais dividem o seu rendimento limitado entre bens que lhes proporcionam satisfação ou utilidade. O consumo da primeira unidade de um bem – alimento, calçado, etc – proporciona ao consumidor um certo nível de utilidade. Porém, o montante adicional de utilidade decresce à medida que um indivíduo consome cada vez mais esse bem, ou seja, a utilidade marginal desse bem tende a diminuir.

¹⁵⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro, 2001, p. 390.

A classificação dos impostos em diretos e indiretos baseia-se no fato de esses impostos atingirem um contribuinte determinado ou não. Assim, os impostos diretos são aqueles que recaem sobre uma única pessoa – como, por exemplo, o Imposto de Renda – IR - indicada na lei como contribuinte. De modo diverso, os indiretos, em que pese sejam formalmente recolhidos por uma pessoa – contribuinte de direito -, são efetivamente suportados por outra pessoa – contribuinte de fato¹⁵⁹.

No sistema tributário pátrio, são exemplos de tributos suportados pelo consumidor final ou contribuinte de fato, o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações – ICMS. Como não há meio prático que assegure a gradação do IPI e do ICMS de acordo com a capacidade contributiva do consumidor dos produtos tributados por esses impostos, a seletividade apresenta-se como o instrumento adequado para mitigar os efeitos de tal ausência de gradação.

Observe-se que a dificuldade na gradação dos impostos segundo a capacidade contributiva não elide o legislador e o gestor da política tributária da obrigação de observar o princípio constitucional da capacidade contributiva.

Segundo Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁶⁰, a seletividade do ICMS é facultativa – posição doutrinária dominante – enquanto a seletividade do IPI é obrigatória. De modo diverso entende Roque Antonio Carrazza¹⁶¹ quando destaca que o antigo Imposto sobre a Circulação de Mercadorias – ICM era um tributo uniforme, porém o atual ICMS, ao contrário, deve ser seletivo, pois entende que o teor do inciso III do § 2º do art. 155 da Constituição Federal “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”, é na verdade um comando

¹⁵⁹ CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 48-49.

¹⁶⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 238.

¹⁶¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 222-223.

expresso, um peremptório “deverá”. Destarte, entende Roque Antonio Carrazza que não é uma mera faculdade do legislador – e do gestor da política tributária -, mas que se trata de uma norma cogente, de observância obrigatória.

Nesta dissertação adota-se o entendimento esposado por Roque Antonio Carrazza, tendo em vista que a essencialidade é uma das formas pela qual a justiça tributária vai se materializar. Destarte, não pode ser entendida como uma faculdade do legislador ordinário aplica-la ou não. Ademais, considerando-se que o princípio da segurança jurídica é um dos fundamentos maiores do estado de direito, outra vez evidencia-se a obrigatoriedade da aplicação da seletividade, posto que o cidadão-contribuinte não pode ficar na insegurança de que o legislador infraconstitucional aplique-a ou não.

Acrescente-se, ainda, o fato de que sendo o ICMS um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, a aplicação facultativa da seletividade implicaria numa provável violação do princípio da isonomia, caso alguns Estados a aplicassem e outros não.

O princípio da seletividade, tanto no IPI como no ICMS, objetiva atender o princípio da capacidade contributiva, por meio da essencialidade dos produtos – bens e serviços. Apesar de tais impostos serem pagos pelo contribuinte de direito – aquele que ocupa o pólo passivo da relação tributária –, suas cargas econômicas são suportados pelos contribuintes de fato ou consumidores. Assim, a capacidade contributiva deve ser aferida pela manifestação de riqueza demonstrada com a aquisição do bem – IPI e ICMS – ou do serviço – ICMS.

A seletividade impõe que os produtos essenciais sejam menos onerados, - ou mesmo isentados - dos mencionados impostos, ao passo que aos bens e serviços considerados supérfluos, de luxo ou suntuários podem, e devem, ser aplicadas alíquotas mais elevadas. Assim, as alíquotas devem ser estabelecidas em razão inversa da imprescindibilidade – essencialidade – dos produtos de uso corrente, ou seja, deve haver uma relação entre as alíquotas empregadas e a essencialidade dos bens e serviços para a concreção do princípio da seletividade.

Diante do exposto, evidencia-se que a essencialidade é a adequação do produto à vida do maior número de habitantes do país. Os produtos essenciais à existência civilizada dessa maioria são aqueles que devem ser menos onerados, diferentemente dos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo¹⁶².

A bem da verdade, para o ICMS e o IPI, a seletividade é uma forma de extrafiscalidade. A seletividade promove a justiça tributária, mesmo não sendo o instrumento ideal, porém é o meio disponível e viável para tal desiderato. Justiça imperfeita, mas ainda assim justiça, pois as pessoas de menor capacidade contributiva adquirem produtos básicos, pelo mesmo preço e, arcando com o mesmo ônus tributário, daquelas mais aquinhoadas, apesar de não comprarem os produtos suntuários mais tributados.

O princípio da seletividade afigura-se como uma mitigação do princípio da igualdade, representando a expressão constitucionalmente requerida da praticabilidade. A seu turno, praticabilidade é o nome que se dá a todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples a execução das leis. Nesse passo, considerando que a Constituição Federal utiliza a expressão “sempre que possível”, a seletividade apresenta-se como o “substitutivo viável ou prático” da pessoalidade, tratando-se dos impostos indiretos, como o IPI e o ICMS.

Evidentemente, não há uma adequação plena à pessoalidade e, conseqüentemente, à isonomia, porém é a solução constitucional para a adequação dos mencionados impostos às realidades sócio-econômicas do país.

4.6. Isonomia e segurança jurídica: uma relação de imbricação no sentido da indispensabilidade mútua

¹⁶² BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 347-348.

A igualdade no direito tributário representa o parâmetro e a legitimação da idéia de segurança jurídica. A igualdade de todos perante a lei tem, por um de seus corolários, que todos têm direito à igual segurança jurídica. Como contraposição, a insegurança traz a desigualdade fiscal, ou seja, a inobservância da isonomia.

Ressalte-se que, tanto a isonomia quanto a segurança jurídica, são, utilizando-se a denominação de Paulo de Barros Carvalho¹⁶³, sobreprincípios, para cuja realização operam os demais princípios, *in casu* os princípios da legalidade, da irretroatividade, da universalidade de jurisdição e reciprocamente os princípios da igualdade e da segurança jurídica.

Nesse passo, constata-se que a isonomia fiscal informa também os princípios derivados da idéia de segurança. Assim, pode-se ressaltar o devido processo legal, cuja acepção vestibular caracterizava o aspecto formal da igualdade diante do juiz. “Complementou-se posteriormente com o conteúdo de liberdade e de justiça, mas manteve sempre a referência à igualdade, com a qual, muita vez, se confunde¹⁶⁴”.

Como adrede mencionado, o princípio da legalidade, informador do direito tributário, tem o seu pressuposto na igualdade. A seu turno, todos os demais princípios atinentes à segurança jurídica na seara do direito tributário, tais como anterioridade, irretroatividade, sigilo fiscal, vinculação do lançamento à lei da época da ocorrência do fato gerador etc., vinculam-se à igualdade tributária.

A segurança jurídico-tributária não prescinde, como visto, da observância dos princípios constitucionais, mas também, sua concretização transcende ao direito positivo, nesse sentido assevera José Souto Maior Borges¹⁶⁵, que “a segurança jurídica pode ser visualizada como um valor transcendente ao ordenamento jurídico, no sentido de que sua investigação não se confina ao sistema jurídico positivo”. Em que pese tal referência, a delimitação temática, desta dissertação, impõe que não se

¹⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros: “O princípio da anterioridade em matéria tributária”. *Revista de Direito Tributário*, n. 63. São Paulo: Malheiros, p. 104.

¹⁶⁴ TORRES, Ricardo Lobo: *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário. Vol. III, Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 339.

¹⁶⁵ BORGES, José Souto Maior: “O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 22, jul. São Paulo: Dialética, 1996, p.24.

adentre em considerações relativas ao pensamento de realistas jurídicos como Alf Ross que atribuem a segurança social às decisões judiciais¹⁶⁶, ou em controvérsias doutrinárias relativas aos aspectos das relações entre certeza e segurança, a exemplo das posições defendidas por Francesco Carnelutti e Flávio Lopes de Oñate¹⁶⁷.

Em contraposição ao Estado Medieval caracterizado pela permanente instabilidade política, econômica e social, surge o Estado Moderno, atendendo a necessidade de ordem e de autoridade. A seu turno, os senhores feudais já não toleravam as exigências de monarcas incoerentes e de circunstâncias que impunham uma tributação indiscriminada e mantinham em estado de guerra constante as quais prejudicavam a vida econômica e social¹⁶⁸. Nesse passo, a necessidade, a busca de justiça ou de bem-estar social, assim como o propósito de delimitar o poder de instituir e cobrar tributos, pelos detentores do poder, consubstanciaram-se na razão de ser, na justificativa que veio determinar o surgimento do Estado Moderno¹⁶⁹.

