

Proporcionalidade e a Igualdade Como Limitação à Tributação Extrafiscal

Proportionality and Equality as a Limitation of Taxation With Non-Fiscal Purposes

ANDRÉ FOLLONI

Professor e Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Direito da PUC-PR, Mestrado e Doutorado, Doutor em Direito pela Universidade Federal do Paraná.

ANTONIO BAZILIO FLORIANI NETO

Doutorando em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC-PR), Mestre em Direito Econômico pela PUC-PR.

MICHELLE NOBRE MAIOLLI

Graduada em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná.

Decisão Editorial: 15.05.2017

RESUMO: O emprego da extrafiscalidade reflete a ideia de que o tributo pode ser um mecanismo eficaz para a concretização dos objetivos constitucionais da República, gerando um sentimento geral de concordância com o uso do mecanismo tributário. Contudo, não é tarefa fácil identificar os mecanismos de controle das normas tributárias indutoras, porque elas se afastam do caráter meramente arrecadatório. Assentadas essas premissas, e metodologicamente baseado em revisão bibliográfica, o presente artigo apresenta, inicialmente, um breve estudo da função tributária extrafiscal, com destaque para o emprego do instituto em uma contribuição social denominada seguro de acidentes do trabalho. Em seguida, são examinados dois possíveis mecanismos de controle das normas tributárias indutoras: a igualdade e a proporcionalidade. A proporcionalidade, por meio de seus três exames fundamentais – a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito –, permite averiguar a compatibilidade entre as finalidades almejadas pelo Estado e o uso dessas normas enquanto meio. O estudo demonstra, ao exibir o estado da arte na matéria, a necessidade de maiores reflexões a respeito dos mecanismos de controle da extrafiscalidade, especialmente quando confrontada com a capacidade econômica dos contribuintes.

PALAVRAS-CHAVE: Intervenção do Estado; tributação; extrafiscalidade; desenvolvimento; proporcionalidade.

ABSTRACT: The use of taxation with reflects the idea that tax can be an effective mechanism for achieving the goals carved in Constitution. It generates in a general feeling of agreement with this kind of use for taxes. However, as a result of a move away from the raising function, it is a difficult task to identify the non-fiscal purposes taxation's control mechanisms. Settled these premises, this paper starts with a brief study of non-fiscal purposes taxation. Properly conceptualized, it's been examined a Brazilian tax named "insurance of occupational accidents". With these concepts in mind, attention was turned to the possible control mechanisms of inducing tax rules, at which point the postulates of equality and proportionality were used. It was noted, however, that equal treatment is an effective parameter to restrict non-fiscal purposes taxation. Opposite situation occurs with proportionality, which through its three core exams (appropriateness, necessity and proportionality in strict sense) is possible to study the compatibility between State's purposes and the effects of these standards. With this study, we sought to demonstrate that is extremely necessary further reflection on the mechanisms controlling of non-fiscal taxation, especially when we face the exhaustion of the contributory capacity by taxpayers.

KEYWORDS: State Intervention; taxation; non fiscal purposes taxation; development; proportionality.

SUMÁRIO: Introdução; 1 As funções tributárias e a extrafiscalidade; 2 A igualdade e a proporcionalidade como mecanismos de controle da extrafiscalidade; 2.1 A igualdade; 2.2 A proporcionalidade; 2.2.1 Adequação; 2.2.2 Necessidade; 2.2.3 Proporcionalidade em sentido estrito; Considerações finais; Referências.

INTRODUÇÃO

As complexas relações jurídicas tributárias, no Brasil, são norteadas por uma série de regras e princípios disposta de forma bastante extensa na Constituição. Por isso, diz-se que a Constituição brasileira é analítica, especialmente no capítulo tributário, uma vez que dispõe detalhadamente a respeito da disciplina jurídica da tributação.

Em muitas dessas relações, certamente as que mais atenção recebem da doutrina, a prestação consiste na entrega de uma determinada quantia monetária ao Estado. Nesses casos, a regra geral é que os contribuintes devam pagar tributos de forma igualitária, dividindo-se o sacrifício financeiro individual entre todos os cidadãos de acordo com sua capacidade contributiva. Mas a igualdade tributária envolve sempre alguma dramaticidade. É comum que os contribuintes questionem a tributação, considerando as normas injustas quando não observam as peculiaridades do seu caso e lhe concedem tratamento igual aos demais, apesar das diferenças que, na sua opinião, seriam determinantes. Haveria, nesse caso, uma suposta violação

ao princípio da igualdade quando a norma prima pela simplicidade e padronização, mas, na verdade, deveria ser individualizada e complexa.

Por outro lado, a Administração Pública costuma ver o problema sob outro ângulo. Surgem, então, argumentos que se voltam à impossibilidade de fiscalizar todos os casos ou de fazer uma análise individualizada de cada contribuinte, inclusive por razões de custo financeiro para esse exame específico. E, no limite, é do interesse dos próprios contribuintes que a fiscalização tributária seja menos custosa possível, pois é o seu esforço pessoal de produção de riqueza, ou a riqueza gerada por seu patrimônio, que sustenta a máquina administrativa.

No entanto, há situações em que o contribuinte, ao contrário, não deseja a aplicação individualizada da norma, aduzindo que a lei estabeleceu pontos gerais, os quais deveriam ser observados por todos, não havendo que se falar, portanto, na análise do seu caso em concreto, sob pena de ofensa à igualdade. Isso é muito comum nos casos em que os contribuintes elaboram planejamentos tributários com observância estrita das regras jurídicas isoladamente consideradas e sustentam ter praticado ações diversas daquelas previstas nas hipóteses de incidência tributárias, aduzindo a ilegalidade de atuação individualizada por parte do Fisco¹.

Em todas essas situações, a dúvida, objetivamente sintetizada por Humberto Ávila, é a seguinte: “A norma deve tratar todos os contribuintes igualmente, *apesar das suas diferenças*, ou todos os contribuintes diferentemente, *apesar da sua igualdade?*”².

É neste contexto problemático da igualdade tributária que o presente trabalho busca compreender a extrafiscalidade tributária, assim entendida a função tributária de indução ou desestímulo a condutas pela manipulação do seu custo econômico, especialmente para fins de regulação econômica e social. A razão para a escolha deste tema é um sentimento geral e difuso de exaltação da extrafiscalidade no Brasil, entendida como um mecanismo eficaz para concretização dos objetivos fundamentais previstos na Constituição. Por conta disso, há um incentivo ao manejo dessa função tributária, dificultando a elaboração de mecanismos de controle³. Nessa esteira, não pode o teórico ou o aplicador do Direito limitar-se a descrever o direito posto, por meio de uma interpretação semântica. Deve incutir à interpreta-

1 ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 20.

2 *Ibidem*, p. 21.

3 PAPADOPOUL, Marcel Davidman. A extrafiscalidade e os controles de proporcionalidade e de igualdade, 130 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2009. p. 33.

ção uma atividade criativa, a fim de que não seja somente ato de conhecimento⁴.

