

INEJ – INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS JURÍDICOS

Tobias Franciscon

Contribuições Especiais: proporcionalidade, adequação e extrafiscalidade

Porto Alegre

2009

INEJ – INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS JURÍDICOS
CURSO DE PÓS GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Tobias Franciscan

Contribuições Especiais: proporcionalidade, adequação e extrafiscalidade

Trabalho de Conclusão de Curso apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito Tributário ministrado pelo Instituto Nacional de Estudos Jurídicos - INEJ como requisito parcial para obtenção do grau de Especialista em Direito Tributário.

Porto Alegre
2009

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	04
2. FUNÇÕES E LIMITES DA PROPORCIONALIDADE	06
2.1. Função jurídica e meta-normativa da proporcionalidade	06
2.2. A proporcionalidade e sua necessária diferenciação funcional com relação a institutos afins	09
2.2.1. Proporcionalidade e igualdade	09
2.2.2. Proporcionalidade e razoabilidade	10
2.2.3. Proporcionalidade e proibição do excesso	11
3. A PROPORCIONALIDADE APLICADA	13
3.1. Aplicação da proporcionalidade como método lógico-racional	13
3.1.1. Adequação	14
3.1.2. Necessidade	15
3.1.3. Proporcionalidade em sentido estrito	15
3.2. Proporcionalidade e os fins do Direito Tributário	16
3.2.1. Fiscalidade e extrafiscalidade	16
3.2.2. A proporcionalidade e a extrafiscalidade nas contribuições especiais	19
3.2.3. Aplicação da proporcionalidade às contribuições especiais	22

3.2.3.1. Juízo preliminar de razoabilidade	22
3.2.3.2. Adequação	23
3.2.3.3. Necessidade	26
3.2.3.4. Proporcionalidade em sentido estrito	26
4. CONCLUSÃO	27
BIBLIOGRAFIA	29

1 INTRODUÇÃO

A idéia de proporcionalidade é inerente à necessidade de ponderação, de balanceamento dos bens da realidade. Ante a multiplicidade cultural hodierna, ela ganha, juntamente com a razoabilidade, matizes ínsitas à realização da justiça em uma concepção democrática, que necessita saber lidar essa diversidade.

Na Constituição de 1988, a proporcionalidade não vem expressamente enunciada, mas afirma-se freqüentemente ser ela deduzida do sistema constitucional.¹ Com efeito, seu preâmbulo, ao abarcar valores que se podem contrapor, juntamente com a idéia de justiça, já pressupõe a defesa de todos esses valores por meio de um método de harmonização. A compatibilização desses valores opera, assim, por meio da proporcionalidade.

Diz-se, então, que o postulado da proporcionalidade encontra-se ínsito ao art. 1º (Estado de Direito) e ao art. 5º LIV (devido Processo Legal)². De fato, a principal decorrência do Estado Democrático de Direito é a proteção dos valores constitucionais, que somente se opera pela aplicação devida da proporcionalidade. Quanto ao devido processo, talvez seja uma máxima mais adequada ao sistema Norte Americano, e à decorrente *razoabilidade*, propugnando exatamente um juízo conforme uma racionalidade nas decisões tomadas pelo Estado. Apesar de não prevista expressamente, a razoabilidade também pode ser deduzida dessa necessidade de preservação dos bens constitucionalmente protegidos.

¹ Assim, MENDES, Gilmar Ferreira. A proporcionalidade na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Repertório IOB de Jurisprudência*, 1ª quinzena, dez. 1994, n. 23/24, p. 475-469 (numeração decrescente), em que admite que “a própria jurisprudência do Supremo Tribunal Federal evoluiu para reconhecer que esse princípio tem hoje a sua *sedes materiae* no art. 5º, inciso LIV, da Constituição Federal.” (p.469)

² Assim o posicionamento da jurisprudência do STF, conforme Gilmar Ferreira Mendes e acórdãos colacionados na jurisprudência pátria.

Dentro do mencionado sistema de multiplicidade de valores pode-se assim dizer que (a) a previsão dos princípios pode trazer uma contradição entre eles, sendo necessário elemento que os coordene, harmonize; (b) é clássica a norma de interpretação segundo a qual a Constituição não traz expressão inútil, sendo inclusive, que todas as suas previsões devem apresentar a máxima efetividade possível; (c) a proporcionalidade é inerente à idéia de justiça conforme a concepção democrática hodierna – justiça como virtude que está no meio (mesmo que tivesse de esperar até a atualidade para ser reconhecida como método de harmonização de princípios); (d) assim, a proporcionalidade apresenta-se como elemento fundamental para promover a harmonização dos princípios abarcados constitucionalmente.

A pesquisa feita na doutrina e jurisprudência brasileiras demonstra haver enorme imprecisão terminológica na utilização do termo “proporcionalidade”, tanto que é comum ser tratada como “princípio” e aparecer como contraposta a outro princípio. De qualquer sorte, a aplicação do “dever” de proporcionalidade tem sido grande tema de debate nos últimos tempos no meio jurídico brasileiro, especialmente encabeçada na atualidade pelo professor Humberto Ávila.³ Preocupado com uma atuação mais técnica daquilo que convencionou chamar de “postulado”, com base na doutrina desenvolvida por Alexy, o professor procura um caminho voltado à aplicabilidade prática do instituto, como método e critério na aplicação do direito e no confronto de princípios inerentes à referida diversidade de valores abarcados pelo constitucionalismo contemporâneo.

Tomando-se o ilustre professor gaúcho como referencial teórico, abordar-se-á a idéia de proporcionalidade pelo ponto de vista de sua atuação no Direito Tributário. Num primeiro momento, tenta-se focalizar a atenção em uma definição jurídica da proporcionalidade, explicitando seu aspecto funcional e a diferenciação quanto a institutos afins. Segue-se com a determinação da sua técnica de aplicação e implementação no direito e a constatação da necessidade de um exame tripartite de proporcionalidade. Na segunda parte do trabalho, então, analisa-se a sua incidência no Direito Tributário, em especial o matiz diferenciado na aferição da adequação com relação à extrafiscalidade e, por conseguinte, nas contribuições especiais.

³ Veja-se, a respeito, em especial e na totalidade o seu Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros, 2003.

2 FUNÇÕES E LIMITES DA PROPORCIONALIDADE

2.1 Função jurídica e meta-normativa da proporcionalidade

A função primordial da proporcionalidade, conforme visto, é, em decorrência do princípio democrático, a proteção constitucional dos direitos fundamentais – sua preservação e otimização. A idéia central de proporcionalidade é a de que a Constituição abarca normas que podem entrar em conflito, mas não podem jamais restar letra morta.

Assim, podemos apontar-lhe duas facetas principais:

- 1) a proporcionalidade como vedação do arbítrio estatal;
- 2) a proporcionalidade como instrumento para a concretização prática de diferentes direitos, interesses e garantias constitucionais.

Dissertando acerca das funções *eficaciais das normas*, TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR. divide-as em três aplicações básicas. Assim, destaca (a) a função de *bloqueio*, ou seja, de impedir a realização de condutas a ela contrárias; (b) a função de *programa*, quanto às que visam a realização de um objetivo, um fim; (c) função de *resguardo*, ou seja, de assegurar a realização de uma conduta.⁴ Na proporcionalidade, segundo HELENILSON CUNHA PONTES, há uma função de bloqueio, de limitação da atuação do Estado.⁵

⁴ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Introdução ao Estudo do Direito. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 201.

⁵ PONTES, Helenilson Cunha. O Princípio da Proporcionalidade no Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2000, p. 58: “O Estado não é discricionário na eleição dos meios aptos à concretização dos direitos e garantias constitucionais; exerce tal tarefa limitado pelo princípio da proporcionalidade.”

Aqui entende-se que há também, no juízo de proporcionalidade, uma função de resguardo. Isso porque ela *protege* os fins estabelecidos constitucionalmente pelo Estado, assegurando sua concretização.

