

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARÁ
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
CURSO DE MESTRADO

LUIZ OCTAVIO RABELO NETO

BENEFÍCIOS FISCAIS E AÇÃO AFIRMATIVA

Belém - Pará

2010

LUIZ OCTAVIO RABELO NETO

BENEFÍCIOS FISCAIS E AÇÃO AFIRMATIVA

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Pará como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito.

Área de Concentração: Direitos Humanos.

Linha de Pesquisa: Direitos Humanos e Inclusão Social.

Orientador: Prof. Dr. José Claudio Monteiro de Brito Filho

Belém - Pará

2010

Dados Internacionais de Catalogação-na-Publicação (CIP)
Biblioteca Central/UFPA, Belém-PA

Rabelo Neto, Luiz Octavio, 1985-

Benefícios fiscais e ação afirmativa / Luiz Octavio Rabelo Neto ; orientador,
José Claudio Monteiro de Brito Filho. — 2010.

Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Pará, Instituto de Ciências
Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito, Belém, 2010.

1. Direitos humanos. 2. Direitos fundamentais. 3. Igualdade. I. Título.

CDD - 22. ed. 323

LUIZ OCTAVIO RABELO NETO

BENEFÍCIOS FISCAIS E AÇÃO AFIRMATIVA

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Pará como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito.

Área de Concentração: Direitos Humanos.

Linha de Pesquisa: Direitos Humanos e Inclusão Social.

Orientador: Prof. Dr. José Claudio Monteiro de Brito Filho

Banca Examinadora:

Orientador: _____

Prof. Dr. José Claudio Monteiro de Brito Filho

Membro: _____

Membro: _____

“A *ação afirmativa* é um dos instrumentos possibilitadores da superação do problema do não-cidadão, daquele que não participa política e democraticamente como lhe é, na letra da lei fundamental, assegurado, porque não se lhe reconhecem os meios efetivos para se igualar com os demais. Cidadania não combina com desigualdade. República não combina com preconceito. Democracia não combina com discriminação”.

(Cármem Lúcia Antunes Rocha)

DEDICATÓRIA

Aos meus pais, Benilson José dos Santos Franco (*in memoriam*) e Lillian Lúcia Rabelo Franco, pelo esforço e dedicação que conferiram à minha formação moral e intelectual.

AGRADECIMENTOS

O presente trabalho somente se tornou realidade em face do apoio incondicional de algumas pessoas. A elas, estarei sempre grato. Em especial:

Ao meu eminente orientador, Professor José Cláudio Monteiro de Brito Filho, o meu reconhecimento de profundo respeito e admiração intelectual, pelas revigorantes reflexões e críticas realizadas.

À minha família, em especial aos meus pais, Lilian e Benilson, estrutura das minhas realizações.

A Marília, pelo incentivo e companheirismo nos momentos difíceis; ao Marcelo e a Évelin, pelas sugestões realizadas quanto ao texto.

Aos amigos, colegas da Procuradoria da Fazenda Nacional, servidores e professores da UFPA.

A todos, os meus sinceros agradecimentos!

RESUMO

Esta dissertação pretende analisar a utilização de benefícios fiscais, instituto do Direito Tributário, como instrumento das políticas de ação afirmativa, principalmente como forma de estímulo à iniciativa privada para adoção de tais políticas. A pesquisa está dividida em três capítulos. No primeiro, destaca-se que, tendo em vista o rol de valores e objetivos estatuidos em nível constitucional, exige-se que o Estado promova políticas de inclusão social para construção de uma sociedade mais justa e igualitária. Acompanhando essa evolução do Estado, a Ciência do Direito também passou por transformações, com a superação dos paradigmas do Direito Natural e do Direito Positivo, emergindo a concepção pós-positivista de princípio como espécie do gênero norma. Com isso, o Direito passou a ter a função promocional dos objetivos e valores fixados constitucionalmente, em especial o princípio da igualdade, oportunizando grandes transformações sociais que podem ser implementadas, inclusive, com a utilização de sanções positivas em sentido amplo, como podem ser caracterizados os benefícios fiscais concedidos à iniciativa privada em contrapartida à adoção das ações afirmativas. No segundo capítulo, estuda-se o princípio da igualdade e as ações afirmativas, que consistem em medidas destinadas à inclusão social de indivíduos pertencentes a grupos vulneráveis socialmente, visando combater a discriminação e a desigualdade socioeconômica, sendo fundamentadas no princípio da igualdade, o qual possui variadas significações. Adota-se a teoria da igualdade de recursos de Ronald Dworkin, que serve como base para fixação do conceito, objetivos e critérios para utilização das ações afirmativas. Segundo essa teoria, os indivíduos devem ser responsabilizados pelas escolhas pessoais, ao passo que não devem ser prejudicados por desigualdades injustas decorrentes do acaso e, em razão disso, essas desigualdades devem ser neutralizadas pelo Estado, o que pode ser feito através da tributação. No terceiro capítulo, evidencia-se que os tributos são o instrumento mais importante por meio do qual o sistema político põe em prática uma determinada concepção de justiça distributiva, em razão de seu nítido caráter interventor nas relações econômicas e sociais, sendo possível utilizá-los para promoção dos direitos humanos, justiça social e igualdade. A partir da teoria da igualdade de recursos, conclui-se que os benefícios fiscais constituem uma das técnicas possíveis de ação afirmativa e, embora subutilizados com essa finalidade, são justos, adequados e eficazes para promoção da igualdade de recursos.

Palavras-chave:

Ação afirmativa; princípio da igualdade; igualdade de recursos; benefícios fiscais.

ABSTRACT

This dissertation intends to analyze the use of tax benefits, institute of Tax Law, as an instrument of affirmative action, mainly as a way to stimulate the private sector to adopt such policies. The research is divided into three chapters. At first, it is emphasized that, in view the role of values and goals in statutory constitutional level, it requires that the State promotes social inclusion policies for building a more fair and egalitarian society. Accompanying this evolution of the State, the Law's Science has also undergone changes, with the overcoming of the paradigms of Natural Law and Positive Law, the emerging post-positivist conception of principle as a kind of gender norm. Thus, the Law now has a promotional function of the goals and values set by the Constitution, especially the principle of equality, providing opportunities for major social transformations that can be implemented even with the use of positive sanctions in the broad sense, as can be characterized the tax benefits granted to private companies in return for the adoption of affirmative action. The second chapter studies the principle of equality and affirmative action, which are measures aimed at social inclusion of individuals belonging to socially vulnerable groups, to combat discrimination and socioeconomic inequality, being based on the principle of equality, which has varied meanings. It adopts the Ronald Dworkin's theory of equality of resources, who serves as the basis for fixing the concept, objectives and criteria for use of affirmative action. According to this theory, individuals should be held accountable for personal choices, while should not be disadvantaged by unjust inequalities arising from the accident, and for that reason, these inequalities must be neutralized by the State, what can be done through taxation. In the third chapter, it becomes clear that taxes are the most important instrument through which the political system puts into practice a certain conception of distributive justice, because of its significant character intervening in social and economic relations, and can use them to promote human rights, social justice and equality. From the theory of equality of resources, it is concludes that the tax benefits are one of the possible technical of affirmative action, though underutilized for this purpose, are fair, appropriate and effective measures to promote equality of resources.

Keywords:

Affirmative action; principle of equality; equality of resources; tax benefits.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	09
1 UM APORTE DA TEORIA DO DIREITO	16
1.1 DA ANÁLISE ESTRUTURAL À ANÁLISE FUNCIONAL DO DIREITO.....	16
1.2 FUNÇÃO PROMOCIONAL DO DIREITO E SANÇÕES POSITIVAS.....	21
1.3 CONCEPÇÃO PÓS-POSITIVISTA DE NORMA JURÍDICA: PRINCÍPIOS E REGRAS	28
2 PRINCÍPIO FUNDAMENTAL DA IGUALDADE E AÇÃO AFIRMATIVA	36
2.1 SIGNIFICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE	36
2.2 TEORIA DA IGUALDADE DE RECURSOS DE RONALD DWORKIN	41
2.3 DIREITOS HUMANOS E PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA E DA IGUALDADE NA CONSTITUIÇÃO DE 1988	56
2.4 AÇÕES AFIRMATIVAS	62
2.4.1 Origem, Definição e Objetivos	63
2.4.2 Compatibilidade com o ordenamento jurídico pátrio	68
2.4.3 Critérios para utilização das ações afirmativas	71
3 AÇÕES AFIRMATIVAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO	78
3.1 PODER-DEVER TRIBUTÁRIO E JUSTIÇA SOCIAL COMO MECANISMO DE PROMOÇÃO DOS DIREITOS HUMANOS	78
3.2 FUNÇÕES DOS TRIBUTOS NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO.....	83
3.3 BENEFÍCIOS FISCAIS COMO INSTRUMENTO DAS MEDIDAS DE AÇÃO AFIRMATIVA.....	90
CONCLUSÃO	105
REFERÊNCIAS	109

INTRODUÇÃO

Nesta dissertação, pretende-se analisar a possibilidade de utilização de benefício fiscal, instituto do Direito Tributário, como instrumento para medidas de ação afirmativa, que consiste em uma ação pública ou privada que tem por escopo a promoção da igualdade e o combate às mais diversas formas de discriminação, através de um tratamento favorecido a indivíduos pertencentes a grupos socialmente vulneráveis.

É preciso registrar, de início, que a preocupação do estudo não se concentra em um grupo vulnerável determinado, uma vez que no conceito de grupos vulneráveis se incluem vários e diferentes grupos, os quais possuem tratamento diversificado pelo ordenamento jurídico pátrio. Ao reverso, procurar-se-á destacar a possibilidade de ampliar a utilização e discutir uma medida de ação afirmativa que não é habitualmente tratada pela doutrina. Dessa forma, enfatizando o instrumento de implementação de tais medidas, no caso, os benefícios fiscais, não será necessário analisar quais tipos de grupos vulneráveis tais medidas objetivam favorecer ou mesmo se para alguns grupos a instituição de ação afirmativa é um direito e para outros tão somente uma faculdade do legislador.

O tema em questão é de grande relevância, considerando que as medidas de ação afirmativa vêm gerando acirradas controvérsias de cunho social, político, filosófico e jurídico, dando ensejo a amplos e interdisciplinares debates, tanto no seio da sociedade civil quanto no âmbito do Estado, acerca do problema de saber quais desigualdades são justas e quais são injustificáveis, devendo ser compensadas.

Tal temática se insere em um contexto doutrinário interessado em compatibilizar o poder tributário do Estado com os direitos fundamentais do contribuinte, de forma que, ao mesmo tempo em que seja possível garantir os recursos necessários para o custeio da máquina estatal, financiamento dos serviços públicos e implementação dos direitos humanos, possa o ente público promover mudanças sociais em prol da igualdade e desenvolvimento humano, utilizando o Direito Tributário como instrumento.

Isso porque a implementação dos direitos humanos está estritamente ligada às questões orçamentária e fiscal, havendo quem alegue a necessidade de

aplicação da cláusula da reserva do possível como limite à possibilidade de concretização dos direitos fundamentais sociais. Segundo referida cláusula, os recursos orçamentários são escassos e insuficientes para atender a todas as demandas sociais, razão pela qual seria possível ao Estado tutelar apenas o mínimo existencial de cada pessoa.

Abstraída, neste trabalho, a discussão acerca da correção dessa tese, o certo é que as prestações positivas do Estado encontram limites na riqueza nacional e na situação econômica de um país, uma vez que não se pode acreditar na utópica inesgotabilidade dos recursos públicos.¹

Por outro lado, reconhece-se que não existem direitos sem custos de efetivação. Todos os direitos são positivos, no sentido de que exigem gastos públicos para sua proteção, o que sugere uma reflexão sobre a legitimidade democrática da destinação dos recursos escassos, a transparência e a prioridade dessa destinação, além da questão moral e política da justiça distributiva como forma de concretização da igualdade.

O objeto do presente estudo, porém, é bem mais restrito, tendo por objetivo averiguar a compatibilidade das ações afirmativas com o ordenamento jurídico brasileiro e analisar de que forma o Direito Tributário pode ser útil na implementação dessas medidas, tomando por referencial teórico a teoria da igualdade de recursos de Ronald Dworkin, para quem determinadas desigualdades são imerecidas e devem ser compensadas. A ação afirmativa instituída com base na tributação seria de forma compulsória, como ocorre com os tributos, os quais possuem imanente essa característica da compulsoriedade decorrente da soberania estatal? Ou os tributos seriam melhor utilizados para induzir o comportamento dos particulares em prol das ações afirmativas? Os benefícios fiscais constituem um meio legítimo para pôr em prática essas medidas? São estes alguns dos problemas a serem abordados neste estudo.

A propósito, para ilustrar o que se disse acerca da necessidade de recursos públicos para custeio de direitos, seja de que natureza for, cita-se o caso do direito de propriedade, comumente classificado como um direito humano de primeira geração, que exigiria, dessa forma, tão somente a abstenção estatal para sua garantia. Ocorre que o direito de propriedade é protegido através do sistema de

¹ SILVA, Sandoval Alves da. **Direitos Sociais: leis orçamentárias como instrumento de implementação**. Curitiba: Juruá, 2007, p. 183.

segurança pública ou através da prestação de serviço jurisdicional, o que exige o dispêndio de vultosos recursos públicos.

Nesse sentido, Stephen Holmes e Cass Sustein demonstram que mesmo os direitos civis e políticos possuem altos custos que devem ser sustentados por toda a sociedade através da tributação. Logo, não são apenas os direitos sociais que necessitam de verbas públicas para sua implementação, mas também os direitos civis e políticos, assim como outras espécies de direitos fundamentais.

Como afirmam Holmes e Sustein, “todos os direitos são custosos porque todos os direitos pressupõem o financiamento pelo contribuinte de mecanismos eficazes de supervisão para monitoramento e execução”.²

Isso torna claro o quanto estão relacionadas a questão da efetividade dos direitos fundamentais e as finanças públicas, realçando a importância da destinação inteligente dos limitados recursos públicos, notadamente para a promoção dos direitos fundamentais, o que deve ser feito com efetividade, evitando-se desperdícios.

Stephen Holmes e Cass Sustein chamam a atenção para essa questão dos custos dos direitos, bem como para a necessidade de garantia dos direitos a todos os grupos sociais, em atenção ao princípio da igual proteção:

Concebidos como uma questão de finanças públicas, os direitos surgem como instrumentos politicamente criados e coletivamente financiados destinados a promover o bem-estar humano. Como os resultados da proteção da igualdade de direitos - como o benefício de viver em uma sociedade relativamente justa, onde, na maioria das vezes, grupos de diferentes etnias podem coexistir pacificamente e cooperar - são difusos e difíceis de capturar, investimentos iniciais em tais proteções devem ser feitos pelo poder público.³

Dessa forma, a efetividade dos direitos fundamentais das mais diversas espécies depende de dispêndio de recursos públicos. Ademais, diante da normatividade dos princípios constitucionais, a postura do Estado não deve ser somente negativa, no sentido de não intervir em demasia na esfera de liberdade dos

² HOLMES, Stephen; and SUSTEIN, Cass. **The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes**. New York: Norton & Co., 1999, p. 44. Tradução livre: “All rights are costly because all rights presuppose taxpayer funding of effective supervisory machinery for monitoring and enforcement.”

³ Ibidem, p. 221. Tradução livre: “Conceived as a matter of public finance, legal rights emerge as politically created and collectively funded instruments designed to promote human welfare. Because returns from equal rights protection - such as the benefit of living in a relatively just society where, for the most part, groups with different ethnic backgrounds can peaceably coexist and cooperate - are diffuse and hard to capture, initial investments in such protection must be made by the public power.”

cidadãos. Ao reverso, a Carta Magna Brasileira de 1988 previu, já no preâmbulo, a instituição de um Estado Democrático destinado a assegurar, entre outras coisas, o exercício dos direitos fundamentais, o bem-estar, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, albergando, em seu bojo, uma série de valores fundamentais, inclusive com o reconhecimento de direitos de caráter econômico e social, que devem nortear a ação estatal em todas as suas esferas, inclusive na política tributária, como objetivos a serem perseguidos.

Com isso, para cumprimento satisfatório de suas finalidades, o ordenamento jurídico estatal não se compõe tão somente de normas repressivo-punitivas, mas também de normas indutoras do comportamento dos indivíduos, dotadas de sanção premial, passando, destarte, o Direito a ser concebido também como um instrumento de transformação social.

Em razão disso, abordar-se-á, nas duas primeiras seções do primeiro capítulo do trabalho, uma evolução na abordagem da Teoria do Direito acerca do objeto do conhecimento jurídico, enfatizando-se a abertura da Ciência Jurídica para contribuições sociológicas, sob uma perspectiva da análise do Direito não somente em razão da sua estrutura, de como ele se constitui ou funciona, mas para que fins ele serve, quais os objetivos a que ele se propõe alcançar, com fulcro na sua função promocional e na metamorfose do conceito de sanção jurídica, com o fim de abarcar as sanções positivas.

Vale dizer, contudo, que o estudo das ações afirmativas, ao longo do trabalho, não será realizado sob uma perspectiva funcional ou sociológica, mas sim sob uma perspectiva normativa, de como devem ser implementadas as ações afirmativas, em que se destacará a teoria da igualdade de Ronald Dworkin como fundamento para referidas medidas.

Esclarece-se que o objetivo principal do primeiro capítulo do trabalho é mostrar a evolução do pensamento jurídico ao longo do tempo e, por isso, será enfatizado, na terceira seção do capítulo, que a corrente do pós-positivismo é uma terceira via que supera as concepções positivista e jusnaturalista, de forma que, para esse fim, são citados autores que podem ser caracterizados como positivistas ou jusnaturalistas. O referencial teórico que permeia o trabalho, entretanto, é a teoria da igualdade de Ronald Dworkin, o qual é caracterizado como um crítico tanto do jusnaturalismo quanto do positivismo jurídico.

No segundo capítulo, enveredando por caminhos mais abstratos, o princípio da igualdade será estudado sob uma perspectiva normativa. Dessa forma, utilizar-se-ão lições de autores como Amartya Sen e Ronald Dworkin, buscando um substrato teórico-filosófico para compreender o tema da igualdade, o qual fundamenta a política de ações afirmativas. A igualdade, princípio filosófico-jurídico, para além de ser um dos temas mais complexos do Direito, constitui um dos pilares das democracias modernas, sendo essencial para a noção de justiça e de Direitos Humanos.

Em seguida, ainda na segunda parte do trabalho, abordar-se-á, com detalhes, a origem e a definição da ação afirmativa, quais seus objetivos e critérios exigíveis para utilizá-las, assim como será analisada a compatibilidade dessas medidas com o ordenamento jurídico brasileiro.

No terceiro capítulo, será destacada, inicialmente, a vinculação do poder tributário com os Direitos Humanos, evidenciando que a tributação é um mecanismo apto para o Estado pôr em prática sua concepção de justiça distributiva, em razão das funções exercidas pelos tributos. Com isso, pretende-se analisar como o Estado utiliza e poderia expandir ainda mais o emprego de medidas de ação afirmativa para beneficiar certos indivíduos pertencentes a grupos socialmente vulneráveis, valendo-se, para tanto, de benefícios fiscais, abordagem que será realizada tomando por referência, repete-se, a teoria da igualdade de Ronald Dworkin.

Buscar-se-á avaliar de que maneira o tributo pode servir como instrumento de inclusão social, pois, através de seu caráter de solidariedade, todos os membros da sociedade podem contribuir para o bem comum, para o custeio dos gastos públicos e para concretização dos direitos fundamentais.

Isso porque, como aduz Norberto Bobbio, o problema fundamental em relação aos direitos do homem não é tanto o de justificá-los, mas protegê-los. Em outras palavras, o “problema real que temos de enfrentar, contudo, é das medidas imaginadas e imagináveis para a efetiva proteção desses direitos”.⁴

Os grupos vulneráveis são aqueles grupos de pessoas que mais facilmente têm seus direitos humanos violados, a exemplo das pessoas com deficiência, mulheres, idosos, crianças, minorias étnicas, etc. Como já se esclareceu, não se pretende especificar determinados grupos neste estudo, mas sim tratá-los em

⁴ BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, pp. 36-37.

conjunto, em razão do objetivo de destacar o instrumento para implementação das medidas de ação afirmativa e não propriamente os seus beneficiários. Ainda assim, cabe averbar que a vulnerabilidade corresponde à situação da pessoa ou grupo que, por motivos pessoais ou em razão de fatores externos, estejam submetidos a tratamentos discriminatórios ou desigualitários.

As ações afirmativas são fundadas no escopo básico da inclusão social dos indivíduos pertencentes a esses grupos vulneráveis. O assistente social Romeu Kazumi Sasaki caracteriza o fenômeno da inclusão social da seguinte maneira:

um processo bilateral no qual as pessoas, ainda excluídas, e a sociedade, buscam, em parceria, equacionar problemas, decidir sobre soluções e efetivar a equiparação de oportunidades para todos [...] Para incluir todas as pessoas, a sociedade deve ser modificada a partir do entendimento de que ela é que precisa ser capaz de atender às necessidades de seus membros.⁵

Dessa forma, a inclusão social é um processo que visa à alteração do meio ambiente social, a fim de proporcionar a participação de qualquer pessoa. Segundo o citado autor, vive-se uma fase de transição entre a integração e a inclusão social, uma vez que a meta a alcançar é uma sociedade inclusiva, isto é, uma sociedade para todos.

O conceito de integração social se refere ao procedimento prévio à inclusão social, no qual a sociedade permite a incorporação de pessoas que consigam se adaptar a ela por méritos exclusivamente próprios, ao passo que a sociedade inclusiva vai além, garantindo espaços adequados a todos, fortalecendo as atitudes de aceitação das diferenças individuais e de valorização da diversidade humana, bem como enfatizando a importância do pertencer, da cooperação e da contribuição que todas as pessoas podem dar para construir vidas comunitárias mais justas e satisfatórias.⁶

O objetivo de inclusão social não se satisfaz apenas evitando a discriminação e a exacerbação das desigualdades sociais, mas também promovendo políticas que proporcionem a indivíduos pertencentes a grupos vulneráveis uma participação ativa na sociedade, o que é consentâneo com as políticas de ação afirmativa, pois estas permitem uma postura ativa por parte do

⁵ SASSAKI, Romeu Kazumi. **Inclusão: construindo uma sociedade para todos**. 5ª ed. Rio de Janeiro: Editora WVA, 2003, p. 41.