O problema central do artigo são as relações entre extrafiscalidade e igualdade tributária: toda tributação extrafiscal estabelece tratamento diferenciado entre contribuintes fundado em critério diverso da capacidade contributiva. A hipótese é que, nesses casos, o controle de constitucionalidade passa pelo exame da restrição ao direito fundamental de igualdade por meio da proporcionalidade. O objetivo geral, então, é avaliar a proporcionalidade como um dos critérios de controle de constitucionalidade na tributação extrafiscal.

Os objetivos específicos expõem o plano do artigo: partiremos de uma definição de extrafiscalidade para, em seguida, examinar as limitações constitucionais ao poder de tributar no que diz respeito a essa função tributária. Então, chegaremos bem fundamentados ao exame da igualdade e da proporcionalidade na matéria. Neste tópico, as atenções serão voltadas às obras do Professor brasileiro Humberto Ávila e, também, de autores mexicanos, como Jaime Cárdenas Gracia, Amaya Alvez e Leonardo García Jaramillo, haja vista os importantes estudos desenvolvidos no âmbito da proporcionalidade nesse país. Por fim, a última parte deste estudo será destinada a elaboração de um posicionamento acerca da possibilidade da aplicação da igualdade e da proporcionalidade às normas tributárias extrafiscais como mecanismos de controle de constitucionalidade e legitimidade do exercício daquela função tributária. O método adotado é a revisão bibliográfica.

1 AS FUNÇÕES TRIBUTÁRIAS E A EXTRAFISCALIDADE

Os Estados contemporâneos estabelecem suas finalidades e necessidades na Constituição, um documento solene, responsável não só pela divisão de competências, proteção e promoção de direitos fundamentais, mas também por instituir formas de auferir recursos para tornar possível a realização de atividades estatais⁵.

No que diz respeito ao financiamento do aparelho estatal, destaca-se que ele ocorre, de modo geral, nos Estados Democráticos de Direito ociden-

4 KRONBAUER, Eduardo Luís. Limitações na interpretação das normas tributárias com base no formalismo normativo. *Revista de Direito Econômico e Socioambiental*, v. 6, p. 159-194, 2015. p. 191.

5 Ensinam Mendes, Coelho e Branco que “como no Estado Federal há mais de uma ordem jurídica incidente sobre um mesmo território e sobre as mesmas pessoas, impõe-se a adoção de mecanismo que favoreça a eficácia de ação estatal, evitando conflitos e desperdício de esforços e recursos. A repartição de competências entre as esferas do federalismo é o instrumento concebido para esse fim” (MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 931).

tais, primordialmente por meio da tributação, ocasião em que o Estado fiscal arrecada quantias financeiras dos contribuintes com o fim de satisfazer as necessidades públicas⁶. Por conta disso, pode-se afirmar que o instrumento tributário é o modo pelo qual os Estados contemporâneos buscam os recursos imprescindíveis para o exercício de suas atribuições⁷.

Mas não é essa a única função do instrumental tributário. De acordo com Luís Eduardo Schoueri, seriam três as principais funções das normas tributárias: fiscal, simplificadora e extrafiscal, assim sumariadas:

Função fiscal – função de captar dinheiro para o Erário – arrecadadora; Função simplificadora – função de simplificar o sistema tributário, vinculado ao princípio da praticidade (ex.: introdução da sistemática do lucro presumido, destinado a simplificar a legislação do imposto de renda); Função extrafiscal – normas tributárias de indução de comportamento (normas extrafiscais em sentido estrito); e normas de políticas sociais.⁸

Para o presente trabalho, o enfoque será dado à finalidade extrafiscal, isto é, o uso dos tributos para estimular ou desestimular condutas pelo aumento ou pela redução artificial de custos econômicos.

Contextualizando historicamente, o emprego de normas tributárias extrafiscais encontra registros de ocorrência em 184 a.C.⁹, tendo diversos exemplos de incidência ao longo da história nos Direitos europeu, norteamericano e outros.

James Marins e Jeferson Teodorovicz¹⁰ identificaram 3 fases do reconhecimento da extrafiscalidade no contexto histórico: a primeira fase no período anterior ao século XIX; a segunda fase, iniciada em meados do século XIX, por meio das ideias impulsionadas pelas proposições econômicas de John Maynard Keynes; e a terceira fase com início nas décadas que se seguiram – a que se pode acrescentar, inclusive, a experiência recente a partir

6 SCAFF, Fernando Facury. Contribuições de intervenção e direitos humanos de segunda geração. In: MEZZAROBBA, Orides. *Humanismo latino e Estado no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, v. 1, 2003.

7 OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Extrafiscalidade. *Revista Fórum de Direito Financeiro Econômico*, Brasil, v. 3, n. 4, p. 3, set./fev. 2013.

8 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 16-17 e 32.

9 *Ibidem*, p. 109. Schoueri explica que em 184 a.C. a influência helênica em Roma era muito forte, sendo comum a decoração de residências com obras de arte gregas, o que influía, também, no luxo das mulheres e no próprio requinte da culinária; logo, foi introduzido o imposto sobre o luxo que colaborou para procrastinar o processo de helenização.

10 MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade socioambiental. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, Brasil, ano 18, n. 90, p. 77, jan./fev. 2010.

da crise de 2008, mesmo no Brasil, com reduções de IPI, aumentos de IOF e similares nos últimos anos¹¹.

Basicamente a primeira fase é aquela em que a finalidade única e exclusiva do imposto é a arrecadação, isto é, buscava-se tão somente o equilíbrio financeiro entre as receitas auferidas e as despesas públicas inerentes a um Estado de intervenção mínima, em que a função extrafiscal era marginal e vista com reservas pelos estudiosos.

Já, na segunda fase, cujos ideais tiveram origens no pensamento de John Maynard Keynes, Adolph Wagner e Edwin Seligman, houve a incorporação de uma preocupação social na atividade de tributação propriamente dita, e não apenas na aplicação das receitas arrecadadas. Nesse momento, portanto, o instrumento tributário foi vislumbrando com finalidades alheias à mera arrecadação, sofrendo influências políticas, econômicas, financeiras e sociais, abrindo caminho para o emprego da extrafiscalidade no combate às situações hostis do período¹².

Já o terceiro momento das normas tributárias indutoras é marcado pela sua aplicação prática, isto é, a extrafiscalidade deixa o campo teórico para buscar as finalidades consagradas nos textos constitucionais. No Brasil, três exemplos de tributação extrafiscal já antigos podem ser referidos: Convênio de Taubaté, o Decreto-Lei nº 3.200, de 1941, e as medidas de estímulos ao desenvolvimento de determinadas regiões brasileiras na década de 1960.

O Convênio de Taubaté, de 1906, possuía como finalidade a proteção da produção cafeeira do Brasil e o incentivo ao consumo interno. Para atingir esse desiderato, foram introduzidas regras tributárias, obrigando governos dos principais Estados produtores do grão, como São Paulo, Minas Gerais e Rio de Janeiro, a criar uma tributação adicional por saca que fosse exportada¹³.