De acordo com a doutrina do professor HUMBERTO ÁVILA, que assume a proporcionalidade dentro de uma categoria de metanorma ou norma de segundo grau⁶, não se pode vislumbrar a função de *programa* na proporcionalidade, que é inerente aos princípios. A proporcionalidade não promove um fim específico, mas harmoniza vários princípios através do balanceamento dos objetivos promovidos por cada um deles, e que, na prática, se encontrem em choque. Ela estabelece, portanto, uma otimização diante da colisão de diferentes bens, concretizando os limites entre cada um deles.

Ressalte-se que o importante aqui é ter em vista que a técnica de aplicação é diferente conforme diversa é a classificação atribuída à norma ou, como elegeu o citado professor, “postulado normativo aplicativo”. A imensa maioria da doutrina brasileira, contudo, assim como a jurisprudência, tratam a proporcionalidade sob a alcunha de *princípio*.⁷

HELENILSON CUNHA PONTES chama a proporcionalidade de princípio, entendendo como sua finalidade a otimização dos princípios constitucionais⁸. Seria, então, um princípio que tem por finalidade o cumprimento ótimo dos demais princípios. Contudo, é exatamente este o traço característico do postulado normativo que o diferencia dos princípios

⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2003, em especial p. 80: “Essas considerações levam ao entendimento de que os postulados normativos situam-se num plano distinto daquele das normas cuja aplicação estruturam. A violação deles consiste na não-interpretação de acordo com sua estruturação. São, por isso, metanormas, ou normas de segundo grau. O qualificativo de *normas de segundo grau*, porém, não deve levar à conclusão de que os postulados normativos funcionam como qualquer norma que fundamenta a aplicação de outras normas, a exemplo do que ocorre no caso de sobreprincípios como o princípio do Estado de Direito ou do devido processo legal. Isso porque esses sobreprincípios situam-se no próprio nível das normas que são objeto de aplicação, e não no nível das normas que estruturam a aplicação de outras. Além disso, os sobreprincípios funcionam como fundamento, formal e material, para a instituição e atribuição de sentido às normas hierarquicamente inferiores, ao passo que os postulados normativos funcionam como estrutura para aplicação de outras normas.” As idéias do professor estão expostas também, de forma mais sucinta, em artigo de periódico (A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. *Revista de Direito Administrativo*, n. 215, jan./ mar. 1999, p. 151-179; sobre o tema referido, especialmente a partir da p. 168).

⁷ Parte dessa doutrina encontra-se na bibliografia referida, o que se pode vislumbrar pelos próprios títulos dos trabalhos acerca do tema, que costuma utilizar a nomenclatura “princípio da proporcionalidade”.

⁸ PONTES, Helenilson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 59-61.

em geral: não traz um valor em si mesmo agregado, mas explicita uma forma de combinar valores, dando-lhes a maior efetividade possível.

“Com efeito, os princípios estabelecem um estado ideal de coisas a ser atingido (...). *Estado de coisas* pode ser definido como uma situação qualificada por determinadas qualidades. O estado de coisas transforma-se em fim quando alguém aspira conseguir, gozar ou possuir as qualidades presentes naquela situação.“(...) os princípios estabelecem uma espécie de *necessidade prática*: prescrevem um estado ideal de coisas que só será realizado se determinado comportamento for adotado.”⁹

Enquanto os princípios seriam, assim, *deveres de otimização* de valores, aplicáveis em vários graus segundo as possibilidades normativas e fáticas, possuindo um fim em si mesmos, o fim da proporcionalidade está na preservação da ordem constitucional em si, é um fim de harmonização. Seria, portanto, mais um método para a otimização na aplicação das normas em geral. Ou seja, os postulados normativos seriam “*instrumentos normativos metódicos*, isto é, como categorias que impõem condições a serem observadas na aplicação das regras e dos princípios com eles não se confundindo.”¹⁰

A inserção da proporcionalidade, como veremos, se dá pelo relacionamento entre meio e fim, por uma relação de causalidade. Os princípios podem ser estes fins pré-estabelecidos – a proporcionalidade fará a adaptação do meio, ou seja, os princípios constitucionalmente protegidos são o ponto de partida e a finalidade buscada pela proporcionalidade. O fim da proporcionalidade está nos outros princípios ou na preservação da ordem constitucional. Por isso RICARDO LOBO TORRES vai chamá-la de princípio de legitimação.¹¹ Na verdade, independentemente da utilização da terminologia “princípio”, pretende o ilustre jurista, com a idéia de legitimação, destacar o caráter de segundo grau do postulado, que não entra em conflito com as demais normas, mas serve para coordená-las.¹²

⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 63.

¹⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 62-63.

¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. A legitimação dos direitos humanos e os princípios da ponderação e da razoabilidade. In: TORRES, Ricardo Lobo (org.) *Legitimação dos Direitos Humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, 432 e ss. Nesse sentido também GUERRA FILHO, Willis Santiago. Princípio da Proporcionalidade e Teoria do Direito. *Revista Jurídica da Universidade de Franca*, a. 3, n. 4, mai. 2000, p. 196-209, em especial p. 197, em que chama a proporcionalidade de “princípio dos princípios”, pelo qual se pode resolver “o dilema da interpretação constitucional, representado pelo conflito entre princípios constitucionais, aos quais se deve igual obediência, por ser a mesma posição que ocupam na hierarquia normativa(...)”.

¹² De certa forma contra esta idéia, informando uma tensão entre legalidade e proporcionalidade, apresenta OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Tributação ambiental, tipicidade aberta e*

2.2 A proporcionalidade e sua necessária diferenciação funcional com relação a institutos afins.

Não importa apenas ter claro o que é a proporcionalidade, mas principalmente, como, na prática, ela atua. Para tanto, indispensável, em um primeiro momento, estabelecer uma prévia diferenciação com relação a algumas idéias às quais costuma ser associada. Assim, verifica-se na doutrina e na jurisprudência uma freqüente mistura entre vários institutos. Aqui importa ressaltar a diferença com relação à chamada *igualdade substancial*, à *razoabilidade* e, devido à especial relevância ao direito tributário, a *proibição do excesso*.

2.2.1 Proporcionalidade e igualdade.

Há quem considere esfera da aplicação da proporcionalidade uma espécie de “proporcionalidade-igualdade”.¹³ Encontrar-se-ia na proporcionalidade um conteúdo material inerente a um princípio, que se estabeleceria como finalidade a ser harmonizada, ponderada.

Na verdade esta seria a idéia da igualdade de acordo com as especificidades concretas, ou melhor, a idéia de **igualdade substancial**. Não se trata, aqui, nem de proporcionalidade igualdade, nem de aplicação da proporcionalidade à igualdade, mas da simples consideração inerente à igualdade substancial, que se manifesta pela capacidade contributiva no Direito Tributário.

Para o professor HUMBERTO ÁVILA, a igualdade apresenta, sim, dimensão de postulado normativo, mas que não se confunde com a proporcionalidade. A igualdade, nessa acepção, nada diz quanto aos bens ou aos fins de que se serve para diferenciar ou igualar as pessoas. A diferenciação entre os sujeitos, v. g., somente adquire relevo *material* na medida em que se lhe agregue uma finalidade. Por isso, o citado professor considera necessário

lançamento. Proporcionalidade e legalidade. *Forense*, a. 93, v. 338, abr./ jun. 1997, p. 125-135, em especial p. 125; também, do mesmo autor, Legalidade tributária - o Princípio da Proporcionalidade e a tipicidade aberta. *Revista de Direito Tributário*, v. 70, 1998, p. 106-116.