Observa-se que a questão da segurança jurídica contribuiu para uma transformação tão radical quanto a transmutação do Estado Medieval no Estado Moderno. Por outro lado, é comezinha a relação de imbricação entre segurança jurídica e igualdade, assim fica evidenciada a força transformadora do princípio da isonomia e sua imprescindibilidade na concreção do valor justiça, em particular na seara tributária onde justiça fiscal, isonomia e segurança jurídica formam como que um tripé de sustentação da ordem jurídico-tributária. Nesse sentido, traz-se à colação

¹⁶⁶ ROSS, Alf: *Critica del diritto e analisi del linguaggio*. Bologna: Il Mulino, 1982, p. 137-158.

¹⁶⁷ OÑATE, Flávio Lopes de: *La certeza del diritto*. Roma: Gismondi, 1942, p. 5-8. No prefácio dessa obra Giuseppe Capograssi destaca as posições de Oñate e de Carnelutti, as quais divergem quanto à atribuição de uma certeza ao direito, em especial no que pertine à relação entre certeza e segurança. Oñate entendendo que a certeza é a garantia certa e inequívoca da ação, nasce da lei, a qual faz cada um saber o que pode querer. Nessa concepção, a objetividade da certeza advém da objetividade da lei, onde a relação entre sujeitos realiza-se objetivamente. Para Carnelutti essa certeza não existe, posto que em face das inúmeras leis, as pessoas não chegam a conhecer o que podem – o permitido –, bem como não têm como prever os comportamentos sociais em virtude das mutações da lei.

¹⁶⁸ DALLARI, Dalmo de Abreu: *Elementos de teoria geral do estado*. São Paulo: Saraiva, 1982, p. 62.

¹⁶⁹ SILVA, Valclir Natalino da: “Justiça tributária e segurança jurídica”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 40, jan. São Paulo: Dialética, 1999, p. 70-82, p. 71.

o magistério do doutrinador espanhol José Juan Ferreiro Lapatza¹⁷⁰ para quem “*el Derecho, entendido objetivamente, es decir, como um conjunto de normas que regulam la sociedad, puede considerar-se até como um ponto sobre la justicia. La norma debe recoger lo que, según la organización política que ejercita el poder soberano, es justo. (...) La norma jurídico-financiera no puede, claro está, escapar a estas exigencias. Debe reflejar la idea de justicia que profese el legislador, referida al concreto campo de la actividad financiera. Debe reflejar em forma clara y coherente cómo entiende el legislador que ha de desarrollarse esta actividad para que responda a la idea suprema de justicia*”.

Capítulo 5: A administração tributária e a isonomia

SUMÁRIO: 5.1. A concessão de isenções tributárias e o respeito ao princípio da isonomia: requisitos necessários para as isenções não afrontarem os mandamentos constitucionais. 5.2. Extrafiscalidade: um instrumento de política tributária compatível com a ordem constitucional. 5.3. Os benefícios fiscais e a observância do princípio da isonomia. 5.4. Impostos sobre valor agregado e a alocação de investimentos privados.

5.1. A concessão de isenções tributárias e o respeito ao princípio da isonomia: requisitos necessários para as isenções não afrontarem os mandamentos constitucionais

As isenções tributárias para não afrontarem as disposições constitucionais devem estar jungidas à observância do princípio da isonomia, posto que, como visto alhures, a isonomia fiscal decorre do princípio mais amplo, da igualdade de todos perante a lei, inserto na Constituição. Não obstante, a igualdade formal não satisfaz. Ao contrário, isoladamente considerado, o tratamento igualitário perante a lei é a perfeita justificativa para o tratamento não-isonômico. De fato, a administração vinculada à legalidade, concretizará o comando abstrato da norma. E, se residir nesse critério posto na lei o cerne da discriminação, o agente cuidará tão-somente de, perante a lei, aplica-lo igualitariamente, ou seja, desigualar de acordo com a lei.

¹⁷⁰ LAPATZA, José Juan Ferreiro: *Curso de derecho financiero español*. 18ª edição. Barcelona: MP, p. 321.

Nesse sentido o alerta de J. J. Gomes Canotilho¹⁷¹, no sentido de que “a afirmação – todos os cidadãos são iguais perante a lei – significava, tradicionalmente, a exigência na aplicação do direito. Numa formulação sintética, sistematicamente repetida, escrevia Anschütz: «as leis devem ser executadas sem olhar às pessoas»”. No entanto, a verdadeira igualdade não é aquela obtida, tão só, aplicando-se a lei igualmente entre os homens. Só há efetiva igualdade quando a própria lei observa, na escolha dos critérios de discriminação, elementos que encontrem fundamento em valores pertinentes ao objetivo da norma e compatíveis com aqueles acolhidos pela Constituição, ou seja, mister se faz que haja igualdade na lei.

A Constituição do Brasil, no *caput* do art. 5º, inicialmente determina uma igualdade perante a lei, porém o constituinte inseriu o valor isonômico em diversos outros dispositivos, em contextos que não deixam dúvidas quanto à obrigação de ser observado na formulação da lei. É assim que o preâmbulo registra ser o Estado brasileiro constituído sob o valor supremo da igualdade, ao lado da liberdade, segurança, bem-estar, desenvolvimento e justiça. Ademais, o próprio *caput* do art. 5º, após determinar que “todos são iguais perante a lei”, garante aos brasileiros e estrangeiros, residentes no País, a inviolabilidade do direito à igualdade. Não se trata aqui de apenas ser tratado igualmente perante a norma, mas sim de um direito à igualdade que precede à norma.

Segundo registro de José Afonso da Silva¹⁷², no Brasil, diferentemente do estrangeiro, a doutrina e a jurisprudência mesmo antes da Constituição de 1988 não distinguia a igualdade perante a lei da igualdade na lei, assim assevera que “entre nós, essa distinção é desnecessária, porque a doutrina como a jurisprudência já afirmaram, há muito, a orientação de que a igualdade perante a lei tem sentido que no estrangeiro, se dá à expressão igualdade na lei, ou seja: o princípio tem como destinatários tanto o legislador quanto o aplicador da lei”. Partilhando o mesmo entendimento, Celso

¹⁷¹ CANOTILHO, J. J. Gomes: *Direito constitucional e teoria da constituição*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 399.

¹⁷² SILVA, José Afonso da: *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 197.

Antônio Bandeira de Mello¹⁷³ afirma que “o alcance do princípio não se restringe a nivelar os cidadãos diante da norma legal posta, mas que a própria lei não pode ser editada em desconformidade com a isonomia”.

O princípio da isonomia, que se reveste de auto-aplicabilidade, não é – enquanto postulado fundamental da ordem político-jurídica – suscetível de regulamentação ou de complementação normativa.

Esse princípio – cuja observância vincula incondicionalmente, todas as manifestações do Poder Público – deve ser considerado, em sua precípua função de obstar discriminações e de extinguir privilégios, sob dois aspectos: (a) o da igualdade na lei e (b) o da igualdade perante a lei. A igualdade na lei – que opera numa fase de generalidade puramente abstrata – constitui exigência destinada ao legislador que, no processo de sua formação, nela não poderá incluir fatores de discriminação, responsáveis pela ruptura da ordem isonômica. A igualdade perante a lei, contudo, pressupondo lei já elaborada, traduz imposição destinada aos demais poderes estatais, que, na aplicação da norma legal, não poderão subordiná-la a critérios que ensejem tratamento seletivo ou discriminatório.

A eventual inobservância desse postulado pelo legislador imporá ao ato estatal por ele elaborado e produzido a eiva de inconstitucionalidade.

Do exposto, depreende-se que a instituição de tributos deve seguir a regra da generalidade, ou seja, “todos devem contribuir, na medida de sua capacidade, para a satisfação dos encargos públicos. Necessariamente a tributação deve obedecer a uma relação comutativa direta ou indireta com benefícios sociais. Discriminações tributárias, enquanto impliquem um tratamento privilegiado ou de favorecimento de determinadas pessoas, não as tolera o ordenamento constitucional brasileiro¹⁷⁴”.

¹⁷³ MELLO, Celso Bandeira de: *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. São Paulo: Malheiros, p. 9.

¹⁷⁴ BORGES, José Souto Maior: *Teoria geral das isenções tributárias*. São Paulo: Malheiros: 1980, p. 44.

