

Fernando Facury Scaff

COORDENADOR

Ordem Econômica e Social

ESTUDOS EM HOMENAGEM
A
ARY BRANDÃO DE OLIVEIRA



Programa de Pós-Graduação em
Direito da Universidade Federal do Pará

LTR[®]

O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E EXTRAFISCALIDADE: UMA CONCILIAÇÃO POSSÍVEL E NECESSÁRIA

Helenilson Cunha Pontes*

1. POSIÇÃO DA QUESTÃO

É notória, hodiernamente, a utilização do poder impositivo tributário buscando finalidades outras que não a mera arrecadação de receitas para custear despesas públicas. Tal atividade estatal é admitida, senão expressamente, pelo menos implicitamente, pelo ordenamento constitucional brasileiro. Tal fenômeno é comumente denominado de extrafiscalidade. Ao lado desta "autorização", a ordem constitucional brasileira consagra expressamente, pelo menos no que tange aos impostos, o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º) como objetivo a ser buscado pelo legislador tributário.¹

Tais comandos constitucionais são, ainda que relativamente, incompatíveis entre si? Constitui a extrafiscalidade uma exceção ao princípio da capacidade contributiva, inserida, portanto, na ressalva constitucional do "sempre que possível" (art. 145, § 1º)?² Está o exercício da tributação extrafiscal fora do alcance normativo do princípio da capacidade contributiva?

* Doutorando em Direito pela Universidade de São Paulo, Ex-Procurador da Fazenda Nacional.

¹ Dispõe o art. 145, § 1º da Constituição Federal brasileira: "Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte."

² Neste sentido, José Maurício Conti, "Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade", Dialética, São Paulo, 1996, pág. 48.

Diante dessas intrigantes questões, o presente trabalho objetiva demonstrar a possível e necessária harmonia entre o exercício da tributação extrafiscal e o princípio da capacidade contributiva. Vale dizer, a imposição tributária com objetivos extrafiscais, possível em *potência*, tem, *em ato*, sua validade constitucional condicionada à observância do princípio da capacidade contributiva, diretriz constitucional vinculante para o legislador ordinário.

2. PRINCÍPIOS E REGRAS

A doutrina e a jurisprudência pátrias reconhecem o caráter de princípio jurídico-constitucional à capacidade contributiva. Concebendo a norma jurídica como gênero de que são espécies os princípios e as regras, tem-se que a capacidade contributiva não é mera regra jurídica, mas verdadeiro princípio apto a ser concretizado mediante um processo de interpretação e aplicação deste comando constitucional.

São vários os critérios elaborados a fim de distinguir os princípios das regras: segundo o grau de abstração, segundo o grau de determinabilidade na aplicação do caso concreto, segundo o caráter de fundamentalidade no sistema das fontes do Direito, segundo a proximidade da idéia de direito e tomando-se em consideração a natureza normogenética.³

Os princípios são normas jurídicas *qualitativamente* distintas das regras; possuem caráter multifuncional, ora funcionam como supedâneo das regras, ora são aplicados diretamente permitindo a evolução e a adequação do sistema jurídico-positivo à realidade emergente. Sob o ângulo do conteúdo, os princípios caracterizam-se pela acentuada carga axiológica e teleológica que possuem.

É indubitável a importância dos princípios no sistema jurídico pois permitem ao sistema *respirar* — através da sua “textura aberta”, *legitimar* — uma vez que consagram os valores fundamentais de uma determinada ordem jurídica; *enraizar* — mediante a referência sociológica dos princípios a valores, programas, funções e pessoas; e *caminhar* — através de instrumentos processuais e procedimentos adequados, possibilitadores da concretização, densificação e realização prática das mensagens normativas da Constituição.⁴

Robert Alexy afirma que a diferença entre princípios e regras é sobretudo qualitativa (*qualitative Unterscheidung*). Segundo este au-

³ J.J.Gomes Canotilho. “Direito Constitucional”, Almedina, Coimbra, págs. 166-167.

⁴ Canotilho, ob. cit., pág. 170.

tor, os princípios são normas jurídicas que ordenam que algo deva ser realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e reais existentes. Logo, os princípios são “ordens de otimização” (*Optimierungsgebot*) caracterizados pelo fato de poderem ser cumpridos em diferentes graus e a medida do seu cumprimento depender das possibilidades fáticas e jurídicas existentes.⁵

As regras jurídicas, por outro lado, são normas cuja aplicação se desenvolve segundo uma lógica do tudo ou nada, na medida em que podem ser cumpridas ou não: *tertium non datur*. Se uma regra é válida, há de ser cumprida ou não; não existe possibilidade de graduar o nível de aplicação de uma regra.