¹³ SZANIAWSKI, Elimar. Apontamentos sobre o Princípio da Proporcionalidade-Igualdade. *RTDC*, a. 2, n. 5, jan./ mar. 2001, p. 6-40, em especial p. 39.

adicionar aí um determinado critério com relação à finalidade (refere, então, o critério da idade, o qual importa diferenciação para o direito/ dever de votar, mas não tem relevância para o dever de pagar impostos).¹⁴

2.2.2 *Proporcionalidade e Razoabilidade*

Freqüentemente se verifica uma certa confusão entre os conceitos de razoabilidade e proporcionalidade¹⁵. Contudo, a questão de diferenciá-los não é apenas terminológica: tem conexão especialmente com sua origem, e está em conformidade com os diferentes métodos de aplicação, que operam, como veremos adiante, inclusive em momentos diferentes do encadeamento do raciocínio lógico-jurídico.¹⁶

O traço característico da proporcionalidade é o estabelecimento de uma relação entre meio e fim. Trata-se de uma idéia de causalidade, diferentemente do que ocorre com a razoabilidade, em que a relação está entre uma qualidade e uma medida.¹⁷

¹⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 93-94.

¹⁵ Atenta para essa diferenciação (conforme orientação de seu mestre ALEXANDRE DE MENEZES CORDEIRO), SILVA, Luís Virgílio Afonso da. O Proporcional e o Razoável. *RT*, a. 91, v. 798, abr. 2002, p. 22-50, em especial p. 22. De outro lado, a confusão se expressa, por exemplo, na jurisprudência do STF, conforme se depreende dos acórdãos colacionados em MENDES, Gilmar Ferreira. A proporcionalidade na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Repertório IOB de Jurisprudência*, 1ª quinzena, dez. 1994, n. 23/24, p. 475-469; também assim BARROSO, Luís Roberto. Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no direito constitucional. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, a. 6, n. 23, abr./ jul. 1998, p. 65-78, em especial p. 69: “De logo é conveniente ressaltar que a doutrina e a jurisprudência, assim na Europa continental como no Brasil, costumam fazer referência, igualmente, ao princípio da *proporcionalidade*, conceito que em linhas gerais mantém uma relação de fungibilidade com o princípio da razoabilidade. Salvo onde assinalado, um e outro são aqui empregados indistintamente.” Mais um exemplo dessa mistura, ao mencionar a relação meio-fim como razoabilidade, está em SILVA, José Afonso da. O Princípio da Razoabilidade da Lei. Limites da Função Legislativa. (Parecer) *Revista de Direito Administrativo*, v. 220, abr./ jun. 2000, p. 339-354, p. 340: “sobre limites da função legislativa das leis, à vista especialmente do princípio da razoabilidade fundado na cláusula do devido processo legal que põe em destaque a relação meios e fins na consideração da validade da lei (...)”. Em igual sentido TÁCITO, Caio. A razoabilidade das leis. *Revista Forense*, 335, jul./ set. 1996, p. 4.

¹⁶ SILVA, Luís Virgílio Afonso da (O Proporcional e o Razoável. *RT*, a. 91, v. 798, abr. 2002, p. 22-50), na p. 31 afirma: “A regra da proporcionalidade, portanto, não só não tem a mesma origem que o chamado princípio da razoabilidade, como freqüentemente se afirma, mas também deste se diferencia em sua estrutura e em sua forma de aplicação(...)”, após atentar para a origem alemã da proporcionalidade em contraposição à origem inglesa (relativa à Carta Magna de 1215) da razoabilidade.

¹⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 102-103: “Com efeito, o postulado da proporcionalidade pressupõe a relação de causalidade entre o efeito de uma ação (meio) e a promoção de um estado de coisas (fim). Adotando-se o meio, promove-se o fim: o meio leva ao fim. Já na utilização da razoabilidade como exigência de congruência entre o critério de diferenciação escolhido e a medida adotada há uma relação entre uma

Esta se presta a três acepções: (a) No sentido de *equidade*, como harmonização entre normas gerais e individuais, seja na consideração daquilo que normalmente acontece, ou seja, que é socialmente aceitável, seja na consideração especial de que, em determinados casos, em virtude de algumas especificidades, a norma geral não pode ser aplicável, por se tratar de caso anormal; a função é de corrigir a lei, restabelecendo a justiça. (b) No sentido de *congruência*, é tida como vinculação das normas jurídicas com a realidade (relação entre a medida adotada e o fim que se pretende atingir); é diferente da proporcionalidade porque aqui se releva o fim, e não o meio, como harmonização com as condições externas à norma. É nesse momento que se verifica se o fim visado está de acordo com o socialmente aceito, se o fim é protegido pela ordem jurídica. (c) No sentido de *equivalência*, é tida como diretriz que exige a relação entre duas grandezas, a relação de equivalência entre a medida adotada e o critério que a dimensiona.¹⁸

Assim, a proporcionalidade é diferente da razoabilidade porque esta “*exige, por exemplo, a consideração das particularidades individuais dos sujeitos atingidos pelo ato de aplicação concreta do Direito, sem qualquer menção a uma proporção entre meios e fins.*”¹⁹ Em comum com a proporcionalidade traz a idéia de impedir o arbítrio, a procura da “melhor” decisão, a questão de serem postulados normativos aplicativo / interpretativos; ademais, a proporcionalidade, por ser decorrência do Princípio democrático, possui a função de resguardo, ou seja, de assegurar a concretização dos interesses protegidos constitucionalmente, não bastando que a medida seja razoável: ela deve ser a melhor possível.

2.3 Proporcionalidade e proibição do excesso.

Por fim, importa para este estudo, diferenciar a proporcionalidade da ‘proibição de excesso’. Com efeito, enquanto esta “veda a restrição da eficácia mínima de princípios, mesmo na ausência de um fim externo a ser atingido”, aquela “exige uma relação

qualidade e uma medida adotada: uma qualidade não leva à medida, mas é critério intrínseco a ela.”. Cita, como exemplo, que não se pode afirmar que o custo do serviço leva à taxa; ou que a culpa leva a pena.

¹⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 95-103.

¹⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 108.

proporcional de um meio relativamente a um fim.”²⁰ Ou seja, o que se visa na proibição do excesso, independentemente de um conteúdo material, é a preservação daquilo que faz, por exemplo, de determinado princípio o que ele é; é a preservação da natureza, essência fundamental do princípio.

HELENILSON CUNHA PONTES, contudo, invariavelmente identifica este postulado com a proporcionalidade em sentido estrito.²¹ Da mesma forma procede o STF²², especialmente quando se refere ao “não-confisco” do direito tributário. Entretanto, aqui não se observa relação causal entre meio e fim, mas a um mínimo de preservação do direito fundamental. Se diferencia, portanto, da proporcionalidade em sentido estrito (a qual será explicitada em seguida) porque esta atua de forma mais abrangente, enquanto a proibição de excesso apenas preserva o núcleo mínimo do princípio.²³

²⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 108.

²¹ PONTES, Helenilson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, principalmente em seu capítulo referente às sanções tributárias, parte, II, cap. 2, a partir da p. 129.

²² São exemplos o RE 18331-SP, Orozimbo Nonato, no qual entendeu-se que o exercício do poder de taxar deve ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho; em Repr. 1.077-5/RJ, Moreira Alves, entendeu-se que a lei estadual elevando taxa judiciária seria inconstitucional por impedir o acesso ao Poder Judiciário, sendo este garantia constitucional; e o RE 47.937-GB, acerca do imposto sobre o selo dos empréstimos, em que uma multa no valor de 50 vezes o valor do selo foi considerada excessiva.

²³ Aqui o professor HUMBERTO ÁVILA menciona caso em que se questionou a necessidade de utilização de etiquetas com os preços nos supermercados (como relação de causalidade, a etiqueta como meio para promover um fim, que é a proteção do consumidor). A medida seria para ele adequada, necessária, mas desproporcional em sentido estrito (considerando os fatores de mercado e demais relações custo-benefício). A medida foi considerada desproporcional sem ser excessiva (em: *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 89).