Nesse ponto, merece ser destacado que a observância da generalidade não implica no desrespeito da capacidade contributiva do indivíduo, porque o respeito a essa capacidade significa um tratamento genérico, igual para todos os indivíduos e não tratamento igual para todos os indivíduos indistintamente. Ou seja, deve ser dado o mesmo tratamento para pessoas de idêntica capacidade contributiva.

Considerando a relação de pertinência entre os princípios da legalidade, da generalidade e da isonomia fiscal, segue-se, necessariamente, que, estando as isenções tributárias sob reserva legal, sob os aspectos formal e material, resulta que são abrangidas pelo âmbito de incidência do princípio da isonomia. Como decorrência apenas isenções compatíveis com o sistema constitucional tributário podem ser instituídas em lei, isto é, apenas as isenções que não violem o princípio da isonomia ou igualdade de todos perante o fisco.

As isenções são instrumentos de concretização do princípio da isonomia fiscal, assim como não transgridem o princípio da generalidade, quando excetam da regra de incidência tributária “pessoas, classes ou categorias de contribuintes, não por considerações de favoritismo ou privilégio, mas para fins econômicos e sociais”¹⁷⁵.

No rastro dessas considerações, constata-se a iniquidade da chamada "guerra fiscal" e sua subjacente concessão de benefícios fiscais, sob o pretexto legitimador da atração de investimentos e seus consentâneos efeitos sociais e econômicos, quando, em verdade, trata-se de eufemismo para denominar a apropriação privada de recursos públicos ao arrepio da Constituição. Para uma contextualização temática, registre-se que "em termos econômicos a 'guerra fiscal' trata-se da disputa fiscal no contexto federativo, ou seja, refere-se à intensificação de práticas concorrenciais extremas e não-cooperativas entre os entes da Federação, no que diz respeito à gestão

¹⁷⁵ *Idem*, p. 47.

de suas políticas industriais¹⁷⁶. Nesse passo, as concessões de créditos presumidos, isenções, reduções de base de cálculo e financiamentos dos tributos a serem pagos são instrumentos utilizados nas diversas políticas tributárias para atração de investimentos.

Merece destaque que a denominada "guerra fiscal" é uma situação de conflito na Federação em que, ao arripio da Lei complementar n° 24, de 1975, os Estados utilizam-se de incentivos relacionados ao ICMS¹⁷⁷ - o principal tributo do país em termos de arrecadação e principal fonte de receita própria dos Estados - como instrumentos ativos de suas políticas de atração de indústrias. Destarte, o Estado que ganha impõe, na maioria dos casos, uma perda a algum ou alguns dos demais, na medida em que a "guerra" não se trata de um jogo de soma positiva - a transferência de investimento resulta necessariamente em perda de receita e empregos em determinado Estado, apresentando como efeito subjacente que todos os Estados ficam "reféns" dos agentes econômicos que já estão instalados nos seus respectivos territórios para que lhes sejam concedidos benefícios, sob pena de transferirem suas operações para outros Estados. Ademais, a Federação, que é uma relação de cooperação entre as unidades de governo, é enfraquecida.

Na "guerra fiscal" verifica-se uma generalização dos benefícios fiscais, todos os Estados tendendo a conceder incentivos semelhantes e, destarte, esses perdem seu poder de estímulo e se transformam em meras renúncias de receitas.

Nesse passo, em face da redução generalizada da carga tributária, as empresas passam a escolher sua localização em função das condições de mercado, assim como da infra-estrutura e dos serviços públicos oferecidos. No entanto, com o aumento das renúncias de receitas os Estados de menor capacidade financeira tornam-se incapazes de prover os serviços e a infra-estrutura de que as empresas necessitam para produzir

¹⁷⁶ FERNANDES, André Eduardo da Silva e WANDERLEI, Nélío Lacerda: "A questão da guerra fiscal: uma breve resenha". *Revista de Informação Legislativa*, ano 37, n° 148, out/dez. Brasília: Senado Federal, 2000, p. 5-20, p. 6.

¹⁷⁷ VARSANO, Ricardo: "A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas". *Texto para discussão*, n° 405, jan. Rio de Janeiro:IPEA, 1996, p. 1-34, p. 12.

e escoar a produção. Assim, com o passar do tempo, evidencia-se que a "guerra fiscal" é vencida, pelos Estados mais desenvolvidos economicamente reproduzindo o modelo concentrador dos investimentos nas Regiões desenvolvidas, em detrimento, inclusive do mandamento constitucional da redução das desigualdades regionais.

Desconsiderando o pacto federativo e centrando a análise num determinado Estado, isoladamente, a despeito da "guerra fiscal" ser prejudicial ao país e sabendo-se que o desfecho será a "equalização" dos diferenciais tributários, ou seja, a neutralização das vantagens relativas de cada Estado relativamente aos benefícios fiscais, existem ganhos a serem obtidos enquanto a situação limite não for atingida, posto que a atração de uma empresa, mesmo que não gere receita tributária adicional, aumenta o número de empregos e assim a renda agregada do Estado em particular. Depreende-se, portanto, que, na "guerra fiscal", os estímulos econômicos oferecidos pelos Estados provocam ações cujo resultado é indesejável para o País. Se, de forma simultânea, os Estados parassem de conceder incentivos, todos ganhariam; mas se um Estado se abstivesse de tal prática e os demais continuassem a conceder benefícios fiscais, esse perderia.

Diante do quadro descrito, além da perda de receita, são observados os seguintes efeitos deletérios¹⁷⁸:

a) aumento do nível de conflitos intra Federação, prejudicando as políticas nacionais legítimas de desenvolvimento industrial e desconcentração de produção;

b) a realocação de empresas a partir de incentivo fiscal local e desordenado produz ineficiência alocativa, acarretando maiores custos para a produção, tais como transporte, treinamento de mão-de-obra, etc;

c) via de regra, a concessão de benefícios fiscais resulta na permuta de arrecadação dos tributos, que em última instância são bens públicos, por lucro adicional para as empresas, ou como dito alhures, verifica-se a apropriação privada da coisa pública.

Assim, não havendo razoabilidade nem utilidade pública, quando da concessão generalizada de benefícios fiscais, verifica-se a violação do princípio da isonomia tributária, sobremaneira quando ocorre de algum contribuinte em condições assemelhadas não é contemplado com ditos incentivos. Acrescente-se que a grande maioria desses incentivos são concedidos por meio de leis ou decretos estaduais e não a partir de convênios nacionais, como determina a Lei Complementar nº 24, de 1975.

Nesse trabalho, defende-se que a solução para esse impasse vivenciado pelos Estados, passa necessariamente pelo Senado Federal, que como instituição representativa da Federação deveria assumir as atribuições que atualmente são delegadas ao Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Nesse passo, sem que a Federação ficasse enfraquecida, pela via da federalização do ICMS, permanecendo os Estados com a competência tributária relativamente a esse imposto, os benefícios fiscais passariam a ser discutidos e concedidos pelo Senado

¹⁷⁸ VARSANO, Ricardo: "A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde". *Texto para discussão*, nº 500, jul. Rio de Janeiro: IPEA, 1997, p 1-13, p. 11-12.

Federal, viabilizando um planejamento nacional da regionalização das atividades econômicas, em especial das atividades industriais.

Num contexto de racionalidade, em que a relação custo-benefício da atração de investimentos seja favorável aos interesses sociais, não há que se falar em violação constitucional do princípio da isonomia. Diferentemente, na vigente situação vivenciada pelos Estados e até pelos Municípios, posto que esses também aderiram a “guerra fiscal” por meio do Imposto sobre Serviços –ISS e mesmo com o Imposto Territorial e Predial Urbano – IPTU, o que se constata é uma absurda transferência de recursos públicos para o setor privado, mediante a criação de fatores que discriminam contribuintes, gerando privilégios odiosos repudiados pela ordem constitucional pátria.

5.2. A extrafiscalidade: um instrumento de política tributária compatível com a ordem constitucional

A doutrina norte-americana, seguindo a jurisprudência de seu país, construiu uma distinção entre os tributos cobrados com fundamento no “poder de tributar” e os exigidos sob a égide do “poder de polícia”; um e outro imanente ao Estado – manifestação de sua soberania. Em essência, essa distinção corresponde a classificação entre “tributos puramente fiscais” e “tributos com funções extrafiscais”, ou regulatórios.

Tal distinção apresenta relevância jurídica, uma vez que, a partir da compreensão das duas categorias, é possível aos tribunais condescender com limitações constitucionais, ou seja, é possível a ponderação de princípios constitucionais.