Segundo R. Alexy, a colisão entre regras e princípios, entre si, melhor demonstra as diferenças entre as duas espécies de normas jurídicas. A oposição entre regras é um conflito (*Regelkonflikt*), enquanto a oposição entre princípios é uma mera colisão (*Prinzipienkollisionen*); as regras conflitam, os princípios colidem.

Duas regras jurídicas em oposição, diante de um caso concreto, consubstanciam um conflito de regras. Os conflitos entre regras jurídicas resumem-se a uma questão de validade, isto é, quando, para uma mesma situação de fato, duas regras aparecerem para o intérprete como igualmente aptas à regulação do caso, a escolha de uma levará necessariamente à declaração de invalidez da outra, mediante a resolução do conflito através de outras regras de interpretação tais como *lex posterior derogat legi priori* ou *lex specialis derogat legi generali*. O fundamental é que o conflito entre regras reduz-se a uma questão de validade.⁶

A oposição entre princípios, por outro lado, consiste em uma colisão (e não conflito) de princípios. As colisões entre princípios jurídicos desenvolvem-se segundo uma *técnica de conciliação ou composição*, onde um dos princípios deve ceder diante do outro, sem que, com isso, o princípio que teve a sua carga normativa reduzida tenha que perder a sua validade. A precedência de um princípio em relação a outro deve ser aferida sempre diante das circunstâncias do caso concreto e do respectivo peso que cada um dos princípios assume diante dessas circunstâncias. A dimensão de peso inerente aos princípios jurídicos permite que as colisões entre eles resolvam-se segundo uma ponderação dos pesos dos princípios colidentes, sem que o princípio com menor peso perca a sua dimensão de validade.

⁵ “Theorie der Grundrechte”, Suhrkamp, Frankfurt am Main, pág. 73.

⁶ R. Alexy, ob. cit., pág. 78.

Conclui-se, portanto, que os princípios convivem em colisão (coexistem), enquanto que as regras entre si podem conflitar, tendo como consequência a exclusão, por invalidade, de uma das regras conflitantes; os princípios, por consubstanciarem “ordens de otimização” têm uma dimensão de peso ou importância de modo a serem suscetíveis de concretização em graus; as regras, por outro, são aplicáveis ou não, não admitem graduação na sua aplicação.

3. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: “DIRITTO DI CARTA”?

A indeterminação semântica do conteúdo normativo do princípio da capacidade contributiva contribui para uma relativa perda de efetividade do mesmo, a tornar necessária uma concepção — e não um conceito — minimamente clara do seu conteúdo. A construção de tal concepção é ainda uma exigência da crença no princípio da capacidade contributiva como “*vero diritto*” e não como mero “*diritto di carta*”.⁷

No Brasil, a atividade de imposição tributária, como de resto todas as demais atividades estatais, deve ser dirigida para o atingimento dos objetivos fundamentais elencados no art. 3º da Constituição Federal. Tal dispositivo prescreve os princípios jurídicos que, pela alta carga axiológica que albergam, devem nortear o processo interpretativo das demais regras e princípios constitucionais. Neste sentido, o princípio da capacidade contributiva constitui um importante instrumento constitucional para o atingimento do objetivo de construção de uma sociedade livre, justa e solidária, dever fundamental imposto à República Federativa do Brasil (art. 3º, I). A justiça e a solidariedade são notas características fundamentais para a compreensão do princípio da capacidade contributiva.

Com efeito, o princípio da capacidade contributiva representa, no sistema constitucional tributário nacional, a afirmação dos valores solidariedade e justiça sociais que constituem objetivos fundamentais da República brasileira. A tributação deve também ser um

⁷ Segundo *Riccardo Guastini*, os direitos (pretensões com bases normativas de alguém em relação a outrem) sob o ângulo da correspondente justiciabilidade podem ser classificados como verdadeiros direitos (“*veri diritti*”) ou meros direitos fictícios (“*diritti di carta*”). Segundo este autor, “*veri diritti*” são aqueles direitos que preenchem conjuntamente a três condições: a) são suscetíveis de tutela jurisdicional; b) podem ser exercitados ou reivindicados nos confrontos intersubjetivos; e c) seu conteúdo é constituído de um dever de conduta minimamente determinado. Os “*diritti di carta*”, por outro lado, são os direitos fictícios, os direitos que não preenchem as três condições referidas e que tornam justificável a pretensão protegida pelo ordenamento jurídico. (“*Diritti*” in “*Análise e Diritto*”, 1994, G. Giappichelli, pág. 168).

instrumento de busca de construção de uma sociedade justa e solidária, e o princípio da capacidade contributiva constitui importante instrumento no alcance deste desiderato. Parece-nos que, não obstante inexistir na ordem constitucional brasileira dispositivo semelhante ao art. 53, § 1º da Constituição italiana,⁸ o fundamento do princípio da capacidade contributiva possa ser encontrado no objetivo-dever de construção de uma sociedade livre, justa e solidária prescrito pelo art. 3º do Texto Constitucional.