Já o Decreto-Lei nº 3.200, de 1941, valeu-se do instrumento tributário com o objetivo de estimular a formação demográfica do País. De acordo com o mencionado ato normativo, cada cidadão deveria contribuir com um adicional do Imposto de Renda: 15% aos solteiros ou viúvos sem filhos, 5% aos maiores de 45 anos com apenas um filho e 10% aos casados, maiores

11 FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. *Revista Direito GV*, Brasil, v. 10, n. 1, p. 201-220, jan./jun. 2014. p. 202.

12 MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade socioambiental. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, Brasil, ano 18, n. 90, p. 79, jan./fev. 2010.

13 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 122.

de 25 anos e sem filhos. Logo, considerava-se que cada cidadão devia contribuir para a formação demográfica do Brasil, e quem não concorresse para isso de forma direta – criando filhos, por exemplo – teria sua carga tributária majorada¹⁴.

A terceira ação ocorreu na década de 1960, momento em que foram concedidos estímulos para minimizar os problemas nordestinos e da Amazônia Legal (Lei nº 3.692, de 1959), bem como para incentivar o desenvolvimento tecnológico (Decreto-Lei nº 2.433, de 1988).

Por conta desse uso das normas tributárias indutoras desde o início do século XX em solo brasileiro, houve certo amadurecimento doutrinário e legislativo ao longo das décadas, de modo que, atualmente, a finalidade extrafiscal passou a ser reconhecida como um instrumento importante para incentivar condutas ou desestimular comportamentos.

Com essa evolução, uma tendência ficou evidenciada: a presença da fiscalidade e da extrafiscalidade em um mesmo tributo, restando tênue o limiar entre essas funções. Há tempos, inclusive, Alfredo Augusto Becker afirmou que dificilmente os tributos seriam utilizados com o mero fim arrecadatório e que ambos os objetivos, fiscal e extrafiscal, conviveriam harmonicamente:

Na construção jurídica de todo e cada tributo, nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão sempre – agora de um modo consciente e desejado – na construção jurídica de cada tributo; apenas haverá maior ou menor prevalência neste ou naquele sentido, a fim de melhor estabelecer o equilíbrio econômico-social do orçamento cíclico.¹⁵

Daí resulta a dificuldade enfrentada por definições de extrafiscalidade que destacam os “instrumentos tributários marcados fortemente por uma finalidade não-arrecadatória ou, ainda, aqueles cujos efeitos preponderantes qualifiquem-se como não-arrecadatórios”¹⁶, ou que a qualificam como “o estabelecimento de um tributo com vistas à consecução de qualquer finalidade que não seja arrecadatória”¹⁷. Essa dificuldade aparece, também, na definição de autores consagrados, como José Casalta Nabais:

14 Idem, *ibidem*.

15 BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 545.

16 PAPADOPOL, Marcel Davidman. A extrafiscalidade e os controles de proporcionalidade e de igualdade, 130 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2009. p. 20.

17 BARBOSA, Hermano Notaroberto. *O poder de não tributar: benefícios fiscais na Constituição*. São Paulo: Quarter Latin, 2012. p. 144.

A extrafiscalidade traduz-se no conjunto de normas, que embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados económicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer frente face às despesas públicas.¹⁸

Neste contexto, advém a importância da visão de Luís Eduardo Schoueri, que estuda o efeito indutor das normas tributárias, no plano pragmático de análise do direito, pressupondo uma reação da parte de seu destinatário, independentemente das intenções e finalidades buscadas pelo emissor da mensagem normativa. Logo, a norma tributária indutora exerce seu papel privilegiando o comportamento desejado ou discriminando o indesejado, tendo, como efeitos, o direcionamento do ambiente económico ou social¹⁹. Esse efeito pode se manifestar, com forte intensidade, inclusive, em normas tributárias eminentemente arrecadatórias e, até mesmo, contra as finalidades pretendidas pelo seu editor.

O problema da contraposição entre a fiscalidade e a extrafiscalidade pode ser exposto da seguinte forma: a primeira abrange o emprego de instrumentos de direito tributário com intuito arrecadatório; a segunda, por sua vez, envolve a aplicação do arcabouço tributário, a fim de que certos objetivos regulatórios sejam atingidos. No entanto, o uso de tributo com finalidade predominantemente arrecadatória pode ter, como efeito – desejado ou não –, a indução de condutas socioeconômicas, interferindo nos direitos de liberdade. Inclusive, o uso de um tributo com a finalidade de coibir ou incentivar determinada conduta pode ter efeitos diversos, inclusive contrários aos pretendidos, diante da complexidade das interações socioeconômicas e das causalidades não lineares envolvidas no processo²⁰. Nesse sentido, Schoueri vislumbra a função indutora apenas como uma das quais a norma tributária pode apresentar²¹. Entre as importantes contribuições desse estudo, portanto, destaca-se o voltar as atenções para a função da norma,

18 Citação encontrada na obra de Nabais (2004, p. 629), presente no artigo de BUFFON, Marciano. Tributação e direitos sociais: a extrafiscalidade instrumento de efetividade. *Revista Brasileira de Direito IMED*, Brasil, v. 8, n. 2, p. 38-68, jul./dez. 2012.

19 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 204.

20 FOLLONI, André. Direito tributário, desenvolvimento e concorrência: o tratamento interdisciplinar e complexo de temas económicos e jurídicos. In: FOLMANN, Melissa; GONÇALVES, Oksandro Osdival (Org.). *Tributação, concorrência e desenvolvimento*. Curitiba: Juruá, 2013. p. 62.

21 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 30.

afastando-se da doutrina que distingue tributo fiscal e indutor, exclusivamente, pela sua finalidade²².

Sendo assim, os efeitos práticos derivados da medida tributária é o que possibilita vislumbrar a distinção entre as funções fiscal e extrafiscal. José Souto Maior Borges ainda visualiza a doutrina extrafiscal como um fato relevante na dinâmica socioestrutural:

A doutrina da extrafiscalidade – ao contrário da concepção da finança “neutra” – não considera a atividade financeira um simples instrumento ou meio de obtenção de receita, utilizável para o custeio da despesa pública. Através dela, o Estado provoca modificações deliberadas nas estruturas sociais. É, portanto, um fator importantíssimo na dinâmica socioestrutural.²³

Logo, utilizando-se da extrafiscalidade, é possível conformar medidas que auxiliem na concretização dos objetivos buscados pelo Estado, induzir condutas reputadas como corretas e, ainda, arrecadar recursos²⁴.

Destaca-se, contudo, que esse poder arrecadatório não deve ser absoluto, devendo respeitar princípios básicos. Por isso a ampla previsão de limitações ao poder de tributar na Constituição brasileira.

Gerada em um ambiente de participação política, a Constituição trouxe limites aos três Poderes, Executivo, Legislativo e Judiciário, impossibilitando atribuições absolutas e buscando a concretização do bem comum, razão da existência do Estado Democrático de Direito. Tratando-se especificamente do campo tributário, essas limitações estão elencadas principalmente nos seus arts. 145, 150, 151 e 152 da Constituição, além de outros preceitos e normas implícitos ao longo de todo o texto constitucional.