⁶ Ibidem, pp. 42, 164-165.

Estado e da iniciativa privada no combate à discriminação e às desigualdades injustas existentes, colaborando para inclusão social de todos.

O presente estudo busca contribuir para o estudo das políticas de ação afirmativa, enfatizando um instrumento de implementação de tais medidas que não é comumente estudado, ou seja, os benefícios fiscais, com apoio na teoria da igualdade de Ronald Dworkin, procurando fornecer subsídios teórico-filosóficos para discussão e implementação prática dessas medidas.

1 UM APORTE DA TEORIA DO DIREITO

Para iniciar o estudo ora proposto, mister buscar subsídios na Teoria do Direito com a finalidade de compreender por que motivos e de que forma ocorreram mudanças no papel exercido pelo Estado e pelo Direito nas democracias modernas ao longo dos anos, especialmente no século XX.

Essas mudanças evidenciam a preocupação do Estado Democrático de Direito com a tutela dos direitos fundamentais, bem como uma mudança de perspectiva da ciência jurídica, que passou a tratar dos valores éticos plasmados nos princípios jurídicos, atualmente entendidos como normas jurídicas. Tal aporte teórico permitirá notar que as medidas de ação afirmativa estão inseridas nesse panorama de mudanças na estrutura e na função do Estado e do Direito.

Dessa forma, então, objetiva-se mostrar a evolução do pensamento jurídico, enfatizando que a corrente do pós-positivismo, que apregoa a normatividade dos princípios, superou a dicotomia existente entre as concepções positivista e jusnaturalista.

1.1 DA ANÁLISE ESTRUTURAL À ANÁLISE FUNCIONAL DO DIREITO

A teoria pura do direito, de Hans Kelsen, foi concebida como uma teoria do Direito positivo em geral, ou seja, como uma teoria geral do direito que procurava delimitar o objeto de conhecimento do Direito, conferindo-lhe *status* científico, apartando-o de todos os elementos e ciências considerados como sendo estranhos à Ciência Jurídica, tais como os valores, a ciência política, a ética, a sociologia, etc.⁷

A principal contribuição para o estudo da Teoria do Direito atribuída a Kelsen foi considerar o ordenamento jurídico como um sistema de normas jurídicas estatais, que, para ele, são o objeto da ciência jurídica. Segundo o autor, o Direito é uma ordem coativa de conduta humana, uma “ordem” porque é um sistema de normas

⁷ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução João Baptista Machado. 5ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 1.

cuja unidade é constituída pelo fato de todas elas terem o mesmo fundamento de validade.⁸

Segundo a natureza do fundamento de validade, o citado autor distingue dois tipos diferentes de sistemas de normas: a) um tipo estático, cujas regras estão interligadas pelo conteúdo, sendo que todas as normas já estariam contidas no conteúdo da norma pressuposta, de onde poderiam ser deduzidas por uma operação lógica; b) um tipo dinâmico, cujas normas estão interligadas pelo modo em que são produzidas, sendo caracterizado pelo fato de a norma fundamental pressuposta não ter por conteúdo senão a instituição de um fato produtor de normas, isto é, a atribuição de um poder a uma autoridade legisladora.⁹

Nota-se que no sistema estático a norma fundamental fornece não só o fundamento de validade como também o conteúdo de validade das normas dela deduzidas logicamente, enquanto que no sistema dinâmico a norma fundamental fornece apenas o fundamento e não o conteúdo de validade das normas sobre elas fundadas.

O ordenamento jurídico, segundo Kelsen, é um sistema dinâmico de normas, pois uma norma jurídica não vale por ter um determinado conteúdo, ou seja, porque o seu conteúdo pode ser deduzido pela via de um raciocínio lógico da norma fundamental pressuposta, mas sim porque é criada por uma forma determinada fixada pela norma fundamental. A norma fundamental, que é a fonte comum de validade de todas as normas pertencentes a uma ordem normativa, então, pode ser resumida na proposição de que as pessoas devem se conduzir como a Constituição prescreve, segundo sua forma e seus pressupostos.¹⁰

Percebe-se, assim, por esse breve relato, que a teoria pura de Kelsen, de matiz positivista¹¹, estuda o Direito em sua estrutura, concebendo este como uma técnica de controle social baseada na ameaça e na aplicação de sanções negativas.

Na obra de Kelsen não há espaço para análise do aspecto funcional do Direito, ou seja, para indagação sobre quais são os objetivos a serem perseguidos pelo ordenamento jurídico. Tampouco há espaço para um estudo acerca da

⁸ Ibidem, p. 33.

⁹ Ibidem, pp. 217-219.

¹⁰ Ibidem, pp. 221 e 224.

¹¹ Kelsen critica o jusnaturalismo afirmando que “Uma teoria metafísica do Direito crê poder encontrar na natureza um Direito natural. No entanto, nos quadros de uma mundividência científica, dentro dos quais apenas pode achar lugar uma teoria positivista do Direito, a distinção entre lei natural e proposição jurídica deve ser sustentada e acentuada com firme decisão.” Ob. Cit., p. 87.

normatividade dos princípios jurídicos. A análise estrutural por ele desenvolvida se preocupa em saber como o Direito é produzido e organizado, e não os objetivos colimados pela ordem normativa, análise esta reservada à Sociologia ou à Filosofia.

O citado autor apenas afirma que a ordem jurídica é instrumento para segurança coletiva, na medida em que protege os indivíduos que lhe estão submetidos contra o emprego da força por parte dos outros indivíduos. Segundo Kelsen, a segurança coletiva visa à paz, pois a paz é a ausência do emprego da força física. Contudo, essa paz almejada pelo Direito é relativa, uma vez que este não exclui o uso da força, caracterizando-se por ser uma ordem coercitiva.¹²

O jusfilósofo e cientista político italiano Norberto Bobbio, na obra intitulada “Da estrutura à função”¹³, uma coletânea de artigos por ele publicados a partir da década de sessenta do século XX, demonstra a evolução de seu pensamento e, em uma revisão crítica do positivismo jurídico¹⁴, em especial de Hans Kelsen, supera a análise meramente estrutural do Direito, em que dava destaque à análise da norma e do ordenamento jurídico, modelo em crise após a Segunda Guerra Mundial, passando a dar atenção também à uma análise funcional do Direito, calcada em uma visão sociológica do fenômeno jurídico.

Conforme advertência de Bobbio, era preciso adequar a Teoria Geral do Direito às transformações da sociedade contemporânea e ao crescimento do Estado Social, a fim de descrever, com exatidão, a passagem do Estado “garantista” para o Estado “dirigista”, e, conseqüentemente, a transformação do Direito como mero instrumento de “controle social” em instrumento de “direção social”.¹⁵

A análise meramente estrutural do ordenamento jurídico não era mais suficiente para explicar os fenômenos emergentes e as novas atribuições assumidas pelo Estado e pelo Direito, notadamente a proteção dos direitos humanos, que foram acintosamente violados durante a Segunda Guerra Mundial, razão pela qual a Teoria do Direito necessitou ser complementada pela análise funcional do Direito, isto é, dos fins a que o Direito se propunha a perseguir, bem como foi enriquecida pelo

¹² Ibidem, pp. 40-41.

¹³ BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito**. Tradução de Daniela Baccaccia Versani. Barueri-SP: Editora Manole, 2007.

¹⁴ O autor se revela como defensor do que denominou de “positivismo moderado”. Ver, a respeito: BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico: Lições de Filosofia do direito**. Tradução: Márcio Pugliese, Edson Bini, Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 2006, pp. 229-232.

¹⁵ Ob. Cit., Prefácio, pp. XI-XII.

estudo dos valores éticos que passaram a ser componentes do ordenamento jurídico através dos princípios jurídicos.

Norberto Bobbio aduz que é surpreendente o peso que exerceu a concepção privatista de economia e a correspondente concepção negativa de Estado na determinação do conceito de Direito tradicionalmente aceito. Segundo ele, a função distributiva do Direito, por exemplo, não é nova, o que ele explica da seguinte maneira:

Em qualquer grupo social, a começar pela família, a função do sistema normativo que o rege não é apenas prevenir ou reprimir os comportamentos desviantes ou impedir o surgimento dos conflitos e facilitar-lhe a composição após o seu surgimento, mas também repartir os recursos disponíveis.¹⁶

A função do Direito no Estado social e, especialmente no Brasil, após a Carta Magna de 1988, deixou de ser meramente negativa, em que se abstinha de intervir no meio ambiente econômico e social, passando a uma concepção positiva, isto é, intervencionista. O Estado passou a assumir deveres constitucionais que lhe exigem maior atuação no campo econômico e social, notadamente para garantia dos direitos fundamentais sociais, com o objetivo de promover uma efetiva igualdade a todos os seus cidadãos na persecução de seus objetivos de vida. O Estado, assim, torna-se, com mais intensidade, a instituição legítima para nivelar as desigualdades sociais.

Particularmente no Brasil, mesmo com o advento da globalização nos fins dos anos oitenta e início da década de noventa do século XX, quando o Estado passou a perder domínio sobre as variáveis que influenciam a economia, emergindo um conservadorismo no campo social, a Constituição Federal de 1988, sob um influxo renovador do movimento de redemocratização pós-ditadura militar, albergou uma série de valores consagrados, especialmente, nas normas de direitos fundamentais, as quais, para além de mera conduta negativa do Estado, impuseram uma atuação estatal pró-ativa, com a finalidade de tornar realidade aquelas proposições normativas constitucionais garantidoras de um Estado Democrático de Direito, que tem como um de seus fundamentos a dignidade da pessoa humana.

¹⁶ Ibidem, p. 97.

Conforme observação de Daniel Sarmento, mesmo com as modificações decorrentes do regime neoliberal, o modelo normativo brasileiro plasmado na Constituição continua sendo o de um Estado interventor, preocupado com a justiça social e com a igualdade substantiva.¹⁷

Assim, constata-se que a função do Direito passou a ser a promoção dos fins sociais definidos historicamente no ordenamento jurídico constitucional de cada Estado, que não podem ser alcançados por outras formas mais brandas de controle social. Por outro lado, em razão das históricas violações de direitos humanos perpetradas por regimes constitucionais embasados no positivismo jurídico, tais ordenamentos passaram a se constituir de princípios com força normativa, reveladores de valores éticos que humanizaram o Direito.

A promoção dos fins do ordenamento jurídico, particularmente no ordenamento jurídico brasileiro, está estritamente vinculada à utilização das ações afirmativas, as quais são fruto das análises funcional e sociológica do Direito desenvolvidas no século XX, diante da mudança de postura do Estado, o qual passou a intervir com mais ênfase em prol dos direitos sociais.

No tocante às funções dos direitos fundamentais nas modernas constituições, o jurista português J. J. Gomes Canotilho arrola quatro funções básicas que esses direitos exercem: a) função de defesa ou de liberdade, correspondente à defesa da pessoa humana e da sua dignidade perante os poderes do Estado; b) função de prestação social, significando que os particulares têm direito de obter alguma prestação do Estado, como saúde, educação e segurança social; c) função de proteção perante terceiros, denotando que o Estado tem o dever de proteger as pessoas perante atos de terceiros, que possam violar seus direitos fundamentais, a exemplo dos direitos à vida e à inviolabilidade do domicílio; d) função de não discriminação, do que decorre que a função primária e básica dos direitos fundamentais é assegurar que o Estado trate seus cidadãos como fundamentalmente iguais com relação a todos os direitos, liberdades e garantias pessoais.¹⁸

¹⁷ SARMENTO, Daniel. **Direitos fundamentais e relações privadas**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2004, p. 51.

¹⁸ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e teoria da constituição**. 7ª ed., Coimbra: Livraria Almedina, 2003, pp. 407-410.

É com base nessa função de não discriminação que se discute, segundo Canotilho, os problemas das quotas e das *affirmative actions* tendentes a compensar a desigualdade de oportunidades.

Essas funções exercidas pelos direitos fundamentais, que foram incluídos nas modernas Constituições democráticas do século XX, demonstram a mudança do papel exercido pelo Estado e, conseqüentemente, pelo Direito estatal. Este, ademais, enriquecido com princípios, passou a ter maior preocupação e dar maior ênfase às prestações sociais, à proteção dos indivíduos contra violação dos direitos humanos por atos de terceiros e à necessidade de não discriminação negativa dos indivíduos, dando ensejo ao desenvolvimento das medidas de ação afirmativa.

1.2 FUNÇÃO PROMOCIONAL DO DIREITO E SANÇÕES POSITIVAS

A análise funcional do Direito realça a denominada função promocional do Direito. Bobbio assim concebe a função promocional:

a ação que o direito desenvolve pelo instrumento das sanções “positivas”, isto é, por mecanismos genericamente compreendidos pelo nome de “incentivos”, os quais visam não a impedir atos socialmente indesejáveis, fim precípua das penas, multas, indenizações, reparações, restituições, ressarcimentos, etc., mas, sim, a “promover” a realização de atos socialmente desejáveis. Essa função não é nova. Mas é nova a extensão que ela teve a continua a ter no Estado contemporâneo.¹⁹

Segundo o autor, com o advento do Estado social surgiram novas técnicas de controle social que se diferenciam profundamente daquelas utilizadas pelo Estado liberal clássico. Empregando-se cada vez mais técnicas de encorajamento, em acréscimo ou substituição às técnicas tradicionais de desencorajamento, foram colocadas em crise as teorias ainda hoje dominantes na Teoria do Direito contemporânea, que concebem o Direito apenas com função protetora em relação aos atos lícitos e repressora em relação aos atos ilícitos.²⁰

¹⁹ BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito**. Tradução de Daniela Baccaccia Versani. Barueri-SP: Editora Manole, 2007, Prefácio, p. XII.

²⁰ *Ibidem*, p. 2.

Na Teoria do Direito ainda é dominante a concepção repressiva de Direito, identificando-o como ordenamento coativo, na esteira dos ensinamentos de Kelsen. Tal predominância é explicável em virtude da influência ainda muito marcante do absentismo do Estado liberalista na teoria jurídica e especificamente na classificação das sanções.

O Direito do Estado, segundo essa concepção, deveria deixar que as coisas fluíssem naturalmente, não lhe cabendo promover o bem-estar social, restringir a livre iniciativa, atuar sobre o mercado ou pressionar o indivíduo. Pretendia-se impedir mais do que promover, punir mais que recompensar.²¹

Entretanto, percebe-se que nas Constituições contemporâneas, ao lado da função de tutela ou garantia, aparece, cada vez com maior frequência, a função de promover, ao que se denomina função promocional do Direito.

A Constituição brasileira de 1988, de matiz claramente social, alberga com destaque a função promocional do direito, prevendo, por exemplo, como objetivo da República, o intuito de promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade, e quaisquer outras formas de discriminação (Art. 3, IV); o dever estatal de promoção da defesa do consumidor (art. 5º, XXXII); a promoção da defesa contra calamidades públicas (art. 21, XVIII); a promoção de programas de construção de moradias e de melhoria das condições habitacionais e de saneamento básico (art. 23, IX); o combate às causas da pobreza e da marginalização, promovendo a integração social dos setores desfavorecidos (art. 23, X).

Na mesma diretriz, a Constituição dispõe que é dever dos Municípios promover a proteção do patrimônio histórico-cultural local (art. 30, IX); é dever do Presidente e do Vice-Presidente da República prestar compromisso de promover o bem geral do povo brasileiro (art. 78); admite a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país (art. 151, I); estatui que é dever do Estado promover e incentivar o turismo como fator de desenvolvimento social e econômico (art. 180), e estruturar o sistema financeiro nacional de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do país (art. 192); é dever do Poder Público promover e proteger o patrimônio cultural brasileiro (art. 216, § 1º), promover e incentivar o

²¹ FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1981, p. 214.

desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas (art. 218), e promover a educação ambiental (art. 225, VI).

Segundo Bobbio, é possível distinguir um ordenamento protetivo-repressivo do promocional da seguinte forma:

ao primeiro, interessam, sobretudo, os comportamentos não desejados, sendo seu fim precípua impedir o máximo possível a sua prática; ao segundo interessam, principalmente, os comportamentos socialmente desejáveis, sendo seu fim levar a realização destes até mesmo aos recalcitrantes.²²

Para atingir a sua finalidade de impedir a realização de ações não desejadas, um ordenamento repressivo efetua operações de três tipos: a) torna a ação impossível; b) difícil; c) ou desvantajosa. Por outro lado, um ordenamento promocional, para atingir seus fins, utiliza-se das operações opostas, tornando a ação desejada: a) necessária; b) mais fácil; c) ou mais vantajosa.

O primeiro tipo de operação, de ambos tipos de ordenamento, se insere no rol das medidas diretas, isto é, aquelas que o ordenamento adota tornando impossível materialmente a violação da norma ou a subtração à sua execução, através, por exemplo, do uso da força impeditiva ou constritiva. Para os fins desse trabalho, interessa destacar as ações do segundo e terceiro tipos, denominadas de medidas indiretas, pois não agem diretamente sobre o comportamento indesejado ou desejado, tornando-os impossíveis ou necessários, mas tentam influenciar por meios psíquicos o agente a realizar esses comportamentos.²³

Em um ordenamento unicamente protetivo-repressivo, característico do Estado liberal clássico, o desencorajamento, mediante a aplicação de sanções negativas, é a técnica típica por meio da qual se realizam as medidas indiretas, tornando o comportamento indesejado mais difícil ou então, uma vez realizado, produtor de conseqüências desagradáveis.

Ao contrário, em um ordenamento promocional, característico de um Estado Social intervencionista e dos Estados atuais, como o brasileiro, a técnica típica das medidas indiretas é o encorajamento, pelo qual se busca tornar o comportamento desejado mais fácil ou, uma vez realizado, produtor de conseqüências agradáveis,

²² Ob. Cit., p. 15.

²³ Ibidem, pp. 16-17.

mediante a utilização de duas operações: a sanção positiva propriamente dita, sob a forma de recompensa (prêmio) de um comportamento já realizado; e o incentivo ou facilitação, que precede ou acompanha o comportamento que se pretende encorajar.

Norberto Bobbio deixa bem clara essa distinção entre o expediente da sanção positiva propriamente dita e o da facilitação. Para não deixar dúvidas sobre essa questão, o autor faz a distinção entre medidas preventivas e sucessivas:

Preventivas são as medidas que tendem a promover o comportamento desejado [...]. Sucessivas são as medidas que se seguem ao comportamento, com uma reação favorável quando o comportamento é desejado [...]. Para dar exemplos atinentes ao direito, quando o Estado estabelece uma isenção fiscal para quem realize uma ação econômica considerada vantajosa para a coletividade, institui uma medida preventiva que tem, manifestamente, o objetivo de induzir à realização de uma ação desejada; quando estabelece pensões de guerra, institui uma medida sucessiva, não sendo verossímil que, entre os motivos que induzem um cidadão a partir para a guerra, esteja receber uma pensão.²⁴

Para uma análise funcional da sociedade e do Direito, são de destacada relevância as categorias da mudança e da conservação relacionadas às técnicas de controle social relativas ao encorajamento e ao desencorajamento, conforme observa Bobbio:

Considerando agora as medidas de desencorajamento e as de encorajamento de um ponto de vista funcional, o essencial a se destacar é que as primeiras são utilizadas predominantemente com o objetivo da conservação social e as segundas com o objetivo da mudança.²⁵

Talvez por este motivo as técnicas de desencorajamento, notadamente as sanções negativas, ainda hoje sejam dominantes na Teoria Geral do Direito, uma vez que servem para manutenção do *status quo*, em oposição à função transformadora ou inovadora da técnica de encorajamento.

Assim, devido às exigências impostas ao Estado assistencial contemporâneo, o Direito não se limita a tutelar os atos conformes às normas e a reprimir os atos desviantes (função protetora-repressiva), mas tende a estimular atos inovadores (função promocional), surgindo, assim, ao lado das sanções negativas,

²⁴ Ob. Cit, pp. 25-26.

²⁵ Ibidem, p. 19.

as sanções positivas. Os benefícios fiscais podem ser entendidos como uma espécie de sanção positiva em sentido amplo, caracterizando-se como prêmio a uma conduta desejada praticada ou como incentivo à prática desse comportamento.

A distinção entre as duas espécies de sanção, positiva e negativa, já era reconhecida por Kelsen:

A ordem social pode prescrever uma determinada conduta humana sem ligar à observância ou não observância deste imperativo quaisquer conseqüências. Também pode, porém, estatuir uma determinada conduta humana e, simultaneamente, ligar a esta conduta a concessão de uma vantagem, de um prêmio, ou ligar à conduta oposta uma desvantagem, uma pena (no sentido mais amplo da palavra). O princípio que conduz a reagir a uma determinada conduta com um prêmio ou uma pena é o princípio retributivo (*Vergeltung*). O prêmio e o castigo podem compreender-se no conceito de sanção. No entanto, usualmente, designa-se por sanção somente a pena, isto é, um mal - a privação de certos bens como a vida, a saúde, a liberdade, a honra, valores econômicos - a aplicar como conseqüência de uma determinada conduta, mas já não o prêmio ou a recompensa.²⁶

Como se constata, embora admita que as modernas ordens jurídicas, por vezes, contêm normas através das quais são previstas recompensas para determinados serviços, como títulos e condecorações, Kelsen atribui um papel apenas secundário às sanções positivas, entendendo que “não constituem uma característica comum a todas as ordens sociais a que chamamos Direito nem nota distintiva da função essencial destas ordens sociais”.²⁷

Em outras palavras, Kelsen concebe o Direito como uma ordem coativa em que as sanções são caracterizadas pelo uso da força em caso de resistência. As sanções consistiriam na atribuição de um mal, motivo por que as sanções positivas são por ele excluídas do rol das sanções jurídicas, uma vez que estas últimas consistem na atribuição de um prêmio como reação a uma conduta desejada. Essa é a teoria positivista de sanção jurídica, que dá particular relevo à identificação da sanção jurídica com a coação, ou seja, com o modo de infligir um mal, uma punição.

No entanto, a fim de incluir a sanção positiva, como podem ser caracterizados os benefícios fiscais, no rol das sanções jurídicas, é mais pertinente adotar a concepção de sanção jurídica não como o uso da força em si, mas como

²⁶ Ob. Cit., p. 26.