A busca de uma sociedade justa e solidária enquanto fundamento do poder impositivo tributário permite visualizar a imposição tributária não apenas do ponto de vista do Estado, como exercício de um poder constitucionalmente atribuído, sem qualquer conotação axiológica, mas também do ponto de vista dos sujeitos passivos, como dever de todos de concorrer para o financiamento das despesas públicas na medida de sua capacidade contributiva.⁹

O dever de solidariedade prescrito pelo art. 3º do Texto Constitucional compete à República Federativa do Brasil. Não por acaso o legislador constituinte atribuiu à República e não ao Estado brasileiro a busca dos objetivos ali elencados. A essência do regime republicano está na noção de *res publica*. Ora, se a coisa pública pertence a todos, todos têm o dever inexorável de concorrer para o custeio das ações ligadas à manutenção da mesma.¹⁰ Ademais, a consagração do dever de solidariedade conduz a ordem constitucional a uma ética comunitária de solidariedade, afastando-a de um individualismo centrado nos interesses egoísticos dos sujeitos isoladamente considerados.

Objetivamente, o princípio da capacidade contributiva exige que o pressuposto de fato da norma tributária tenha um conteúdo econômico. Este princípio impede, por exemplo, a instituição de um imposto sobre os solteiros tal como instituído na Itália durante o regime fascista. Segundo *Enrico de Mitta*, a determinação de um pressuposto econômico, como manifestação de capacidade contributiva, serve para cumprir duas exigências derivadas da racionalidade da tributação: a) a existência de um vínculo efetivo entre a prestação im-

⁸ Segundo o art. 53, § 1º da Constituição italiana: "Tutti sono tenuti a concorrere alla spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva."

⁹ *Francesco Moschetti*. "Profili Generali" in "La Capacità Contributiva", CEDAM, Milano, 1993, pág. 4. Este autor afirma que "Solidarietà e capacità contributiva sono due aspetti della stessa realtà." (Ob. cit., pág. 6).

¹⁰ *Regina Helena Costa*. "Princípio da Capacidade Contributiva", Malheiros, São Paulo, pág. 42, também acentua a ligação entre o princípio da capacidade contributiva e o regime republicano.

posta e o pressuposto econômico considerado e b) coerência entre as múltiplas hipóteses de incidência previstas na lei tributária e o pressuposto econômico eleito, de modo que a descrição legal da imposição tributária não seja um mero amontoado de casos empíricos.¹¹

O princípio da capacidade contributiva alberga um limite externo e interno ao legislador no delineamento da imposição tributária. Um *limite externo* consubstanciado na necessária manifestação de uma capacidade econômica apta a fazer nascer o dever de solidariedade; e um *limite interno* a exigir uma relação racional entre o pressuposto econômico tributável e a prestação tributária decorrente de sua realização. Uma flagrante desproporção nesta segunda relação pode levar a uma tributação com efeito de confisco, o que é vedado constitucionalmente (art. 150, IV), na medida em que a prestação tributária esgote a manifestação econômica, em toda sua inteireza.

A capacidade contributiva, segundo *Francesco Moschetti*, consiste, desta forma, no pressuposto, no limite máximo e no parâmetro do pagamento tributário. *Pressuposto* na medida em que constitui o próprio fundamento do dever tributário; o *limite máximo* pois ninguém pode legitimamente ser obrigado a recolher um tributo superior à capacidade revelada pela realização do pressuposto de fato; e *parâmetro* para aferição da conexão racional entre o pressuposto de fato e o montante do dever tributário imposto.¹²

3. O "NOVO" PAPEL DO ESTADO E A EXTRAFISCALIDADE

A tributação é o principal meio de que dispõe o Estado para auferir os recursos indispensáveis ao cumprimento dos deveres que lhes são constitucionalmente impostos. A função tributária é, assim, tradicionalmente, a atividade estatal de busca de recursos que devem custear os encargos da *res publica*.