Mister se faz que o fim almejado pelo poder de polícia esteja circunscrito ao plexo de competências da pessoa jurídica de direito público que exige o tributo. Assim, essa exação será tolerada, posto instrumentar a proteção, a segurança, a vida, a saúde, enfim, velar pelo interesse da sociedade.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem recorrido ao uso da expressão extrafiscalidade ao tratar de tributos dotados dessa característica, notadamente em questões relacionadas aos impostos sobre comércio exterior - Imposto de Importação e Imposto de Exportação - e à instituição de incentivos fiscais. Assim, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.293-2-DF, Relator Min. Celso de Mello, proposta contra o Decreto presidencial nº 1.427, de 29 de março de 1995, que majorou as alíquotas do Imposto de Importação, o relator da ação proferiu despacho negando-lhe seguimento, ante a ilegitimidade ativa da requerente, tecendo ainda algumas considerações sobre a extrafiscalidade no comércio exterior. A seguir, transcreve-se parte da mencionada decisão:

"(...) Impõe-se ressaltar que, em tema de impostos sobre comércio exterior, é facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei - e independentemente de observância do postulado constitucional da

anterioridade - alterar, para efeito de sua imediata exigibilidade, as alíquotas tanto do Imposto de Importação quanto do Imposto de Exportação (CF, art. 150, §1º, c/c art. 153, §1º). Essa prerrogativa institucional do Poder Executivo da União destina-se a viabilizar a utilização de tais espécies tributárias - notadamente do Imposto de Importação de produtos estrangeiros - como expressivos instrumentos de caráter extrafiscal, vocacionados a atuar como um importante elemento de ação governamental na área de comércio exterior e no domínio das políticas econômica, monetária e cambial. (...) Dentro desse contexto, a possibilidade jurídico-constitucional reconhecida ao Poder Executivo de proceder à concreta fixação das alíquotas mediante ato próprio - observados, no entanto, os parâmetros normativos definidos pelo Congresso Nacional - constitui fator de concretização dos objetivos essencialmente extrafiscais que qualificam o Imposto de Importação".

A utilização extrafiscal de instrumentos tributários pode ocorrer por meio de um incremento ou de uma diminuição – variação positiva ou negativa – da exação, de sorte a provocar uma sensível alteração na composição de preços. É possível que a variação negativa implique a não-participação do tributo na composição dos preços. Tal desiderato é alcançado por meio dos seguintes institutos: imunidade, isenção e alíquota-zero¹⁷⁹. Por outro lado, tem-se observado que as tentativas dos

¹⁷⁹ Cf. SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga: “Natureza jurídica da alíquota zero. Normas modificativas. Seletividade. Progressividade”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 55, abr. São Paulo: Dialética, 2000, p. 18-30, p. 18, diversas decisões judiciais têm distinguido a alíquota zero das normas isencionais para efeito de reconhecer o direito de creditamento do IPI na entrada de matérias primas, produtos intermediários e embalagens com isenção desse imposto, não aceitando, entretanto, esse mesmo creditamento quando o isumo estaria “tributado” com alíquota zero. Assim, em que pese a alíquota zero apresentar como resultado a exoneração integral do contribuinte, relevantes diferenças práticas são observadas entre a isenção e a alíquota zero, como no seguinte acórdão do Supremo Tribunal Federal: “...consiste a controvérsia em saber se a recorrente tem, ou não, direito ao crédito do IPI, referentes às embalagens de produtos beneficiados pelo regime de alíquota zero. Na esteira dos pronunciamentos desta Corte, que deram causa à edição da Súmula 576, restou consagrado o entendimento segundo o qual os institutos da isenção e da alíquota zero não se confundem, possuindo características que os diferenciam, a despeito da similitude de efeitos práticos que, em princípio, os assemelha. Tal orientação foi resumida pelo eminente Ministro Relator Bilac Pinto, ao apreciar o RE-76284 (*in* RTJ – 70/760), nestes termos: ‘As decisões pelo STF distinguiram a

Estados em reduzir os preços ao consumidor dos bens de consumo essencial, por meio de instrumentos extrafiscais, têm resultado infrutíferas, em virtude das estruturas oligopólicas de produção ou comercialização, as quais apropriam a redução do custo tributário em suas margens de lucro, conseqüentemente mantendo os preços inalterados em relação à anterior exação¹⁸⁰.

Quanto à não-incidência, faz-se necessário esclarecer que não se trata de instrumento de política tributária posto referir-se a fatos não passíveis da incidência da norma tributária.

Exemplo comezinho e antigo¹⁸¹ de aplicação de tributo com finalidade extrafiscal são os impostos sobre comércio exterior – Imposto de Importação - II e Imposto de Exportação - IE.

isenção fiscal da tarifa livre ou zero, por entender que a figura da isenção tem como pressuposto a existência de uma alíquota positiva e não a tarifa neutra, que corresponda à omissão da alíquota do tributo. Se a isenção equivale à exclusão do crédito fiscal (CTN, art. 97, VI) o seu pressuposto inafastável é o de que exista uma alíquota positiva, que incida sobre a importação da mercadoria. A tarifa livre ou zero não podendo dar lugar ao crédito fiscal federal, exclui a possibilidade da isenção’ É de ver que a circunstância de ser a alíquota igual a zero não significa a ausência do fato gerador, enquanto acontecimento fático capaz de constituir a relação jurídico-tributária, mas sim a falta do elemento de determinação quantitativo do próprio dever tributário” (RE-109047/SP Relator Min. Octávio Gallotti, DJ data 26-09-86, pg 17721 ement vol.-01434-03 pg-00495, julgamento 29/08/86 – primeira turma)

¹⁸⁰ PEDROSA, Ivo Vasconcelos: “Tributação do valor agregado no Brasil – ICMS: federalismo e competitividade interregional”. *Estudos e Pesquisas*. Instituto de Administração Fazendária, n° 9. Recife: IAF, 1993, pp. 38-62, princ. 41.

¹⁸¹ Cf. GODOY, Arnaldo Moraes: “Notas sobre o direito tributário na Grécia Clássica” . *Revista de Informação Legislativa*, ano 36, n° 142, abr/jun. Brasília: Senado Federal, 1999, p. 5-7, em que pese a Grécia Clássica desconhecer os conceitos de obrigação tributária, de crédito tributário, de lançamento, de compensação, não distinguindo imposto, taxa e contribuição, as cidades-estado lançaram e cobraram as mais variadas exações, a exemplo de um imposto sobre importações e exportações de 2% *ad valorem*, à guisa de direitos portuários (*elliménion*).

Pela oneração dos produtos importados, o Imposto de Importação protege a produção nacional, servindo, também, como instrumento de política cambial. O Imposto de Exportação poderá prestar-se a inibir a exportação de determinado bem que provoque o desabastecimento do mercado interno, ou mesmo o encarecimento de tal produto para os consumidores nacionais.

São, também, exemplos de tributos com características preponderantemente extrafiscais o Imposto sobre Produtos Industrializados-IPi e o Imposto sobre Operações de Câmbio, Crédito e Seguros-IOF. De tal sorte que a Constituição Federal de 1988 excepcionou tais impostos da observância dos princípios da anterioridade e da legalidade, este último no que pertine a alteração de alíquotas, permitindo a União uma maior flexibilidade na gestão das políticas de comércio exterior e cambial. Nesse sentido, o disposto no § 1º do art. 150 da *Lex Legum*.

Do exposto, depreende-se que a extrafiscalidade é um fator finalístico atribuído aos tributos – em especial aos impostos – que vão além da mera arrecadação – fiscalidade – ou seja, das necessidades do Estado em buscar, na economia privada, os recursos para sua manutenção e seu progresso. Destarte, o tributo exerce o papel de instrumento de intervenção do Estado na Economia, além de exercer o papel de instrumento arrecadatório¹⁸².

Pari passu ao poder de tributar, vislumbra-se uma derivação do poder de polícia. No entanto, em que pese o poder de tributar absorver o poder de polícia no mister de regular a economia, induzindo comportamentos comissivos e omissivos, não resta descaracterizada a natureza tributária da exação. Por outros símbolos, a natureza tributária não é afastada pela existência de finalidade extrafiscal preponderante.

Há tributos que, em função de suas características, melhor se prestam para a introdução de expedientes extrafiscais, ao passo que outros se adequam mais ao aspecto da fiscalidade. Disso decorre que não é possível identificar um tributo que realize, apenas, a fiscalidade, ou tão só a extrafiscalidade, posto que os dois objetivos convivem harmônicos na mesma espécie impositiva, sendo, apenas, viável verificar que ora uma característica predomina sobre outra.

Aspecto relevante que deve ser apreciado quando do emprego de tributo com finalidade extrafiscal é a verificação da observância do princípio da proporcionalidade. Tal princípio deverá ser utilizado como princípio de interpretação, haja vista que a extrafiscalidade não é instrumento neutro – podendo provocar tensão entre princípios -, e o princípio da proporcionalidade é apropriado como instrumento de interpretação diante de conflitos de bens jurídicos de qualquer espécie.