Nesses artigos referidos foram previstos preceitos básicos de limitação e conformação do poder de tributar, entre os quais a legalidade (art. 150, I), a igualdade (inciso II), a irretroatividade e a anterioridade (inciso III), a vedação de efeitos confiscatórios (inciso IV), a liberdade de tráfego (inciso V), as imunidades (inciso VI), a uniformidade geográfica (art. 151, I), a vedação de distinção em razão de procedência ou destino (art. 152) e a capacidade contributiva (art. 145, § 1º). Neste trabalho, examinaremos mais de perto a igualdade e a proporcionalidade como limitações ao poder de tributar, em especial em sua função extrafiscal.

22 Ibidem, p. 29.

23 BORGES, José Souto Maior. *Introdução ao direito financeiro*. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 87.

24 ALBAN, Thiago Alban. Extrafiscalidade, Estado Social e teorias de justiça: possibilidades dialógicas. *Direito Público*, Porto Alegre, v. XI, p. 135-145, 2015. p. 136.

2 A IGUALDADE E A PROPORCIONALIDADE COMO MECANISMOS DE CONTROLE DA EXTRAFISCALIDADE

Os tributos, como visto, podem não ter como objetivo ou efeito único e exclusivo retirar dinheiro dos particulares, mas também induzir ou inibir condutas sociais e econômicas.

Um caso de extrafiscalidade no Direito Tributário brasileiro atual ocorre com o seguro de acidentes do trabalho (SAT). Trata-se de uma contribuição social a cargo da empresa, incidente sobre o total das remunerações, pagas ou creditadas, aos empregados e trabalhadores avulsos, com alíquotas que variam, a princípio, entre 1% a 3%, conforme determina o art. 22, II, da Lei nº 8.212/1991²⁵.

O SAT destina-se ao financiamento da aposentadoria especial, prevista nos arts. 57 e seguintes da Lei nº 8.213/1991²⁶, que consiste em prestação previdenciária voltada aos trabalhadores que laboraram por quinze, vinte ou vinte e cinco anos expostos a agentes nocivos. Por conta da exposição aos mais variados fatores de risco, há redução no tempo necessário para se aposentar. Atualmente, para um segurado brasileiro do sexo masculino se aposentar por tempo de contribuição são exigidos trinta e cinco anos, ao passo que, para as seguradas do sexo feminino, trinta anos. Assim sendo, a aposentadoria especial torna-se uma prestação interessante, pois o trabalhador pode se aposentar relativamente novo e com um benefício financeiramente vantajoso.

Do ponto de vista da Previdência Social brasileira, contudo, o mencionado benefício representa uma despesa especial, seja pela redução do tempo exigido para o segurado se aposentar, seja pelo possível aumento do tempo de pagamento em virtude da idade reduzida do aposentado ao

25 “Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

[...]

II – para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

[...].”

26 “Art. 57. A aposentadoria especial será devida, uma vez cumprida a carência exigida nesta Lei, ao segurado que tiver trabalhado sujeito a condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física, durante 15 (quinze), 20 (vinte) ou 25 (vinte e cinco) anos, conforme dispuser a lei.”

tempo da concessão. Por isso, é necessária e exigida contribuição mais volumosa por parte dos empregadores, sob pena de ofensa ao princípio da contrapartida ou da precedência de custeio, fundamental no equilíbrio atuarial do sistema protetivo²⁷.

Assim, sob o fundamento da proteção da saúde e da segurança dos empregados, as empresas brasileiras são enquadradas nas alíquotas de 1% a 3%, de acordo com o risco de acidentes de trabalho inerentes a sua atividade preponderante. Se uma determinada empresa possui atividade preponderante considerada de risco leve, será tributada com uma alíquota de 1%; quando o risco é considerado médio, o tributo será de 2%; ao passo que, para o risco grave, a alíquota aplicada será de 3%.

Esse enquadramento toma por base a Classificação Nacional de Atividades Econômicas brasileira (CNAE). O SAT apresenta clara função extrafiscal²⁸, além da arrecadadora: induzir condutas empresariais de modo a preservar a saúde do trabalhador.

Contudo, o critério utilizado para definir a alíquota dessa contribuição pode levar a indagações: Por que não foi utilizado outro parâmetro para enquadramento diferente do CNAE? Por que o Poder Legislativo não tomou por base o porte da empresa, a condição estrutural do mercado de trabalho ou a utilização intensiva de mão de obra, critérios expressamente previstos para diferenciação de contribuições sociais no art. 195, § 9º, da Constituição? A tributação extrafiscal, no caso específico, é causa suficiente para gerar, como efeito, a obtenção da finalidade almejada? O Poder Legislativo deveria ter utilizado outro meio para proteger a saúde do trabalhador, em vez do uso de tributos? E assim por diante.

Na sistemática atual do SAT, pode haver séria diferença para a empresa em sofrer a incidência sob alíquota de 1% ou de 3%. Essa substancial alteração pode implicar em majoração no custo da mão de obra e no preço dos produtos ou serviços ofertados, surgindo, assim, efeitos tanto no mercado de trabalho – como, por exemplo, a redução da quantidade de empregados ou da oferta de empregos – quanto na concorrência e na formação

27 CARVALHO, Osvaldo Ferreira de. O direito fundamental à Segurança Social e seu panorama na ordem constitucional brasileira. *Direito Público*, Porto Alegre, v. 12, p. 9-23, 2016. p. 20.

28 Especialmente se considerarmos o seu multiplicador, denominado Fator Acidentário de Prevenção (FAP), que pode elevar a tributação em até 100% ou reduzi-la pela metade, a depender do número de acidentes de trabalho ocorrido na empresa. Nesse trabalho, não será abordado o multiplicador; porém, recomenda-se a leitura de IBRAHIM, Fábio Zambitte. O custeio dos acidentes do trabalho no Brasil controversias sobre a regulação administrativa. In: GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (Org.). *Sistema constitucional tributário dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários*. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 580-596.

dos preços no mercado. Se empresas diferentes têm, por exemplo, a mesma capacidade contributiva, produzem as mesmas mercadorias e empregam o mesmo número de pessoas, é justificada a imposição de tributação com intensidades diferentes por razões ligadas aos acidentes de trabalho? Não haveria, aí, um ferimento à igualdade tributária?

Humberto Ávila²⁹ adverte que todos esses questionamentos compõem a problemática da igualdade, que, para ser realizada, não prescinde de uma relação de elementos, tais como sujeitos, medida de comparação, elemento indicativo da medida de comparação e finalidade da comparação.

2.1 A IGUALDADE

A primeira observação que deve ser feita sobre a igualdade diz respeito ao critério diferenciador. Duas pessoas somente serão formalmente iguais ou diferentes em função de um critério – como, por exemplo, a idade, o sexo, a capacidade econômica. Por conta disso, destaca Humberto Ávila, faz parte da igualdade “[...] um vínculo fundado e conjugado de pertinência entre a medida de comparação escolhida e a finalidade que a justifica. Pensar em igualdade sem esse vínculo é desnaturá-la ou, na linguagem constitucional, aboli-la como princípio constitucional fundamental”³⁰.