3 A PROPORCIONALIDADE APLICADA

3.1 Aplicação da proporcionalidade como método lógico-racional.

Como vimos, a idéia inerente à proporcionalidade é a de uma relação de causalidade entre um meio e um fim, algo que se deseja, um objetivo, e a eleição do modo pelo qual se busca promovê-lo. Por isso, consubstancia um método de aplicação do direito, nos dizeres de HUMBERTO ÁVILA,

“uma mera estrutura formal de aplicação do Direito a ser necessariamente posta em correlação com elementos substanciais normativos, sem os quais não passa de um esqueleto. Trata-se de uma forma que só se aplica em correlação com conteúdos, esses determináveis pela análise das normas constitucionais materiais assecuratórias de bens jurídicos e não apenas instituidoras de procedimentos.”²⁴

Assim, a doutrina costuma mencionar a aferição metódica de três elementos componentes da proporcionalidade²⁵, quais sejam a adequação, a necessidade e a

²⁴ ÁVILA, Humberto. A DISTINÇÃO ENTRE PRINCÍPIOS E REGRAS E A REDEFINIÇÃO DO DEVER DE PROPORCIONALIDADE. *Revista de Direito Administrativo*, n. 215, jan./ mar. 1999, p. 178.

²⁵ “(...) a doutrina alemã averiguou a existência de três elementos que formam o conteúdo do princípio da proporcionalidade: a adequação (ou pertinência), a necessidade (ou exigibilidade) e a razoabilidade (ou proporcionalidade em sentido estrito).

A adequação, que trabalha com a realidade empírica, busca conferir se o meio utilizado tem possibilidades reais de alcançar a finalidade pretendida.

A necessidade, que também capta a experiência obtida na realidade, pode ser compreendida no sentido de que ‘a medida não há de exceder os limites indispensáveis à conservação do fim legítimo que se almeja, ou uma medida para ser admissível deve ser necessária.’ Em: BUSCHMANN, Marcus Vinicius. A extrafiscalidade, o princípio da proporcionalidade e a

proporcionalidade em sentido estrito. Eles configuram exames em diferentes planos, também sendo chamados de sub-regras²⁶, e respondem aos questionamentos básicos atinentes à proporcionalidade.²⁷ É imprescindível e necessário que o encadeamento do pensamento se dê na ordem conforme exporemos, eis tratar-se de uma seqüência lógica e conseqüente, em que a verificação posterior depende da análise racional que lhe antecede.²⁸ Acompanhe-se o raciocínio a seguir.

3.1.1 Adequação.

A primeira etapa responde ao questionamento sobre se os meios são capazes de promover os fins visados. Essa fase inicial diz respeito, portanto, à aptidão dos meios disponíveis em solucionar o problema que se apresenta. Por isso, é chamada adequação, e exige uma relação empírica entre meio e fim, comportando, segundo HUMBERTO ÁVILA, três aspectos: um *quantitativo*, no sentido de promover²⁹ mais ou menos o fim visado; um *qualitativo*, que verifica a pior ou melhor promoção do fim; e um terceiro, *probabilístico*, que analisa o maior ou menor grau de certeza na obtenção do objetivo almejado.³⁰

Para a análise que se faz nesta sede, conforme adiante ficará explicitado³¹, importa consignar que, na aferição da adequação, pode existir: (a) um fator *temporal* (sua verificação em momento anterior ou posterior), motivo pelo qual fala-se em um juízo dinâmico de

ponderação de princípios no comércio exterior. *Revista tributária e de finanças públicas*, a. 9, v. 39, jul./ ago. 2001, p.14.

²⁶ SILVA, Luís Virgílio Afonso da. O Proporcional e o Razoável. *RT*, a. 91, v. 798, abr. 2002, p. 22-50, p. 34 e segs.

²⁷ A sistematização das questões está em ÁVILA, Humberto. *ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 104-105.

²⁸ Atente-se para o fato de que a doutrina e a jurisprudência seguidamente não dão relevância a tal encadeamento lógico, como se depreende de GUERRA FILHO, Wilis Santiago. Princípio da Proporcionalidade e Teoria do Direito. *Revista Jurídica da Universidade de Franca*, a. 3, n. 4, mai. 2000, p. 196-209, p. 198 (coloca primeiro a proporcionalidade em sentido estrito, depois a adequação e, por fim, o que chama de exigibilidade). Em contrapartida, Luís Virgílio Afonso da SILVA destaca a importância dessa seqüência. (especialmente p. 34, em: O Proporcional e o Razoável. *Revista dos Tribunais*, a. 91, v. 798, abr. 2002, p. 22-50).

²⁹ Segundo Luís Virgílio Afonso da SILVA (O Proporcional e o Razoável. *RT*, a. 91, v. 798, abr. 2002, p. 22-50, p. 36), o termo "promover" traduz melhor a idéia alemã de adequação do que o termo "alcançar", utilizado inicialmente pelo professor Humberto Ávila na p. 172 de seu A Distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. *Revista de Direito Administrativo*, n. 215, jan./ mar. 1999, p. 151-179. Com efeito, no livro publicado em 2003, o termo utilizado é "promoção".

³⁰ ÁVILA, Humberto. *ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 109.

³¹ Vide infra aplicação específica às contribuições especiais.

adequação³². Da mesma forma, se verifica (b) um fator de *abstração* ou *concreção*, ou seja, se a medida é incompatível desde logo, haverá inadequação em sentido abstrato; se a aferição se dá somente na relação fática, a inadequação é relativa e se fala em inadequação real, concreta. Por fim, (c) pode ser, ainda, inadequada uma medida com relação às especificidades, *particularidades*, ou *genericamente* consideradas.³³

3.1.2 Necessidade.

Responde ao questionamento acerca de qual, dentre os meios disponíveis e adequados, é o menos restritivo aos direitos fundamentais. A limitação ao bem deve ser a estritamente necessária à promoção do interesse buscado. Assim, analisa-se *se os meios promovem igualmente os fins* ou se o fazem em *conformidade ao critério eleito* como sendo o prioritário. Logo após, dentre os meios identificados como adequados, deve-se adotar o *menos restritivo*, mas também há que se considerar o *grau de promoção do fim* perseguido.³⁴

3.1.3 Proporcionalidade em sentido estrito.

Responde ao questionamento acerca de quais sejam as vantagens trazidas pelos fins em contraposição com as desvantagens impostas pelos meios.³⁵ O que se verifica aqui é se as vantagens da promoção do fim são proporcionais às desvantagens da adoção do meio. Trata-se da idéia de sopesar, verificar a importância da realização do fim e a intensidade de restrição aos direitos fundamentais.

Verifica-se a relação de peso entre o meio adotado (e o interesse que o justifica, o fim) e a limitação sofrida (em outro interesse, na outra finalidade, que está contraposta à

³² PONTES, Helenilson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 154.

³³ ÁVILA, Humberto. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 110-111.

³⁴ ÁVILA, Humberto. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 114-116.

³⁵ PONTES, Helenilson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000 menciona, nesse ponto, a idéia de CONFORMIDADE. Iguala, de certa forma, este aspecto tanto à razoabilidade (como a tônica na finalidade perseguida, congruência com a realidade), quanto à proibição do excesso (fala, seguidamente, em preservação mínima do princípio fundamental).

perseguida). Assim, a proporcionalidade em sentido estrito exige a concreta apreciação dos interesses em jogo, bem como a consideração dos objetivos gerais do sistema jurídico.³⁶

3.2 Proporcionalidade e os fins no Direito Tributário

O direito possui um caráter protetivo, funcional e finalístico. Defende valores sociais e se compromete ativamente com o alcance de finalidades sociais, econômicas ou políticas.³⁷

Na disciplina do Direito Tributário, termo corrente é a discussão da presença de fins internos e fins externos à ordem a ele inerente. Assim, conforme assevera HELENILSON CUNHA PONTES, teremos fins internos, ou *fiscais*, que podem ser realizados pela capacidade contributiva em seus dois aspectos: limitação ao Estado em seu poder de tributar e obrigatoriedade de contribuição no sentido de solidariedade³⁸. Já os fins externos, ou *extrafiscais*, relacionam a arrecadação como meio, e consubstanciam-se como as chamadas finalidades econômico-sociais.

3.2.1 Fiscalidade e extrafiscalidade.

ALFREDO AUGUSTO BECKER já previa a utilização do Direito Tributário para a realização da revolução social pelo direito positivo. Com efeito, consigna o ilustre jurista:

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

³⁶ ÁVILA, Humberto. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 119.