¹⁸² BUSCHMANN, Marcus Vinicius: “A extrafiscalidade, o princípio da proporcionalidade e a ponderação de princípios no comércio exterior”. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 39. ano 9, jul/ago. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 9-21, p. 11.

Em sede de impostos sobre comércio exterior, uma alteração de alíquota, tornando a importação de determinado bem mais onerosa, não deve ser adotada de forma açodada de modo a surpreender e discriminar setores de atividades.

A majoração de alíquotas – aplicação do princípio da soberania nacional – deve ser ponderada com outros princípios constitucionais, como o da livre-iniciativa¹⁸³. Assim, a iniciativa de proteção à produção nacional, via majoração do imposto de importação, deve ser levada a efeito com foco no princípio da proporcionalidade, de sorte que o meio empregado, majoração de alíquota, deve ser adequado ao fim pretendido que, no exemplo estudado, será a proteção à indústria nacional, fim colimado pelo princípio da soberania nacional. Registre-se, pois, que quando da imposição de restrições a direitos deve-se indagar não apenas sobre a admissibilidade constitucional da restrição eventualmente fixada - reserva legal -, mas também sobre a compatibilidade das restrições estabelecidas com o princípio da proporcionalidade, inclusive em sede de adoção de práticas extrafiscais.

Nesse sentido, permanece atual – em que pese sob a égide de ordem constitucional pretérita - o entendimento do Ministro Orozimbo Nonato que em sede do RE nº 18.331, deixou assente, *verbis*:

"O poder de taxar não pode chegar à desmedida de destruir, uma vez que aquele somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem com a liberdade de trabalho, do comércio e da indústria e com o direito de propriedade. É um poder, cujo exercício não deve ir até o abuso, o excesso, o desvio, sendo aplicável, ainda aqui, a doutrina do *'détournement de pouvoir'*."

Não há que estranhar a invocação dessa doutrina ao propósito da inconstitucionalidade, quando os julgados têm proclamado que o conflito entre a norma comum e o preceito da Lei Maior pode se acender não somente considerando a letra do texto, como também, e principalmente, o espírito do dispositivo invocado".

Há que ser verificada a necessidade da medida adotada para a consecução do fim pretendido, ou seja, o aumento de alíquota deve ser o meio legítimo para o seu fim e de menor gravidade – menos danoso – aos interesses individuais. Ou seja, a proporcionalidade entre fim pretendido e meio utilizado há de estar presente para que a medida não afronte os mandamentos constitucionais, em especial o princípio da isonomia tributária, que não permite que de forma arbitrária alguns contribuintes sejam mais penalizados que outros.

¹⁸³ Cf. GRAU, Eros Roberto: *A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 221-222, o termo livre-iniciativa inserto no art. 170, *caput*, tem sido interpretado de forma restrita, posto muitos acreditarem que se esgota na liberdade econômica ou de iniciativa econômica, quando expressa desdobramento da liberdade.

5.3. Os benefícios fiscais e a observância do princípio da isonomia

As políticas de incentivos fiscais baseiam-se na premissa, de que a implantação de parques industriais, de empresas agropecuárias e polos de serviços, refletem-se na elevação do mercado de trabalho e de consumo e na formação de mão de obra especializada, tudo, visando a eliminar ou mitigar a miséria associada ao subemprego e ao desemprego e ainda absorver o incremento populacional.

O propósito, pelo menos o declarado, da criação e concessão dos benefícios fiscais é incentivar a geração de riquezas que possam beneficiar a população do País, bem como reduzir as desigualdades regionais. Nesse diapasão, uma utilização coerente de tais instrumentos, deve, necessariamente, ser instrumento para a concretização dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, consubstanciados nos incisos I a IV do art. 3º da Constituição Federal de 1988.

O objetivo de construir uma sociedade livre, justa e solidária (inciso I), deve ser entendido como o primado da igualdade associada à liberdade e não do igualitarismo, aquela conquistada pela evolução sócio-jurídico-econômica dos países democráticos, enquanto esse, imposto por governos autoritários. A igualdade não pode e não deve ser obtida pelo suprimento da liberdade, a primazia de um valor não deve ser alcançada pelo esmagamento de outro valor.

A garantia do desenvolvimento nacional (inciso II) não deve prescindir da participação da União, em se tratando de uma federação como é o caso do Brasil, na formulação da macro-política de desenvolvimento, não podendo ser tolerada a omissão da União em exercer seu papel constitucional e conseqüentemente coibir o “antropofagismo” tributário dos Estados.

A erradicação da pobreza e da marginalização, bem como a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III) é função de políticas nacionais e regionais de desenvolvimento. A bem da verdade, a concessão indiscriminada de benefícios fiscais pelos Estados, sem a observância de políticas nacionais e regionais, não vai além da apropriação privada dos recursos públicos.

Por fim, a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (inciso IV) constitui-se, indubitavelmente, numa ação para a concretização do princípio fundante da isonomia, concretização que não prescinde da execução de políticas tributárias que sejam compatíveis com o escopo desse inciso.

Não se deve olvidar que o paradigma desenvolvimentista vigente não é auto-sustentável, posto que os avanços materiais e tecnológicos da humanidade apresentam um rebatimento deletério no meio-ambiente, com o risco de que a iminente exaustão dos recursos naturais ponha em risco o desenvolvimento continuado da humanidade. Contudo, em decorrência dos graves problemas decorrentes da miséria existente, a

alternativa desenvolvimentista evidencia-se como forma de proporcionar condições dignas de vida para as populações. Para que haja erradicação da pobreza é preciso que haja riqueza a ser partilhada, zero dividido por qualquer número é igual a zero.

Registre-se, *hic et nunc*, que o mencionado artigo da Constituição não pode ser entendido como se tratasse com exclusividade da matéria, isto é, os fins do Estado se dessem tanto desse artigo como de diversos outros da *Lex Legum*.

Por outro lado, no Brasil, observa-se que o processo de desenvolvimento da economia capitalista esteve sempre centrada numa relação quase simbiótica entre o Estado e o setor privado. Destarte, ao contrário do que se poderia pensar, ou seja, a existência de um conflito, um antagonismo estrutural entre o poder estatal e a iniciativa privada, ocorre uma complementariedade entre ambos¹⁸⁴, gerando, pelo menos em relação ao grande capital - o grande beneficiário dos incentivos fiscais -, uma distorção nos princípios informadores da ordem constitucional tributária. Porém, deve-se registrar que o caminho simplista da socialização da riqueza não constitui meio de resolver problemas sociais, haja vista que os países que seguiram tal caminho não lograram êxito no atendimento das carências de seus nacionais.

A livre iniciativa constitui, até o presente estágio da evolução do homem, o meio mais eficaz de absorver e desenvolver tecnologias e de aproveitar a criatividade humana para a geração de riquezas. Ao Estado cabe o papel de agente regulador, de garantidor das condições básicas de segurança ensejada pela plena observância do ordenamento jurídico, assim dos valores que o transcendam.

Ressalte-se, que a estrutura tributária de um país constitui-se num importante instrumento da ação do Estado, refletindo, por conseguinte, a sua missão, os seus objetivos, enfim, o seu papel. Destarte, é nesse contexto que se deve distinguir os benefícios fiscais que visam observar a capacidade contributiva dos contribuintes – a exemplo das deduções do Imposto de Renda -, daqueles que são instrumentos de política econômica, via política tributária.

¹⁸⁴ OLIVEIRA, Eli Alves de: “A progressividade na tributação estadual: limites e possibilidades”. *Estudos e Pesquisas*, nº 9. Recife: Instituto de Administração Fazendária – IAF, 1993, p. 28-37, p. 29.

5.4. Impostos sobre valor agregado e a alocação de investimentos privados

Tomando por base um imposto sobre consumo, do tipo valor agregado como o ICMS, e a partir da experiência do Estado de Pernambuco, por intermédio da Secretaria da Fazenda, verifica-se que a posição cautelosa e restritiva da maioria de seus técnicos, no que se refere à concessão de incentivos fiscais, tem-se revelada atual e acertada. Paradoxalmente, tal postura conservadora pode ser considerada atual tendo em vista o novo modelo de Estado não-intervencionista, garantidor do funcionamento regular da economia de mercado e praticante de uma política de privatizações de setores produtivos.