Como um signo, a palavra igualdade admite variados sentidos, não sendo raras as ocasiões em que é empregada com significados bastante diversos. Por conta disso, Humberto Ávila entende ser necessário expor as três funções normativas diversas que a igualdade pode exercer: igualdade como princípio, igualdade como regra e igualdade como postulado.

Na primeira delas, a igualdade-princípio funciona como um fim a ser promovido na medida do possível, sem estabelecer, necessariamente, os meios para a consecução dessa finalidade. Funcionando como regra, a igualdade pode prever uma conduta específica – por exemplo, a proibição de determinado ato ou prática discriminatória. Por fim, como postulado, a igualdade atua de forma a estruturar a aplicação do direito em função de elementos de diferenciação – critérios e finalidade – e da relação de congruência entre o critério de diferenciação e a finalidade perseguida³¹.

Quando estamos diante de um tributo que, em tese, apresenta finalidade fiscal, isto é, cujo fim preponderante é obter receitas junto à inicia-

29 ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 39.

30 Ibidem, p. 59.

31 ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 164.

tiva privada, o art. 145, § 1º, da Constituição brasileira prevê a capacidade contributiva como a medida de diferenciação por excelência entre os contribuintes. O critério diferenciador repousa no próprio contribuinte – sua capacidade econômica – e o fim da tributação é uma distribuição equitativa da carga tributária entre os contribuintes. A congruência entre o critério e a finalidade é patente.

No entanto, o princípio da capacidade contributiva não se aplica com tanta perfeição enquanto parâmetro comparativo para os tributos com função extrafiscal. Quando nos deparamos com essa função tributária, a finalidade não é a distribuição de carga tributária de forma igualitária, mas outras, que serão promovidas pela indução ou pelo desestímulo de condutas, e essas promovidas pela manipulação do custo das atividades por meio de tributos. Em princípio, qualquer finalidade com amparo constitucional pode ser utilizada como fundamento para tributação extrafiscal: a preservação da ordem social (arts. 193 a 231 da Constituição), a proteção ao meio ambiente (art. 225), a garantia do desenvolvimento nacional (art. 3º, II), a redução das desigualdades (art. 3º, III), etc. Nesse caso, a medida de comparação “[...] deverá corresponder a um elemento ou propriedade que mantenha relação de pertinência, fundada e conjugada, com a finalidade eleita”³².

Assim sendo, se, no tributo com finalidade preponderantemente fiscal, a distinção era realizada com fundamento no próprio contribuinte, ao analisarmos o tributo extrafiscal, os critérios se alteram. Aqui, os elementos de diferenciação não estão nos contribuintes, mas em elementos diversos. Na tributação extrafiscal, o Estado se afasta do ideal de igualdade particular, de tratar igualmente os economicamente iguais, tornando imprescindível que a tributação se submeta a um outro controle, a proporcionalidade.

2.2 A PROPORCIONALIDADE

Na doutrina internacional, uma das principais referências no tema é Robert Alexy. Na teoria de Alexy, a proporcionalidade é um critério de ponderação em caso de colisão de princípios³³. O autor refere a proporcionalidade como “*Grundsatz*”, diferenciando-a dos *Prinzip*, o que levou seu tradutor no Brasil, Virgílio Afonso da Silva, a sugerir a tradução por “máxima da proporcionalidade”³⁴. Contudo, Virgílio, em outro texto, notando

32 ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 161.

33 ALEXY, Robert. Colisão de direitos fundamentais e realização de direitos fundamentais no Estado de Direito Democrático. *Revista de Direito Administrativo*, n. 217, p. 70, 1999.

34 ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 10.

que Alexy expressamente classifica a proporcionalidade como regra, prefere essa denominação: “regra da proporcionalidade”³⁵.

Segundo a lição de Humberto Ávila, a qual aderimos, porém, a proporcionalidade não consiste em um princípio nem em uma regra. Ela não é uma norma a ser aplicada, mas uma norma que estrutura a forma de aplicação de outras normas; uma norma de normas, ou uma metanorma, portanto.

Consistindo em categoria normativa diversa das regras e dos princípios, situando-se em outro plano, a proporcionalidade deve ser tratada com terminologia própria dessa categoria, e o autor propõe denominá-la um “postulado normativo aplicativo” – ou, de forma reduzida, um “postulado”³⁶. A proporcionalidade não é obtida por indução por dedução a partir de textos normativos, mas resulta “[...] da estrutura das próprias normas jurídicas estabelecidas pela Constituição brasileira e da própria atributividade do Direito, que estabelece proporções entre bens jurídicos exteriores e divisíveis”³⁷. Sua origem, de acordo com Humberto Ávila, liga-se à proporção, ideia recorrente na Ciência do Direito, sendo utilizada nas mais variadas searas: do direito penal (proporção entre a conduta praticada e a pena atribuída) ao direito processual (proporção entre o ato processual e os ônus decorrentes da interposição de um recurso), entre outras. Contudo, o postulado da proporcionalidade não deve ser confundido com as mencionadas acepções do vocábulo, pois vai além apenas da noção de proporção.

Jaime Cárdenas Gracia³⁸ ensina que a proporcionalidade não busca encontrar certezas plenas, mas sim alcançar alguma racionalidade no trato com colisões de princípios constitucionais, evitando-se o arbítrio. Além disso, o autor destaca que outra contribuição desse postulado é a sua aptidão para determinar decisões corretas, não tendo a pretensão de ser a única resposta certa, mas sim aquela possível de ser embasada jurídica e democraticamente em sociedades pluralistas e democráticas.

Neste contexto, a proporcionalidade assume um papel de método de aplicação do Direito, ligado àquilo que alguns chamam de ponderação e, por aqueles com formação anglo-saxônica, de “*balancing*”³⁹.

35 SILVA, Virgílio Afonso da. O razoável e o proporcional. *Revista Direito Unifacs*, n. 132, p. 3, 2011.

36 ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. *Revista de Direito Administrativo*, n. 215, p. 169, jan./mar. 1999.

37 Ibidem, p. 170.

38 GRACIA, Jaime Cárdenas. Noción, justificación y críticas al principio de proporcionalidade. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*. México, nueva serie, ano XLVII, n. 139, p. 65-100, enero/abril 2014. p. 67.

39 Idem, ibidem.

Tendo essas premissas em mente, Gracia⁴⁰ assim a define:

En qué consiste el principio de proporcionalidad. En ser un método para interpretar y argumentar principios constitucionales cuando ante situaciones jurídicas se encuentran en colisión y se hace necesario determinar cuál de los principios constitucionales en conflicto debe prevalecer. Lato sensu comprende tres subprincipios: idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto.

O desenvolvimento desse postulado teve início no período pós-segunda guerra mundial e influenciou diversas democracias liberais, especialmente pela sua habilidade em ponderar o balanceamento de resolução de conflitos entre direitos ou entre valores e direitos constitucionais, como ensina Amaya Alvez⁴¹.