²⁷ Ibidem, p. 37.

uma reação à violação, qualquer que seja, mesmo econômica, social ou moral, que é garantida, primeiramente, pela ameaça e, em última instância, pelo uso da força através do aparato executivo estatal. Tal concepção é assim exposta por Norberto Bobbio:

Enquanto pura e simplesmente reduzir a sanção jurídica à coação nos impede de inserir as sanções positivas entre as sanções jurídicas, considerar a coação como garantia do cumprimento da sanção nos permite considerar como sanções jurídicas também as sanções positivas; segundo essa interpretação da relação entre sanção e coação, são jurídicas as sanções positivas que suscitam para o destinatário do prêmio uma pretensão ao cumprimento, também protegida mediante o recurso à força organizada dos poderes públicos.²⁸

Um exame da legislação brasileira denota a crescente utilização da sanção positiva em sentido amplo, sobretudo no Direito Tributário, quando benefícios fiscais são concedidos a uma determinada atividade ou sujeito que realizem atos social ou economicamente desejáveis, a exemplo dos benefícios fiscais concedidos às pessoas jurídicas para que prorroguem a licença-maternidade por sessenta dias, conforme previsto na Lei nº 11.770, de 09.09.2008; redução do valor do montante do tributo para pagamento antecipado ou à vista da exação, ou, ainda, a concessão de desconto no Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) para aqueles automóveis que não tenham sido multados no ano anterior.

Entendida, portanto, a sanção como uma reação a um comportamento relevante de um membro do grupo, no sentido negativo ou positivo, com o objetivo de exercer um controle sobre o conjunto de comportamentos sociais e direcioná-los a certos objetivos, ela já não pode ser considerada, na atualidade, como a única técnica apta a cumprir a função de desencorajamento ou de encorajamento. Norberto Bobbio, como já foi referido anteriormente, procura destacar uma técnica diferente, chamada de técnica da “facilitação”, que corresponde, na hipótese da função de desencorajamento, à técnica da “obstaculização”.

Bobbio conceitua essas técnicas da seguinte maneira:

Por técnica da facilitação entendo o conjunto de expedientes com os quais um grupo social organizado exerce um determinado tipo de controle sobre os comportamentos de seus membros [...], não pelo

²⁸ Ob. Cit., p. 28.

estabelecimento de uma recompensa à ação desejada, depois que esta tenha sido realizada, mas atuando de modo que a sua realização se torne mais fácil ou menos difícil. [...] À técnica da facilitação corresponde, no negativo, como foi dito à pouco, a técnica da obstaculização: pode-se desencorajar uma ação não desejada tanto ameaçando com uma pena à ação para assim que for praticada quanto tornando a própria ação mais penosa.²⁹

A técnica da facilitação utiliza incentivos que precedem ou acompanham o comportamento que se pretende encorajar, diferindo das sanções positivas propriamente ditas, que se valem da concessão de prêmios como recompensa por uma ação desejada já praticada anteriormente. Entretanto, como ambas são duas formas típicas de manifestação da função promocional do Direito e pertencem ao gênero de medidas indiretas de controle social, uma vez que não atuam diretamente sobre o comportamento, pode-se tratá-las em conjunto.

Essa semelhança entre sanção positiva e a técnica da facilitação foi destacada por Bobbio:

Se como de hábito ocorre, entendermos “sanção” como resposta do grupo a um comportamento relevante à vida do próprio grupo, fogem ao seu conceito não apenas as medidas de controle direto, mas também as medidas de controle indireto, que denominamos de facilitação ou de obstaculização. [...] elas ocupam um campo intermediário entre as medidas diretas e as sanções propriamente ditas, tendo em comum, com as primeiras, a ação sobre o próprio comportamento desejado ou indesejado, e, com as segundas, a natureza de medidas indiretas, já que procuram atingir o objetivo com uma pressão que é, porém sempre apenas psicológica, e não física; do gênero influência, e não do gênero coação.³⁰

Em razão dessa distinção entre prêmios que recompensam uma ação já praticada e incentivos a uma ação ainda a ser realizada, optou-se por intitular o presente trabalho com o termo “benefícios fiscais”, em vez da terminologia “incentivos fiscais” comumente utilizada pela doutrina tributária especializada, a fim de abranger ambas as formas de exercício da função de encorajamento.

Observa-se que o desenvolvimento dessa função de encorajamento ocorreu paralelamente às transformações ocorridas no Direito ao longo do século XX, servindo como fundamento para adoção e promoção dos valores e princípios que o

²⁹ Ob. Cit, p. 30.

³⁰ Ibidem, p. 32.

ordenamento jurídico passou a albergar com caráter imperativo, conforme será explanado na seção que se inicia a seguir.

1.3 CONCEPÇÃO PÓS-POSITIVISTA DE NORMA JURÍDICA: PRINCÍPIOS E REGRAS

Com o desenvolvimento da função promocional do Direito durante o século XX, resultando na incorporação de princípios jurídicos em diversos textos constitucionais, que revelam valores a serem promovidos, especialmente alocados nas normas de direitos fundamentais, houve a necessidade de revisão da teoria tradicional da norma jurídica, passando-se a considerar os princípios, ao lado das regras, como espécies de normas. Os paradigmas jusnaturalista e positivista já não eram suficientes para explicar o fenômeno jurídico, surgindo então uma terceira via, a do pós positivismo.

Paulo Bonavides narra que a juridicidade dos princípios passou por três fases distintas na história da Teoria do Direito: a jusnaturalista, a positivista e a pós-positivista.³¹

A escola jusnaturalista moderna é composta por autores com pensamentos muito diversos, tais como Grócio, Pufendorf, Hobbes, Spinoza, Locke, Rousseau e Kant, conforme ensinamento de Norberto Nobbio. Todavia, como explica esse autor, o princípio unificador dos referidos filósofos não é propriamente o conteúdo de seus pensamentos ou o objeto de estudo, que é a natureza, mas o método adotado para o estudo do Direito e, em geral, da ética e da filosofia prática, ou seja, o método racional, o qual reduz o Direito e a moral, bem como a política, a ciências demonstrativas. O objetivo comum desses autores era construir uma ética racional, apartada da teologia, e que garantisse a universalidade dos princípios da conduta humana para além da história, isto é, um sistema válido para qualquer tempo e lugar, construído a partir da análise exclusiva da natureza do homem, imitando, para

³¹ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 21ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, pp. 259-266.

tanto, o método matemático predominante nas ciências naturais, que poderia conferir certeza ao conhecimento das ciências morais.³²

Nessa fase jusnaturalista, os princípios se localizam em estado supralegal, uma vez que, para essa corrente, a fonte do Direito não é o Estado, mas a natureza das coisas. Essa escola concebe os princípios como axiomas jurídicos superiores, absoolutos e imutáveis, como princípios de justiça constitutivos de um direito ideal, estabelecidos pela razão e existentes independentemente de normas escritas. Com isso, a normatividade dos princípios nessa fase é bastante duvidosa ou nula, pois tinham caráter meramente informativo e serviam para avaliar o que era certo ou errado, justo ou injusto.

O jusnaturalismo, com a sua teoria de um direito absolutamente e universalmente válido, porque ditado pela razão, causava insegurança jurídica, uma vez que o juiz podia decidir um caso concreto somente à luz de princípios equitativos e de razão, o que era altamente subjetivo. Com isso, o jusnaturalismo passou a oferecer as bases doutrinárias para uma reforma racional da legislação, emergindo a concepção de Direito que o identifica com as normas postas pelo Estado, havendo uma incorporação dos ideais constitucionais em textos escritos e um movimento de codificação, que converteram as normas de Direito natural em Direito positivo.³³

Segundo Bobbio, o positivismo nasce do esforço de transformar o estudo do Direito numa verdadeira e adequada ciência que tivesse as mesmas características das ciências físico-matemáticas, naturais e sociais. A característica fundamental da ciência consiste em sua avaloratividade, isto é, na distinção entre juízos de fato e juízos de valor e na rigorosa exclusão destes últimos do campo científico: a ciência consiste somente em juízos de fato, desejando ser um conhecimento puramente objetivo da realidade.³⁴

Nessa fase do positivismo jurídico, com o desenvolvimento do Estado moderno, houve um processo de monopolização da produção jurídica por parte do

³² BOBBIO, Norberto; BOVERO, Michelangelo. **Sociedade e Estado na filosofia política moderna**. Tradução: Carlos Nelson Coutinho. São Paulo: Ed. Brasiliense, 1986, pp. 15-18.

³³ “Com a promulgação dos códigos, principalmente do napoleônico, o Jusnaturalismo exauria a sua função no momento mesmo em que celebrava o seu triunfo. Transposto o direito racional para o código, não se via nem admitia outro direito senão este. O recurso a princípios ou normas extrínsecos ao sistema do direito positivo foi considerado ilegítimo.” In: BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; e PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de Política**. Trad. Carmen C., Varriale et al.; coord. trad. João Ferreira; rev. geral João Ferreira e Luis Guerreiro Pinto Cacaís. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1998, p. 659.

³⁴ BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico: Lições de Filosofia do direito**. Tradução: Márcio Pugliese, Edson Bini, Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 2006, p. 27.

Estado, passando o Direito a ser definido como um conjunto de regras que são consideradas obrigatórias em determinada sociedade³⁵. Os princípios, segundo essa corrente, derivam das próprias leis, sendo fonte normativa meramente subsidiária, aplicáveis nos casos de lacuna legislativa.

São características essenciais do positivismo jurídico a aproximação quase plena entre Direito e norma; a afirmação da estatalidade do Direito; a completude do ordenamento jurídico e o formalismo. A decadência do positivismo é emblematicamente associada à derrota do fascismo na Itália e do nazismo da Alemanha, regimes autoritários fundados no legalismo acrítico, próprio do positivismo jurídico, que propiciaram atrozes violações aos direitos humanos.³⁶

A rígida separação rígida entre ética e Direito reinante no positivismo passou a não corresponder, a partir da segunda metade do século XX, ao estágio do processo civilizatório e à causa humanitária, ao mesmo tempo em que o discurso científico impregnado no Direito não permitia um puro e simples retorno ao jusnaturalismo, aos fundamentos vagos e imprecisos de uma razão subjetiva.

A superação histórica da concepção jusnaturalista e o fracasso político do positivismo deram ensejo ao surgimento de uma nova maneira de refletir sobre o Direito, sua função social e interpretação, correspondente à terceira fase da teorização dos princípios, ou seja, ao pós-positivismo, no qual passa-se a considerar a plena normatividade dos princípios jurídicos e, conseqüentemente, concebem-se os princípios e as regras como espécies de normas jurídicas.

O pós-positivismo é descrito por Luís Roberto Barroso da seguinte maneira:

O pós-positivismo não surge como ímpeto da desconstrução, mas como uma superação do conhecimento convencional. Ele inicia sua trajetória guardando deferência relativa ao ordenamento positivo, mas nele introduzindo as idéias de justiça e legitimidade. O constitucionalismo moderno promove, assim, uma volta aos valores, uma reaproximação entre ética e Direito. Para poderem beneficiar-se do amplo instrumental do Direito, migrando da filosofia para o mundo jurídico, esses valores compartilhados por toda a comunidade, em dado momento e lugar, materializaram-se em princípios, que passam a estar abrigados na Constituição, explícita ou implicitamente. [...] Os princípios, como se percebe, vêm de longe e desempenham papéis variados. O que há de singular na dogmática jurídica da quadra

³⁵ Ibidem, p. 27.

³⁶ BARROSO, Luís Roberto. **Fundamentos Teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro (Pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo)**. In: BARROSO, Luís Roberto (org.). *A nova interpretação constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 25.

histórica atual é o reconhecimento de sua *normatividade*. Os princípios constitucionais, portanto, explícitos ou não, passam a ser síntese dos valores abrigados no ordenamento jurídico. Eles espelham a ideologia da sociedade, seus postulados básicos, seus fins.³⁷

Nessa fase do pós-positivismo, correspondente aos grandes momentos constitutivos das últimas décadas do século XX, consoante lição de Paulo Bonavides, as “novas Constituições promulgadas acentuam a hegemonia axiológica dos princípios, convertidos em pedestal normativo sobre o qual assenta todo o edifício jurídico dos novos sistemas constitucionais.”³⁸

Focando na extrema importância atribuída aos princípios nessa nova fase, Paulo Bonavides realiza as seguintes reflexões:

É na idade do pós-positivismo que tanto a doutrina do Direito Natural como a do velho positivismo ortodoxo vêm abaixo, sofrendo golpes profundos e crítica lacerante, provenientes de uma reação intelectual implacável, capitaneada sobretudo por Dworkin, jurista de Harvard. Sua obra tem valiosamente contribuído para traçar e caracterizar o ângulo novo de normatividade definitiva reconhecida aos princípios. [...] A construção doutrinária da normatividade dos princípios provém, em grande parte, do empenho da Filosofia e da Teoria Geral do Direito em buscarem um campo neutro onde se possa superar a antinomia clássica Direito Natural/Direito Positivo. [...] Em resumo, a teoria dos princípios chega à presente fase do pós-positivismo com os seguintes resultados já consolidados: a passagem dos princípios da especulação metafísica e abstrata para o campo concreto e positivo do Direito, com baixíssimo teor de densidade normativa; a transição crucial da ordem jusprivatista (sua antiga inserção nos Códigos) para a órbita juspublicística (seu ingresso nas Constituições); a suspensão da distinção clássica entre princípios e normas; o deslocamento dos princípios da esfera da jusfilosofia para o domínio da Ciência Jurídica; a proclamação de sua normatividade; a perda de seu caráter de normas programáticas; o reconhecimento definitivo de sua positividade e concretude por obra sobretudo das Constituições; a distinção entre regras e princípios, como espécies diversificadas do gênero norma, e, finalmente, por expressão máxima de todo esse desdobramento doutrinário, o mais significativo de seus efeitos: a total hegemonia e preeminência dos princípios.³⁹

³⁷ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional informadora**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva: 2003, pp. 326-327.

³⁸ Ob. Cit., p. 264.

³⁹ Ibidem, pp. 265, 276 e 294.

Como se constata, a dicotomia entre Direito natural e Direito positivo não era mais suficiente para explicar a importância dos princípios para o Direito atual, os quais passaram a ter importância fundamental para resolução dos conflitos e estruturação do Estado, na medida em que foram incorporados nos textos constitucionais contemporâneos com *status* de normas jurídicas que fundamentam toda a ordem jurídica. A elevação dos princípios a uma posição hegemônica dentro dos sistemas jurídicos afastou insuficiências anteriormente presentes no pensamento positivista e viabilizou a recuperação de alguns aspectos do jusnaturalismo, aproximando o Direito dos valores, da ética e da moral.

Ronald Dworkin, um dos expoentes da corrente pós-positivista, capitaneou a defesa da normatividade dos princípios ao criticar o modelo de regras apregoado pelo positivismo, defendendo que, quando os juristas raciocinam e debatem a respeito de direitos e obrigações jurídicas, eles recorrem a padrões que não funcionam como regras, mas operam de forma diferente, como princípios, políticas e outros tipos de padrões.⁴⁰

O citado autor traça uma distinção entre princípios e políticas, denominando “políticas” aquele tipo de padrão que estabelece um objetivo a ser alcançado, geralmente alguma melhoria em algum aspecto econômico, político ou social da comunidade, enquanto que o termo “princípio” estaria reservado a designar um padrão que deve ser observado não porque promova ou assegure uma situação econômica, política ou social desejável, mas porque é uma exigência de justiça, equidade ou outra dimensão moral.⁴¹

Dworkin também procura discernir os princípios das regras.⁴² Segundo ele, as regras diferem dos princípios primeiramente por uma questão de natureza lógica. Os dois conjuntos de padrões apontam para decisões particulares acerca de obrigações jurídicas, mas se distinguem quanto à natureza da orientação. As regras são aplicáveis à maneira do “tudo-ou-nada”, isto é, dados os fatos estipulados por uma regra, então ou a regra é válida, devendo ser aceita para regulamentar aqueles fatos, ou não é válida, não contribuindo em nada para a decisão do caso. Já os princípios não apresentam consequências jurídicas automáticas quando as

⁴⁰ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução: Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002, pp. 35-36.

⁴¹ *Ibidem*, p. 36.

⁴² *Ibidem*, pp. 39-43.

condições de fato são dadas, pois podem existir outros princípios ou políticas que argumentem em outra direção e prevaleçam em determinado caso, sem que isso signifique que o princípio afastado não compõe o sistema jurídico. Os princípios, portanto, enunciam apenas uma razão que conduz ao argumento em uma certa direção, mas ainda assim uma decisão particular é necessária.

Outra diferença, decorrente da supracitada, é a de que os princípios possuem uma dimensão que as regras não têm, ou seja, a dimensão de peso e importância. Se duas regras entram em conflito, uma delas será inválida, o que não acontece no caso de conflito entre princípios, podendo o princípio afastado em determinado caso ser decisivo para resolução de outro caso quando tiver mais força do que o princípio concorrente.

Na tentativa complexa de diferenciar, como espécies de normas, as regras dos princípios, o jurista português J. J. Gomes Canotilho sintetiza os vários critérios comumente sugeridos pela doutrina para traçar essa distinção: a) grau de abstração - os princípios são normas que possuem um grau de abstração relativamente elevado, ao passo que as regras têm um grau de abstração reduzido; b) grau de determinabilidade na aplicação do caso concreto - os princípios, por serem vagos e indeterminados, reclamam mediações concretizadoras do legislador e do juiz, enquanto as regras são suscetíveis de aplicação direta; c) caráter de fundamentalidade no sistema das fontes do direito - os princípios são normas de natureza estruturante dentro do sistema jurídico e desempenham um papel fundamental no ordenamento jurídico em razão de sua posição hierárquica superior quando previstos constitucionalmente; d) proximidade da idéia de direito - os princípios são “standards” juridicamente vinculantes, radicados nas exigências de “justiça” ou na “idéia de direito”, enquanto que as regras podem ser vinculativas com um conteúdo meramente funcional; e) natureza normogenética – os princípios são fundamento das regras, constituem a *ratio* de regras, por isso têm uma função normogenética.⁴³

Essa distinção propicia, segundo o citado jurista, a compreensão da constituição como um sistema aberto de regras e princípios. Um sistema constituído apenas por regras jurídicas é de limitada racionalidade prática, pois exige uma disciplina legislativa exaustiva e completa da vida. Por outro lado, um sistema

⁴³ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e teoria da constituição**. 7ª ed., Coimbra: Livraria Almedina, 2003, pp. 1160-1163.

baseado exclusivamente em princípios também é inaceitável, na medida em que a indeterminação e colisão entre princípios conduz a um sistema falho em segurança jurídica. Com isso, constata-se que um sistema jurídico necessita de regras jurídicas e de princípios (ou dos valores que eles exprimem), como os princípios da liberdade, igualdade e dignidade da pessoa humana.

J. J. Gomes Canotilho classifica os princípios jurídicos constitucionais em: a) princípios jurídicos fundamentais, que são aqueles historicamente objetivados e progressivamente introduzidos na consciência jurídica e que encontram recepção expressa ou implícita no texto constitucional (v.g., princípios da publicidade dos atos jurídicos e da proibição do excesso); b) princípios políticos constitucionalmente conformadores, entendidos como tais aqueles que explicitam as valorações políticas fundamentais do legislador constituinte (v.g., princípios definidores da forma de organização do Estado); c) princípios constitucionais impositivos, onde subsumem-se todos aqueles princípios que impõem aos órgãos do Estado a realização de fins e a execução de tarefas (vg., princípio da correção das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento); d) princípios-garantia, os quais visam a instituir uma garantia dos cidadãos, tal como o princípio do juiz natural.⁴⁴

Comparando-se a classificação dos tipos de padrões de Ronald Dworkin com a classificação de princípios exposta por Gomes Canotilho, percebe-se uma certa identidade entre as “políticas” da classificação de Dworkin e os princípios constitucionais impositivos da classificação de Canotilho, conforme observa Eros Grau, traduzindo as “políticas” de Dworkin com o termo “diretrizes”:

Por certo, ao menos parcialmente, os princípios constitucionais impositivos, na medida em que impõem aos órgãos do Estado a realização de fins, são colhidos no mesmo veio onde se encontram as diretrizes, de Dworkin, e as normas-objetivo contempladas no nível constitucional.⁴⁵

Neste trabalho, interessa enfatizar o princípio constitucional da igualdade, que é o fundamento das ações afirmativas, analisando como o Direito Tributário pode ser, fulcrado nesse princípio, um espaço adequado para as medidas de ação afirmativa.

⁴⁴ Ibidem, pp. 1165-1167.

⁴⁵ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 160.

O advento da concepção pós-positivista de norma jurídica, outorgando normatividade aos princípios, em especial àqueles inseridos na Constituição, evidencia que essa mudança da Teoria do Direito foi essencial para o desenvolvimento de uma concepção acerca da normatividade do princípio da igualdade, bem como para a criação de políticas que objetivam promovê-lo, a exemplo das ações afirmativas.

Ocorre que, para garantir plena normatividade a esse princípio, mister verificar qual a sua melhor interpretação e se esta vem sendo utilizada para embasar as políticas fundadas nesse princípio. É o que se pretende desenvolver ao longo do próximo capítulo.

2 PRINCÍPIO FUNDAMENTAL DA IGUALDADE E AÇÃO AFIRMATIVA

O tema das ações afirmativas tem íntima relação com o princípio da igualdade, sendo este, em sua feição material, um dos objetivos almejados por essas medidas, conforme adiante será explicado. Por essa razão, optou-se por tratar ambos assuntos no mesmo capítulo.

Busca-se oferecer o substrato teórico-filosófico do princípio da igualdade e, em consequência, para toda e qualquer medida de ação afirmativa, inclusive àquela que utiliza o Direito Tributário, mediante a concessão de benefícios fiscais, como instrumento.

2.1 SIGNIFICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE

Inicia-se esta seção com a finalidade de explicitar em que sentido se propugna que o princípio da igualdade deve ser promovido, advertindo-se, desde logo, não se defender uma igualdade absoluta entre indivíduos em sociedade, haja vista a observação de que os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa configuram fundamentos da República brasileira, devendo, portanto, ser compatibilizados com o princípio da igualdade aqui estudado.

Sobre o ponto, Ronald Dworkin destaca que a igualdade é um ideal político ameaçado de extinção, mas que nenhum governo é legítimo ao menos que demonstre igual consideração pelo destino de todos os cidadãos sobre os quais afirme seu domínio e aos quais reivindique fidelidade. A igualdade, segundo ele, é a virtude soberana da comunidade política, pois sem ela o governo seria tão somente uma tirania. Contudo, como dito, tal ideal não deve ser entendido como uma igualdade absoluta e indiscriminada, conforme leciona o autor:

a igualdade absoluta e indiscriminada não é apenas um valor político fraco, ou um valor que seja facilmente sobrepujado por outros valores. Não é de modo algum um valor: não há nada que se possa dizer em favor de um mundo no qual aqueles que optam pelo ócio,

embora pudessem trabalhar, são recompensados com o produto dos trabalhadores.⁴⁶

Dessa forma, considerando que a igualdade pode ter vários e diversificados sentidos, até mesmo contraditórios, torna-se imperioso especificar que tipo de igualdade se propugna que as ações afirmativas proporcionem.