Ressalte-se que a posição adotada pelos técnicos da Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco encontra substrato nos dados empíricos a seguir relacionados¹⁸⁵:

a) o desenvolvimento industrial ocorrido em Pernambuco, a partir de 1960, tem seus principais determinantes em um processo nacional, historicamente definido, e colocado no contexto de uma conjuntura específica;

b) os mecanismos de incentivos à indústria com base no ICM/ICMS, mostrou-se pouco eficiente como elemento de atração de novos empreendimentos industriais, sobretudo quando comparados ao FINOR;

c) a política de incentivos fiscais estaduais tende a favorecer fundamentalmente a grande empresa oligopólica, nacional ou estrangeira;

d) incentivos fiscais representam sempre um subsídio do Estado às empresas. Se esse subsídio for repassado ao preço, o que dificilmente ocorre, o consumidor será o beneficiário do processo, se ocorrer o mais provável, o não-repasse aos preços, o subsídio será apropriado pela empresa;

e) constata-se uma defasagem entre a concepção contida na legislação dos incentivos fiscais e as propostas mais recentes de industrialização regional e estadual, que apontam para pólos e projetos capital-intensivos competitivos;

f) toda e qualquer política de incentivos fiscais pressupõe uma renúncia de receita, que tem repercussão nos investimentos sociais a cargo do Estado, em especial quando há a pressão para a concessão de incentivos não mais para atrair empreendimentos, mas para conseguir manter os já existentes no Estado;

g) a referência bem sem similar indica a aplicação do modelo ultrapassado de substituição de importações ao espaço econômico estadual. A adoção dessa política

¹⁸⁵ OLIVEIRA, Eli Alves de: “Incentivos fiscais estaduais: algumas considerações sobre a sua oportunidade e efetividade como instrumento de política industrial”. *Estudos e Pesquisas*, nº 2. Recife: Instituto de Administração Fazendária – IAF, 1991, p. 36-43, p. 38-39.

pode acarretar uma excessiva diferenciação da linha de produção das empresas, comprometendo, inclusive, os ganhos de escala e especialização possibilitada¹⁸⁶.

Diante desse quadro, verifica-se que a concessão indiscriminada de incentivos fiscais viola os mandamentos constitucionais nos aspectos formal e material. No aspecto formal, a exemplo do que ocorre com a concessão dos incentivos à revelia do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, em desobediência aos termos estabelecidos na alínea “g” do inciso XII do artigo 155 da Constituição Federal de 1988, assim como na Lei Complementar n° 24; e no aspecto material, quando viola os princípios constitucionais, em especial o da isonomia.

¹⁸⁶ ARAÚJO, Tânia Barcelar de: *Ensaio sobre o desenvolvimento brasileiro. Heranças e urgências*. Rio de Janeiro: Revan: Fase, 2000, *passim*.

Capítulo 6: Considerações finais

Buscou-se, ao longo deste trabalho, a contextualização do princípio da isonomia ou da igualdade jurídica numa perspectiva histórico-filosófica, com a abordagem do direito natural e suas eventuais acepções em virtude de coordenadas espaço-temporais ou de diferentes concepções do que vem a ser a natureza. Abordaram-se, também, as declarações de direitos sob a perspectiva de visão da universalidade dos direitos fundamentais, com realce ao direito à isonomia de tratamento e de oportunidades, mediante a condenação às discriminações infundadas.

Nesse passo, restou evidenciada a isonomia como uma questão que, embora recebendo diferentes tratamentos – ou abordagens - ao longo dos tempos, é tema recorrente a todos aqueles que buscam o ideal de justiça na *praxis* do direito e conseqüentemente no convívio social.

Ao enfatizar o enfraquecimento da dicotomia jusnaturalismo *versus* juspositivismo no seu aspecto operacional, procurou-se apenas realçar que, com a positivação de diversos postulados do direito natural, operacionalmente, a dicotomia ficou enfraquecida posto não ser necessário recorrer ao direito natural para legitimar uma série de posturas, haja vista a mencionada positivação, quer na forma de normas-princípios quer na forma de normas-regras. No entanto, não foi defendida a negação do direito natural. Tal posição é justificada considerando o fato de que, mesmo cientes de que o direito natural apresenta conteúdos variáveis conforme propugnado por Rudolf Stammeler, o positivismo jurídico, ou mesmo quaisquer das atuais correntes científicas, até as não-jurídicas, não são idôneas – no sentido de consistentes ou capazes – para refutar a possibilidade de um direito natural verdadeiramente universal e que a semelhanças das leis “descobertas” pelas ciências naturais possam transpor a barreira do ser e do dever ser, ou seja, em que a causalidade normativa do direito possa vir a ser respaldada por uma causalidade não-normativa¹⁸⁷.

¹⁸⁷ Cf. VILANOVA, Lourival: *Causalidade e relação no direito*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000, p. 61, não deve ser confundida a causalidade física e a causalidade normativa. “Por causalidade física entendemos a causalidade não-normativa, seja a causalidade natural, seja causalidade sociológica. Esta compreendendo as relações que efetivamente se dão na realidade social, não as relações que se devem dar. A causalidade natural pode ser componente do suporte fático. Assim, para que a sanção penal *deva ser* aplicada, o sistema jurídico requer que o sujeito A seja a causa do dano. Que a sua conduta corresponda ao pressuposto fático, à hipótese, em que se delineia o antijurídico típico. Que sua conduta seja causa imediata do resultado, que sem a conduta do sujeito A, o dano patrimonial ou pessoal, alcançando o direito subjetivo de B, não se verificaria”.

A abordagem do jusnaturalismo e do juspositivismo como tipos ideais teve por desiderato evidenciar as generalizações que estão subjacentes a tais conceitos. Sob o rótulo de jusnaturalistas, diferentes doutrinas e autores podem ser agrupados, considerando-se alguns aspectos de identidade e desprezando-se outros por discrepantes entre os elementos do conjunto analisado, assim como no âmbito do juspositivismo, semelhante procedimento é realizado. Nesse sentido foi trazido à colação o trabalho de João Maurício Leitão Adeodato¹⁸⁸, em que é abordado o abismo gnoseológico a ser enfrentado, em especial, pelo estudioso do direito, considerando que “todo individual é, em certo sentido, irracional para o ser humano, pois a individualidade que é uma das características do mundo real, não se adapta ao aparato cognoscitivo do ser humano, que não consegue proceder sem generalizações”. Assim, a necessidade dos tipos ideais enquanto generalizações úteis ao entendimento do direito.

Constatou-se que a igualdade não é um estado, porém uma relação entre indivíduos, considerando-se um ou alguns aspectos. Ou seja, é possível afirmar-se que a igualdade é um termo axiologicamente neutro, podendo ser preenchido com diversos conteúdos. Nesse passo, o que confere um valor a essa relação é o estabelecimento de um parâmetro considerado justo.

Foi justamente no que pertine ao estabelecimento de um parâmetro, que as considerações relativas ao devido processo legal e conseqüentemente ao princípio da proporcionalidade foram inseridas no contexto das reflexões sobre a isonomia.

Os instrumentos ou técnicas da seletividade, da progressividade e proporcionalidade, que aparentemente afrontam a igualdade tributária, foram revelados como instrumentos hábeis para mitigar a regressividade dos tributos indiretos, buscando o respeito à capacidade contributiva. A seu turno, o mínimo existencial ou vital, que também pode ser alcançado por meio da capacidade contributiva, antecede qualquer consideração sobre a existência dessa capacidade.

Sem sobra de dúvida, o mínimo existencial é corolário de um dos fundamentos do Estado brasileiro: a dignidade da pessoa humana. Os impostos diretos colocam em risco essa proteção, quando incidem indiscriminadamente sobre produtos integrantes do rol necessário à subsistência. A consciência dessa realidade impõe ao estudioso do direito o dever de alertar o legislador e o gestor tributário sobre a necessidade do respeito aos preceitos constitucionais da isonomia e seus consentâneos como a capacidade contributiva, a dignidade da pessoa humana e a segurança jurídica.

Quanto aos benefícios fiscais, vislumbra-se a necessidade de ações positivas do legislador para a preservação de alguns preceitos constitucionais, a exemplo dos direitos sociais. Nesse diapasão, não afrontam a Constituição os incentivos destinados a garantir direitos sociais, como a educação, a saúde, o trabalho, o lazer, a segurança, a proteção à maternidade e à infância. Tal é o exemplo das isenções do

¹⁸⁸ ADEODATO, João Maurício Leitão: “Pressupostos e diferenças de um direito dogmaticamente organizado”. *Studia Iuridica* n° 48 (*Colloquia* n° 6), *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*. Coimbra: Coimbra Editora, p. 155-173.

Imposto sobre a Renda, concedidas a portadores de algumas doenças crônicas – AIDS, cardiopatias graves, neoplasias malignas, entre outras – ou a quem realiza doações a alguns programas reconhecidos pela legislação desse tributo.

Na perspectiva de que as isenções não devem configurar-se em privilégios de alguns em detrimento do bem comum, por meio da observância da isonomia tributária, teve lugar a análise dos benefícios fiscais concedidos no bojo da denominada “guerra fiscal”, concluindo-se por sua impropriedade como instrumento de política pública de atração de investimentos e de mitigação das desigualdades regionais.