Na doutrina brasileira, Humberto Ávila é uma das principais referências no assunto⁴². Para ele, a proporcionalidade

se aplica apenas a situações em que há uma relação de causalidade entre dois elementos empiricamente discerníveis, um meio e um fim, de tal sorte que se possa proceder aos três exames fundamentais: o da adequação (o meio promove o fim?), o da necessidade (dentre os meios disponíveis e igualmente adequados para promover o fim, não há outro meio menos restritivo do(s) direito(s) fundamentais afetados?) e o da proporcionalidade em sentido estrito (as vantagens trazidas pela promoção do fim correspondem às desvantagens provocadas pela adoção do meio?).

Diversamente do que ocorre na tributação com objetivos arrecadatórios, na tributação extrafiscal o aparelho estatal se afasta do ideal da igualdade conforme a capacidade contributiva, sendo necessário que haja um controle diferente sobre essa forma de tributação. A doutrina, então, visualiza a proporcionalidade como um instrumento possível para o controle de constitucionalidade das normas extrafiscais, precisamente porque buscam um fim objetivo diverso do fim geral de arrecadação. Mesmo, aliás, na tributação arrecadatória, quando há um objetivo específico, o controle de proporcionalidade é possível, como decidiu o Supremo Tribunal Federal

40 Ibidem, p. 69.

41 ALVÉS, Amaya. ¿Made in México? El principio de proporcionalidad adoptado por la suprema corte de justicia de la nación ¿La migración de un mecanismo constitucional? *UNAN*, México, p. 357. Disponível em: <<http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/.../anc20.pdf>>.

42 ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 173-174.

no caso das taxas, que tem um fim específico de contraprestação por um serviço específico e divisível ou pelo exercício regular do poder de polícia⁴³.

Por conta disso, torna-se imprescindível a análise por meio dos três exames (adequação, necessidade e proporcionalidade), os quais devem ser aplicados de forma conjunta e escalonada, conformando um curso argumentativo responsável por orientar o controle de constitucionalidade das atuações do Poder Público que possam, em princípio, confrontar-se contra direitos fundamentais⁴⁴. Alexy refere-os como as três “máximas parciais” da proporcionalidade⁴⁵.

2.2.1 Adequação

Adequada é a medida que funciona, que é apta para realizar os fins a que se propõe, o que pode ser verificado empiricamente no mundo dos fatos⁴⁶. A tributação extrafiscal deve consistir, portanto, em uma medida que efetivamente possibilite a obtenção da finalidade almejada. Caso contrário, ela deve ser descartada por não cumprir o mandamento da adequação e, com ele, o postulado da proporcionalidade, que o envolve.

Amaya Alvez⁴⁷, ao comentar sobre a *idoneidad*, ensina que, se o Estado persegue um fim constitucionalmente legítimo, deve, igualmente, encontrar um meio adequado para obtê-lo. Trata-se de um exame duplo: o primeiro em analisar a finalidade e o segundo em encontrar uma conexão racional entre a finalidade e os meios utilizados para buscá-la.

Humberto Ávila⁴⁸ ensina que a exata compreensão da adequação exige respostas a três quesitos: (i) O que significa ser um meio adequado à realização de um fim?; (ii) Como é analisada a adequação?; (iii) Qual deve ser a intensidade das medidas escolhidas?

A primeira pergunta envolve, por sua vez, três aspectos: intensidade, qualidade e certeza⁴⁹. Por conta disso, não é fácil de ser respondida, eis que determinada escolha pode ser mais ou menos eficaz na obtenção do objeti-

43 STF, Recurso Extraordinário nº 100.201/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Madeira, J. 29.10.1985, referido por ÁVILA, Humberto. A distinção..., op. cit., p. 177.

44 JARAMILLO, Leonardo García. Buenos tiempos para el neoconstitucionalismo (sobre la aparición de el examen de proporcionalidad em el derecho constitucional. *UNAN*, Colômbia, n. 120, p. 317-332, jan./jun. 2010. p. 320. Disponível em: <<http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/vniver/cont/120/cnt/cnt15.pdf>>.

45 ALEXY, Robert. Op. cit., p. 116.

46 ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 414-415.

47 ALVÉS, Amaya. *¿Made in México? El principio de proporcionalidade adoptado por la suprema corte de justicia de la nación ¿La migración de un mecanismo constitucional?* *UNAN*, México, p. 366. Disponível em: <<http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/.../anc20.pdf>>.

48 ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 415.

49 Idem, ibidem.

vo almejado ou, ainda, pode proporcionar a sua realização de maneira mais ou menos célere e, por fim, pode concretizá-lo de melhor ou pior forma.

Assentadas essas premissas, questiona-se: A majoração da contribuição social do empregador é uma maneira adequada para promover a proteção do trabalhador? Isto é, a medida apresenta-se razoável em aspectos quantitativo, qualitativo e probabilístico? Ela, efetivamente, tem a potencialidade para alterar as condutas dos empregadores e, com isso, reduzir os riscos de acidente de trabalho?

A escolha da Administração pode envolver a comparação entre um meio mais tênue e menos coercitivo para a empresa, como, por exemplo, oferecer linhas de financiamento para compra de máquinas mais seguras, o que, inclusive, iria auxiliar na prevenção. Isso leva a mais um questionamento: há esse dever, por parte da Administração Pública, de escolher o melhor, mais intenso ou mais seguro para promoção do fim? Humberto Ávila destaca que, sob o ponto de vista da adequação, deve ser prestigiada aquela medida que simplesmente promova o fim, pois é impossível saber a adequação de todos os meios possíveis. Contudo, a efetiva potencialidade de produção dos efeitos desejados deve ser demonstrada ou, ao menos, não falseada por evidências em sentido contrário.

A segunda pergunta, como é analisada a adequação, também é respondida pelo exame de três dimensões: abstração/concretude, generalidade/particularidade e antecedência/posteridade. Por meio da abstração/concretude, “a medida será adequada somente se o fim for efetivamente realizado no caso concreto”⁵⁰. Na segunda dimensão, a premissa se altera, sendo considerada adequada a medida “somente se todos os casos individuais demonstrarem a realização do fim”⁵¹. Por fim, a dimensão de antecedência/posteridade pode ser expressa na seguinte assertiva: “Se a avaliação do administrador revelou-se equivocada, em momento posterior e com informações disponíveis mais tarde, ela deverá ser anulada”⁵². Essas três dimensões podem, portanto, tentar explicar a adequação de uma medida.

Por fim, a resposta à terceira pergunta, sobre qual deve ser a intensidade das medidas escolhidas, é obtida por meio do estudo de dois níveis de controle: um forte e um fraco⁵³. O modelo forte de controle implica na invalidade do ato administrativo quando identificada qualquer possibilidade

50 Ibidem, p. 416.

51 Idem.

52 Ibidem, p. 417.

53 Ibidem, p. 419.

de que o meio não seja apto para a realização do fim. Já, no modelo fraco, é exigida uma demonstração objetiva, isto é, devidamente fundamentada, para determinar a invalidade do ato.