Segundo o economista Amartya Sen, as principais teorias éticas do ordenamento social compartilham todas uma aprovação da igualdade em termos de uma determinada variável, chamada por ele de variável focal, tendo destacada importância a resposta dada à pergunta “igualdade de que?”, haja vista a notável desigualdade real inerente aos seres humanos. Isso faz com que a exigência de igualdade em termos de uma variável tenda a ser incompatível com querer a igualdade em termos de outra variável. Por exemplo, a igualdade pode ser julgada comparando-se duas pessoas em termos de renda, riqueza, liberdade, bem-estar, recursos, etc.⁴⁷

A diversidade humana não pode ser ignorada no tratamento da noção de igualdade, uma vez que o efeito de ignorar as variações interpessoais pode contrariar a própria igualdade, na medida em que oculta o fato de que para conferir igual consideração a todos pode ser necessário dar um tratamento desigual àqueles que estejam em desvantagem.

Norberto Bobbio também ressalta que os homens, de fato, não nascem livres nem iguais, sendo a “liberdade e a igualdade dos homens não um dado de fato, mas um ideal a perseguir; não uma existência, mas um valor; não são um ser, mas um dever ser”.⁴⁸

Amartya Sen rejeita a concentração da discussão da desigualdade na comparação de rendas, argumentando que a extensão da desigualdade real de oportunidades com que as pessoas se defrontam não pode ser prontamente deduzida da magnitude da desigualdade de rendas, pois o que elas podem fazer ou

⁴⁶ DWORKIN, Ronald. **A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade**. Tradução: Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2005, pp. IX-X.

⁴⁷ SEN, Amartya Kumar. **Desigualdade reexaminada**. Tradução e apresentação de Ricardo Doninelli Mendes. Rio de Janeiro: Record, 2001, pp. 21-31.

⁴⁸ BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 29.

não fazer não depende somente de suas rendas, mas também da variedade de características físicas e sociais que afetam suas vidas e fazem delas o que são.⁴⁹

A variável focal defendida por Sen como o modo mais adequado de apreciar a igualdade real de oportunidades é a igualdade de capacidades, sendo que a noção de capacidade é definida como um conjunto de vetores de funcionamentos (estados e ações de uma pessoa), refletindo a liberdade da pessoa para levar determinado tipo de vida.⁵⁰

Os funcionamentos relevantes podem variar desde estados elementares, como estar bem nutrido, com boa saúde, livre de doenças, até realizações mais complexas, como ser feliz, ter respeito próprio e da comunidade⁵¹. Nas palavras de Sen:

A “capacidade” [capability] de uma pessoa consiste nas combinações alternativas de funcionamentos cuja realização é factível para ela. Portanto, a capacidade é um tipo de liberdade: a liberdade substantiva de realizar combinações alternativas de funcionamentos (ou, menos formalmente expresso, a liberdade para ter estilos de vida diversos). Por exemplo, uma pessoa abastada que faz jejum pode ter a mesma realização de funcionamento quanto a comer ou nutrir-se que uma pessoa destituída, forçada a passar fome extrema, mas a primeira possui um “conjunto capacitário” diferente do da segunda (a primeira *pode* escolher comer bem e ser bem nutrida de um modo impossível para a segunda).⁵²

A capacidade é um reflexo da liberdade para realizar funcionamentos valiosos e, na medida em que os funcionamentos são constitutivos do bem-estar, a capacidade representa a liberdade de uma pessoa para realizar ou ter bem-estar.

A concepção de igualdade de Amartya Sen está estritamente vinculada a sua concepção acerca de desenvolvimento. Para ele, o desenvolvimento de um país não pode ser medido apenas com enfoque no nível de renda de sua população, devendo ser visto como um processo de expansão das liberdades reais que as

⁴⁹ SEN, Amartya Kumar. **Desigualdade reexaminada**. Tradução e apresentação de Ricardo Doninelli Mendes. Rio de Janeiro: Record, 2001, p. 60.

⁵⁰ Em outra obra, Amartya Sen aduz que “O conceito de ‘funcionamentos’, que tem raízes distintamente aristotélicas, reflete as várias coisas que uma pessoa pode considerar valioso fazer ou ter”. In: SEN, Amartya Kumar. **Desenvolvimento como liberdade**. Tradução de Laura Teixeira Motta; revisão técnica de Ricardo Doninelli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2000, p. 95.

⁵¹ SEN, Amartya Kumar. **Desigualdade reexaminada**. Tradução e apresentação de Ricardo Doninelli Mendes. Rio de Janeiro: Record, 2001, p. 79.

⁵² SEN, Amartya Kumar. **Desenvolvimento como liberdade**. Tradução de Laura Teixeira Motta; revisão técnica de Ricardo Doninelli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2000, p. 95.

peças desfrutam, eliminando-se as privações que limitam as suas escolhas e oportunidades sociais.⁵³

Segundo Sen, a desigualdade pode ser vista tanto em termos de realizações, isto é, do que as pessoas conseguem fazer ou alcançar, quanto em termos de liberdade para realizar, como oportunidade real para se fazer ou alcançar algo que valorizam. A importância da distinção está em destacar a inadequação de se levar em consideração somente o foco das realizações, razão pela qual ele faz referência ao interesse rawlseniano na igualdade de distribuição de bens primários, bem como à teoria da igualdade de recursos de Dworkin, os quais propiciaram uma avaliação política da igualdade focada nos meios de realização da liberdade, abandonando o foco somente nas realizações.⁵⁴

Entretanto, Sen considera que as teses de John Rawls e Ronald Dworkin, ainda que tenham sido um movimento na direção correta da liberdade, não conseguiram capturar toda extensão desta, uma vez que os bens primários ou recursos podem ser indicadores imperfeitos da liberdade que uma pessoa desfruta para realizar algo, em razão de serem apenas meios para consecução de um fim, que é o exercício da liberdade.

Sen, portanto, propõe um julgamento das desigualdades a partir da comparação de liberdades das pessoas. Isso porque as diferenças de características pessoais e sociais (desigualdades de capacidades) podem causar importantes diferenças na conversão de recursos e bens primários tanto em realizações como em liberdade para realizar algo valioso.

Por exemplo, uma pessoa portadora de deficiência, mesmo tendo os mesmos recursos ou bens primários de outra, terá muito mais dificuldades de converter esses meios em efetivas liberdades, em virtude da capacidade reduzida para realizar ações por ela desejadas.

Em réplica à crítica de Amartya Sen, Dworkin aduz que Sen o critica por não ter se distanciado o bastante da igualdade de bem-estar, propondo, não uma comparação dos recursos das pessoas, mas da capacidade de exercer diversas funções ou atividades. Entretanto, para Dworkin, Sen declara o ideal de igualdade de capacidade para realizar diversos funcionamentos de maneira ambígua, de forma

⁵³ Ibidem, p. 17.

⁵⁴ Ibidem, pp. 69-80.

que a igualdade de capacidade pode ser transformada em igualdade de bem-estar ou em igualdade de recursos.⁵⁵

Dworkin esclarece que a crítica a ele dirigida por Sen decorre de um erro de interpretação, na medida em que os recursos da pessoa, variável focal por ele adotada, são concebidos em sentido amplo, abrangendo “os recursos pessoais, tais como a saúde e a capacidade física, bem como os recursos impessoais ou transferíveis, como o dinheiro”⁵⁶. Assim, a tese da igualdade de capacidade de Sen, se bem entendida, tem o mesmo ideal da sua teoria da igualdade de recursos, uma vez que as capacidades estão abrangidas pelos recursos caso estes sejam compreendidos em sentido amplo, incluindo recursos pessoais e impessoais.

Na opinião de Dworkin, caso se entenda que Sen sugere a igualização das pessoas, ao máximo, em suas capacidades de concretizar as realizações “complexas” da felicidade, do auto-respeito e um papel significativo na vida da comunidade, então Sen não defende algo novo, mas somente uma forma de igualdade de bem-estar, teoria rejeitada por Dworkin, como será visto adiante, pois a capacidade de concretizar essas realizações varia de uma pessoa, que, ademais, dão importância diversificada aos vários tipos de funcionamentos.

Essa interpretação da teoria da igualdade de capacidades, contudo, não é a melhor, segundo Dworkin, pois o próprio Sen, como um teórico liberal igualitário, pretende se afastar da igualdade de bem-estar. Com isso, Dworkin entende que a teoria de Amartya Sen deve ser interpretada nos seguintes termos:

O governo deve esforçar-se por garantir que quaisquer diferenças no grau em que as pessoas não sejam igualmente capazes de alcançar a felicidade e outras realizações ‘complexas’ devem ser atribuíveis às diferenças em suas escolhas e personalidade e as escolhas e personalidades das outras pessoas, e não a diferenças nos recursos pessoais e impessoais que possuem. Se entendermos a igualdade de capacidades dessa forma, ela não é uma alternativa à igualdade de recursos, mas apenas o mesmo ideal exposto com outra terminologia.⁵⁷

Em outras palavras, Dworkin considera compartilhar com Amartya Sen o ideal liberal de tratar os indivíduos como responsáveis por suas próprias escolhas

⁵⁵ DWORKIN, Ronald. **A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade**. Tradução: Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2005, pp. 401, 420-427.

⁵⁶ Ibidem, p. 423.

⁵⁷ Ibidem, p. 426.

peçoais, de forma que não podem exigir igualdade absoluta com outros indivíduos, quanto à determinada variável focal, em decorrência de escolhas que tenham realizado. Dessa maneira, percebe-se que ambas as teorias são muito semelhantes.

Na presente dissertação, optou-se por adotar como referencial teórico a teoria da igualdade de recursos de Ronald Dworkin, considerando que esse autor trata a tributação como mecanismo redistributivo, com a finalidade de proporcionar um aprimoramento na distribuição de recursos na sociedade, o que se revela útil para os fins deste estudo.

O ideal da teoria da igualdade de recursos, compartilhado por Sen, como dito, é o de que as pessoas devem ser responsabilizadas pelas escolhas sobre as quais têm controle, ao passo que não se pode atribuir a elas a responsabilidade por algo que não poderiam ter mudado, como ter menos recursos em razão de uma deficiência física ou outra contingência.

Na seção seguinte, explanar-se-á com mais detalhes, sem pretensão de realizar uma exposição exaustiva, a teoria da igualdade de recursos de Ronald Dworkin, a qual, segundo se entende, pode ser adotada como modelo teórico para as medidas de promoção da igualdade, a exemplo das ações afirmativas, em diversos ordenamentos jurídicos, inclusive no Brasil.

2.2 TEORIA DA IGUALDADE DE RECURSOS DE RONALD DWORKIN

Na parte teórica da obra intitulada “A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade”, mais precisamente nos dois primeiros capítulos, Dworkin trata de duas teorias gerais da igualdade distributiva, teoria da igualdade de bem-estar e teoria da igualdade de recursos, indagando qual seria a melhor das teorias a respeito da igualdade.⁵⁸

A teoria da igualdade de bem-estar é rejeitada por Dworkin, que a considera uma meta política não desejável e injusta. Segundo essa concepção de igualdade, o esquema distributivo trata as pessoas como iguais quando distribui ou transfere recursos entre elas até que nenhuma transferência adicional possa deixá-las mais

⁵⁸ Ibidem, pp. 3-156.

igualizadas em bem-estar. A segunda teoria, por ele defendida, a da igualdade de recursos, afirma que o esquema distributivo trata as pessoas como iguais quando distribui ou transfere de modo que nenhuma transferência adicional possa deixá-las mais igualizadas em suas parcelas do total de recursos.

Interessante registrar que o citado autor distingue, em outra obra, dois tipos de direito à igualdade que os cidadãos têm enquanto indivíduos: 1) *direito a igual tratamento (equal treatment)*, que é o direito a uma igual distribuição de alguma oportunidade, recurso ou encargo, a exemplo do direito a um voto igual em uma democracia; 2) *direito ao tratamento como igual (treatment as equal)*, que é o direito de ser tratado com o mesmo respeito e consideração de qualquer outra pessoa.

Como exemplo, Dworkin argumenta que se uma pessoa tem dois filhos doentes, sendo que um deles está morrendo e o outro está apenas sofrendo um desconforto, não seria demonstrada igual atenção aos filhos se essa pessoa jogasse cara ou coroa para decidir qual deles deveria receber a última dose de um medicamento. Com esse exemplo, o autor procura demonstrar que o direito ao tratamento como igual é fundamental e que o direito ao igual tratamento é derivado, significando dizer que este último pode ser afastado em determinados casos.⁵⁹

Em certas circunstâncias, o direito ao tratamento como igual terá por consequência um direito a igual tratamento, mas isso nem sempre será possível, assim como ocorre no caso das ações afirmativas, nas quais, embora não haja igual tratamento entre as pessoas, elas são tratadas como iguais, porquanto tais medidas levam em consideração a condição de vulnerabilidade em que se encontra um indivíduo, concedendo-lhe vantagens no afã de lhe proporcionar ao menos um mínimo de dignidade e respeito, com o objetivo de igualá-lo com outros indivíduos que não estejam em situação de vulnerabilidade social.

Essa distinção foi utilizada por Dworkin para justificar a necessidade de discernir dois casos envolvendo políticas de ação afirmativa nas Universidades dos Estados Unidos.⁶⁰

O primeiro caso ocorreu em 1945, quando um negro chamado Sweatt tentou ingressar na Faculdade de Direito da Universidade do Texas, mas foi recusado porque uma lei estadual determinava que somente brancos poderiam frequentar a

⁵⁹ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução: Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002, pp. 349-350.

⁶⁰ *Ibidem*, pp. 343-369.

universidade. A Suprema Corte declarou que a lei violava os direitos de Sweatt garantidos na 14ª Emenda à Constituição dos EUA, segundo a qual nenhum Estado pode negar igual proteção perante suas leis.

O segundo caso aconteceu em 1971, quando um judeu chamado DeFunis candidatou-se a uma vaga na Faculdade de Direito da Universidade de Washington e foi recusado, embora suas notas fossem superiores a de candidatos aprovados pertencentes a grupos minoritários. Ele pediu à Suprema Corte a declaração de que a prática da universidade, menos exigente com candidatos pertencentes a grupos minoritários, violava a 14ª Emenda. DeFunis foi admitido na Faculdade de Direito depois que um Tribunal inferior decidiu em seu favor. Em razão disso, a Suprema Corte não enfrentou o mérito da questão, entendendo que a decisão do caso não teria nenhuma consequência prática.

Para Dworkin, com base na diferenciação entre o direito a ser tratado como igual e o direito a igual tratamento, podem-se demarcar as diferenças entre os casos DeFunis e Sweatt. Os argumentos favoráveis a um programa de admissões que discrimine negativamente os negros são todos argumentos utilitaristas, sob o fundamento de que assim a comunidade estaria melhor, em razão do aumento do nível médio ou coletivo de bem-estar comunitário, independentemente do bem-estar individual de algumas pessoas, sendo que esses argumentos se baseiam em preferências externas aos indivíduos, como o preconceito, de uma maneira tal que infringem o direito constitucional dos negros de serem tratados como iguais.

Por outro lado, os argumentos favoráveis a um programa de admissões que discrimine em favor dos negros são, ao mesmo tempo, utilitaristas e de ideal. Alguns argumentos utilitaristas se baseiam em preferências externas, mas os argumentos de ideal não se baseiam em preferências, mas sim no argumento independente de que uma sociedade mais igualitária será uma sociedade mais justa e, portanto, melhor, quer o bem-estar médio seja ou não aumentado. Esse argumento não nega a ninguém o direito de ser tratado como igual.

Em outras palavras, os citados exemplos revelam que o direito fundamental à igualdade significa tratar todas as pessoas como iguais, no sentido de que todos os indivíduos têm o mesmo valor, têm a mesma dignidade.

A imposição de tratamento de todos os cidadãos como iguais decorre do princípio da dignidade da pessoa humana, uma vez que todos os seres humanos

merecem igual consideração e respeito, devendo ser tratados como fins e não, instrumentalmente, como meios para alcançar determinada finalidade.

Com o intuito de tornar mais clara a explanação da teoria da igualdade de recursos defendida por Dworkin, faz-se necessário abordar, primeiramente, a teoria a ela oposta, qual seja, a da igualdade de bem-estar, a fim de demonstrar por que ela é injusta.⁶¹

Essa concepção tem uma atração imediata em seu favor, considerando que o conceito de bem-estar define o que é fundamental na vida e não o que é apenas instrumental, como os recursos, os quais são considerados valiosos contanto que produzam bem-estar. Segundo as teorias da igualdade de bem-estar, deve haver empenho para tornar a vida das pessoas igualmente desejáveis para elas ou lhes oferecer meios para fazê-lo, e não apenas igualar suas rendas ou outros tipos de bens.

Álvaro de Vita esclarece que em uma sociedade comprometida com a igualdade de bem-estar as pessoas não são consideradas plenamente responsáveis por suas próprias escolhas, pois, independente das opções que façam, deve o Estado se esforçar para torná-las iguais em bem-estar. Nesse caso, cada um faz escolhas sem levar em conta os custos que representarão para outros, isto é, sem levar em conta a medida em que os recursos sociais necessários para realizá-las dificulta ou impede a efetivação das escolhas de outros.⁶²

Há muitas interpretações ou concepções de bem-estar, cujas conseqüências são bem diferentes, todas apresentando a dificuldade de que as comparações dos níveis de bem-estar das pessoas são sempre indeterminadas, pois os estados mentais e os desejos, assim como as preferências e metas de cada pessoa são sempre subjetivos e variáveis. As teorias da igualdade de bem-estar, em outros termos, apresentam a dificuldade de tentar igualar as pessoas em algo que elas valorizam de maneira muito diversa.

Dworkin destaca e divide as teorias mais importantes de bem-estar em dois grupos: 1) teorias bem-sucedidas do bem-estar (teorias do êxito) e 2) teorias de estado de consciência (igualdade de satisfação).

⁶¹ DWORKIN, Ronald. **A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade**. Tradução: Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2005, Capítulo 1, "Igualdade de bem-estar", pp. 3-77.

⁶² VITA, Álvaro de. **Justiça liberal. Argumentos liberais contra o neoliberalismo**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1993, pp. 59-60.

O primeiro grupo de teorias presume que o bem-estar individual é uma questão de êxito na satisfação de preferências, na realização de metas e aspirações e, assim, o ideal a se buscar seria uma igualdade de êxito entre as pessoas. Entretanto, as pessoas têm diferentes tipos de preferências, o que envolve um alto grau de subjetividade na definição e igualização do êxito que elas possam ter.

O segundo grupo de teorias afirma que a distribuição deve tentar deixar as pessoas no nível máximo possível de igualdade em algum aspecto ou qualidade de sua vida consciente ou de suas emoções, como, por exemplo, a felicidade ou o prazer. Dessa forma, o ideal a se buscar seria uma igualdade de satisfação entre as pessoas, proveniente da convicção de que suas preferências pessoais foram realizadas. Objetiva-se essa concepção aduzindo que as pessoas diferem em suas preferências e, por conseqüência, a satisfação continua sendo um conceito subjetivo, de difícil comparação interpessoal.

O autor se refere, ainda, às teorias objetivas do bem-estar, que recusam o juízo da própria pessoa com relação ao seu bem-estar, insistindo que este é definido pelo menos por certos tipos de recursos básicos a sua disposição. Contudo, Dworkin também as refuta, argumentando que a versão objetiva, assim como as duas versões subjetivas até então analisadas, deve presumir uma teoria independente da distribuição, como a teoria da igualdade de recursos, e, por isso, não tem o poder de justificar o fato de dar às pessoas mais ou menos do que elas têm direito. Além disso, essas teorias são contestadas porque o esquema de redistribuição que propõem invade a autonomia dos indivíduos, na medida em que, segundo os princípios liberais, as autoridades não podem se basear em seus próprios juízos acerca do que dá valor à vida.

O mais destacado contra-exemplo produzido pela igualdade de bem-estar é o problema dos gostos dispendiosos. A igualdade de bem-estar parece recomendar que aqueles que tenham esses gostos tenham uma renda maior por isso, o que é contra-intuitivo.

Um aspecto da atração imediata pela igualdade de bem-estar é a força óbvia que tem para explicar por que as pessoas com deficiências físicas ou mentais devem ter recursos extras. Contudo, para o autor, não está nada claro que se precise de uma concepção de bem-estar para explicar por que os deficientes devem, às vezes, ter mais recursos materiais do que os saudáveis. Isso porque muitas pessoas com deficiências graves têm alto nível de bem-estar em qualquer conceito,

o que não justificaria a concessão de recursos extras, embora a igualdade de bem-estar não se limite àqueles entre os deficientes que, de fato, têm bem-estar abaixo da média em alguma concepção. Além disso, a perspectiva do bem-estar não oferece um limite máximo de redistribuição para aqueles, entre os deficientes, que necessitam de mais recursos para aumentar o bem-estar em algumas de suas concepções, de forma que a redistribuição seria sempre recomendada caso aumentasse o bem-estar dos desprivilegiados.

Assim, o autor considera que a igualdade de bem-estar não é um ideal tão coerente ou atraente como geralmente se crê, razão pela qual ele admite que a igualdade é uma questão de igualdade de quaisquer recursos que os indivíduos possuam privadamente.

Para Dworkin, tratar os membros de uma comunidade política com atenção e respeito iguais significa distribuir igualmente os recursos escassos da sociedade, a não ser que existam razões relevantes para não fazê-lo. Entre essas razões estão as preferências e gostos individuais, que são de responsabilidade pessoal, e, portanto, não são fontes arbitrárias de desigualdade.

Dworkin, como defensor do igualitarismo liberal, argumenta que uma divisão igualitária de recursos pressupõe alguma forma de mercado econômico, pois no mercado as preferências e gostos individuais são levados em conta. Ele afirma que a idéia de mercado econômico, como mecanismo de atribuição de preços a uma grande variedade de bens e serviços, deve estar no núcleo de qualquer elaboração teórica atraente da igualdade de recursos, com o que procura compatibilizar os ideais de liberdade e igualdade.