Mister se faz atentar para os conteúdos negativo e positivo do princípio da isonomia. Aquele, implica na vedação à arbitrariedade, enquanto este determina que seja dado tratamento desigual a situações desiguais.

Considerando a hierarquia constitucional do princípio da isonomia tributária, revela-se a sua indisponibilidade para o legislador ordinário. Assim sendo, é inadmissível a forma negligente como esse importante princípio é considerado no âmbito da legislação ordinária pelos legisladores federais, estaduais e municipais, em sede tributária. Ressalta-se a legislação ordinária haja vista que a Constituição confere competência tributária aos entes da Federação, porém, regra geral, os tributos são instituídos por lei ordinária.

A isonomia é um dos pilares do sistema tributário nacional. Ela implica a vedação de discriminação e graduação dos tributos segundo a capacidade contributiva dos contribuintes. Assim sendo, a capacidade contributiva é um elemento de discrimen em matéria de igualdade tributária material.

As isenções implicam discriminação dos contribuintes – pessoas físicas e jurídicas - que pagam regularmente os seus tributos. No entanto, a isenção é admitida enquanto fruto da ponderação de outros valores constitucionais, afetados pela incidência tributária ou que dela se utilizam como instrumento. Diante do exposto, fica claro que a isenção, para ser constitucional, além de ter fundamento na proteção de um valor econômico ou social consagrado na própria Constituição, deve ser razoável e proporcional, além de guardar pertinência lógica entre o seu fundamento e os elementos que atinge na obrigação tributária.

Bibliografia

1. Artigos

ADEODATO, João Maurício Leitão: “Ética, jusnaturalismo e positivismo no direito”. *Anuário dos Cursos de Pós-Graduação em Direito*, n. 7. Recife: Universitária (UFPE), 1995, p. 199-216.

_____: “O sério e o jocoso em Jhering uma visão retórica da ciência jurídica” in João Maurício Leitão Adeodato (org.): *Jhering e o direito no Brasil*. Recife: Editora Universitária (UFPE), 1996, p. 83-109.

_____: “Pressupostos e diferenças de um direito dogmaticamente organizado”. *Studia Iuridica* n° 48 (*Colloquia* n° 6), *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*. Coimbra: Coimbra Editora, p. 155-173.

AYALA, Patryck de Araújo: “O direito internacional dos direitos humanos e o direito a ter direitos sob uma perspectiva de gênero”. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, ano 9, jul/set, n. 36. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001, p. 7-34.

BORGES, José Souto Maior: “O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 22, jul. São Paulo: Dialética, 1996, p. 24-29.

_____: “Princípio da isonomia e sua significação na Constituição de 1988”. *Revista de Direito Público*, ano 23, jan/mar, n. 93. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1990, p. 34-40.

BUSCHMANN, Marcus Vinicius. “A extrafiscalidade, o princípio da proporcionalidade e a ponderação de princípios no comércio exterior”. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 39. ano 9, jul/ago. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001, p. 9-21.

CALLIOLI, Eugênio: “A igualdade jurídica entre o homem e a mulher: uma manifestação do direito como justo”. *Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial*, n° 49, jul/set. São Paulo, 1989, p. 24-35.

CARVALHO, Paulo de Barros: “O princípio da anterioridade em matéria tributária”. *Revista de Direito Tributário*, n. 63. São Paulo: Malheiros.

COSTA E SILVA, Gustavo Just da: “Jusnaturalismo e conhecimento jurídico”. *Revista da Escola Superior da Magistratura do Estado de Pernambuco*, ano 1, v. 2, n. 3 (mar.). Recife: ESMAPE, 1997, p. 149-176.

- GODOY, Arnaldo Moraes: “Notas sobre o direito tributário na Grécia Clássica”. *Revista de Informação Legislativa*, ano 36, nº 142, abr/jun. Brasília: Senado Federal, 1999, p. 5-7.
- MBAYA, Etienne-Richard: ‘La Constitution eu égard aux droits de l’homme des troisième et quatrième générations’ in DINIZ, José Janguê Bezerra (org.): *Direito Constitucional*. Brasília: Consulex, 1998, p. 301-333.
- MENDES, Gilmar Ferreira: “A proporcionalidade na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal”. *Repertório IOB de Jurisprudência*. São Paulo: IOB – Informações Objetivas Publicações Jurídicas Ltda., nº 23, 1ª quinzena de dez. 1994, verbete nº 1/8175, p. 475-469.
- _____: “Os direitos fundamentais e seus múltiplos significados na ordem constitucional”. *Revista Jurídica Virtual*, nº 14, jul. Brasília: Presidência da República – Subchefia para Assuntos Jurídicos, 2000, p. 1-9.
- MODESTO, Paulo: “Notas para um debate sobre o princípio da eficiência”. *Revista Jurídica Virtual*, nº 18, out. Brasília: Presidência da República – Subchefia para Assuntos Jurídicos, 2000, p. 1-8.
- OLIVEIRA, Cybele: “Devido processo legal”. *Boletim de Direito Administrativo – BDA*, ano XVIII, n. 7. São Paulo: NDJ, 2001, p. 510-519.
- OLIVEIRA, Eli Alves de: “A progressividade na tributação estadual: limites e possibilidades”. *Estudos e Pesquisas*, nº 9. Recife: Instituto de Administração Fazendária – IAF, 1993, p. 28-37.
- _____: “Incentivos fiscais estaduais: algumas considerações sobre a sua oportunidade e efetividade como instrumento de política industrial”. *Estudos e Pesquisas*, nº 2. Recife: Instituto de Administração Fazendária – IAF, 1991, p. 36-43.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz: “Princípios constitucionais tributários”. *Cadernos de Pesquisas Tributárias*, n 18. São Paulo: Resenha Tributária, 1993, p. 387-402.
- PEDROSA, Ivo Vasconcelos: “Tributação do valor agregado no Brasil – ICMS: federalismo e competitividade interregional”. *Estudos e Pesquisas*. Instituto de Administração Fazendária, nº 9. Recife: IAF, 1993, p. 38-62.
- SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga: “Natureza jurídica da alíquota zero. Normas modificativas. Seletividade. Progressividade”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 55, abr. São Paulo: Dialética, 2000, p. 18-30.

SILVA, Valclir Natalino da: “Justiça tributária e segurança jurídica”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 40, jan. São Paulo: Dialética, 1999, p. 70-82.

TABOARDA, Maren Guimarães: “O princípio da igualdade em perspectiva histórica: conteúdo, alcance e direções”. *Revista de Direito Administrativo*, n. 211, jan/mar. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 241-269.

VARSAÑO, Ricardo: “A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde”. *Texto para discussão*, nº 500, jul. Rio de Janeiro: IPEA, 1997, p 1-13.

_____: "A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. *Texto para discussão*, nº 405, jan. Rio de Janeiro: IPEA, 1996, p. 1-34.

ZILVETI, Fernando Aurélio: “Capacidade contributiva e mínimo existencial” in Luís Edvaldo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (org.): *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 36-47.

2. Livros

ADEODATO, João Maurício Leitão: *O problema da legitimidade - no rastro do pensamento de Hannah Arendt*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1989.

ALEXY, Robert: *Teoría de los derechos fundamentales*, trad. Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.

ARAÚJO, Tânia Barcelar de: *Ensaio sobre o desenvolvimento brasileiro. Heranças e urgências*. Rio de Janeiro: Revan: Fase, 2000.

ARISTÓTELES: *Metafísica*, livro V, cap. 4, trad, Mário da Gama Kury. Brasília: UnB, 2000.

ATALIBA, Geraldo: *República e Constituição*. São Paulo: Malheiros, 1998.

BALEEIRO, Aliomar: *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____: *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, atualizado por Misabel A. M. Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____: *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BARROS, Suzana de Toledo: *O princípio da proporcionalidade no direito constitucional brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1995.

- BARROSO, Luís Roberto: *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. São Paulo: Saraiva, 1996.
- _____: *Temas de direito constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra: *Comentários à Constituição do Brasil*, v. 2. São Paulo: Saraiva, 1989.
- BOBBIO, Norberto: *Direita e esquerda*, trad. Marco Aurélio Nogueira. São Paulo: Editora Universidade Estadual Paulista, 1995.
- _____: *Igualdade e liberdade*, trad. Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Ediouro, 1997.
- _____: *Locke e o Direito Natural*, trad. Janete Melasso Garcia. Brasília: UnB, 1997.
- BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco: *Dicionário de política*, trad. de Carmen C. Varrialle *et alli* – 5ª ed. – Brasília: Universidade de Brasília: São Paulo: Imprensa Oficial do Estado, 2000.
- BONAVIDES, Paulo: *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Malheiros, 1999.
- BORGES, José Souto Maior: *Teoria geral das isenções tributárias*. São Paulo: Malheiros: 1980.
- BRITO, António José: *Introdução à filosofia do direito*. Porto: Rés, 1995.
- BUENO, Francisco da Silveira: *Grande dicionário etimológico-prosódico da língua portuguesa*. São Paulo: Brasílica, 1974.
- BUJANDA, Fernando Sainz de: *Leciones de derecho financeiro*. Madrid: Universidade Complutense, 1993.
- CAMPOS, Francisco: *Direito constitucional*, vol. 2. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1956.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes: *Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*. Coimbra: Coimbra Ed., 1994.
- _____: *Direito constitucional e teoria da constituição*. Coimbra: Almedina, 1998.