³⁷ PONTES, Helenilson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 131.

³⁸ PONTES, Helenilson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p.103-106; no mesmo sentido NOBRE JR, NOBRE JR., Edilson Pereira. *Intervenção Estatal sobre o domínio econômico, livre iniciativa e proporcionalidade (céleres considerações)*. RDA, n. 224, abr./ jun. 2001, p. 285-299, na página 296: “(...) quanto à aferição dos limites a serem impostos à iniciativa econômica (...) aqueles devem ser predispostos à obtenção dos fins visados pelo constituinte e, de outra parte, à capacidade daquela em constituir a coluna principal do sistema econômico.”

modo consciente e desejado; apenas haverá maior prevalência deste ou daquele finalismo.”³⁹

O Estado, assim, pode desestimular ou incentivar condutas, considerando-as ilícitas ou lícitas, ou instituindo tributos de caráter extrafiscal.⁴⁰ Aqui o tributo age não somente como instrumento arrecadatório, mas também como um meio de intervenção do Estado na Economia, na sociedade, e até como agente preservador do meio ambiente.⁴¹

Exemplificando, nas contribuições especiais, em que há prévia determinação da finalidade externa da arrecadação, esse caráter extrafiscal é marcante. Sua função precípua é atingir metas econômicas, políticas e sociais. Em contraposição, estão os tributos eminentemente fiscais, que têm como utilidade preponderante abastecer a receita do Estado, sem importar as suas implicações. Consigna-se, na companhia de PAULO DE BARROS CARVALHO, que não existem conceitos estanques aplicáveis aos tributos, vez que ambas as características podem se fazer presentes numa mesma exação.⁴²

Conforme assevera ALFREDO AUGUSTO BECKER:

“O Direito Tributário não tem objetivo (imperativo econômico-social) próprio; ou melhor, como todo o Direito Positivo, o Direito Tributário tem natureza instrumental e seu ‘objetivo próprio’ (razão de existir) é ser um *instrumento a serviço de uma Política*. Esta (a Política) é que tem os seus próprios e específicos objetivos econômicos-sociais. Por isso cumpre lembrar que a tributação extrafiscal serve tanto para a reforma social, como para impedi-la.”⁴³

³⁹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lajus, 2002, p. 587-588.

⁴⁰ “Optando pelo segundo, a intervenção do Estado será *indireta* porque, mediante o tributo extrafiscal, aquilo que pode ser exigido *juridicamente* é só o tributo e este é, precisamente, o objetivo *secundário*. Aliás, no tributo extrafiscal ‘proibitivo’, a percepção do tributo contraria o objetivo do Estado, pois aquilo que o Estado realmente deseja não é o tributo, mas sim aquele específico *reflexo econômico-social* que resulta da circunstância dos indivíduos *evitarem ou se absterem* de realizar a hipótese de incidência do tributo ‘proibitivo’.” BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lajus, 2002, p. 592.

⁴¹ BUSCHMANN, Marcus Vinicius. A extrafiscalidade, o princípio da proporcionalidade e a ponderação de princípios no comércio exterior. *Revista tributária e de finanças públicas*, a. 9, v. 39, jul./ ago. 2001, p.11.

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 228.

⁴³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lajus, 2002, p. 596.

Dessa forma, tendo-se em vista que os tributos podem ser *meios* para a intervenção do Estado na economia ou na esfera de livre-iniciativa, procurando incentivar ou desestimular determinadas condutas, a fim de *promover objetivos* constitucionalmente perseguidos, há aí uma relação de causalidade. Essa relação de meio e fim diz respeito ao exame atinente à proporcionalidade.

Por exemplo, nos impostos de importação e exportação, avalia-se se o fim político pretendido com os tributos aduaneiros (fator extrafiscal) e o meio utilizado (majoração ou diminuição das alíquotas) viola o princípio da proporcionalidade. Dessa forma, “(...) o meio, ou seja, a majoração das alíquotas deve ser adequada com o fim pretendido que, no caso exemplificado, será a proteção à indústria nacional, fim legitimado pelo princípio da soberania nacional. (...) Deve o meio ser necessário para o fim pretendido, ou seja, deve este meio, majoração das alíquotas, ser legítimo aos seus fins e de menor gravidade aos interesses individuais.”⁴⁴

Assim, observa-se que, tanto a fiscalidade como a extrafiscalidade comportam o controle por meio da proporcionalidade. Contudo, elegemos dar especial atenção à extrafiscalidade pelo adicional substancial de valor que esta representa no direito tributário, ligando a arrecadação com o mundo dos fatos que a circunda.

O mais comum, nesta sede, é, conforme referido, a apreciação de fins econômico-sociais, informando o que se pretende ao cobrar o tributo (estimular determinada atividade, por exemplo, através de isenções; desenvolver determinado setor destinando a receita da arrecadação a fundo vinculado).

Essa finalidade extrafiscal pode não vir informada quando da criação da exação, como ocorre com os impostos. Todavia, uma vez determinado o fim, a proporcionalidade deve ser verificada no sentido de seu atendimento.⁴⁵

⁴⁴ BUSCHMANN, Marcus Vinicius. A extrafiscalidade, o princípio da proporcionalidade e a ponderação de princípios no comércio exterior. *Revista tributária e de finanças públicas*, a. 9, v. 39, jul./ ago. 2001, p.15 e 17.

⁴⁵ É esse o posicionamento de PONTES, Helenilson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 161. Sobre o mesmo tema: “Para que o fim seja estruturador de uma relação jurídica, ele deve ser concretamente verificável na realidade dos fatos, e não unicamente no mundo do Direito. Isso, porém, não ocorre no caso de normas que instituem impostos, já que elas têm a finalidade de arrecadação, sem que exista um fim concreto capaz de estruturar a relação jurídica delas decorrente.” ÁVILA, Humberto. A Distinção entre Princípios e Regras e a redefinição do dever de Proporcionalidade. *Revista de Direito Administrativo*, n. 215, jan./ mar. 1999, p. 176.

Importa consignar que o professor HUMBERTO ÁVILA chama atenção ao fato de que o exame da proporcionalidade-adequação perde seu sentido quando se trata da verificação constitucional de tributo inerentemente fiscal. Isso porque a análise da relação meio-fim dirá respeito a uma premissa básica do direito tributário, qual seja, o financiamento público pela contribuição obrigatória dos privados (a finalidade de arrecadação, ou fiscal). Assim, ao meio ‘tributo’ é ínsita a adequação ao fim ‘arrecadação’.

“Porém, no caso de normas jurídicas tributárias que tenham um *finalidade extrafiscal e/ ou afrontem bens jurídicos protegidos pelo direito de liberdade* (normas que instituem tributos vinculados – taxas, p. ex. – ou que criem deveres acessórios tais como apresentar informações em um prazo determinado, p. ex.), a obediência ao dever de proporcionalidade admite seu caráter trifásico. E isso ocorre, porque há uma *finalidade objetivamente determinável e estruturante da relação jurídica*, em função da qual a relação meio-fim adquire consistência. (...) O importante é que o fim, nessas normas que possuem *eficácia formativa do comportamento* (criadora de obrigações que afetam os direitos de liberdade) e não uma *eficácia meramente impositiva* (criadora de *encargo* tributário desvinculado), *serve como estruturador da relação*, a tal ponto que o caráter trifásico do dever de proporcionalidade pode ser utilizado.”⁴⁶

Isso não significa que não se faça a verificação da proporcionalidade como adequação nos tributos que não apresentam finalidade extrafiscal explícita. A questão é que nestes, a finalidade extrafiscal é externa, enquanto naqueles a finalidade extrafiscal é questão de realização interna, e vai demandar a aplicação da proporcionalidade em dois níveis: um econômico-social e o outro tributário, jogando novas luzes ao exame da adequação.