Conforme esclarece Álvaro de Vita, para capturar a ética da igualdade de recursos seria preciso conceber uma posição original que tenha características semelhantes a um dispositivo de mercado, o que Dworkin denominou de leilão hipotético. Trata-se de um dispositivo contratualista com o propósito de expor e extrair todas as conseqüências de uma concepção de justiça que se constitui em uma idéia reguladora a partir da qual seria possível criticar instituições e mercados existentes.⁶³

Dessa forma, Dworkin propõe um exercício artificial para demonstrar a viabilidade da igualdade de recursos, referindo-se a um grupo de náufragos que se

⁶³ VITA, Álvaro de. **Justiça liberal. Argumentos liberais contra o neoliberalismo**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1993, p. 60.

abriga em uma ilha deserta rica em recursos, que devem ser divididos igualmente entre todos. Os náufragos, supõe-se, aceitam o seguinte teste da divisão igualitária de recursos, chamado de teste da cobiça: nenhuma divisão de recursos será uma divisão igualitária se, depois de feita a divisão, qualquer um preferir o quinhão e a ocupação de outrem ao seu próprio quinhão e ocupação.

Esse teste da cobiça não se satisfaz com uma simples divisão mecânica de recursos em partes absolutamente iguais, por exemplo, porque alguns bens são indivisíveis por natureza e em razão de as pessoas terem preferências diferentes. Assim, o responsável pela divisão (na prática, o Estado) precisa de algum tipo de leilão ou outro método de mercado para resolver esses problemas. Nesse ponto, Dworkin pretende elaborar uma teoria de como os recursos deveriam ser distribuídos entre as pessoas em um nível ideal.

Nesse leilão inicial, Dworkin supõe que o responsável pela divisão entregue a cada imigrante náufrago da ilha uma quantidade igual de conchas para usarem como fichas no mercado, com a finalidade de adquirirem os objetos existentes na ilha. Supondo que depois de um tempo o leilão chegue ao fim, o resultado não será uma igualdade uniforme, mas ninguém cobiçará as compras de outrem porque, hipoteticamente, poderia ter comprado tal porção com suas conchas, em vez da porção que comprou.

Dessa forma, a distribuição passaria no teste da cobiça. Cada pessoa teria responsabilidade pessoal por suas aquisições e preferências, não podendo exigir mais recursos por gostos dispendiosos ou outras escolhas.

O leilão tem por finalidade demonstrar que os recursos devem ser adquiridos e transferidos não apenas com base nas preferências das pessoas, mas também no grau de importância desse recurso para os outros, o que é representado pelo mecanismo da livre aquisição e concorrência no mercado.

A igualdade inicial no leilão se trata de um artifício que alberga a igualdade durante o acontecimento do próprio leilão. Com a finalização do leilão, o que prevalece entre as relações dos indivíduos é o livre comércio, significando dizer que, em pouco tempo, a igualdade de recursos almejada e alcançada na etapa do leilão seria desfeita e o teste da cobiça não teria mais êxito. Dworkin, então, respondendo se as desigualdades geradas seriam compatíveis com a igualdade de recursos, afirma que, se essas desigualdades se originarem de preferências diferentes, nada justifica uma redistribuição de recursos.

Isso porque, conforme esclarece Álvaro de Vita, qualquer versão do liberalismo político tem entre suas preocupações centrais a de tratar os indivíduos como responsáveis por suas próprias preferências e pelos fins que escolheram perseguir em suas vidas, sendo que isso responde em larga medida por aquilo que o pensamento liberal entende por liberdade, levando os liberais a rejeitarem qualquer interferência arbitrária, sobretudo por parte do poder público, nas escolhas individuais.⁶⁴

Por outro lado, se as citadas desigualdades são derivadas de diferenças de talentos ou outras causas naturais ou, ainda, de contingências sociais, deve haver uma compensação por mecanismos redistributivos em favor daqueles que têm menos recursos, uma vez que, nesse caso, a diferenciação advém do acaso e, portanto, é arbitrária do ponto de vista moral.

Como diz Álvaro de Vita, trata-se de uma premissa moral substantiva, da idéia de que as oportunidades de vida e o bem-estar dos cidadãos não podem depender do acaso genético ou social, isto é, de uma loteria na distribuição de posições sociais, renda e riqueza, talentos naturais e mesmo concepções do bem, de forma que as instituições básicas da sociedade devem ser concebidas para neutralizar tanto quanto possível a influência desses fatores sobre a vida que cada pessoa é capaz de levar.⁶⁵

Álvaro de Vita explica da seguinte maneira o argumento da arbitrariedade moral utilizado pelos liberais igualitários:

Esse argumento emprega um critério normativo preciso (ainda que suas aplicações nem sempre possam ser tão precisas) para distinguir formas de desigualdade que deveríamos ver como injustiças de formas de desigualdade não-objetáveis do ponto de vista moral. Injustiças, como vimos, são as desigualdades que resultam de fatores que estão fora do alcance das escolhas individuais. Não se trata de uma idéia arbitrária. Esse critério normativo é precisamente o mesmo que, ao longo dos últimos cem anos, esteve por trás da deslegitimação das desigualdades que resultam de fatores com respeito aos quais a arbitrariedade moral é mais facilmente reconhecível – aquelas que derivam de diferenças de raça, de gênero e, de forma mais parcial e ambígua, de classe.⁶⁶

⁶⁴ VITA, Álvaro de. **Justiça liberal. Argumentos liberais contra o neoliberalismo**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1993, p. 69.

⁶⁵ VITA, Álvaro de. **A justiça igualitária e seus críticos**. 2ª ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2007, p. 182.

⁶⁶ *Ibidem*, p. 269.

Para solucionar essa questão da desigualdade de recursos após o leilão inicial igualitário, Dworkin constrói outra etapa para sustentar sua defesa em torno da igualdade de recursos: o seguro compensatório. Para tanto, ele diferencia dois tipos de sorte: 1) a sorte por opção, que diz respeito ao resultado de apostas deliberadas e calculadas; e 2) a sorte bruta, referente ao resultado de riscos que não são apostas deliberadas, derivando de fatores naturais ou sociais. O seguro é um elo entre a sorte bruta e a por opção, pois a decisão de comprar ou rejeitar o seguro contra catástrofe é uma aposta calculada. A utilização do contrato de seguro por Dworkin, dessa forma, é destinada a regular as situações (in)esperadas que podem surgir entre as livres escolhas dos indivíduos e a possibilidade de acontecimento de catástrofes ou outras contingências não decorrentes da escolha individual.

Dworkin defende que as pessoas devem pagar o preço da vida que decidem levar, sendo que essa é a finalidade do leilão como dispositivo para estabelecer a igualdade inicial de recursos. Com o seguro, as pessoas têm a possibilidade de se precaver de possíveis danos futuros, sendo a opção pela aquisição de um seguro uma escolha deliberada. Ainda que algumas pessoas da ilha optem por não adquirir algum tipo de seguro, a igualdade inicial, ainda assim, é garantida durante o leilão.

No entanto, o próprio autor admite que esta premissa da responsabilidade individual pela vida boa não é suficiente para uma distribuição justa de bens, uma vez que as pessoas possuem diferentes atributos naturais, tais como o talento e a inteligência, que têm influência na distribuição dos recursos em uma sociedade. Segundo Dworkin, as diferenças de capacidade natural que geram desigualdade de recursos são arbitrárias, pois não se pode dizer que uma pessoa merece as dotações genéticas com que nasceu, assim como não se pode considerar merecida uma raça ou sexo.

O princípio inicial do autor, de que a igualdade de recursos requer que as pessoas paguem o verdadeiro preço da vida que levam, em vez de condenar, autoriza diferenças. Isso explica o porquê, nos casos de má sorte bruta, a idéia de igualdade de recursos não recomenda a redistribuição da pessoa que fez seguro para a pessoa que não fez.

Quanto ao problema das deficiências, o autor defende que, caso satisfeitas determinadas condições – mesmo risco de acidentes para os imigrantes da ilha; conhecimento da probabilidade de acidentes; e amplas possibilidades de fazer

seguro - as deficiências não seriam um problema especial para a igualdade de recursos, pois contratar o seguro seria uma aposta deliberada.

Contudo, certamente, essas condições não se satisfazem, pois, por exemplo, algumas pessoas nascem com deficiências ou as adquirem sem ter conhecimentos ou fundos suficientes para contratar um seguro. Não obstante isso, Dworkin considera a idéia de mercado de seguros um guia contrafactual por intermédio do qual a igualdade de recursos pode encarar o problema das deficiências no mundo real. Segundo o autor, outro método de resolução do problema das deficiências, no campo da igualdade de recursos, é supor que as faculdades físicas e mentais de qualquer pessoa devam ser consideradas parte de seus recursos, de modo que, quem nasce deficiente, começa com menos recursos e, por isso, deve ter direito de se igualar por meio de transferências, antes que o restante seja leiloado em qualquer mercado igualitário. Todavia, esse argumento de compensação é problemático, pois não oferece um teto para a compensação e dependeria da estipulação de um padrão do que é considerado normal.

Dessa forma, segundo o entendimento de Dworkin, quem nasce com uma deficiência grave encara a vida com menos recursos e essa circunstância justifica a compensação. Embora o mercado hipotético de seguros não restabeleça o equilíbrio – nada pode fazê-lo, pois não é possível igualar as pessoas na constituição física e mental –, procura remediar um aspecto da injustiça resultante.

Após a distribuição inicial igualitária de recursos estabelecida pelo leilão e corrigida para suprir as necessidades dos deficientes, a igualdade seria perturbada, como dito, pela produção e pelo comércio, pois no mundo há talentos desiguais para a produção.

Tendo em vista esse fato, Dworkin propõe uma neutralização dos efeitos dos talentos diferentes e isso poderia, em tese, ser feito com uma redistribuição periódica de recursos por meio de imposto de renda que preservasse as conseqüências das escolhas de ocupação, segundo a noção do que as pessoas desejam fazer da vida. De acordo com o autor:

Se as pessoas começam com recursos iguais, queremos então tributar para haver ajuste entre habilidades diversas, na medida em que estas produzam rendas diferentes, pois é só assim que ameaçam a igualdade de recursos. A decisão de alguém de gastar em vez de poupar o que ganhou é precisamente o tipo de decisão

cujas conseqüências devem ser definidas pelo mercado não corrigido para o imposto nesta análise.⁶⁷

A atratividade desse imposto dependeria da capacidade de identificar, na riqueza das pessoas, o componente cuja origem seja a diferença de talento como algo distinto das aspirações, pretendendo tributar, para fins de redistribuição, somente a riqueza derivada desse talento diferenciado. Todavia, Dworkin esclarece que não se pode identificar tal componente, mesmo com informações perfeitas sobre a personalidade das pessoas, pois os talentos e aspirações sofrem influência recíproca e os talentos são incentivados e desenvolvidos, e não descobertos prontos, de forma que a instituição do citado imposto redistributivo tomaria os referidos parâmetros somente de modo aproximado.

Assim, Dworkin considera que o problema dos talentos diferenciais é semelhante, de certa forma, ao problema das deficiências, e, portanto, pode ser resolvido da mesma maneira, isto é, através de um mercado hipotético de seguros contra a falta de determinado nível de talento (seguro de subemprego). O autor considera que essas diferenças injustas poderiam desaparecer caso se traduzisse plausivelmente esse mercado hipotético de seguros em um esquema de tributação.

Conforme observa Marciano Seabra de Godoi, Dworkin acredita que se for possível determinar quanto seguro as pessoas comprariam para não correrem o risco de estarem abaixo de determinado nível de rendimento, então se poderá criar mecanismos para fixar ao menos os limites inferiores de um programa de tributação e redistribuição de renda e riqueza que satisfaça as demandas da igualdade de recursos.⁶⁸

Dworkin assume que o prêmio do mercado hipotético de seguros seja progressivo, isto é, seja definido como percentual crescente da renda que o portador da apólice venha a receber, o que pode ser comparado com o caráter progressivo dos impostos nas sociedades reais.

O que Dworkin propõe é transformar a estrutura hipotética de seguros em um esquema de tributação, baseando as exigências de tributos dos contribuintes na quantidade de prêmio exigida, para então redistribuir os tributos, pagando, àqueles

⁶⁷ DWORKIN, Ronald. **A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade**. Tradução: Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 115.

⁶⁸ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 96.

que não tiveram efetivamente habilidade para auferir a renda equivalente à cobertura, dados os seus talentos reduzidos, a diferença entre a cobertura e sua renda efetiva.⁶⁹

Como anota Álvaro de Vita, as dificuldades práticas para transpor essa concepção de justiça a um esquema de redistribuição de renda são enormes, como o próprio Dworkin reconhece, porque é obviamente muito difícil estabelecer ao certo que parcela da renda ou da riqueza de uma pessoa se deve a suas preferências e ambições e que parcela se deve a um ponto de partida privilegiado ou a seu talento e capacidades naturais. A despeito disso, Dworkin sustenta que a distinção é significativa e deve ser mantida.⁷⁰

Reconhecendo que nenhuma comunidade real complexa, na qual aconteçam produção e comércio e onde a maioria dos recursos já têm dono, pode, tecnicamente, alcançar ou manter uma distribuição igualitária ideal com base no modelo do leilão imaginário, Dworkin propõe uma teoria do aprimoramento da distribuição de recursos que possa servir de guia para tornar as sociedades reais mais igualitárias. Isso se faz necessário porque qualquer concepção teórica da igualdade é inútil se descreve apenas uma distribuição igualitária ideal, olvidando fornecer parâmetros para tornar a sociedade real mais equânime em termos de distribuição de recursos.⁷¹

Assim, Dworkin expõe que a meta do aprimoramento deve ser reduzir o déficit de equidade de cada pessoa, entendido como déficit de recursos e déficit de liberdade. Segundo o autor, a maioria dos pobres do mundo sofre desses dois déficits injustos: tem menos recursos do que teria em um leilão equânime e tem menos liberdade para fazer ou adquirir algo do que teria em uma distribuição simétrica ideal alcançada através de um leilão abrangente e bem-sucedido. Segundo o autor, a fim de combater tais déficits, podem-se aceitar, na prática, programas que produzam aprimoramentos predominantes na igualdade, isto é, programas que reduzem o déficit de equidade de algumas pessoas sem aumentar a restrição à equidade – seja de recursos ou de liberdade – de qualquer outra pessoa.

Como exemplo, Dworkin cita um imposto de renda progressivo para financiar um abrangente programa de bem-estar que ofereça uma diminuição adequada do

⁶⁹ Ibidem, loc. cit.

⁷⁰ VITA, Álvaro de. **Justiça liberal. Argumentos liberais contra o neoliberalismo**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1993, p. 66.

⁷¹ Ob. Cit., pp. 221-235.

nível de desemprego. Um programa desse tipo poderia produzir um aprimoramento predominante na igualdade, pois não impõe novas restrições à liberdade e só deixaria em pior situação aqueles que não têm déficit de recursos. Ademais, a teoria do aprimoramento do autor permite imaginar programas de redistribuição, inclusive seguros compensatórios contra desemprego, salários baixos e má sorte que aproximem a sociedade real de uma distribuição ideal.

Segundo Dworkin, nenhum país alcançou um esquema defensável de distribuição, situação em que nenhuma mudança adicional tecnicamente possível poderia aproximar a sociedade real mais próxima da distribuição ideal. As situações igualitárias defensáveis, para o autor, embora não concretizem a perfeita igualdade de recursos, são exemplos do melhor que se pode fazer. Segundo o autor, no “real mundo real” as dificuldades políticas para promoção da igualdade são mais ameaçadoras que as técnicas. Os ricos do mundo estão em situação muito melhor e a maioria dos pobres em situação muito pior do que a igualdade de recursos permitiria. De acordo com o autor:

Não fizemos nem o que nos é tecnicamente viável para atenuar a desigualdade distributiva; nossos fracassos foram fracassos de vontade, da imaginação e, principalmente, da justiça. Os cidadãos e as autoridades que querem fazer mais pela igualdade enfrentam uma série de questões e problemas.⁷²

Exposta, em linhas gerais, a teoria da igualdade de Dworkin, passa-se a tecer considerações sobre ela. Para os fins do presente trabalho, considera-se a teoria da igualdade de recursos adequada, em tese, ao ordenamento jurídico pátrio, pois preserva a liberdade de escolha de diferentes formas de vida, assim como permite a neutralização dos efeitos decorrentes de características negativas que as pessoas possuem e que não resultam de uma escolha deliberada delas. Tal concepção é deveras importante como fundamento teórico para as ações afirmativas, que têm por finalidade, exatamente, neutralizar aqueles efeitos, propiciando a inclusão social de indivíduos pertencentes a grupos vulneráveis.

A igualdade propugnada pela teoria da igualdade de recursos se trata de uma igualdade estabelecida no ponto de partida da distribuição e não no ponto de chegada, embora seja necessária a instituição de mecanismos periódicos de

⁷² Ob. Cit., p. 236.

redistribuição de recursos para mitigar as diferenças decorrentes de uma arbitrária diferenciação de talentos ou de outras contingências que afligem as pessoas, pois se as desigualdades de recursos são atribuídas às circunstâncias que as pessoas não escolheram, a compensação é justificável.

Essa concepção de igualdade tem mérito de abrandar as conseqüências nefastas provocadas pelo liberalismo clássico, segundo o qual o mercado, e somente ele, poderia regular a distribuição das riquezas sociais. A teoria do igualitarismo liberal, dessa maneira, humaniza o liberalismo, introduzindo o valor da “igualdade” como a virtude soberana de uma nação democrática.

Segundo a teoria da igualdade de recursos, a liberdade se torna um aspecto da igualdade, em vez de um ideal político independente e possivelmente em conflito com ela⁷³. Isso porque o verdadeiro preço para outrem de uma pessoa ter algum recurso ou oportunidade só pode ser descoberto quando as aspirações e as convicções das pessoas são autênticas, o que revela a necessidade da existência de uma ampla liberdade.

Segundo a visão de Dworkin, quem pensa que a liberdade e a igualdade realmente entram em conflito em algum momento deve pensar que proteger a liberdade significa agir de modo que não demonstre igual consideração por todos os cidadãos, o que violaria o princípio igualitário. Não obstante isso, a vida vivida em liberdade tem mais valor, razão pela qual o princípio igualitário requer que o governo cuide da liberdade, manifestando, assim, consideração pela vida daqueles a quem governa. Com isso, o autor conclui que não existe conflito genuíno entre liberdade e igualdade, uma vez que, na igualdade de recursos, a liberdade é um aspecto da igualdade distributiva automaticamente protegido sempre que se alcança a igualdade.

É interessante a construção teórica que Dworkin faz ao conciliar os valores igualdade (de recursos), liberdade (com restrições) e comunidade (com tolerância em questões éticas), entendendo que esses valores não são virtudes políticas distintas, mas aspectos complementares de um só ideal político, que é justiça traduzida pela igualdade de recursos.⁷⁴

⁷³ DWORKIN, Ronald. **A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade**. Tradução: Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2005, Capítulo 3, “O lugar da liberdade”, pp. 157-251.

⁷⁴ *Ibidem*, p. 331.

A liberdade, historicamente, sempre foi vista como um ideal em oposição à igualdade. A partir dessa concepção, surgiu a idéia equivocada de “gerações” dos direitos fundamentais, em que a igualdade seria uma ideal historicamente posterior e excludente do valor liberdade. Tal forma de pensar é patentemente errada, pois liberdade e igualdade são valores inerentes a qualquer regime democrático moderno, bastando olhar para a Constituição brasileira para ver que são dois valores fundamentais para o ser humano.

Interpreta-se o alcance da redistribuição periódica de recursos proposta por Dworkin como necessária para garantir, ao menos, a satisfação das necessidades básicas dos cidadãos, os seus direitos fundamentais, assegurando-lhes um mínimo de recursos necessários para garantir a dignidade humana, uma vez que o Estado deve a todos igual consideração.

Essa afirmação não significa, conforme observação de Álvaro de Vita, que desigualdades acima do mínimo devam ser desprezadas, pois isso seria tomar, arbitrariamente, esse mínimo, e não um hipotético estado inicial de igualdade, como referencial para avaliar os sacrifícios e as expectativas legítimas de cada cidadão, de forma que o mais apropriado é considerar que não há um patamar máximo à redistribuição exigida por razões de justiça, isto é, um patamar acima do qual é legítimo, moralmente falando, ignorar as exigências derivadas da imparcialidade igualitária⁷⁵. Apenas porque o estado inicial de igualdade proposto por Dworkin é hipotético e não real, entende-se que a redistribuição periódica de recursos deva garantir, ao menos, a satisfação das necessidades básicas dos cidadãos, até porque uma efetiva igualdade de recursos é somente um marco ideal a perseguir nas sociedades reais.

Vale ressaltar o argumento de Dworkin de que a tributação é um excelente mecanismo para redistribuição de recursos com a finalidade de promover a igualdade, o que realça a pertinência de sua teoria com o propugnado neste trabalho, na medida em que se analisará no próximo capítulo como a tributação pode servir como instrumento da política de ação afirmativa destinada à inclusão social de indivíduos pertencentes a grupos vulneráveis.

Entende-se que a tese de Dworkin, embora ele não seja explícito nesse ponto, atribui ao Estado a responsabilidade tanto na condução da distribuição inicial

⁷⁵ VITA, Álvaro de. **A justiça igualitária e seus críticos**. 2ª ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2007, pp. 253-254.

de recursos (leilão) quanto na redistribuição periódica, que pode ser realizada por transferências de recursos ou através de uma tributação progressiva que amenize os efeitos maléficos gerados pelo mercado. Como em uma sociedade real os recursos já se encontram distribuídos de maneira desigual, o autor sabiamente propõe uma teoria do aprimoramento da distribuição dos recursos, que almeje tornar a sociedade mais igualitária, imaginando programas de redistribuição baseados em tributação progressiva da renda para financiamento de programas sociais, bem como seguros compensatórios contra desemprego, salários baixos e má-sorte.

Essas sugestões de Dworkin evidenciam a temática a ser explorada no presente estudo acerca da potencialidade de utilização da tributação como mecanismo de inclusão social e de promoção da igualdade, o que pode ser realizado por intermédio da redistribuição de recursos ou mesmo com estímulos à iniciativa privada para adoção de ações afirmativas em contrapartida à concessão de benefícios fiscais.