Ocorre que as transformações havidas no tocante às funções do Estado na primeira metade deste século modificaram a concepção clássica de tributação. A idéia de um Estado — construído sob a ideologia liberal — cujas funções eram tão somente zelar pela ordem, segurança e paz pública e ao qual era vedada qualquer interferência na liberdade do indivíduo que não fosse justificada pelas únicas tarefas que cabiam naturalmente ao Estado sofreu sensíveis transformações. Para o ideário liberal o objetivo maior da sociedade

¹¹ "Interesse Fiscale e Tutela del Contribuente — Le Garanzie Costituzionale", 3ª ed., Giuffrè, Milano, 1995, pág. 43.

¹² Ob. cit., pág. 26.

política era permitir o pleno exercício da liberdade cuja titularidade cabia natural e originariamente ao indivíduo. Se o Estado é originado de uma avença entre os indivíduos, deveria, na sua atuação, guardar os limites que são anteriores à sua concepção.

O ideal liberal de máxima liberdade sob a mínima intervenção estatal nunca se realizou plenamente. *Georges Ripert*, descrevendo a construção da ordem jurídica necessária à afirmação do capitalismo, lembra que o Estado, mesmo sob o apogeu das idéias liberais, sempre atuou disciplinando juridicamente a atuação dos agentes econômicos. Apenas para exemplificar cabe observar, na França, a lei de 3 de setembro de 1807 que limitou a taxa de juros e considerou a usura como delito, a lei de 28 de julho de 1824 que puniu as alterações e suposições de nomes em produtos fabricados e a lei de 24 de julho de 1867 que permitiu a livre criação de sociedades por ações cuja constituição até então estava sob autorização governamental ("Art. 21 — Para o futuro, as sociedades anônimas poderão se formar sem a autorização do Governo"). *Ripert* considera inclusive este último documento legal como "a carta da liberdade", "o marco do triunfalismo do capitalismo liberal".¹³

A simples submissão do indivíduo a uma sociedade política já implica de certa forma uma intervenção em sua liberdade. Às doutrinas políticas cabe divergir tão somente quanto ao grau desta intervenção do Estado sobre a liberdade individual. De certa forma, até o termo intervenção já tem um certo matiz liberal uma vez que pressupõe uma clara separação entre indivíduo e Estado, isto é, reflete a idéia da atuação de um agente exógeno, artificial (Estado), sobre um objeto cuja origem e contornos são obra da natureza (liberdade individual).

A separação entre o indivíduo e o Estado e a supremacia da liberdade do primeiro sobre a atuação do segundo, representam as antíteses das idéias de pensadores helênicos, como *Aristóteles*, para quem o Estado é a primeira das obras da natureza, não se concebendo o indivíduo fora do Estado. *Aristóteles* afirma: "O Estado, ou sociedade política, é mesmo o primeiro objeto a que a natureza se propôs. O todo é necessariamente anterior à parte. As sociedades domésticas e os indivíduos mais não são do que as partes integrantes da Cidade, totalmente subordinadas ao corpo na sua totalidade, perfeitamente distintas pelas suas capacidades e pelas suas funções e completamente inúteis se se separam, semelhantes às mãos e aos pés que, uma vez separados do corpo, só conservam o nome e a aparência, sem qualquer realidade, como acontece com uma

¹³ "Aspectos jurídicos do capitalismo moderno", Freitas Bastos, 1947, capítulos I e II.

mão de pedra. O mesmo se passa com os membros da Cidade; nenhum se pode bastar a si próprio. Quem quer que seja que não tenha necessidade dos outros homens ou que não seja capaz de viver em comunidade com eles ou é um deus ou um animal. Desta forma, a própria inclinação natural conduz todos os homens a este gênero de sociedade.”¹⁴ Fundamental no pensamento aristotélico é a concepção de Estado como “comunidade organizada”, afastada pelo ideário liberal centrado no individualismo.

As transformações sofridas pela realidade, sobretudo na primeira metade deste século (revolução industrial, acirramento da Questão Social, doutrinas socialistas, duas Grandes Guerras, expansão do capitalismo monopolista) motivaram uma mudança na concepção de Estado. Ao Estado, neste segundo momento, já não vai caber tão somente a função de árbitro das relações sociais; a esta é somada a tarefa de agente promotor de desenvolvimento econômico com justiça social. A nova ordem jurídica passa a prever os direitos fundamentais do indivíduo — não como garantias formais justificadas enquanto limites à atuação estatal — e atribuir ao Estado, em primeiro lugar, a tarefa de promover políticas públicas no sentido de atingir a máxima efetividade desses direitos. Pode-se afirmar que os direitos individuais perdem a formalidade e a solenidade de que se revestiam no Estado liberal e assumem uma conotação *real*, isto é, já não basta apenas garanti-los formalmente, é necessário atuar no sentido de torná-los *real-idade*.