3.2.2 A proporcionalidade e a extrafiscalidade nas contribuições especiais.

Assume ALFREDO AUGUSTO BECKER posição no sentido da classificação bipartite⁴⁷ das espécies tributárias. Acerca dos impostos e taxas, afirma o autor que alguns

⁴⁶ ÁVILA, Humberto. A Distinção entre Princípios e Regras e a redefinição do dever de Proporcionalidade. *Revista de Direito Administrativo*, n. 215, jan./ mar. 1999, p. 177.

⁴⁷ A doutrina diverge quanto a essa classificação. Assim, para PAULO DE BARROS CARVALHO, p. 22-34, em especial sobre contribuições p. 33-34, em que afirma sua natureza de taxas ou impostos.

elementos não exercem influência quanto à sua natureza, dentre eles, importa ressaltar a **destinação da arrecadação**. Mais adiante, assinala, contudo, que conquanto “nenhuma influência exerçam sobre a natureza jurídica do imposto ou sobre a da taxa (...) aquelas circunstâncias poderão ter influência decisiva sobre **a validade** (juridicidade) da regra jurídica que, ao criar o tributo, tiver violado regra jurídica (ex: constitucional), cuja regra (preceito) seja precisamente uma daquelas supra referidas circunstâncias.”⁴⁸ Há aí, portanto, um critério de validação finalístico, como também quer HELENILSON CUNHA PONTES.⁴⁹

As Contribuições Sociais e de Intervenção no Domínio Econômico encontram sua autorização legal no art. 149 da Constituição de 1988, e na mesma previsão, seu caráter finalístico extrafiscal. A idéia do fim externo é ínsita à expressão “intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas.” Inexiste, portanto, “*espaço em nosso sistema constitucional para contribuições de intervenção com caráter meramente arrecadatário, sem que as receitas por elas possam exceder as necessidades da própria intervenção constituindo essa medida o limite da própria exação, a definir base de cálculo e alíquotas das figuras concretas.*”⁵⁰

As contribuições especiais consistem, neste sentido, em instrumento de intervenção do Estado na economia. Esta intervenção, por sua vez, terá de ser, necessariamente, no sentido de regular a economia, tendo em vista que uma atuação deliberada do Estado com a finalidade de desregular ou prejudicar a economia estaria nitidamente em desacordo com os fundamentos e objetivos do Estado Democrático de Direito brasileiro, estabelecidos nos arts. 1º e 3º da Constituição Federal. A efetiva intervenção do Estado na economia consiste em finalidade

Diferentemente, COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 402, apresentando classificação multifacetada. O STF entende haver 5 diferentes espécies tributárias. ROBERTO FERRAZ atenta a que a multiplicidade de espécies reflete a combinação e soma de diferentes critérios de classificação, quais sejam, a natureza da hipótese de incidência vinculada à atividade Estatal e a destinação do produto da arrecadação. Pressupostos de Imposição das CIDEs – Critérios Constitucionais de Validade para a Instituição de CIDEs. *Revista de Estudos Tributários*, n. 34, nov./ dez. 2003, p. 138.

⁴⁸ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lajus, 2002, p. 380-381.

⁴⁹ PONTES, Helenilson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 152.

⁵⁰ FERRAZ, Roberto. Pressupostos de Imposição das CIDEs – Critérios Constitucionais de Validade para a Instituição de CIDEs. *Revista de Estudos Tributários*, n. 34, nov./ dez. 2003, p. 143.

obrigatória, não podendo a exação ser instituída com objetivos meramente arrecadatórios, sob pena de inconstitucionalidade.⁵¹

No mesmo diapasão, afirma ROBERTO FERRAZ que “As contribuições sociais, as de intervenção de domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, bem como os empréstimos compulsórios, no regime da Constituição de 1988, constituem figuras tributárias cujos *pressupostos de imposição* são mais complexos que os das tradicionais figuras do imposto, taxa e contribuição de melhoria, exigindo-se para a sua validade não apenas a simples correspondência a uma hipótese genericamente enunciada na Constituição, mas diversos requisitos, dentre os quais a própria destinação do produto da arrecadação.”⁵² Assim:

“Os *pressupostos de imposição*, isto é, os elementos para instituição válida das contribuições de intervenção no domínio econômico, são:

- a) efetiva *intervenção* da União nos sentidos constitucionalmente estabelecidos e legitimados, no segmento econômico específico objeto de intervenção;
- b) *referibilidade* da contribuição a contribuinte participante de determinado domínio econômico;
- c) *vinculação* do produto da arrecadação à atuação da União na área econômica específica objeto da contribuição;
- d) *transitoriedade* caracterizada pela instituição da contribuição visando a alcançar determinada finalidade que, se alcançada, implica na extinção da própria exação.”⁵³

Há, portanto, nas CIDEs, uma análise funcional do Direito, possuindo, inerentemente, finalidade extrafiscal. Dessa forma, o controle de proporcionalidade-adequação a incidir sobre

⁵¹ BELLAN, Daniel Victor. Contribuições de intervenção no domínio econômico. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. n.78, mar. 2002, p. 15-34.

⁵² FERRAZ, Roberto. Pressupostos de Imposição das CIDEs – Critérios Constitucionais de Validade para a Instituição de CIDEs. *Revista de Estudos Tributários*, n. 34, nov./ dez. 2003, p. 135.

⁵³ Pressuposto colocados por FERRAZ, Roberto. Pressupostos de Imposição das CIDEs – Critérios Constitucionais de Validade para a Instituição de CIDEs. *Revista de Estudos Tributários*, n. 34, nov./ dez. 2003, p. 139. A chamada transitoriedade parece dispensável, vez que nem sempre o busca do fim será identificável com um objetivo finito: freqüentemente a finalidade diz respeito a objetivos continuados. Efetivamente, contudo, o desaparecimento do fim implica na falta de elemento essencial nas contribuições especiais. De maneira semelhante HELENILSON CUNHA PONTES indica características das CIDEs: determinação de grupo de sujeitos passivos; motivo que justifique sua instituição; entidade responsável por cuidar do setor beneficiado; que o tributo sirva efetivamente como fonte de recursos, equalização de preços ou neutralização de distorções econômicas. (PONTES, Helenilson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 163).

esses tributos dar-se-á em dois níveis: o atendimento desta finalidade econômico social e o atendimento dos pressupostos tributários. “A finalidade perseguida com os recursos arrecadados pelas contribuições consubstancia a própria razão da competência tributária constitucionalmente atribuída.”⁵⁴ Nesse sentido, “(...) o dever de recolher uma contribuição nasce não somente ‘porque’ realizou-se um determinado pressuposto de fato previsto legislativamente, mas, sobretudo, ‘para que’ seja desenvolvida determinada atividade estatal.”⁵⁵

A inexistência de indicação expressa das hipóteses de incidência da CIDE não significa uma autorização incondicional e ilimitada dada pelo constituinte ao legislador ordinário, vez que estabeleceu parâmetros para a instituição das referidas contribuições, merecendo destaque a finalidade.⁵⁶ O desafio do aplicador do direito é encontrar o limite da disciplina da regulação finalística.

3.2.3 Aplicação da proporcionalidade às contribuições especiais

A proporcionalidade, então, pode constituir esse instrumento de aferição da validade desta regulação finalística e, por consequência,⁵⁷ apresentar-se como limite à criação de contribuições especiais, sendo a conformidade da contribuição com a ordem econômica ponto

⁵⁴ PONTES, Helenilson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 152.

⁵⁵ PONTES, Helenilson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 158.

⁵⁶ PORTO, Éderson Garin. Contribuições de intervenção no domínio econômico – critérios constitucionais de validade para sua instituição. *Revista de Estudos Tributários*, n. 34, nov. dez 2003, p. 150. Em raciocínio semelhante, resumindo-se as idéias de OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. (Tributação ambiental, tipicidade aberta e lançamento. Proporcionalidade e legalidade. *Forense*, a. 93, v. 338, abr./ jun. 1997, p. 125-135; bem como no seu Legalidade tributária – o Princípio da Proporcionalidade e a tipicidade aberta. *Revista de Direito Tributário*, v. 70, 1998, p. 106-116) a proporcionalidade seria o fator determinante da limitação da atuação do estado nos chamados tipos abertos, formados por conceitos jurídicos indeterminados, como freqüentemente ocorre com contribuições especiais, em especial relativamente a taxações ambientais. O raciocínio está exatamente na relação entre meio e fim inerente à proporcionalidade. A finalidade do tributo seria, então, o limite do tipo, e não a determinação rígida de hipótese de incidência e base de cálculo como nos tipos clássicos.