2.3 DIREITOS HUMANOS E PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA E DA IGUALDADE NA CONSTITUIÇÃO DE 1988.

Este item do presente estudo é destinado a explicitar a importância que o princípio da igualdade e sua base de sustentação, que é o princípio da dignidade da pessoa humana, têm no ordenamento jurídico brasileiro, tornando possível pensar em medidas de inclusão social baseadas na teoria da igualdade de recursos, assim como são as ações afirmativas.

Os princípios da igualdade e da dignidade da pessoa humana são as bases dos direitos humanos, servindo como fundamento contra qualquer forma de discriminação⁷⁶. Essa conclusão é deduzida da Declaração Universal de Direitos Humanos de 1948, a qual objetivou delinear uma ordem pública mundial ao consagrar valores básicos universais.

A Declaração de 1948, ainda que não possua a forma de tratado internacional, apresenta força jurídica obrigatória e vinculante, na medida em que

⁷⁶ BRITO FILHO, José Claudio Monteiro de. **Discriminação no trabalho**. São Paulo: LTr, 2002, pp. 33-34.

constitui a interpretação autorizada da expressão ‘direitos humanos’ constante da Carta das Nações Unidas, constituindo, ainda, o direito costumeiro internacional e se transformando em princípio geral do Direito Internacional.⁷⁷

Consta no preâmbulo da Declaração o seguinte: “Considerando que o reconhecimento da dignidade inerente a todos os membros da família humana e de seus direitos iguais e inalienáveis é o fundamento da liberdade, da justiça e da paz no mundo”. Também, em diversos artigos, a Declaração prevê esses princípios.⁷⁸

Adota-se, nesse ponto, a distinção terminológica entre os termos “direitos humanos” e “direitos fundamentais” embasada no critério do plano da positivação, significando que os direitos fundamentais são aqueles direitos humanos positivados na esfera do direito constitucional positivo de determinado Estado, ao passo que os direitos humanos são aqueles relacionados a documentos de direito internacional, referindo-se àquelas posições jurídicas que se reconhecem ao ser humano enquanto tal, independentemente de reconhecimento por uma ordem constitucional determinada.⁷⁹

Sintetizando uma proposta de definição da expressão direitos humanos, Pérez Luño considera-os como

*un conjunto de facultades e instituciones que, en cada momento histórico, concretan las exigencias de la dignidad, la libertad y la igualdad humanas, las cuales deben ser reconocidas positivamente por los ordenamientos jurídicos a nivel nacional e internacional.*⁸⁰

A Constituição Federal de 1988, inspirada na Declaração Universal de Direitos Humanos, apresenta um duplo valor simbólico, representando o marco jurídico da transição democrática do país após o fim da ditadura militar, que se

⁷⁷ PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e o direito constitucional internacional**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 146.

⁷⁸ “Artigo I - Todas as pessoas nascem livres e iguais em dignidade e direitos. São dotadas de razão e consciência e devem agir em relação umas às outras com espírito de fraternidade.; Artigo II - Toda pessoa tem capacidade para gozar os direitos e as liberdades estabelecidos nesta Declaração, sem distinção de qualquer espécie, seja de raça, cor, sexo, língua, religião, opinião política ou de outra natureza, origem nacional ou social, riqueza, nascimento, ou qualquer outra condição. (...) Artigo VI - Toda pessoa tem o direito de ser, em todos os lugares, reconhecida como pessoa perante a lei.; Artigo VII - Todos são iguais perante a lei e têm direito, sem qualquer distinção, a igual proteção da lei. Todos têm direito a igual proteção contra qualquer discriminação que viole a presente Declaração e contra qualquer incitamento a tal discriminação”.

⁷⁹ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 7ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2007, p. 35-36.

⁸⁰ PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique. **Derechos humanos, estado de derecho y Constitución**. 8ª ed. Madrid: Tecnos, 2003, p. 48 (grifos no original).

perpetuou entre os anos de 1964 a 1985, bem como o marco da institucionalização dos direitos humanos no país, em razão da previsão de um extenso catálogo de direitos fundamentais.⁸¹

O sistema constitucional brasileiro estatuído a partir da Constituição de 1988 alberga o princípio da dignidade da pessoa humana em diversas disposições do texto constitucional, com destaque para o art. 1º, III, da Carta Magna, que alça a dignidade da pessoa humana ao estado de fundamento da República Federativa do Brasil.

Segundo a narrativa de Fábio Konder Comparato, a noção de dignidade, historicamente, recebeu sucessivas contribuições da religião, da filosofia e da ciência⁸². A dignidade, hoje, é concebida como é uma qualidade intrínseca a todo o ser humano, irrenunciável e inalienável, constituindo elemento que qualifica o ser humano e dele não pode ser separada.⁸³

Por sua vez, Eduardo Ramalho Rabenhorst aduz que o princípio da dignidade humana constitui o fundamento da moralidade democrática, sendo que esta atribui a todos os sujeitos o idêntico direito básico à igualdade, sem o qual seria impossível exigir quaisquer outros direitos⁸⁴. Vale transcrever a lição do citado autor relacionando a democracia com a dignidade humana:

Se existe algum fundamento último para a democracia, ele não pode ser outra coisa senão o próprio reconhecimento da dignidade humana. Mas tal dignidade é, ela própria, destituída de qualquer alicerce religioso ou metafísico. Trata-se apenas de um princípio prudencial, sem qualquer conteúdo pré-fixado, ou seja, uma cláusula aberta que assegura a todos os indivíduos o direito a mesma consideração e respeito [...].⁸⁵

Os direitos fundamentais, a exemplo do direito à igualdade de todos os seres humanos, são corolários do princípio da dignidade da pessoa humana, o qual atua como elemento fundante e informador dos direitos e garantias fundamentais dispostos na Constituição de 1988. Nesse sentido, confira-se a lição de Ingo Sarlet:

⁸¹ PIOVESAN, Flávia. **Temas de direitos humanos**. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 328.

⁸² COMPARATO, Fábio Konder. **Afirmção histórica dos direitos humanos**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 1.

⁸³ SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição de 1988**. 4ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006, p. 41.

⁸⁴ RABENHORST, Eduardo Ramalho. **Dignidade humana e moralidade democrática**. Brasília: Brasília Jurídica, 2001, pp. 45-48.

⁸⁵ *Ibidem*, p. 48.

os direitos fundamentais constituem – ainda que com intensidade variável – explicitações da dignidade humana, por via de consequência e, ao menos em princípio [...], em cada direito fundamental se faz presente um conteúdo ou, pelo menos, alguma projeção da dignidade da pessoa. [...] O direito geral de igualdade (princípio isonômico) encontra-se ancorado na dignidade da pessoa humana, não sendo por outro motivo que a Declaração Universal da ONU consagrou que todos os seres humanos são iguais em respeito e dignidade. Assim, constitui pressuposto essencial para o respeito da dignidade da pessoa humana a garantia de isonomia de todos os seres humanos, que, portanto, não podem ser submetidos a tratamento discriminatório e arbitrário, razão pela qual não podem ser toleradas a escravidão, a discriminação racial, perseguições por motivo de religião, sexo, enfim, toda e qualquer ofensa ao princípio isonômico na sua dupla dimensão formal e material.⁸⁶

Fábio Konder Comparato, na mesma direção, leciona que:

O pecado capital contra a dignidade da pessoa humana consiste, justamente, em considerar e tratar o outro – um indivíduo, uma classe social, um povo – como um ser inferior, sob pretexto da diferença de etnia, gênero, costumes ou fortuna patrimonial. Algumas diferenças humanas, aliás, não são deficiências, mas, bem ao contrário, fontes de valores positivos e, como tal, devem ser protegidas e estimuladas.⁸⁷

Além disso, vale destacar que o princípio constitucional da dignidade da pessoa humana, além de impor um dever de abstenção ao Estado, no sentido de impedir a violação da dignidade pessoal, determina a este uma postura ativa, significando que cabe ao Estado promover políticas públicas que tenham por finalidade assegurar a todos condições dignas de vida. Esse dever estatal de promoção da dignidade da pessoa humana é explicitado por Ingo Sarlet:

o princípio da dignidade da pessoa humana impõe ao Estado, além do dever de respeito e proteção, a obrigação de promover as condições que viabilizem e removam toda a sorte de obstáculos que estejam a impedir as pessoas de viverem com dignidade.⁸⁸

⁸⁶ SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição de 1988**. 4ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006, p. 84 e 87.

⁸⁷ Ob. Cit., p. 229.

⁸⁸ Ob. Cit., p. 111.

Da mesma forma que o princípio da dignidade da pessoa humana, o princípio da igualdade impõe ao Estado o dever de atuação, não podendo esse princípio ser visto somente em sua dimensão formal, mas também em sua dimensão material.

A par de outros dispositivos, o princípio da igualdade está disposto no art. 5º, *caput*, da Constituição Federal de 1988⁸⁹. À primeira vista, parece que o princípio da igualdade foi previsto diversas vezes no mesmo dispositivo. Contudo, esclarece-se que o dispositivo protege duas dimensões da igualdade: a igualdade perante a lei, denominada de igualdade formal; e a igualdade na lei, chamada de igualdade material.⁹⁰

A igualdade formal ou perante a lei garante a aplicação uniforme da lei. Essa dimensão da igualdade corresponde à postura individualista que emergiu com o advento do Estado Liberal clássico do século XVIII, em que os direitos fundamentais eram vistos essencialmente como direitos negativos, isto é, como direitos de defesa do cidadão em face do Estado. Como acentua Daniel Sarmiento, “na leitura estritamente individualista, a igualdade jurídica é a mera igualdade formal, com a recusa a qualquer pretensão de utilização do Direito para fins redistributivos”.⁹¹

A igualdade formal é insuficiente na medida em que a lei, mesmo sendo aplicada uniformemente a todos, pode trazer alguma discriminação arbitrária em seu conteúdo, além de ser insuficiente para os propósitos do regime constitucional de conferir uma vida digna a todos.

Essa constatação explica a expressão “sem distinção de qualquer natureza” constante no texto constitucional acima transcrito, fazendo referência, nesse ponto, à igualdade na lei ou igualdade material. Ademais, a dimensão da igualdade material decorre de uma interpretação sistemática da Constituição como um todo, a qual institui um Estado promotor dos direitos fundamentais, de forma a buscar a efetiva igualdade substancial entre os cidadãos, no sentido de auxiliar a todos na criação de condições necessárias para viver a vida que desejarem, respeitando-se as escolhas pessoais de cada um, da maneira como explicitado por Dworkin ao expor a teoria da igualdade de recursos.

⁸⁹ Art. 5º, *caput*, da Constituição Federal/88: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:”

⁹⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, pp. 74-75.

⁹¹ SARMENTO, Daniel. **Livres e iguais: estudos de direito constitucional**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2006, p. 63.

Com efeito, a Constituição vaticina os objetivos que a República brasileira deve perseguir, nos seguintes termos:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Cármem Lúcia Antunes Rocha ressalta que todos os verbos utilizados na expressão normativa – construir, erradicar, reduzir, promover – são de ação, vale dizer, designam um comportamento ativo. Dessa forma, os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil são definidos em termos de obrigações transformadoras do quadro social e político retratado pelo constituinte quando da elaboração do texto constitucional. E todos os objetivos contidos especialmente nos incisos I, II e IV acima transcritos do art. 3º da Lei Fundamental da República traduzem, exatamente, mudança para se chegar à igualdade. Segundo a autora, se a igualdade jurídica fosse apenas a vedação de tratamentos discriminatórios, o princípio seria absolutamente insuficiente para possibilitar a realização dos objetivos fundamentais da República constitucionalmente definidos.⁹²

Quando se afirma que a República Federativa do Brasil tem como fundamento a dignidade da pessoa humana e que constituem objetivos fundamentais da República a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, promovendo o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, cor, sexo, idade quaisquer outras formas de discriminação, fica patente a opção constitucional por uma sociedade inclusiva, que acolha a todos, que não apenas deixa de discriminar, mas que deve promover políticas públicas de inclusão social. Consoante leciona Daniel Sarmiento, “a igualdade não é só um limite, mas, antes, uma meta a ser perseguida pelo Estado, justificadora de enérgicas políticas públicas de cunho redistributivo, que podem gerar forte impacto sobre os direitos patrimoniais dos particulares”.⁹³

⁹² ROCHA, Carmem Lúcia Antunes. **Ação Afirmativa – O Conteúdo Democrático do Princípio da Igualdade Jurídica**. Revista de Informação Legislativa a. 33, n. 131, Brasília, jul./set. 1996, p. 289.

⁹³ Ob. Cit., p. 64.

De maneira semelhante, Flávia Piovesan expõe que o valor da igualdade exige respeito à diferença e à diversidade, apresentando duas metas básicas: o combate à discriminação e outras formas de exclusão social, bem como a promoção da igualdade. Tais metas devem ser implementadas em conjunto, a fim de propiciar uma efetiva concretização do direito à igualdade.⁹⁴

Uma sociedade calcada nos princípios da igualdade e da dignidade da pessoa humana, segundo averba Álvaro Ricardo Souza Cruz,

é necessariamente pluralista e inclusiva, pois deve garantir/estimular a participação de todos, aproveitando as diferentes cosmovisões e experiências humanas, reconhecendo/desenvolvendo o potencial de cada cidadão. Esta sociedade deve trabalhar no sentido de oferecer oportunidades para que cada cidadão possa ser respeitado, garantindo-lhe mecanismos para que a mesma consiga a integridade de sua autonomia, auto-determinada e participativa.⁹⁵

O presente estudo, focado nas medidas de ação afirmativa, pretende contribuir com a discussão de uma forma de combater a discriminação e promover a igualdade de recursos, conferindo tratamento especial e protetivo a indivíduos pertencentes a grupos vulneráveis através da tributação, utilizando, para tanto, os benefícios fiscais. É o que se pretende explorar no terceiro e último capítulo deste estudo. Porém, antes disso, passa-se a caracterizar com mais detalhes em que consistem essas medidas.

2.4 AÇÃO AFIRMATIVA

Inicia-se este item com o escopo de melhor caracterizar a origem histórica da ação afirmativa, descrevendo possíveis definições, objetivos almejados e critérios de utilização, além de analisar a compatibilidade de tais medidas com o ordenamento jurídico brasileiro.

⁹⁴ PIOVESAN, Flávia. **Temas de direitos humanos**. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 196.

⁹⁵ CRUZ, ÁLVARO RICARDO SOUZA. **O direito à diferença: ações afirmativas como mecanismo de inclusão social de mulheres, negros, homossexuais e pessoas portadoras de deficiência**. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p. 95.

2.4.1 Origem, Definição e Objetivos

A expressão “ação afirmativa”, derivada da língua inglesa (*affirmative action*), foi empregada pela primeira vez em um texto oficial pelo Presidente norte-americano John Kennedy, ao editar a *Executive Order* n. 10.925, de 06.03.1963, segundo a qual os contratantes com o governo federal, além de não discriminar funcionários ou candidatos a funcionários por motivos de raça, credo, cor ou nacionalidade, deveriam adotar ação afirmativa para assegurar que essas pessoas fossem empregadas.⁹⁶

Também designadas como “discriminação positiva”, essas medidas são tentativas de concretização da igualdade substancial ou material, na medida em que proporcionam um tratamento prioritário ou preferencial com vistas à promoção social de determinados grupos socialmente fragilizados ou vulneráveis. Em outras palavras, considerando que os tratamentos desiguais que impliquem a negação de direitos são inválidos por violarem o princípio da igualdade, as ações afirmativas visam, exatamente, facilitar o acesso a esses direitos, razão por que são legítimas.

Em monografia sobre o tema, Joaquim B. Barbosa Gomes assim define as ações afirmativas:

Atualmente, as ações afirmativas podem ser definidas como um conjunto de políticas públicas e privadas de caráter compulsório, facultativo ou voluntário, concebidas com vistas ao combate à discriminação racial, de gênero, por deficiência física e de origem nacional, bem como para corrigir os efeitos presentes da discriminação praticada no passado, tendo por objetivo a concretização do ideal de efetiva igualdade de acesso a bens fundamentais como a educação e o emprego.⁹⁷

Tendo origem nos EUA, a ação afirmativa é um termo que designa um conjunto de estratégias, iniciativas ou políticas de inclusão social que visam ao

⁹⁶ MENEZES, Paulo Lucena de. **A Ação afirmativa (*Affirmative action*) no direito norte-americano**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 88; GOMES, Joaquim B. Barbosa. **Ação afirmativa & princípio constitucional da igualdade**: (o Direito como instrumento de transformação social. A experiência dos EUA). Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 58.

⁹⁷ GOMES, Joaquim B. Barbosa. **Ação afirmativa & princípio constitucional da igualdade**: (o Direito como instrumento de transformação social. A experiência dos EUA). Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 40. A mesma definição consta em: GOMES, Joaquim B. Barbosa. **A recepção do instituto da ação afirmativa pelo direito constitucional brasileiro**. Revista de Informação Legislativa, Brasília, a. 38, n. 151, jul./set., 2001, p. 135.

favorecimento de grupos ou segmentos sociais que se encontrem em piores condições de competição na sociedade, em razão de discriminações negativas, sejam elas presentes ou passadas.⁹⁸

Nas palavras de Flávia Piovesan, tais políticas públicas se constituem em “medidas especiais e temporárias que, buscando remediar um passado discriminatório, objetivam acelerar o processo de igualdade, com o alcance da igualdade substantiva por parte de grupos socialmente vulneráveis”.⁹⁹

Joaquim B. Barbosa Gomes esclarece que são conhecidos dois tipos de políticas públicas destinadas a combater a discriminação e seus efeitos¹⁰⁰. Primeiramente, citam-se as políticas governamentais de feição clássica, usualmente traduzidas em normas de conteúdo proibitivo ou inibitório da discriminação, de caráter penal¹⁰¹, civil e trabalhista.

Essas normas, que constituem o modelo repressor de combate à discriminação, têm caráter cogente e são pautadas na concepção de que o Direito tem função meramente negativa, utilizando-se de técnicas de desencorajamento, como se constatou na primeira parte deste estudo.

Tais normas, dado o seu caráter estático, são insuficientes para promoção da igualdade, pois pouco ou nada proporcionam às pessoas e aos grupos discriminados em relação à inclusão social, em virtude de apenas tornarem ilícitos os atos de discriminação, desconsiderando providências para neutralização dos seus efeitos.¹⁰²

Em segundo lugar, citam-se as normas que, utilizando-se da função promocional do Direito, em vez de se limitarem à proibição do tratamento discriminatório, têm o objetivo de combatê-lo e de eliminar ou atenuar os seus nefastos efeitos através de medidas de promoção social dos indivíduos discriminados. Trata-se do modelo de ação afirmativa, essencial para promoção da inclusão social desses indivíduos, proporcionando um alcance efetivo da igualdade

⁹⁸ MENEZES, Paulo Lucena de. **A Ação afirmativa (*Affirmative action*) no direito norte-americano**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 27.

⁹⁹ PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e o direito constitucional internacional**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 190.

¹⁰⁰ Ob. Cit., p. 49.

¹⁰¹ Citado autor, em crítica contundente às normas proibitivas da discriminação racial, aduz que “o Direito brasileiro se singulariza pela esdrúxula estratégia de pretender extinguir a discriminação racial e os seus efeitos mediante leis de conteúdo criminal (Lei n. 7.716/89 e Lei n. 9.459/97). Ineficazes, tais leis são muitas vezes objeto de deboche por parte de alguns operadores do Direito aos quais incumbiria aplicá-las. Não se tem notícia de um único caso de cumprimento de pena por condenação criminal fundada nessas leis.” Ob. Cit., pp. 12-13.

¹⁰² BRITO FILHO, José Claudio Monteiro de. **Discriminação no trabalho**. São Paulo: LTr, 2002, pp. 53-54.

material entre as pessoas, igualdade essa aqui representada pela teoria da igualdade de recursos de Ronald Dworkin. Isso não significa que o modelo repressor deva ser abandonado, mas sim que deve ser combinado com as medidas de ação afirmativa.

Nas palavras esclarecedoras de Flávia Piovesan,

Vale dizer, para garantir e assegurar a igualdade não basta apenas proibir a discriminação, mediante legislação repressiva. São essenciais as estratégias promocionais capazes de estimular a inserção e inclusão desses grupos socialmente vulneráveis nos espaços sociais. [...] O que se percebe é que a proibição da exclusão, em si mesma, não resulta automaticamente na inclusão. Logo, não é suficiente proibir a discriminação, quando o que se pretende é garantir a igualdade de fato, com a efetiva inclusão social de grupos que sofreram e sofrem um persistente padrão de violência e discriminação. Nesse sentido, como poderoso instrumento de inclusão social, situam-se as ações afirmativas.¹⁰³

Estimuladas pelo imperativo de atuação estatal positiva na tutela promocional dos direitos humanos e fundamentais e decorrentes do abandono da idéia de neutralidade estatal em questões sociais, que era típica do Estado liberal clássico, tais medidas afirmativas, embasadas no princípio da igualdade, têm por meta atingir vários objetivos, dentre os quais se destacam o de promover a igualdade material, aqui entendida como igualdade de recursos, e o de combater a discriminação.

O sociólogo Boaventura de Sousa Santos argumenta que a regulação social da modernidade é constituída pelos sistemas da desigualdade e da exclusão/segregação, sendo o primeiro um fenômeno sócio-econômico produzido pela relação capital/trabalho e o segundo um fenômeno cultural e social, um fenômeno de civilização, tratando-se de um processo histórico através do qual uma cultura cria o interdito e o rejeita¹⁰⁴. Essa distinção pode ser utilizada para se defender que são objetivos da ação afirmativa, simultaneamente, combater a desigualdade sócio-econômica por políticas redistributivas de recursos, bem como combater a discriminação que proporciona a exclusão social de indivíduos pertencentes a grupos vulneráveis, tais como mulheres, negros e portadores de deficiências.

¹⁰³ PIOVESAN, Flávia. **Temas de direitos humanos**. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 199.

¹⁰⁴ SANTOS, Boaventura de Sousa. **A gramática do tempo: para uma nova cultura política**. 2ª ed., São Paulo: Cortez, 2008, pp. 280-283.