O ideal da não atuação estatal é substituído pelo *mandamento para atuar* na busca de determinados fins traçados pela ordem jurídica. O Estado que antes visualizava o indivíduo atomizado na sociedade, muda suas atenções para o social. A atuação estatal, antes deletéria, passa a ser exigida por razões de justiça social. Daí porque esta nova concepção inaugura o que denominou Estado do Bem-Estar Social (*Welfare State*).

Esta alteração no perfil das funções estatais produziu uma sensível transformação na política tributária o que levou mesmo autores céticos em relação ao Estado Social, enquanto nova concepção de Estado, como *Ernst Forsthoff*, a afirmar que “La facultad jurídicamente ilimitada del Estado em matéria tributária le permite desempeñar una parte importante de sus misiones sociales, de tal modo que, mediante la recaudación y distribución de medios de pago, corrija el sistema de distribución de riquezas.”¹⁵

¹⁴ “Tratado da Política”, Introdução.

¹⁵ “El Estado Social”, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1986, pág. 104.

O poder impositivo tributário passa a constituir um excelente instrumento à disposição do Estado para cumprir a sua tarefa de buscar construir uma sociedade mais justa, livre e solidária. Já não basta considerar a acumulação da riqueza como fenômeno natural, necessário se impõe a atuação estatal para distribuir esta riqueza, diminuindo assim as desigualdades. O Estado Social é marcado, portanto, pela atribuição, pelo Direito, de fins (justiça social e desenvolvimento econômico) cuja busca constitui uma tarefa imposta à sociedade política quando da formulação das políticas públicas, sobretudo a tributária.

É no bojo de um Estado assim concebido que se deve situar o fenômeno da extrafiscalidade. A extrafiscalidade é um fenômeno que ocorre *dentro* da ordem jurídica, enquanto sistema de regras e princípios, e como tal deve ser visualizado. Não se pode imaginar que, sob o manto da extrafiscalidade, o Estado atue em descompasso com os fins inerentes aos princípios e regras do sistema jurídico, entre os quais assume destacado relevo a busca de uma sociedade justa e solidária mediante a observância do princípio da capacidade contributiva.

5. A EXTRAFISCALIDADE E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A Constituição Brasileira de 1988 é nitidamente uma constituição dirigente. Para justificar tal assertiva basta observar os mandamentos inscritos nos arts. 3º, art. 4º, parágrafo único, 170, *caput*, entre outros. Em conseqüência, o processo de interpretação/aplicação do Direito brasileiro deve ser tangenciado pelos objetivos traçados pela Carta Magna.

Os princípios jurídicos desempenham funções axiológica, teleológica e normogenética. Tais funções não são exclusivas, de modo que uma mesma norma-princípio pode exercer simultaneamente mais de uma função. É precisamente o que ocorre com o princípio da capacidade contributiva o qual, a par de albergar um evidente valor de justiça tributária (*função axiológica*), constitui o fundamento último da regra tributária (*função normogenética*) bem como consubstancia um mandamento de busca máxima de justiça fiscal (*função teleológica*).

Ocorre que este não é o único princípio do sistema jurídico, nem esta é a única tarefa do Estado. O sistema jurídico alberga outros princípios e valores de observância obrigatória e outros fins a serem igualmente perseguidos pelo Estado. A questão reside em como conciliar os princípios jurídicos — tanto os que consubstan-

ciam fins, como aqueles que albergam alta carga axiológica — no processo de aplicação/interpretação do Direito, mantendo a validade constitucional de todos os princípios colidentes.

Com efeito, a capacidade contributiva é princípio que viabiliza, no âmbito tributário, a realização do princípio-objetivo de busca da solidariedade e justiça sociais inscrito no art. 3º do Texto Constitucional. A ordem constitucional, todavia, além destes, protege outros valores, de ordem econômica, como a propriedade privada (art. 170, II), a livre concorrência (art. 170, IV), a defesa do consumidor (art. 170, V), a defesa do meio ambiente (art. 170, VI), a redução das desigualdades regionais e sociais (art. 170, VII) e outros; de ordem social: bem-estar e justiça sociais (art. 193) e de ordem cultural: pleno exercício dos direitos culturais (art. 215). É justamente quando busca atingir finalidades constitucionalmente determinadas ligadas a esses outros valores constitucionais, utilizando como instrumento, para tanto, a competência impositiva tributária que ocorre o fenômeno da extrafiscalidade, o que leva parte da boa doutrina pátria a retirar, ainda que relativamente, tal atividade do alcance do princípio da capacidade contributiva, conclusão esta que não subscrevemos.