- CARRAZZA, Roque Antonio: *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 1998.
- _____: *Curso de direito constitucional tributário* - 6ª ed. – São Paulo: Malheiros, 1994.
- CARRIÓ, Genaro: *Notas sobre derecho y lenguaje*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1986.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro: *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- _____: *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário* - 8ª - Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- COLLINGWOOD, R.G.: *Ciência e filosofia: a idéia de natureza*, trad. Frederico Montenegro. Lisboa: Presença, 1986.
- COMPARATO, Fábio Konder: *A afirmação histórica dos direitos humanos*. São Paulo: Saraiva, 2000.
- CONCEIÇÃO, Márcia Dominguez Nigro: *Conceitos indeterminados na Constituição: requisitos da relevância e urgência (art. 62 da C. F.)*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999.
- CONTI, José Maurício: *Princípios da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996.
- COSTA, Regina Helena: *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993.
- CRETELLA JÚNIOR, José: *Filosofia do direito administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- DALLARI, Dalmo de Abreu: *Elementos de teoria geral do estado*. São Paulo: Saraiva, 1982.
- DANTAS, F. C. San Tiago: *Problemas de direito positivo: estudos e pareceres*. Rio de Janeiro: Forense, 1953.
- DANTAS, Ivo: *Princípios constitucionais e interpretação constitucional*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 1995.
- DWORKIN, Ronald: *Taking rights seriously*. New York: Harvard University Press, 1978.

- ENTERRÍA, Eduardo García de; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón: *Curso de derecho administrativo*, v. II. Madrid: Civitas, 1999.
- FERRAZ Jr., Tércio Sampaio: *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. São Paulo: Atlas, 1994.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves: *A democracia possível*. Saraiva: São Paulo, 1979.
- FIGUEIREDO, Lúcia Valle: *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 1994.
- Gil, Antônio Hernandez: *La Constitución y su entorno – obras completas*, tomo 7. Madrid: Espasa-Calpe, 1988.
- GOLDSCHIMIDT, Victor: *Les reinversements du concept d'égalité des anciens aux modernes. L'interprétation dans le Droit. Archives de Philosophie du Droit*. Paris, 1979.
- GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica*. São Paulo: Malheiros, 1997.
- GRINOVER, Ada Pellegrini: *Os princípios constitucionais e o Código de Processo Civil*. São Paulo: José Bushatsky, 1975.
- HESSE, Konrad: *Escritos de derecho constitucional*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1992.
- JEAMMAND, Antoine: “Les principes dans le droit français du travail” in *Droit Social*, ns. 9-10, set-out, 1982.
- JOLIVET, Régis: *Curso de filosofia*, trad. Eduardo Prado de Mendonça – 19ª ed. – Rio de Janeiro: Agir, 1995.
- KELSEN, Hans: *O problema da justiça*, trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1993.
- KUHN, S. Thomas: *A estrutura das revoluções científicas*, trad. Beatriz Vianna Boeira e Nelson Boeira. São Paulo: Perspectivas, 1996.
- LALANDE, André: *Vocabulário técnico e crítico da filosofia*, trad. Fátima Sá Correia et alii – 2ª ed. – São Paulo: Martins Fontes, 1996.
- LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de derecho financiero español*. 18ª edição. Barcelona: MP.

- LINHARES, Juan Francisco: *Razonabilidad de las leyes*. Buenos Aires: Editorial Astrea, 1989.
- MAIA, Alexandre da: *Ontologia jurídica: o problema de sua fixação teórica com relação ao garantismo jurídico*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.
- MARX, Karl: “Para a crítica da economia política” in *Os Pensadores*, v.16. São Paulo: Nova Cultural, 1996, p.52.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de: *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2001.
- _____: *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. São Paulo: Malheiros, 1997.
- MERKEL, Adolfo: *Teoria general del derecho administrativo*. México: Nacional, 1980.
- MIRANDA, Jorge: *Manual de direito constitucional*. Tomo II. Coimbra: Coimbra, 1996.
- NABAIS, José Casalta: *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.
- NIETZSCHE, Friedrich W: *Além do bem e do mal. Prelúdio de uma filosofia do futuro*, trad. Armando Amado Júnior. São Paulo: WVC, 2001.
- NOGUEIRA, Alberto. *Os limites da legalidade tributária no estado democrático de direito. Fisco x contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.
- OÑATE, Flávio Lopes de: *La certeza del diritto*. Roma: Gismondi, 1942.
- PEREIRA, Caio Mário da Silva: *Instituições de direito civil*, v. 1. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- RÁO, Vicente: *O Direito e a vida dos direitos*, v. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.
- REALE, Miguel: *Filosofia do direito*. São Paulo: Saraiva, 1994.
- ROCHA, Cármen Lúcia Antunes: *O princípio constitucional da igualdade*. Belo Horizonte: Lê, 1990.

- _____: *Princípios constitucionais da administração pública*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.
- RODRÍGUEZ, Lêda Boechat: *A Corte Suprema e o direito constitucional americano*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1992.
- ROSS, Alf: *Critica del diritto e analisi del linguaggio*. Bologna: Il Mulino, 1982.
- ROUSSEAU, Jean-Jacques: *Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens*, trad. Maria Ermantina Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 1999.
- SALDANHA, Nelson: *Filosofia do Direito*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.
- _____: *Ordem e hermenêutica: sobre as relações entre formas de organização e o pensamento interpretativo, principalmente no direito*. Rio de Janeiro: Renovar, 1992.
- _____: *Pela preservação do humano*. Recife: FUNDARPE, 1993.
- SAMUELSON, Paul A.; NORDHAUS, William D., trad. Manuel F. C. Mira Godinho. *Economia*. Lisboa: McGraw-Hill, 1990.
- SELIGMAN, Edwin R. A.: *The income tax history: teory and practice of income taxation*. New York: Augustus M. Kelley, 1970.
- SILVA, José Afonso da: *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: Malheiros, 1994.
- SÓFOCLES: *Antígona*, trad. Maria Helena da Rocha Pereira. Brasília: UnB, 1997.
- STERN, Klaus: *Derecho del estado de la Republica Federal da Alemana*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1987.
- SUTHERLAND, Arthur: *De la Magna Carta a la Constitución Norte Americana*. Buenos Aires: Tipográfica Editora Argentina, 1972.
- TEIXEIRA, António Braz: *Sentido e valor do direito*. Lisboa: Imprensa Nacional - Casa da Moeda, 1990.
- TELLES JÚNIOR, Goffredo. *Iniciação na ciência do direito*. São Paulo: Saraiva, 2001.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário. Vol. III, Os Direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

UCKMAR, Victor: *Princípios comuns de direito constitucional tributário*, trad. Marco Aurélio Greco – 2ª ed. – São Paulo: Malheiros, 1999.

VECCHIO, Giorgio Del: *Lições de filosofia do direito*. Coimbra: Armênio Amado, 1979.

VILANOVA, Lourival: *Causalidade e relação no direito*. São Paulo: Ed.Revista dos Tribunais, 2000.

WARAT, Luiz Alberto: *Introdução geral do direito, v. I – interpretação da lei: temas para uma reformulação*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor: 1994.

WELZEL, Hans: *Diritto naturale e giustizia materiale*. Milano: Giuffrè, 1965.

3. Jurisprudência

Ação Direta de Inconstitucionalidade 1293-2-DF, proposta contra o Decreto Presidencial nº 1.427, de 25 de março de 1995.

Mandado de Injunção nº 58 – DF, Rel. Ministro Celso de Mello, RTJ 134:1025.

Recurso Extraordinário.(Origem RE-109047/SP) Relator Min. Octávio Gallotti, DJ data 26-09-86, pg 17721 ement vol.-01434-03 pg-00495, julgamento 29/08/86 – primeira turma.

4. Legislação

BRASIL. Lei complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, “Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do Imposto sobre operações relativas a Circulação de Mercadorias e da outras providências”, DOU, Seção I, de 9 de janeiro de 1975.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 5 de outubro de 1988 (atualizada até a Emenda Constitucional nº 32/2001). Brasília: Senado federal, 2001.