Segundo Boaventura de Sousa Santos, deve-se buscar uma articulação entre as políticas de igualdade e políticas de identidade, buscando-se reconhecer que nem toda a diferença é inferiorizadora e que uma política de igualdade que desconhece e descaracteriza tais diferenças não inferiorizadoras, contraditoriamente, converte-se em uma política de desigualdade. Em outras palavras, como salienta referido autor, “temos o direito a ser iguais sempre que a diferença nos inferioriza; temos o direito de ser diferentes sempre que a igualdade nos descaracteriza”.¹⁰⁵

Entendimento semelhante é o de Flávia Piovesan, para quem, sendo o objetivo da ação afirmativa o alcance da igualdade material ou substancial, podem-se destacar três vertentes no que tange à concepção da igualdade: 1) igualdade formal, reduzida à fórmula “todos são iguais perante a lei”; 2) igualdade material, correspondente ao ideal de justiça social e distributiva (igualdade orientada pelo critério socioeconômico); e 3) igualdade material, correspondente ao ideal de justiça como reconhecimento de identidades (igualdade orientada pelos critérios gênero, orientação sexual, idade, raça, etnia e demais critérios).¹⁰⁶

Por sua vez, Leila Pinheiro Bellintani suscita dúvidas quanto ao escopo da igualdade substancial promovido pelas ações afirmativas, questionando se o objetivo seria tão somente proporcionar uma igualdade de oportunidades (igualdade na partida), ou seja, de meios para todos concorrerem em igualdade aos bens escassos da vida, ou se essas medidas implicariam em igualdade de resultados (igualdade na chegada), através da reserva de uma parcela de tais bens para indivíduos pertencentes a grupos vulneráveis socialmente, tal como ocorre com as quotas. Segundo essa autora, para se avaliar a constitucionalidade desses mecanismos de ação afirmativa, deve-se analisar o texto constitucional de cada Estado em particular, a fim de concluir quais desses mecanismos, os que levam à igualdade de oportunidades ou os que levam à igualdade de resultados, estariam permitidos.¹⁰⁷

Ao tratar da teoria liberal-igualitária de Dworkin, afirmou-se, anteriormente, que o objetivo da teoria da igualdade de recursos, adotada como marco teórico neste estudo, é conferir, em tese, uma igualdade no ponto de partida, o que foi

¹⁰⁵ Ibidem, p. 313.

¹⁰⁶ PIOVESAN, Flávia. **Ações afirmativas da perspectiva dos direitos humanos**. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/cp/v35n124/a0435124.pdf>>. Acesso em 10.04.2010.

¹⁰⁷ BELLINTANI, Leila Pinheiro. **Ação afirmativa e os princípios do direito: a questão das quotas raciais para ingresso no ensino superior no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2006, pp. 57-60.

representado pelo leilão hipotético, e não no ponto de chegada, pois não se defende uma igualdade absoluta de recursos, em razão da premissa liberal de que as pessoas devem responder pelas escolhas que fazem.

Segundo Joaquim B. Barbosa Gomes¹⁰⁸, além do ideal de concretização da igualdade de oportunidades, figura entre os objetivos das políticas de ação afirmativa “o de induzir transformações de ordem cultural, pedagógica e psicológica, aptas a subtrair do imaginário coletivo a idéia de supremacia e de subordinação de uma raça em relação a outra, do homem em relação à mulher”¹⁰⁹. Essas transformações seriam estimuladas pelo caráter de exemplaridade que têm determinadas medidas de ação afirmativa, proporcionando a criação de personalidades emblemáticas (*role models*), que serviriam de inspiração para as gerações mais jovens como exemplos de mobilidade e ascensão social, promovendo o pluralismo e a diversidade na sociedade.

Referido autor argumenta que o objetivo das ações afirmativas não é apenas coibir a discriminação do presente, mas também combater os efeitos persistentes da discriminação do passado que se revelam na chamada “discriminação estrutural”, espelhada nas abismais desigualdades sociais entre grupos dominantes e marginalizados. Além disso, tais políticas têm, ainda, como escopo, a implantação de certa diversidade e de uma maior representatividade dos grupos minoritários nos mais diversos campos da atividade pública e privada, fazendo com que a ocupação das posições do Estado e do mercado de trabalho representem, na medida do possível, o caráter plúrimo da sociedade, eliminando dessa forma, “barreiras artificiais e invisíveis” (*glass ceiling*)¹¹⁰ à ascensão profissional por razões de discriminação sexual, racial ou outras razões preconceituosas.

Por fim, há o argumento de natureza econômica consistente na defesa da diversidade como forma de acarretar inúmeros benefícios para o país que adote tais medidas de ação afirmativa, pois configura um erro estratégico não oferecer efetivas oportunidades de emprego e de educação a certos indivíduos, o que se revela prejudicial à competitividade e à produtividade econômica do país.

¹⁰⁸ GOMES, Joaquim B. Barbosa. **Ação afirmativa & princípio constitucional da igualdade**: (o Direito como instrumento de transformação social. A experiência dos EUA). Rio de Janeiro: Renovar, 2001, pp. 44-49.

¹⁰⁹ Ob. Cit., p. 44.

¹¹⁰ “Glass Ceiling” (teto de vidro) é uma expressão metafórica usada para designar barreiras artificiais e invisíveis em que o avanço de uma pessoa qualificada dentro da hierarquia de uma organização é obstaculizada por alguma forma de discriminação, mais comumente por motivos de gênero, raça ou mesmo em razão de a pessoa ser portadora de alguma deficiência.

2.4.2 Compatibilidade com o ordenamento jurídico pátrio

A Constituição Federal brasileira de 1988 não prevê a prática generalizada de ação afirmativa, contemplando tão somente o princípio da igualdade em diversas passagens do texto, ao contrário de outros países, que incorporaram uma cláusula em suas Constituições autorizando genericamente a ação afirmativa, a exemplo do que ocorreu no Canadá e na África do Sul.¹¹¹

Entretanto, mesmo diante dessa omissão, as medidas de ação afirmativa são, em tese, perfeitamente compatíveis com a Constituição Federal de 1988, havendo, até mesmo, a obrigatoriedade de o Estado promover essas medidas, haja vista a configuração dada ao princípio da igualdade no texto constitucional, como visto anteriormente, bem como os objetivos fundamentais da República definidos no art. 3º.

Ademais, a Constituição brasileira é pródiga em previsões que favorecem a adoção de ação afirmativa para inclusão social de indivíduos pertencentes a grupos vulneráveis. Nesse sentido, já no preâmbulo constitucional se verifica o objetivo de construir uma sociedade justa, igualitária e inclusiva, constando que o Estado Democrático brasileiro é destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos.

Cármem Lúcia Antunes Rocha destaca que não foi sem razão que o constituinte pátrio fez emergir, com peculiar força jurídica, no sistema constitucional promulgado, o princípio da igualdade como um dos pilares mestres do edifício fundamental do Direito positivo pátrio. Mas não apenas ali se reiterou o princípio da igualdade jurídica no sentido formal, senão que se refez o seu paradigma, o seu conteúdo se renovou e se tingiu de novas cores, tomou novas formas, construiu-se, constitucionalmente, de modo inédito. A passagem do conteúdo inerte a uma concepção dinâmica do princípio é patenteada em toda a estrutura normativa do

¹¹¹ MENEZES, Paulo Lucena de. *A Ação afirmativa (Affirmative action) no direito norte-americano*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, pp. 127-134.

sistema constitucional brasileiro fundado em 1988. Em razão disso, constata-se que a ação afirmativa está inserida no princípio da igualdade, concebido pela Lei Fundamental do Brasil, conforme se pode comprovar de seu exame mais singelo.¹¹²

A Constituição de 1988, aliás, dispõe sobre algumas formas pontuais de ação afirmativa, assim como a prevista no art. 7º, XX, garantindo a proteção do mercado de trabalho da mulher mediante incentivos específicos, e no art. 37, VIII, que prevê a reserva de vagas para portadores de deficiência em concursos públicos. Nessa última regra, principalmente, o que se tem é a expressão do princípio da igualdade, buscando atenuar as diferenças de recursos que inevitavelmente os deficientes sofrem por razões não decorrentes de sua escolha. A cota ou percentual de cargos ou empregos públicos reservados a esses indivíduos desiguados historicamente por preconceito ou discriminação injusta pretende superar esse quadro, desiguando, agora, positiva e afirmativamente.

Na mesma diretriz, o art. 170 da Constituição, no qual se elencam os princípios gerais da ordem econômica, com o fim de “assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social”, repete, em seu inciso VII, o princípio da igualdade jurídica como ação voltada à redução das desigualdades regionais e sociais. No inciso IX desse dispositivo consta uma espécie de ação afirmativa, isto é, a imposição de tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no país. Quanto a esse inciso, Cármen Lúcia Antunes Rocha comenta:

É certo que a desigualação favorecedora, aqui, não tem a mesma natureza daquelas outras introduzidas em passagens diversas do texto constitucional, quer-se dizer, não tem a mesma natureza de condição pessoal, étnica, racial, ou algo no gênero. Mas tem-se, com certeza, uma ação afirmativa determinada constitucionalmente no sentido do favorecimento de um grupo que dispõe de condição social e econômica de tal forma especial que se considera necessário ser tratado diferentemente para ter as mesmas oportunidades de permanência e crescimento, no caso, na atividade econômica.¹¹³

A Constituição Brasileira aponta, ainda, para a “proteção especial” às crianças e aos adolescentes, em seu art. 227 e parágrafos, bem como aos

¹¹² ROCHA, Carmem Lúcia Antunes. **Ação Afirmativa – O Conteúdo Democrático do Princípio da Igualdade Jurídica**. Revista de Informação Legislativa a. 33, n. 131, Brasília, jul./set. 1996, p. 288.

¹¹³ Ibidem, loc. cit.

portadores de deficiência física, sensorial ou mental, e aos idosos, em seu art. 230, revelando, em todas essas passagens, que a Constituição desigual para realizar o princípio da igualdade, ou para efetivar a igualação jurídica para sobrepor à desigualação física, social e econômica um padrão que assegure, eficazmente, a dignidade humana como princípio maior do Direito Constitucional Contemporâneo.¹¹⁴

Como aduz Cármen Lúcia Antunes Rocha, se em algumas passagens a Lei Fundamental da República define comportamentos específicos favorecedores de indivíduos pertencentes a certos grupos vulneráveis, não se tenha serem eles os únicos que se poderiam considerar dotados ou dotáveis de condicionamentos especiais no Direito positivo. O que com eles se tem é, basicamente, a amostragem, o norte, a baliza fundamental para a aplicação devida e justa do princípio da igualdade jurídica sustentador do sistema constitucional.¹¹⁵

O direito fundamental à igualdade, fundamento das ações afirmativas, é aquele que mais tem subido de importância no Direito Constitucional, pois é o centro medular do Estado Social¹¹⁶. Promover um estado mais igualitário, com redistribuição de recursos, e combater todas as formas de discriminação são escopos, como já referido, das ações afirmativas, o que se compatibiliza com o espírito da Constituição.

A igualdade meramente formal de todos perante a lei, estatuída no art. 5º, *caput*, da Constituição, deve ser interpretada sistematicamente com os demais dispositivos da Constituição Federal, que institui um Estado promotor dos direitos fundamentais, de forma a buscar a efetiva igualdade substancial entre os cidadãos, entendida como igualdade de recursos.

Nesse contexto é que surgem as ações afirmativas, medidas que, promovendo a igualdade substancial ou material, são plenamente compatíveis com os objetivos da República brasileira traçados no art. 3º da Constituição. Observa-se que estes objetivos são perfeitamente promovidos com a adoção de políticas de ação afirmativa, proporcionando a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; o desenvolvimento nacional, entendido também como desenvolvimento humano, como salienta Amartya Sen; a erradicação da pobreza e da marginalização

¹¹⁴ *Ibidem*, p. 293.

¹¹⁵ *Ibidem*, loc. cit.

¹¹⁶ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 21ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 376.

e a redução das desigualdades sociais; assim como a promoção do bem de todos, sem qualquer forma de discriminação negativa.

Ademais, as ações afirmativas estão expressamente previstas em diversos Tratados internacionais de Direitos Humanos subscritos pelo Brasil, os quais, por força do art. 5º, § 2º, da Constituição Federal de 1988, são normas materialmente constitucionais, compondo o bloco de constitucionalidade, e poderão, a partir do § 3º do mesmo dispositivo, acrescer a qualidade de formalmente constitucionais, equiparando-se às emendas à Constituição, no âmbito formal.¹¹⁷

A título ilustrativo, podem ser citadas a Convenção concernente à Discriminação em Matéria de Emprego e Profissão (1958); a Convenção internacional sobre a Eliminação de todas as formas de Discriminação Racial (1965); a Convenção sobre a Eliminação de todas as formas de Discriminação contra a Mulher (1979), e a Convenção Interamericana para a Eliminação de todas as formas de Discriminação contra as pessoas Portadoras de Deficiência (1999). Isso ocorre pela necessidade e urgência, em muitos países do mundo, assim como no Brasil, de se resgatar o valor da igualdade, desfigurado por um passado de preconceitos e discriminações.

As ações afirmativas, portanto, encontram amparo na Constituição Federal de 1988 e, ainda, estão previstas em diversos Tratados e Convenções de Direitos Humanos ratificados pelo Brasil, constituindo-se em instrumento eficaz na promoção da igualdade de recursos e, conseqüentemente, da dignidade da pessoa humana, foco central e razão de ser de todo o ordenamento jurídico.

2.4.3 Critérios para utilização das ações afirmativas

Como observa José Claudio Monteiro de Brito Filho, o grande problema enfrentado quando se discute as ações afirmativas diz respeito às condições de sua

¹¹⁷ PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e o direito constitucional internacional**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 342-343.

utilização, pois mesmo entre os defensores dessas medidas há grande divergência quanto à forma, à duração e à intensidade de tais políticas.¹¹⁸

Com base na obra “A virtude soberana” do jusfilósofo norte-americano Ronald Dworkin¹¹⁹ a respeito do tema, podem ser identificados três critérios que justificam a utilização de quaisquer medidas de ação afirmativa: justiça, adequação e eficiência¹²⁰. Dworkin não arrola expressamente esses critérios de utilização da ação afirmativa, mas eles podem ser extraídos da leitura de sua obra.

A medida de ação afirmativa deve ser considerada justa na medida em que promova um estado igualitário ideal, tutelando o direito fundamental à igualdade, entendido como o direito a ser tratado como igual, isto é, com o mesmo respeito e consideração do que qualquer outra pessoa, em razão da dignidade inerente a todo ser humano. Assim, considera-se que uma sociedade mais igualitária será mais justa e, portanto, melhor, mais próxima de uma sociedade ideal, inclusiva, que respeite as diferenças dos seres humanos e, ao mesmo tempo, combata as discriminações e desigualdades injustificadas.

No capítulo 12 de “A virtude soberana”, intitulado “Ação afirmativa: é justa?”, Dworkin expõe que o governo precisa decidir milhares de assuntos que afetarão o destino e a sorte de cada cidadão de maneira bem diversa, devendo se pautar, em tese, em decisões que, embora beneficiem alguns cidadãos e prejudiquem outros, sejam do interesse de toda a comunidade, o que pode ser afetado, na prática, por grupos de interesses políticos. Contudo, ressalva o autor:

Não há transgressão à cláusula da igual proteção quando algum grupo perde decisão importante sobre os méritos do caso ou por intermédio da política, mas quando sua perda resulta de sua vulnerabilidade especial ao preconceito, à hostilidade ou aos estereótipos e à sua conseqüente situação diminuída – cidadania de segunda classe – na comunidade política. A cláusula não garante que todos os cidadãos terão benefícios iguais em todas as decisões políticas; ela lhes garante somente o tratamento igualitário - com igual consideração e respeito em deliberações e processos políticos que resultem em tais decisões.¹²¹

¹¹⁸ BRITO FILHO, José Claudio Monteiro de. **Ação afirmativa: fundamentos e critérios para sua utilização**. Revista do Tribunal de Justiça do Estado do Pará, Belém-PA, Volume 50, nº 98, pp. 7-16, dezembro, 2006.

¹¹⁹ Ver as seguintes obras em que Dworkin trata da ação afirmativa: **Uma questão de princípio**. São Paulo: Martins Fontes, 2000, pp. 437-494; **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002, pp. 343-369; e **A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005, pp. 543-607.

¹²⁰ Nesse sentido: BRITO FILHO, José Cláudio Monteiro de. **Ação Afirmativa: primeira análise da medida adotada pela Universidade Federal do Pará para os cursos de graduação**. Belém, 2008.

¹²¹ DWORKIN, Ronald. **A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade**. Tradução: Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 584.

Dessa forma, a fim de aferir a legitimidade de um tratamento diferenciado, é necessário analisar o motivo que lhe deu ensejo, isto é, se a diferenciação foi fruto de uma atitude proibida ou preconceituosa com relação a um indivíduo ou grupo ou, ao contrário, se foi produto de um intuito benigno, propiciando a inclusão social de indivíduos pertencentes grupos discriminados negativamente.

Em relação ao critério da justiça, neste trabalho já foi exposta a compatibilidade das medidas de ações afirmativas com os valores e objetivos da República plasmados no texto constitucional brasileiro, o que, por si só, não apenas autoriza, como impõe a criação de medidas promotoras da igualdade substancial.

Ademais, a teoria da igualdade de recursos fundamenta a utilização das políticas de ação afirmativa, considerando que essas medidas objetivam beneficiar indivíduos que, injustificadamente, possuem menos recursos.

Ainda assim, comumente se questiona qual o fundamento filosófico mais adequado para as ações afirmativas, isto é, se essas medidas são embasadas em uma concepção de justiça compensatória, com uma visão voltada à reparação de injustiças cometidas no passado contra determinado grupo vulnerável, ou se é mais adequado tratá-las como medidas de justiça distributiva, com uma perspectiva voltada para o futuro, conferindo-se igualdade de recursos a todos os membros da sociedade, segundo a concepção de Dworkin, com o escopo de construir uma sociedade mais plural e inclusiva, em que todos sejam tratados com igual consideração e respeito, com a extinção ou, ao menos, a mitigação das desigualdades e da exclusão social.

A justiça compensatória tem uma natureza indenizatória de um dano causado às gerações passadas de pessoas pertencentes a tais grupos vulneráveis socialmente, injustiças essas transmitidas às gerações futuras, constituindo-se, como afirmou Barbosa Gomes, “em um insuportável e injusto ônus social, econômico e cultural a ser carregado, no presente, por essas novas gerações.”¹²²

Do ponto de vista jurídico, entende-se que a justiça compensatória é uma concepção inadequada para justificar a utilização das medidas de ação afirmativa, devendo ser rejeitada, pois quem se beneficia dessas medidas não são necessariamente as mesmas pessoas que sofreram discriminação ou estavam em

¹²² GOMES, Joaquim B. Barbosa. **Ação afirmativa & princípio constitucional da igualdade**: (o Direito como instrumento de transformação social. A experiência dos EUA). Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 62.

piores condições competitivas no passado. Segundo esclarece Barbosa Gomes, somente quem sofre diretamente o dano tem legitimidade para postular a respectiva compensação e esta só pode ser reivindicada de quem efetivamente praticou o ato ilícito que resultou no dano.¹²³

Por outro lado, a justiça distributiva se refere à necessidade de promover a redistribuição equânime de recursos entre os membros da sociedade, o que tem o efeito de mitigar as iniquidades decorrentes da desigualdade sócio-econômica e da discriminação. Segundo Barbosa Gomes,

a tese redistributiva propõe a adoção de ações afirmativas, que nada mais seria do que a outorga aos grupos marginalizados, de maneira equitativa e rigorosamente proporcional, daquilo que eles normalmente obteriam caso seus direitos e pretensões não tivessem esbarrado no obstáculo intransponível da discriminação.

Ao tratar especificamente das medidas de ações afirmativas que utilizam a raça como critério para admissão em universidades norte-americanas, Ronald Dworkin também chama a atenção para a diferença entre as justificativas retroativas das classificações raciais, como compensações, e as justificativas voltadas para o futuro, segundo as quais essas classificações podem, em algumas circunstâncias, ser do interesse geral de toda a comunidade. Dworkin esclarece que as universidades não aplicam os critérios de admissão sensíveis à raça para compensar indivíduos nem grupos. Nas palavras do citado autor,

a ação afirmativa é um empreendimento voltado para o futuro e não retroativo, e os alunos minoritários que ela beneficia não foram, obrigatoriamente, vítimas individuais de nenhuma injustiça no passado. As grandes Universidades esperam educar mais negros e outros alunos minoritários, não para compensá-los por injustiças passadas, mas para proporcionar um futuro que seja melhor para todos, ajudando-os a acabar com a maldição que o passado deixou sobre todos nós.¹²⁴

Contudo, somente a justiça da medida de ação afirmativa não impõe a sua utilização, devendo ela, em adição, ser capaz, em tese, de alcançar o escopo de igualização pretendido, isto é, a medida deve ser adequada aos fins a que se

¹²³ Ibidem, p. 65.

¹²⁴ DWORKIN, Ronald. **A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade**. Tradução: Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 606.

destina. Conforme aduz Dworkin, “o programa estará justificado unicamente se servir a uma política adequada, que respeite o direito de todos os membros da comunidade de serem tratados como iguais”.¹²⁵

Esclarece-se que o termo “adequação” é aqui utilizado com o significado distinto do empregado na obra “O império do direito”, na qual Dworkin expõe que, no exercício de interpretação construtiva do Direito, deve o intérprete levar em consideração os fatos pretéritos da história jurídica (dimensão de adequação) e justificá-los, até onde isso seja possível (dimensão de justificação).¹²⁶

Além dos critérios da justiça e da adequação, é necessário que tais medidas efetivamente produzam resultados positivos, isto é, sejam eficientes na busca do objetivo igualitário, sob pena de serem abandonadas. Como adverte Dworkin,

Pode ser que os programas de admissão preferencial não criem, de fato, uma sociedade mais igualitária, pois é possível que não tenham os efeitos imaginados por seus advogados. Essa questão estratégica deveria estar no centro do debate sobre esses programas. Não devemos, porém, corromper esse debate imaginando que tais programas são injustos mesmo quando funcionam.¹²⁷

No capítulo 11 de “A virtude soberana”, intitulado “Ação afirmativa: funciona?”, Dworkin exemplifica a efetividade de tais medidas, citando um estudo abrangente e estatístico das consequências reais de trinta anos de ação afirmativa nas universidades dos EUA, denominado “The Shape of the River”, de William Bowen e Derek Bok, que, analisando uma imensa base de dados de históricos escolares, resultou na constatação de que as universidades mais exigentes tiveram êxito na formação de um grande número de alunos pertencentes a grupos minoritários¹²⁸. Com isso, conclui o autor:

Assim, segundo as melhores provas até este momento disponíveis, a ação afirmativa não é contraproducente. Pelo contrário, parece muito bem-sucedida. Nem é injusta, não transgride os direitos individuais nem compromete nenhum princípio moral.¹²⁹

¹²⁵ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução: Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002, pp. 368-369.