2.2.2 Necessidade

A necessidade avalia se há medidas alternativas menos restritivas de direitos fundamentais em relação àquela sob exame. Alexy explica: diante da norma avaliada, que busca realizar um princípio, qualquer um de dois meios adequados pode ser utilizado. Contudo, se um desses meios restringe em maior intensidade outro princípio, então, em relação a esse outro, a escolha não é indiferente. É preciso optar pelo meio menos restritivo de direitos fundamentais⁵⁴. Nesse sentido, aplicar a proporcionalidade ao ponderar é caminhar no sentido da otimização dos princípios⁵⁵.

Esse exame de necessidade, então, implica averiguar se a conduta tomada pelo Estado poderia ser diferente da escolhida, ou seja, se existiriam diferentes alternativas que, da mesma forma, poderiam promover a prossecução do fim, mas que afetassem os direitos fundamentais envolvidos com menor intensidade⁵⁶.

No mesmo sentido, Amaya Alvez⁵⁷ sustenta que a *necesidad* é responsável por analisar se o ato estatal legítimo é o mais adequado para a finalidade perseguida ou se, ao contrário, poderia ser substituído por outra medida que cumprisse a mesma finalidade, mas que limitasse em menor escala os direitos constitucionais.

A partir desses conceitos, pode-se falar que o exame da necessidade envolve duas etapas: o exame de igualdade de adequação dos meios e, em caso de desigualdade, a definição do meio menos restritivo de direitos fundamentais entre todos os meios adequados disponíveis.

O primeiro exame volta suas atenções para verificar se os meios alternativos também podem proporcionar a obtenção da finalidade. Além disso, há análise dos efeitos de, pelo menos, duas medidas: aquela efetivamente adotada pelo Estado e a(s) medida(s) alternativa(s). Trata-se de árdua tarefa, pois há meios mais céleres, outros menos dispêndios, além daqueles financeiramente mais vantajosos.

54 ALEXY, Robert. Op. cit., p. 119.

55 ALEXY, Robert. *El concepto y la validez del derecho*. 2. ed. Trad. Jorge M. Seña. Barcelona: Gedisa Editorial, 2004. p. 81.

56 Ibidem, p. 420.

57 ALVÉS, Amaya. *¿Made in México? El principio de proporcionalidad adoptado por la suprema corte de justicia de la nación ¿La migración de un mecanismo constitucional? UNAN*, México, p. 366. Disponível em: <<http://www.juridicas.unam.mx/publica/librevl../anc20.pdf>>.

A possível saída para essas ponderações pode ser encontrada por meio do exame do meio menos restritivo. Esse pensamento, destaca-se, encontra sintonia com a doutrina mexicana de Jaime Cárdenas Gracia⁵⁸, para quem a necessidade

significa que la medida de intervención o afectación en los derechos fundamentales debe ser estrictamente indispensable porque es la menos gravosa entre otras alternativas para arribar al fin constitucionalmente legítimo o, en su defecto, porque no existen otras alternativas o, las que existen, afectan o gravan en mayor medida o número los derechos fundamentales. Si existen medidas de intervención o afectación a los derechos fundamentales menos gravosas y se escoge una alternativa más gravosa a las existentes, la intervención o afectación en los derechos fundamentales no es correcta, a menos que quede acreditado que existen imposibilidades técnicas o costos económicos exorbitantes que impidieron escoger una alternativa menos gravosa que la escogida.

Muitos tribunais constitucionais vêm tentando enfrentar esse desafio. No caso brasileiro, citam-se como exemplos dos seguintes julgados: *Habeas Corpus* nº 76.060/SC e Recurso Extraordinário nº 413.782-8/SC; ao passo que, na experiência mexicana, é clássica a referência ao caso do soldado Estaban Cabrera⁵⁹.

2.2.3 Proporcionalidade em sentido estrito

De acordo com Humberto Ávila, “o exame da proporcionalidade em sentido estrito exige a comparação entre a importância da realização do fim e a intensidade da restrição aos direitos fundamentais”⁶⁰. Trata-se de um sopesamento entre o que há de positivo na consecução do fim pretendido e o que há de negativo na restrição a direitos fundamentais que ele implica. Amaya Alvez⁶¹, por sua vez, ensina que a

proporcionalidad stricto-sensu se focaliza en realizar una ponderación desde el derecho constitucional, de las ventajas e inconvenientes de la aprobación del acto estatal limitativo de los derechos constitucionales de las personas afectadas y el bien que se lograría respecto del bien común o interés público que justificaría la restricción. Se trata ahora no de comparar, sino que de sope-

58 GRACIA, Jaime Cárdenas. Noción, justificación y críticas al principio de proporcionalidade. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, nueva serie, ano XLVII, n. 139, p. 65-100, enero/abril 2014. p. 74.

59 ALVÉS, Amaya. ¿Made in México? El principio de proporcionalidade adoptado por la suprema corte de justicia de la nación ¿La migración de un mecanismo constitucional? *UNAN*, México, p. 360. Disponível em: <<http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/.../anc20.pdf>>.

60 ÁVILA, Humberto. *Teoría dos princípios*: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 185.

61 ALVÉS, Amaya. Op. cit., p. 367.

sar por um lado el interés de la sociedad y por outra parte la afectación de los derechos del individuo, pero a su vez que ocurriría si la medida no fuese autorizada. Se trata por tanto de um examen de la medida em sí y los afectos que su aplicación conlleva.

Por conta disso, ao efetuar o mencionado exame, podem ser feitos questionamentos, tais como: A medida tomada realmente tem importância na promoção do fim? As vantagens decorrentes da medida são superiores aos prejuízos que ela envolve?

Logo, somente será razoável a medida que se revestir de importância e cujos benefícios sejam maiores do que os danos por ela causados. Essa relação, como se nota, depende de um forte conteúdo axiológico, e, ao menos em tese, pode ser objeto de controvérsias de difícil solução em casos concretos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A possibilidade das normas tributárias indutoras em estimular comportamentos que visam à concretização dos objetivos da República Federativa do Brasil é admitida, de modo geral, pela doutrina. No entanto, a dificuldade de estabelecer um mecanismo de controle rigoroso e não suscetível de dissensos graves para a função extrafiscal evidencia o que há de juridicamente dramático em sua utilização desenfreada.

A fim de que não sejam tomadas medidas excessivas ao cidadão, surge o postulado da proporcionalidade como um mecanismo importante de controle da atuação estatal. Por meio dos exames da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, podem ser questionadas as medidas tomadas, surgindo algumas perguntas, como: Havia alternativas menos coercitivas de direitos fundamentais para obtenção do mesmo fim? O meio foi adequado? A conduta poderia ser diferente da escolhida? E assim por diante.

O presente trabalho buscou demonstrar que essas ponderações são de grande valia para o atual cenário em que se insere o direito tributário, refletida tanto em estudos brasileiros como mexicanos. Ademais, cabe à doutrina esse papel questionador, pois a jurisprudência é restrita àquilo que lhe é exposto. Logo, se permanecer o sentimento geral de exaltação das normas tributárias indutoras, sem atentar-se para seus limites, a capacidade contributiva dos contribuintes poderá ser fortemente afetada.