⁵⁷ PONTES, Helenilson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 153.

nevrálgico do tributo, uma vez que a expressão *intervenção no domínio econômico* é ampla e comporta um sem número de hipóteses.⁵⁸

3.2.3.1 *Juízo preliminar de razoabilidade.*

Afirma-se que, enquanto para os impostos a Constituição estabelece materialidades, nas contribuições, a Constituição estabelece finalidades.

Por isso é necessário verificar em um primeiro momento, se a finalidade foi prevista no art. 149 combinado com o art. 170 da CF. Esse juízo estaria na esfera mais ampla do exame metanormativo, qual seja, o plano da razoabilidade. Trata-se de observar se o fim visado é realmente perseguido pelo sistema constitucional. Não se pode olvidar, portanto, de um estudo simultâneo do capítulo pertinente aos princípios gerais da atividade econômica arretados no Capítulo I, Título VII da Carta Maior.⁵⁹

Passemos, então, à verificação, passo a passo, da proporcionalidade nas contribuições especiais⁶⁰:

3.2.3.2 *Adequação*

⁵⁸ PORTO, Éderson Garin. Contribuições de intervenção no domínio econômico – critérios constitucionais de validade para sua instituição. *Revista de Estudos Tributários*, n. 34, nov. dez 2003, p. 148.

⁵⁹ PORTO, Éderson Garin. Contribuições de intervenção no domínio econômico – critérios constitucionais de validade para sua instituição. *Revista de Estudos Tributários*, n. 34, nov. dez 2003, p. 147.

⁶⁰ Utilizaremos, com freqüência, o exemplo da tributação ambiental, de caráter eminentemente extrafiscal e que, conforme a doutrina, assume no Brasil o caráter de contribuição especial. Assim, a TCFA é considerada Contribuição, e não taxa, apesar da nomenclatura utilizada pelo legislador. “Da análise da TCFA observa-se que não se está diante de uma verdadeira *taxa*, mas, sim, de uma contribuição especial de intervenção no domínio econômico. Com efeito, o fato gerador da TCFA é na verdade o mero exercício, por parte do contribuinte, de atividade potencialmente poluidora, na forma do art. 17-C da Lei 10.165/2000. Nesse sentido, há que se concordar com LEANDRO PAULSEN quando assevera que “o controle e fiscalização dessas atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais, embora conste da lei nominalmente como fato gerador é, em verdade, a finalidade para a qual é ele instituído.” Referindo, ainda, que “vê-se que o valor exigido varia em função do potencial de poluição do objeto social das empresas e do porte dessas mesmas empresas. Há, pois, relação de pertinência com a atividade estatal a ser desenvolvida no sentido da defesa do meio ambiente. PAULSEN, Leandro. *Direito tributário – Constituição e CTN à luz da doutrina e jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. Importa consignar, ainda, há posicionamentos que sustentam a inconstitucionalidade deste tributo. Nesse sentido: BORNIA, Eduardo. As inconstitucionalidade da taxa de controle e fiscalização ambiental – TCFA. Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000. *Revista de Estudos Tributários*, n. 19, mai./ jun. 2001, p. 40-48.

No que se refere ao juízo proporcional de adequação, torna-se especialmente interessante sua verificação nos mais diversos planos. Assim, podemos dividir a análise da seguinte forma:

(a) Abstração e concreção:

Na análise da adequação, verifica-se se a aplicação dos recursos, abstratamente considerada, serve para viabilizar a atuação do sujeito ativo no sentido da realização do fim. Ou seja, analisa-se a infra-estrutura estabelecida para essa realização (proporcionalidade-adequação em nível abstrato).

Assim, questiona-se aqui se a *intervenção* da União está apta a realizar os sentidos constitucionalmente estabelecidos e legitimados, no segmento econômico ou social de específico objeto de intervenção. Trata-se de verificar se o meio (contribuição) é instrumento adequado para modificar a sociedade, no sentido de atingir o fim colimado. Questiona-se, contudo se “*a simples instituição do tributo é suficiente para configurar a mencionada intervenção ou, de outro lado, não bastaria somente o recolhimento do tributo, mas se deveria esperar do Estado uma contraprestação?*”⁶¹

No momento de concreção, verifica-se, então, a *efetividade* dessa intervenção, bem como *vinculação* do produto (e destinação das receitas) da arrecadação à atuação da União na área econômica ou social específica objeto da contribuição. Ao contrário do que ocorre com os impostos e as taxas, no caso das contribuições especiais, a Constituição não permite ao legislador que promova a vinculação do produto da arrecadação, mas estabelece diretamente esta vinculação à despesa que fundamentou sua instituição, sem deixar qualquer margem ao legislador para dispor de forma diversa.

Assim, se a lei pretende instituir contribuição sem promover a necessária destinação, será integralmente inválida, uma vez que um pressuposto de imposição dessas figuras tributárias é precisamente a destinação à despesa que lhes fundamenta a instituição. “*Ausente a vinculação, falta-lhes fundamento de validade, falta-lhes pressuposto de imposição.*”⁶²

⁶¹ PORTO, Éderson Garin. Contribuições de intervenção no domínio econômico – critérios constitucionais de validade para sua instituição. *Revista de Estudos Tributários*, n. 34, nov. dez 2003, p. 152.

⁶² FERRAZ, Roberto. Pressupostos de Imposição das CIDEs – Critérios Constitucionais de Validade para a Instituição de CIDEs. *Revista de Estudos Tributários*, n. 34, nov./ dez. 2003, p. 135-136. No mesmo sentido: PONTES, Helenilson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 161: O importante, assim, é que “o Estado exerça o serviço ou a

(b) Generalidade e particularidade:

Aqui se verifica se a CIDE atinge os fins econômico-sociais de maneira genérica ou específica, com relação aos sujeitos por ela relacionados. Implica, como elemento, a *referibilidade* da contribuição a contribuinte participante de determinado domínio econômico (identificado, por exemplo, como nas tributações ambientais, como o “potencial poluidor”). “*Não haverá, portanto, autêntica contribuição de intervenção se a atividade estatal de intervenção não puder ser referida à categoria de contribuintes escolhida para pagá-la, isto é, o sujeito passivo da contribuição haverá de ser necessariamente membro daquele grupo de indivíduos que forma o setor da economia onde há intervenção.*”⁶³

Nesse ponto de vista, as contribuições são criadas para atender a uma necessidade especial que pode ser aproveitada por toda a coletividade ou por determinado grupo social. Os integrantes desse grupo social custeariam o atendimento dessa necessidade. Percebe-se, então, que a atuação estatal encontra liame com um benefício dirigido a determinado grupo da sociedade, capaz de gerar a obrigação do pagamento da contribuição.⁶⁴

Para haver adequação nesse sentido, a medida tem que atingir igualmente (e na generalidade; entenda-se essa igualdade no sentido material) todo o segmento ligado à atividade (em particular). Assim, a contribuição especial não pode ser geral no sentido de

atividade custeados pela contribuição, cuja legitimidade fica, assim, condicionado à realização do objetivo por ela financiado. (...) O tributo instituído com fundamento naquela autorização constitucional tem, como condição sine qua non de sua validade constitucional, a afetação de sua receita à busca das finalidades que norteiam sua instituição.”⁶² “Eventual desvio na aplicação dos recursos não é mera irregularidade financeira, mas vício que fulmina, por inconstitucional, a exigência tributária.

⁶³ FERRAZ, Roberto. Pressupostos de Imposição das CIDEs – Critérios Constitucionais de Validade para a Instituição de CIDEs. *Revista de Estudos Tributários*, n. 34, nov./ dez. 2003, p. 142.