O Estado quando edita uma regra tributária com objetivo extrafiscal, o faz após uma interpretação/aplicação dos demais princípios do sistema jurídico. O Estado, assim, não obstante tenha motivações extrafiscais, não está livre para atuar contra o Direito, ou mesmo à margem do Direito e dos fins que este estabelece. A extrafiscalidade constitui, em regra, a utilização da competência impositiva como instrumento na busca do atingimento de outros princípios igualmente albergados pela ordem constitucional. Necessário, portanto, que o princípio da capacidade contributiva — e a finalidade e o valor por ele protegidos — seja oposto aos demais princípios da ordem constitucional que eventualmente embasem a tributação extrafiscal.

Interpreta-se o sistema jurídico em sua totalidade e não em partes estanques. Desse modo, é da oposição de comandos normativos da capacidade contributiva e daquele que constitui o supedâneo constitucional da regra extrafiscal, segundo o complexo de finalidades estabelecidas pelo sistema jurídico e à luz do princípio da proporcionalidade, que se vai apurar a eventual inconstitucionalidade de uma determinada regra extrafiscal.

Observe-se que os princípios jurídicos encontram-se em colisão e não em conflito, notadamente porque a maior concretização de um, em detrimento do outro, não significa que exista incompatibilidade de significados deônticos entre ambos, o que, caso ocorresse, levaria à perda de validade de um deles. Estão em mera colisão,

isto é, chamado a decidir, define o intérprete qual o princípio que, pelo peso assumido diante do caso concreto, melhor atende à regulação deste, atendidos os demais parâmetros constitucionais e não como mero exercício de arbítrio interpretativo.

Por vezes, o fundamento extrafiscal da imposição tributária, ao contrário de se opor ao princípio da capacidade contributiva, na realidade, constitui verdadeira afirmação deste como ocorre na hipótese de isenção tributária sobre os rendimentos concebidos como o "mínimo vital". Neste caso o objetivo extrafiscal coincide com o dever de solidariedade subjacente ao princípio da capacidade contributiva, o que permite concluir que este princípio é concretizado não somente quando fundamenta uma determinada imposição tributária, mas também quando justifica a sua não existência. Vale dizer, a solidariedade pode ser buscada mediante imposições ou isenções tributárias.

6. PROPORCIONALIDADE COMO PRINCÍPIO DE INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL

Terminologicamente, o termo proporcionalidade contém uma noção de proporção, adequação, medida justa, prudente e apropriada à necessidade exigida pelo caso presente. Proporção, no entanto, é um conceito relacional, isto é, diz-se que algo é proporcional quando guarda uma adequada relação com alguma coisa à qual está ligado. Em suma, a idéia de proporcionalidade contém um apelo à prudência na determinação da adequada relação entre as coisas. Neste sentido, vale acentuar que a palavra alemã para designar proporcionalidade (*Vehältnismässigkeit*) deixa claro o conteúdo semântico da expressão pois, na língua alemã, "*Vehältnis*" significa proporção e também relação. Tal idéia já estava presente no pensamento aristotélico onde se pode encontrar a noção de "meio termo" de "justa medida" estreitamente ligada à idéia de justiça material. Para este pensador grego o justo é o proporcional: "o justo nesta acepção é portanto o proporcional, e o injusto é o que viola a proporcionalidade."¹⁶

Sob o ângulo da Teoria Constitucional, a proporcionalidade constitui princípio jurídico dotado de duas dimensões: a) *princípio jurídico material de vedação ao arbítrio* do poder estatal em todas as suas manifestações e b) *princípio de interpretação constitucional*. Ainda que tais dimensões não sejam excludentes entre si, interessa ao presente trabalho apenas a segunda.

¹⁶ "The Nicomachean ethichs", Livro V.

A proporcionalidade, como princípio jurídico de interpretação constitucional, possui estreita conexão com a idéia de concordância prática segundo a qual os bens jurídicos constitucionalmente protegidos devem ser coordenados no processo interpretativo de modo a restarem mantidos intactos os seus respectivos "núcleos essenciais". Onde apareçam colisões entre diferentes bens jurídicos constitucionalmente protegidos não se deve, através de uma precipitada "ponderação de bens", realizar um a custo do completo sacrifício do outro. O princípio interpretativo da unidade da Constituição exige uma tarefa de "conciliação ótima" de modo a se estabelecer os limites dos bens protegidos a fim de que ambos alcancem a sua efetividade ótima, no caso concreto.