Vale lembrar, por fim, que, embora a proporcionalidade apareça como um critério importante para a contenção do arbítrio no controle de

medidas estatais restritivas de direitos fundamentais, ela, por si só, não elimina todas as possibilidades de dissenso. O apoio da tributação extrafiscal na proporcionalidade revela-se relativamente frágil e pode suscitar dúvidas fundamentadas em relação à licitude, sob o ponto de vista constitucional, do uso intenso de tributos como meio de indução de condutas, sendo esse outro motivo para a importância do presente estudo.

REFERÊNCIAS

- ALBAN, Thiago Alban. Extrafiscalidade, Estado Social e teorias de justiça: possibilidades dialógicas. *Direito Público*, Porto Alegre, v. XI, p. 135-145, 2015.
- ALBUQUERQUE-OLIVEIRA, Paulo Rogério. Nexo técnico epidemiológico previdenciário NTEP e o fator acidentário de prevenção FAP: um novo olhar sobre a saúde do trabalhador. Tese (Doutorado em Ciência da Saúde) – Universidade de Brasília. Brasília, 2008. 244 p.
- ALEXY, Robert. Colisão de direitos fundamentais e realização de direitos fundamentais no Estado de Direito Democrático. *Revista de Direito Administrativo*, n. 217, 1999.
- _____. *El concepto y la validez del derecho*. 2. ed. Trad. Jorge M. Seña. Barcelona: Gedisa Editorial, 2004.
- _____. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.
- ALVÉS, Amaya. ¿Made in México? El principio de proporcionalidade adoptado por la suprema corte de justicia de la nación ¿La migración de un mecanismo constitucional? UNAN, México. Disponível em: <<http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/.../anc20.pdf>>.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipóteses de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 2004.
- ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. *Revista de Direito Administrativo*, n. 215, jan./mar. 1999.
- _____. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Revista Direito Tributário Atual*, Brasil, n. 29, p. 181-204, 2013.
- _____. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010.
- _____. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2009.
- _____. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BARBOSA, Hermano Notaroberto. *O poder de não tributar: benefícios fiscais na Constituição*. São Paulo: Quarter Latin, 2012.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2010.
- BORGES, José Souto Maior. *Introdução ao direito financeiro*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5. 172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Alterada pela Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>>.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Promulgada em 15 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>.

BUFFON, Marciano. Tributação e direitos sociais: a extrafiscalidade instrumento de efetividade. *Revista Brasileira de Direito IMED*, Brasil, v. 8, n. 2, p. 38-68, jul./dez. 2012.

CARVALHO, Osvaldo Ferreira de. O direito fundamental à segurança social e seu panorama na ordem constitucional brasileira. *Direito Público*, Porto Alegre, v. 12, p. 9-23, 2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2013.

CONTEPELLI, Ernani. Igualdade tributária, justiça constitucional e ordem econômica. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, Brasil, v. 22, n. 114, p. 147-165, jan./fev. 2014.

ELALI, André de Souza Dantas. Tributação e desenvolvimento econômico regional: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Presbiteriana Mackenzie. São Paulo, 2006. 180 p.

ESTARES, Daniel Yacolca. La evolución del concepto de tributo hacia fines extrafiscales. *Revista Tributária das Américas*, Brasil, v. 8, n. 8, p. 293-299, jul./dez. 2013.

FOLLONI, André. Direito tributário, desenvolvimento e concorrência: o tratamento interdisciplinar e complexo de temas econômicos e jurídicos. In: FOLMANN, Melissa; GONÇALVES, Oksandro Osdival (Org.). *Tributação, concorrência e desenvolvimento*. Curitiba: Juruá, 2013.

_____. Isonomia na tributação extrafiscal. *Revista Direito GV*, Brasil, v. 10, n. 1, p. 201-220, jan./jun. 2014.

_____; FLORIANI NETO, Antonio Bazilio. Extrafiscalidade e indução das decisões empresariais via seguro de acidente de trabalho. *Revista de Direito Empresarial*, Brasil, v. 11, n. 1, p. 255-269, jan./abr. 2014.

GRACIA, Jaime Cárdenas. Noción, justificación y críticas al principio de proporcionalidade. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, nueva serie, ano XLVII, n. 139, p. 65-100, enero/abril 2014.

HABER NETO, Michel. A tributação e o financiamento do direito à saúde no Brasil. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo. São Paulo, 2012. 238 p.

HACK, Érico. As finalidades do tributo: como ele pode ser utilizado como instrumento de arrecadação e busca dos objetivos do Estado. *ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET*, Brasil, ano III, n. 7, p. 135-153, jan./jun. 2012.

- IBRAHIM, Fábio Zambitte. O custeio dos acidentes do trabalho no Brasil controvérsias sobre a regulação administrativa. In: GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (Org.). *Sistema constitucional tributário dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários*. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 580-596.
- JARAMILLO, Leonardo García. Buenos tiempos para el neoconstitucionalismo (sobre la aparición de el examen de proporcionalidad em el derecho constitucional). *UNAN*, Colômbia, n. 120, p. 317-332, jan./jun. 2010. Disponível em: <<http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/vniver/cont/120/cnt/cnt15.pdf>>.
- KRONBAUER, Eduardo Luís. Limitações na interpretação das normas tributárias com base no formalismo normativo. *Revista de Direito Econômico e Socioambiental*, v. 6, n. 1, p. 159-194, 2015.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2009.
- MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade socioambiental. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, Brasil, ano 18, n. 90, p. 73-123, jan./fev. 2010.
- MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2010.
- OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Extrafiscalidade. *Revista Fórum de Direito Financeiro Econômico*, Brasil, v. 3, n. 4, p. 13-30, set./fev. 2013.
- PAPADOPOPOL, Marcel Davidman. A extrafiscalidade e os controles de proporcionalidade e de igualdade. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2009. 130 p.
- RICCI, Henrique Cavalheiro. A tributação extrafiscal ambiental e a limitação imposta pela igualdade tributária. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Curitiba, 2014. 182 p.
- SCAFF, Fernando Facury. Contribuições de intervenção e direitos humanos de segunda geração. In: MEZZAROBBA, Orides. *Humanismo latino e Estado no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, v. 1, 2003.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- SILVA, Virgílio Afonso da. O razoável e o proporcional. *Revista Direito Unifacs*, n. 132, 2011.
- VECCHIETTI, Gustavo Nascimento Fiuza. A função extrafiscal dos tributos como potencial fator indutor do desenvolvimento nacional, regional e setorial. *Revista Tributária das Américas*, Brasil, v. 4, n. 8, p. 301-325, jul./dez. 2013.
- VIEIRA, Gabriel Antonio de Moraes. Análise dos princípios da capacidade contributiva e do não confisco na tributação extrafiscal. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Brasil, ano 11, n. 65, set./out. 2013.
- YAZBEK, Cristiano Lisboa. Governança e essencialidade ambiental como fundamentos à aplicação do princípio da seletividade do IPI. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Curitiba, 2014. 118 p.