⁶⁴ Trata-se de uma relação específica (proximidade material) entre o círculo de contribuintes e a finalidade perseguida com a cobrança de contribuição. O grupo onerado pela contribuição tem de estar evidentemente mais próximo à finalidade perseguida com a cobrança de contribuição que outro grupo ou a coletividade dos contribuintes. Desta proximidade material tem de surgir uma responsabilidade especial pela atividade a ser financiada pela contribuição. Quanto à necessária exigência a um grupo determinado, afirmam, ainda, HAMILTON DIAS DE SOUZA e TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR que as contribuições de intervenção no domínio econômico ‘supõem, sempre, uma atividade estatal referida a um determinado setor, a um grupo de indivíduos e não a toda a população. Portanto, se há intervenção, tem ela de ocorrer em um determinado setor. Intervenção geral não justifica a instituição dessa contribuição.’, *apud*: PORTO, Éderson Garin. Contribuições de intervenção no domínio econômico – critérios constitucionais de validade para sua instituição. *Revista de Estudos Tributários*, n. 34, nov. dez 2003, p. 147.

abranger a totalidade dos membros do Estado: tem que atingir somente a grupo inserido neste.⁶⁵

(c) Anterioridade e posterioridade.

O momento anterior se relaciona com a abstração, e diz respeito à análise potencial da medida, ou seja, à verificação, no momento legislativo (anterior) de se a medida parece apta à promoção do fim econômico ou social em sede de lei. No momento posterior, verifica-se na prática, a efetividade da realização desses fins, bem como fiscaliza-se a destinação da arrecadação tendo em vista os fins pré-estabelecidos.

Nesse diapasão, HELENILSON CUNHA PONTES fala em um “*critério dinâmico de validação da norma de competência tributária*” segundo o qual “*não basta a verificação da compatibilidade estática e formal do ato legislativo diante da averiguação real e dinâmica da realização concreta dos objetivos subjacentes à regra de competência.*”⁶⁶

3.2.3.3 Necessidade.

A necessidade diz respeito à aferição, dentre os meios disponíveis (e previamente entendidos como adequados) para o exercício da intervenção que se faz necessária, qual o melhor. Não se confunde com a necessidade extrafiscal, por exemplo, da proteção ambiental (nas tributações ambientais). A necessidade, aqui, é do *meio*, ou seja, da instituição do tributo para aquele fim que se quer promover. Isso implica na verificação acerca de se há necessidade de recursos para atender ao escopo e se já não há outro meio (tributo) destinado a isso.

3.2.3.4 Proporcionalidade em sentido estrito.

Concretamente, verifica-se o grau de limitação dos bens em jogo. Ou seja, observa-se nesse plano se o meio é o melhor possível, não impedindo a busca eficaz de outras finalidades, como, por exemplo, a contraposição da livre-iniciativa à tributação ambiental.

⁶⁵ FERRAZ, Roberto. Pressupostos de Imposição das CIDEs – Critérios Constitucionais de Validade para a Instituição de CIDEs. *Revista de Estudos Tributários*, n. 34, nov./ dez. 2003, p. 140.

⁶⁶ PONTES, Helenilson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 154.

4 CONCLUSÃO

1. A proporcionalidade parece mais bem situada se considerada como postulado normativo, em contraposição à noção de princípio.

2. Isso porque sua aplicação resulta num plano normativo de segundo grau, ou de harmonização das demais normas.

3. Ela apresenta diferentes níveis racionais de verificação para sua aplicação, que necessariamente devem seguir a ordem racionalmente determinada, sob pena de não ser verificado, em concreto, a harmonização a que se propõe como método.

4. Nessa verificação racional, analisa-se a relação entre meio e fim dentro de cada um dos planos ou sub-regras.

5. No direito tributário, pode-se levar em conta fins fiscais ou extrafiscais.

6. Especificamente com relação aos tributos com finalidades extrafiscais, como as contribuições especiais, a verificação da proporcionalidade ganha um tônus: a pesquisa acerca da proporcionalidade do meio (tributo) em relação aos fins econômico-sociais colimados.

7. A principal diferença nas etapas de utilização da proporcionalidade com relação às contribuições especiais está, portanto, num critério material: o fim da tributação não mais é irrelevante em sede desta verificação, mas assume importância fundamental, que se insere no próprio juízo acerca da validade do tributo.

8. Como consequência, conforme a existência de fins extrafiscais relevantes, há uma implementação do dever de adequação inerente à proporcionalidade.

9. A adequação, portanto, apresenta esta especial implicação na verificação da constitucionalidade de contribuições especiais.

BIBLIOGRAFIA

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. A Distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. *Revista de Direito Administrativo*, n. 215, jan./ mar. 1999, p. 151-179.

_____. Multa de mora: exames de razoabilidade, proporcionalidade e excessividade. Inédito, 22p

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lajus, 2002.

BELLAN, Daniel Victor. Contribuições de intervenção no domínio econômico. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. n.78, mar. 2002, p. 15-34.

BORNIA, Eduardo. As inconstitucionalidade da taxa de controle e fiscalização ambiental – TCFA. Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000. *Revista de Estudos Tributários*, n. 19, mai./ jun. 2001, p. 40-48

BUSCHMANN, Marcus Vinicius. A extrafiscalidade, o princípio da proporcionalidade e a ponderação de princípios no comércio exterior. *Revista tributária e de finanças públicas*, a. 9, v. 39, jul./ ago. 2001, p. 09-21.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 11. Ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 201.

FERRAZ, Roberto. Pressupostos de Imposição das CIDEs – Critérios Constitucionais de Validade para a Instituição de CIDEs. *Revista de Estudos Tributários*, n. 34, nov./ dez. 2003, p. 134-144.

FIGUEIRA, Lisandre Borges Fortes da Costa. O Princípio da proporcionalidade e a tributação ambiental – a experiência brasileira com a taxa de controle e fiscalização ambiental. *Revista de Estudos Tributários*, n. 27, set./ out. 2002, p. 5- 19.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. Princípio da Proporcionalidade e Teoria do Direito. *Revista Jurídica da Universidade de Franca*, a. 3, n. 4, mai. 2000, p. 196-209.

MENDES, Gilmar Ferreira. A proporcionalidade na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Repertório IOB de Jurisprudência*, 1ª quinzena, dez. 1994, n. 23/24, p. 475-469.

NOBRE JR., Edílson Pereira. Intervenção estatal sobre o domínio econômico, livre iniciativa e proporcionalidade (céleres considerações). *Revista de Direito Administrativo*, v. 224, abr./ jun. 2001, p. 285-299.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Tributação ambiental, tipicidade aberta e lançamento. Proporcionalidade e legalidade. *Forense*, a. 93, v. 338, abr./ jun. 1997, p. 125-135.

_____. Legalidade tributária – o Princípio da Proporcionalidade e a tipicidade aberta. *Revista de Direito Tributário*, v. 70, 1998, p. 106-116.

PONTES, Helenilson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.

SILVA, José Afonso da. O Princípio da Razoabilidade da Lei. Limites da Função Legislativa. (Parecer) *Revista de Direito Administrativo*, v. 220, abr./ jun. 2000, p. 339-354.

SILVA, Luís Virgílio Afonso da. O Proporcional e o Razoável. *Revista dos Tribunais*, a. 91, v. 798, abr. 2002, p. 22-50.

SZANIAWSKI, Elimar. Apontamentos sobre o Princípio da Proporcionalidade-Igualdade. *Revista Trimestral de Direito Civil*, a. 2, n. 5, jan./ mar. 2001, p. 6-40.

TÁCITO, Caio. A razoabilidade das leis. *Revista Forense*, 335, jul./ set. 1996, p. 1-7.

TORRES, Ricardo Lobo. A legitimação dos direitos humanos e os princípios da ponderação e da razoabilidade. In: TORRES, Ricardo Lobo (org.) *Legitimação dos Direitos Humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.