O princípio da proporcionalidade constitui o instrumento para se estabelecer, diante do caso concreto, os limites de cada bem jurídico constitucionalmente tutelado. Vale dizer, através do princípio da proporcionalidade pondera-se o peso de cada bem jurídico, diante de cada problema jurídico prático. Proporcionalidade, neste sentido, significa uma relação entre duas magnitudes variáveis determinando-se concretamente aquela que melhor responda à tarefa de otimização constitucional.

Os princípios jurídicos possuem substancial carga axiológica e teleológica de modo que a concretização dos seus comandos normativos, em regra, impescinde de uma concordância entre os diferentes princípios jurídicos "em jogo". Neste sentido, o princípio da proporcionalidade constitui um indispensável instrumento a permitir que os princípios jurídicos consagrados constitucionalmente sejam concretizados em grau ótimo, mantendo assim a sua carga normativa.

A dimensão de peso inerente aos princípios permite que, diante de cada caso concreto, sejam sopesados os princípios jurídicos em aparente contradição, segundo o princípio interpretativo da proporcionalidade. O resultado deste sopesamento demonstrará o grau de limitação que um princípio constitucional pode sofrer diante de outro princípio constitucional, sem que com isso aquele perca sua validade constitucional. Vale dizer, é do contraste entre os princípios opostos que surgirá o peso específico que um princípio possui diante de outro, em cada caso concreto onde os mesmos apresentarem-se em oposição. São os elementos inerentes ao princípio da proporcionalidade a ferramenta que possui o intérprete para levar a cabo tal apreciação.

O primeiro elemento é a *aptidão ou pertinência* diante do qual verifica o intérprete se a medida extrafiscal é suscetível de atingir o fim desejado e que fundamentou a sua formulação. No que tange à

tributação com objetivo extrafiscal, através do juízo de proporcionalidade-aptidão, observa-se a adequação da medida tomada em relação à finalidade extrafiscal que fundamentou adoção da mesma.

O segundo elemento é a *necessidade* segundo o qual a medida tomada não deve exceder o estritamente necessário ao atingimento do desiderato constitucionalmente determinado e então perseguido. A medida tomada deve consubstanciar a *mínima limitação possível* à efetividade dos demais princípios constitucionais igualmente válidos e em eventual colisão. O meio eleito para a concretização de um princípio constitucional (o qual pode albergar um valor, um objetivo, ou ambos) deve ser necessário para o fim almejado bem como deve limitar o menos possível os outros princípios constitucionais. Segundo Nicholas Emiliou, "this principle entails that a measure is permissible only if no less restrictive measure is available for the achievement of the legitimate objective pursued. This implies that among the various suitable measures available to the decision maker only those that, in case of regulatory measures, cause minimum harm to the citizen, and, in case of beneficial measures, cause minimum loss to the community should be chosen."¹⁷

O terceiro elemento é a *proporcionalidade "stricto sensu"* segundo o qual a decisão deve "recair sobre o meio ou meios que, no caso específico, levarem mais em conta o conjunto de interesses em jogo."¹⁸ A medida tomada pode ser adequada e necessária mas ser irrazoável considerando todas as circunstâncias fáticas e jurídicas do caso concreto. Imprescindível a análise das razões que justificaram a adoção da medida em relação à limitação que tal medida causa aos demais bens jurídicos tutelados pelo ordenamento jurídico. Emiliou, fundado na Jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão, afirma que "*the principle of proportionality stricto sensu (Proportionalität) requires that 'the seriousness of the intervention and the gravity of the reasons justifying it are in adequate proportion to each other.' This principle requires a proper balance between the injury to the individual and the gain to the community caused by a state measure; it prohibits measures whose disadvantage to the individual clearly outweighs the advantage to the community.*"¹⁹

Diante disso, possível e necessária é a conciliação entre a tributação extrafiscal e o princípio da proporcionalidade. O fundamento

¹⁷ "The Principle of Proportionality in European Law — A Comparative Study", Kluwer Law, London, 1996, pág. 29.

¹⁸ Paulo Bonavides. "Curso de Direito Constitucional", 4ª ed., Malheiros, São Paulo, pág. 319.

¹⁹ Ob. cit., pág. 32.

constitucional que justifica uma determinada tributação extrafiscal deve ser contrastado com o princípio da capacidade contributiva, segundo os critérios inerentes ao princípio da proporcionalidade. A proporcionalidade funciona como verdadeiro “princípio de coordenação” (*Franco Fichera*) entre princípio da capacidade contributiva e a tributação extrafiscal.²⁰ Quando razões constitucionais (e não “razões de Estado”) exigirem, poderá a regra extrafiscal reduzir o alcance do princípio da capacidade contributiva, todavia jamais poderá fugir ao seu alcance. O “núcleo essencial” do princípio da capacidade contributiva (busca de justiça e solidariedade sociais) em nenhuma hipótese pode ser atingido pela tributação extrafiscal. Vale dizer, o princípio em tela pode, dependendo das circunstâncias do caso concreto, ter seu peso específico reduzido diante de uma tributação extrafiscal, todavia a sua carga normativa mínima jamais poderá ser desprezada. Nega-se, com isso, a afirmação segundo a qual o princípio da capacidade contributiva não opera na tributação extrafiscal.

7. CONCLUSÕES

7.1. A construção de uma sociedade livre, justa e solidária constitui um objetivo fundamental da República Federativa do Brasil (art. 3º da Constituição Federal brasileira). Tal norma-objetivo, a par de representar autêntico compromisso de transformação social no bojo de uma constituição dirigente, deve iluminar a interpretação e a aplicação de toda a ordem jurídica brasileira.

7.2. O princípio da capacidade contributiva constitui o fundamento e a finalidade de toda a atividade impositiva estatal, a qual não representa o mero exercício de um poder normativo reconhecido constitucionalmente, sem quaisquer vínculos axiológicos. A competência tributária existe como mais um instrumento de busca da construção de uma sociedade livre, justa e solidária, valores fundamentais cujo alcance e proteção têm guarida constitucional.

7.3. Os princípios jurídicos constituem “mandatos de otimização” (*Robert Alexy*) e por isso possuem uma dimensão de peso. Vale dizer, os princípios jurídicos constituem ordens para o intérprete do Direito buscar, sempre que possível, a máxima efetividade dos comandos normativos nele inscritos. A oposição entre diferentes princípios jurídicos resolve-se segundo a avaliação do peso específico que cada qual assume diante do caso concreto, maximizando-se,

²⁰ “Imposizione ed Extrafiscalità nel Sistema Costituzionale”, Ed. Scientifiche Italiane, Napoli, 1973, pág. 154.

dentro do possível, a efetividade de ambos. A maior efetividade (peso) de um princípio em relação a outro princípio em eventual colisão, diante de um determinado caso concreto, não implica a inaplicabilidade ou a invalidade deste último. Em qualquer hipótese, o princípio com efetividade reduzida (pelo menor peso específico assumido) deve ter seu “núcleo essencial” resguardado.

7.4. A ordem constitucional para que “sempre que possível” os impostos sejam graduados segundo a capacidade econômica do sujeito passivo confirma o caráter principiológico da capacidade contributiva na ordem jurídica brasileira. A expressão “sempre que possível” constitui autêntica ratificação da efetividade máxima imposta pela ordem constitucional ao princípio da capacidade contributiva. O princípio da capacidade contributiva deve ter sua efetividade sempre otimizada, exigindo-se, sobretudo do legislador, uma atenção especial ao alcance e à necessidade de máxima efetividade do comando e do valor normativo decorrente deste princípio jurídico.

7.5. A extrafiscalidade é, pelo menos implicitamente, admitida pela Constituição Federal brasileira, modelo de constituição dirigente onde toda a ordem jurídica deve estar comprometida com os objetivos constitucionalmente traçados. Neste sentido, a tributação extrafiscal constitui mais um instrumento a ser utilizado pelo Estado na busca dos desideratos constitucionais. O exercício da competência impositiva com objetivos extrafiscais não foge ao alcance dos objetivos e valores constitucionalmente consagrados; é fenômeno que ocorre dentro dos parâmetros constitucionais e não fora deles. Toda e qualquer tributação com motivos extrafiscais deve necessariamente ter supedâneo nos valores e princípios constitucionalmente consagrados.

7.6. O postulado da unidade da Constituição exige a compatibilidade entre os diversos valores e princípios constitucionais a fim de que o Texto Constitucional não albergue comandos normativos contraditórios. O princípio da proporcionalidade — em sua dimensão interpretativa — constitui o instrumento teórico-dogmático apto a permitir a conciliação entre os diferentes comandos constitucionais quando os mesmos apresentarem-se concretamente em oposição.

7.7. Os princípios jurídicos que justificam a tributação extrafiscal e o princípio da capacidade contributiva não estão em oposição “prima facie” e, “a fortiori”, não são incompatíveis entre si. A extrafiscalidade pode, por vezes, inclusive ser um instrumento de concretização do princípio da capacidade contributiva (isenção tributária sobre o “mínimo vital”).

7.8. Quando, diante de um determinado caso concreto, o fundamento constitucional que justificar a tributação extrafiscal estiver