¹²⁶ DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. Tradução Jefferson Luiz Camargo; revisão técnica Gildo Sá Leitão Rios. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007, pp. 287 e 305.

¹²⁷ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução: Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 369.

¹²⁸ DWORKIN, Ronald. **A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade**. Tradução: Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2005, pp. 543-579.

¹²⁹ *Ibidem*, p. 578.

Assim, a utilização de medidas de ação afirmativa só é justificável, ou seja, justa, quando houver uma real situação de exclusão ou desigualdade a ser corrigida; quando a medida for apta, isto é, adequada, em tese, a corrigir a situação de exclusão ou desigualdade; e quando efetivamente provocar o fim ou a atenuação dessa exclusão ou desigualdade, com um mínimo de impacto negativo.

Além dos três critérios supracitados, extraídos da obra de Ronald Dworkin, pode-se destacar, ainda, o caráter de temporariedade das ações afirmativas, pois sendo medidas destinadas a facilitar o acesso a certos direitos e a promover a igualdade substancial, não podem ser utilizadas indefinidamente, mas tão somente durante o tempo necessário para superar a situação de discriminação ou de desigualdade injusta existente.

É preciso destacar, também, que a diferenciação ou preferência não pode gerar o exercício de “direitos separados”, isto é, quando conduz a alguma forma de discriminação consistente na manutenção de direitos separados para diferentes grupos.

Outro requisito é o da não obrigatoriedade de aceitação da diferenciação ou preferência por parte do indivíduo pertencente ao grupo favorecido. Como explica Eugênia Fávero, tal condição elimina a problemática costumeiramente apontada em relação às situações em que terceiros decidem o que é melhor ou razoável para aqueles que recebem o tratamento desigual, em total desrespeito à autonomia da pessoa.¹³⁰

Vale destacar, ainda, a advertência de Eugênia Fávero, em análise às várias definições de discriminação constantes dos mais diversos Tratados internacionais, no sentido da impossibilidade de as medidas de ação afirmativa estarem relacionadas à religião ou crença, uma vez que a Declaração para a Eliminação de todas as formas de Intolerância e de Discriminação baseada em Religião ou Crença (1982), diferentemente de outros Tratados, não admite qualquer tipo de exceção à proibição de tratamento diferenciado, mesmo a título de ação afirmativa, o que se justifica em razão da laicidade estatal e da liberdade de religião¹³¹. Com efeito, não seria justificável a promoção pelo Estado, através de ação afirmativa, de

¹³⁰ FÁVERO, Eugênia Augusta Gonzaga. **Definição de discriminação**. In: GUGEL, Maria Aparecida; FILHO, Waldir Macieira da Costa; e RIBEIRO, Lauro Luiz Gomes (orgs.). *Deficiência no Brasil: uma abordagem integral dos direitos das pessoas com deficiência*. Florianópolis: Obra Jurídica, 2007, p. 80.

¹³¹ *Ibidem*, p. 74.

discriminação baseada em critério religioso, considerando a absoluta separação entre Estado e igreja, ao menos nos países ocidentais, o que impede o Estado de promover determinada religião, mesmo que esta seja discriminada.

Do exposto, em resumo, são critérios para utilização das ações afirmativas: que essas medidas sejam justas, visando à facilitação do gozo ou exercício do direito e não a sua negação; que sejam adequadas e eficientes; que a pessoa interessada não esteja obrigada a aceitar o tratamento diferenciado; que este tratamento não implique na manutenção de direitos separados nem esteja relacionado à religião ou à crença, em razão da laicidade do Estado.

3 AÇÕES AFIRMATIVAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO

O presente capítulo é o cerne deste estudo. Nele se pretende, sob uma perspectiva dos Direitos Humanos, analisar a possibilidade e a forma de utilização de benefícios fiscais como instrumento das medidas de ação afirmativa, enfatizando as novas funções exercidas pelo Direito Tributário sob a égide do Estado Democrático de Direito, o qual tem nítido caráter interventor nas relações econômicas e sociais.

Como salientam Liam Murphy e Thomas Nagel, em uma economia capitalista, os tributos não são um simples método de pagamento pelos serviços públicos e governamentais: são também o instrumento mais importante por meio do qual o sistema político põe em prática uma determinada concepção de justiça econômica ou distributiva.¹³²

Adotada neste estudo uma determinada concepção de justiça distributiva, a partir da teoria da igualdade de recursos de Ronald Dworkin, analisar-se-á como essa teoria pode fundamentar medidas de ação afirmativa que utilizem o Direito Tributário como ferramenta, especialmente através da técnica dos benefícios fiscais.

3.1 PODER-DEVER TRIBUTÁRIO E JUSTIÇA SOCIAL COMO MECANISMO DE PROMOÇÃO DOS DIREITOS HUMANOS

Inicialmente, faz-se necessário discorrer sobre a relação existente entre poder-dever tributário, justiça social e Direitos Humanos. Segundo o magistério de Aliomar Baleeiro, “O tributo é a vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ele se projeta sobre o solo de sua dominação”.¹³³

Os tributos são a principal fonte de receita do Estado contemporâneo. Eles são fundamentais para a própria existência do Estado, que deles não pode

¹³² MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 5.

¹³³ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 6ª ed. rev. e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1985, p. 1.

prescindir para consecução dos seus objetivos constitucionais. No exercício de sua soberania, o Estado exige dos indivíduos os recursos que necessita e o faz usando o seu poder de império. Não por acaso o artigo 3º do Código Tributário Nacional define o tributo como toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Deve-se observar, contudo, que a relação de tributação não é uma simples relação de poder de cunho autoritário, mas uma relação jurídica em que os indivíduos consentem, por seus representantes, na instituição do tributo, na limitação de sua liberdade em prol do interesse coletivo.¹³⁴

A tributação consentida foi um dos primeiros direitos humanos conquistados historicamente pelos cidadãos. Exemplo disso é que, segundo a narrativa de Alberto Nogueira, um dos pontos básicos da Revolução Francesa consistiu na eliminação dos privilégios fiscais da nobreza e do clero através da universalização do tributo, de tal modo que todos contribuiriam segundo suas possibilidades para a manutenção das despesas públicas.¹³⁵

Dessa forma, o poder tributário não é ilimitado, devendo respeito aos direitos fundamentais. A par dos direitos e garantias fundamentais dispostos ao longo do texto constitucional, a Constituição Brasileira de 1988 previu um estatuto do contribuinte composto de regras, princípios e garantias para limitação do poder de tributar, no capítulo do Sistema Tributário Nacional.

Conforme ensinamento de Baleeiro, “o sistema tributário movimenta-se sob complexa aparelhagem de freios e amortecedores, que limitam os excessos acaso detrimientosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais”.¹³⁶

Vê-se que o exercício do poder de tributar envolve um complexo de fatores políticos, econômicos e jurídicos que necessariamente provocam uma intervenção do Estado, seja na economia seja no meio ambiente social.

No mesmo sentido, ensina Ricardo Lobo Torres que o poder de tributar nasce no espaço aberto pelos direitos humanos e por eles é totalmente limitado,

¹³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 29.

¹³⁵ NOGUEIRA, Alberto. **A reconstrução dos direitos humanos da tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 68.

¹³⁶ Ob. Cit., p. 2.

significando que o Estado exerce o seu poder tributário sob permanente limitação dos direitos fundamentais e de suas garantias constitucionais.¹³⁷

Com efeito, o poder tributário exercido pelo Estado deve especial respeito aos direitos fundamentais dos contribuintes e esse respeito não se refere apenas à observância das clássicas limitações constitucionais ao poder de tributar, mas também à utilização do Direito Tributário como instrumento de justiça e mudança social, de desenvolvimento, no sentido utilizado por Amartya Sen, através de um adequado manejo da tributação extrafiscal, que será definida adiante.

Isso porque o conceito de limitações constitucionais ao poder tributário tem conotações negativas, típicas do liberalismo individualista, de modo que não se ajusta à problemática das prestações positivas do Estado moderno e dos respectivos instrumentos financeiros¹³⁸. Por essa razão, Humberto Ávila propõe uma extensão no significado de limitações, sob o entendimento de que estas não estabelecem apenas o dever de abstenção, mas também o dever de ação e o dever de composição, isto é, as limitações não são apenas negativas, mas também positivas. Como exemplo, cita que “O princípio da solidariedade social exige que o Estado proteja minorias e avalie o interesse dos outros como seu próprio interesse.”¹³⁹

Como dito, o tributo não pode ser considerado tão somente uma relação de poder, na qual o Estado se sobrepõe aos seus súditos, ou mesmo como um sacrifício para os cidadãos. Pelo contrário, o tributo, notadamente o imposto, deve ser considerado um dever fundamental de todos os cidadãos, um contributo indispensável a uma vida em comum em uma sociedade organizada em Estado.

Esse é o magistério do jurista português José Casalta Nabais:

o imposto se nos apresenta como um *dever fundamental*, isto é, um instituto jurídico que tem a sua disciplina traçada ao mais alto nível – ao nível constitucional -, onde integra a “constituição do indivíduo”. O que significa que o imposto não deve ser considerado, como foi tendência no século passado, mormente na Alemanha, uma simples relação de poder, em que o estado faz exigências aos seus súbditos e estes se sujeitam em consequência dessa relação. Noutros termos, o imposto não pode ser encarado como um *mero poder* para o estado, nem simplesmente como um *mero sacrifício* para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em

¹³⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia**. Volume III. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 14.

¹³⁸ *Ibidem*, p. 22.

¹³⁹ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 3ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008, pp. 72-73.

comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado.¹⁴⁰

Por sua vez, Klaus Tipke e Douglas Yamashita também lecionam que o dever de pagar impostos é um dever fundamental, porquanto se constitui em uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse da sociedade. Em razão disso, o Direito Tributário de um Estado de Direito, seja ele qualificado como Estado Social ou Estado Democrático de Direito, não é Direito técnico de conteúdo qualquer, mas ramo jurídico orientado por valores, passando a exercer uma importância fundamental na realização dos fins estatais.¹⁴¹

Sob a influência do pós-positivismo, não basta que a tributação se realize apenas com a observância das normas e procedimentos legais. É preciso conceber que, além de respeitar essas balizas, o sistema tributário deve ser instituído de forma justa, respeitando e promovendo os princípios constitucionais e os direitos humanos.

Nesse sentido, Alberto Nogueira expõe que é a partir da identificação dos princípios que se pode compreender a lógica dos sistemas tributários em suas variadas articulações e, sob o aspecto funcional, suas finalidades¹⁴². Esse autor salienta a necessidade de formatação do sistema tributário com base nos princípios, nos seguintes termos:

Agora, sobretudo para viabilizar a concretização do Estado Democrático de Direito, torna-se dramaticamente indispensável o recurso à linguagem principiológica para, ao lado da técnica, dotar os sistemas tributários de conteúdo compatível com a realidade desse regime. Sob o paradigma do modelo dogmático-formal positivista e de corte individualista, tais “sistemas” foram formatados e continuam tendo aplicação, como modelo inadequado para a nova realidade do Estado Democrático de Direito Tributário.¹⁴³

Como aduz Alberto Nogueira, a principiologia é chamada para compor, com as instituições verdadeiramente democráticas, o cenário de uma nova era da cidadania tributária, na busca de um paradigma avançado de justiça em face do

¹⁴⁰ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Livraria Almedina: Coimbra, 1998, p. 185.

¹⁴¹ TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 15.

¹⁴² NOGUEIRA, Alberto. **Teoria dos princípios constitucionais tributários - a nova matriz da cidadania democrática na pós-modernidade tributária**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 42.

¹⁴³ Ibidem, p. 126.

contribuinte. A fundamental função da tributação é, assim, viabilizar a concretização da justiça social, sobretudo na dimensão material.¹⁴⁴

As controvérsias surgem, no âmbito da política tributária, acerca da escolha de uma determinada concepção de igualdade, vale dizer, sobre qual a melhor concepção de justiça social, de distribuição dos recursos escassos existentes. Há divergências, por exemplo, quando se objetiva usar o poder tributário não só para fornecer bens públicos a todos, mas também para providenciar recursos para os mais pobres e para os discriminados, a partir da idéia de que certas espécies de desigualdades sócio-econômicas e de discriminação são injustas e que todos têm responsabilidade de corrigir esses problemas.

Essas controvérsias indicam que a justiça na tributação é uma questão que deve ser inserida no contexto de uma teoria global de justiça social e dos objetivos legítimos do Estado ¹⁴⁵. Quando é a justiça que está em questão nos debates sobre o sistema tributário, há diversas opiniões sobre a desigualdade socioeconômica, a responsabilidade individual, a diminuição da pobreza e da discriminação, a igualdade de oportunidades e as garantias universais de proteção básica, controvérsias que são enfrentadas quando se concebe a igualdade como uma questão de igualdade de recursos.

A economia capitalista de mercado gera, inevitavelmente, desigualdade de recursos, como se viu, em razão de diferenças de talentos, de capacidades físicas ou de oportunidades sociais, sendo, não obstante, o melhor meio para geração de empregos, produção de riquezas e distribuição de bens e serviços. Dessa forma, como é impossível fazer com que todos tenham exatamente as mesmas oportunidades de vida e os mesmos recursos, o objetivo mais realista é garantir que todos os membros da sociedade tenham uma qualidade de vida minimamente decente, entendendo-se que cada cidadão tem responsabilidade para com a vida de seus concidadãos¹⁴⁶, no sentido de propiciar condições para que todos sejam tratados como iguais, eliminando-se ou, ao menos, diminuindo-se as desigualdades arbitrárias e imerecidas, o que pode ser feito através das medidas de ação afirmativa.

¹⁴⁴ Ibidem, pp. 171-173.

¹⁴⁵ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 53.

¹⁴⁶ Ibidem, pp. 248-249.

Como entendem Liam Murphy e Thomas Nagel, não se pode compreender a propriedade como um direito moralmente fundamental e absoluto que é restringido pela tributação; como algo que é distribuído ou simplesmente abocanhado pelo sistema tributário, mas sim como algo que é criado por esse sistema, sendo seu resultado. Os direitos de propriedade são, portanto, direitos convencionais que as pessoas têm sobre aquilo que lhes resta depois de cobrados os tributos, e não antes, com o que se legitima, com mais intensidade, o uso da tributação com fins redistributivos, para promoção da justiça social.¹⁴⁷

A fim de discernir as funções exercidas pela tributação no atual sistema jurídico-político, faz-se necessário abordá-las em separado, destacando a função de intervenção socioeconômica para fins de redistribuição de recursos, promovendo os direitos humanos e a igualdade.

3.2 FUNÇÕES DOS TRIBUTOS NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

Os tributos exercem, atualmente, não apenas a função de prover o Estado dos recursos necessários para a manutenção do aparato estatal ou para o financiamento dos direitos fundamentais e das necessidades públicas, função classicamente conhecida como função fiscal dos tributos, responsável por determinar a proporção dos recursos da sociedade que vai estar sob controle do governo para ser gasta segundo decisões democraticamente estabelecidas pela lei orçamentária.

Mais do que isso, o tributo deve ser utilizado como forma de contribuir para consecução dos objetivos fundamentais do Estado, com a efetivação de uma justa distribuição de riquezas, para que o desenvolvimento socioeconômico não seja uma prerrogativa de poucos e para que o bem-estar social seja uma garantia de todos, sem quaisquer discriminações odiosas. Essa função é conhecida como extrafiscal.

Além da função fiscal e extrafiscal dos tributos, a doutrina cita, ainda, os tributos parafiscais, quando o seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado,

¹⁴⁷ Ibidem, pp. 238- 240

mas este as desenvolve através de entidades específicas¹⁴⁸, como, por exemplo, aquelas componentes do Sistema “S”, tais como SESI, SESC, etc.

O tributo, por natureza, é uma forma de intervenção do Estado na economia e nas relações sociais, função essa realçada com o advento do Estado Social e do Estado Democrático de Direito. Dessa forma, passou a ter destacada relevância a função extrafiscal dos tributos como mecanismo de intervenção estatal. Sobre o ponto, Aliomar Baleeiro assim leciona:

Quando os impostos são empregados como instrumento de intervenção ou regulação pública, a função fiscal propriamente dita, ou “puramente fiscal”, é sobrepujada pelas funções “extrafiscais”. A sua técnica é, então, adaptada ao desenvolvimento de determinada política, ou diretriz.¹⁴⁹

Por sua vez, José Casalta Nabais expõe, com detalhes, o significado do fenômeno da extrafiscalidade:

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 face às despesas públicas. Trata-se assim de normas (fiscais) que, ao prescreverem uma tributação, isto é, uma ablação ou amputação pecuniária (impostos), ou uma não tributação ou uma tributação menor à requerida pelo critério da capacidade contributiva, isto é, uma renúncia total ou parcial a essa ablação ou amputação (benefícios fiscais), estão dominadas pelo intuito de actuar directamente sobre os comportamentos económicos e sociais dos seus destinatários, desincentivando-os, neutralizando-os nos seus efeitos económicos e sociais ou fomentando-os, ou seja, de normas que contêm medidas de política económica e social.¹⁵⁰

Uma figura tributária pode servir, basicamente, tanto a finalidades fiscais quanto a finalidades extrafiscais, sendo que somente o critério da preponderância pode discernir a função que determinado tributo se destina com mais intensidade. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho adverte que não existe entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão-só a fiscalidade, ou, unicamente,

¹⁴⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 68.

¹⁴⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16ª ed. rev. e atualizada por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 189.

¹⁵⁰ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Livraria Almedina: Coimbra, 1998, p. 629.

a extrafiscalidade, pois os dois objetivos convivem harmoniosamente na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, às vezes, um predomina sobre o outro.¹⁵¹

A finalidade extrafiscal das normas tributárias é, assim, voltada a outros fins que não a captação de recursos para o erário, mas sim à ordenação de relações sociais e econômicas em consonância com valores constitucionalmente consagrados. Dessa forma, utiliza-se o instrumental tributário, por exemplo, para evitar o desemprego, proteger a indústria nacional e o meio ambiente, promover a redistribuição de renda, reduzir as desigualdades regionais e sociais, entre muitos outros fins.

Humberto Ávila também explica que Constituição prevê várias finalidades a serem atingidas pelo Direito Tributário, subdividindo-as em duas grandes espécies: normas com finalidade fiscal, entendidas como aquelas que visam primariamente a arrecadar receitas para o Estado e, em virtude disso, repartem os encargos com base em medidas de comparação aferidas por elementos presentes nos próprios contribuintes, como sua capacidade econômica; e normas com finalidade extrafiscal, consideradas aquelas que visam a atingir algum fim público autônomo, tal como a proteção do meio ambiente ou o desenvolvimento regional, e, em razão disso, distribuem as obrigações mediante o emprego de medidas de comparação estimadas por elementos existentes fora do universo pessoal dos contribuintes, como o potencial poluidor ou o subdesenvolvimento regional.¹⁵²

Especificamente no campo da atividade econômica, o art. 174 da Constituição Federal admite a atuação estatal no direcionamento das atividades da iniciativa privada, ao passo que intervenção nas relações sociais decorre dos objetivos da República traçados na Constituição, bem como do amplo leque de direitos fundamentais, inclusive sociais, dispostos no texto constitucional. Ademais, a Constituição autoriza em duas passagens a utilização de benefícios fiscais com fins sociais: o artigo 150, I, admite a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País; e o artigo 227, § 3º, VI, possibilita ao Estado a concessão de incentivos fiscais e subsídios, nos termos da lei, ao acolhimento, sob a forma de guarda, de criança ou adolescente órfão ou abandonado.

¹⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, pp. 228-229.

¹⁵² ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 64.

Entretanto, como adverte Humberto Ávila, não só os tributos com finalidade extrafiscal influem no comportamento do contribuinte, mas também aqueles de finalidade fiscal, o que denota o caráter interventivo dos tributos. Estes, quando possuem finalidade fiscal, exercem influencia indireta, na medida em que a cobrança maior ou menor estimula ou desestimula comportamentos, mesmo que isso não seja o propósito imediato da lei, ao passo que os tributos extrafiscais exercem influência direta, pois visam precisamente a induzir o contribuinte a fazer ou deixar de fazer algo por meio da tributação.¹⁵³

A tributação extrafiscal decorre do intervencionismo do Estado, do abandono da tese de que os tributos devem ser neutros, tal como preconizava o liberalismo econômico clássico, sob o entendimento de que a fazenda pública e a tributação deveriam se pautar por objetivos puramente fiscais, devendo se limitar ao mínimo possível, a fim de não provocar intervenções consideradas maléficas à economia. A tributação extrafiscal é fenômeno que caminha de mãos dadas com o intervencionismo do Estado, na medida em que é ação estatal sobre a sociedade, o mercado e a, antes sagrada, livre iniciativa.¹⁵⁴

Ocorre que, na atualidade, já não se pode defender, seriamente, a limitação da tributação a objetivos meramente fiscais, em face das atribuições constitucionais que tem o Estado Democrático de Direito. Nesse sentido, Aliomar Baleeiro sublinha:

Ao invés das “finanças neutras” da tradição, com seu código de omissão e parcimônia tão do gosto das opiniões individualistas, entendem hoje alguns que maiores benefícios a coletividade colhera de “finanças funcionais”, isto é, a atividade financeira orientada no sentido de influir sobre a conjuntura econômica.¹⁵⁵

Antônio Carlos dos Santos destaca que a neutralidade é apontada por muitos como a principal norma de tributação. No entanto, essa concepção não se sustenta, uma vez que, por definição, a fiscalidade é uma forma de intervenção do Estado. Como menciona o autor português, mais do que intervenção, em economias de mercado, a fiscalidade é uma condição de existência do próprio Estado, é algo imanente ao seu funcionamento.¹⁵⁶

¹⁵³ Ibidem, pp. 97-98.

¹⁵⁴ FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1981, p. 47.

¹⁵⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16ª ed. rev. e atualizada por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 30.

¹⁵⁶ SANTOS, Antônio Carlos dos. **Auxílios de Estado e Fiscalidade**. Coimbra: Livraria Almedina, 2003, p. 354.

Conforme observação do citado jurista, até mesmo a experiência de tributação do liberalismo deslegitima uma visão radical da neutralidade, pois várias foram as formas de intervencionismo fiscal assumidas no período liberal, de fim econômico, social e moralizador, como as proteções aduaneiras; a tributação na hipótese de sucessão *causa mortis* como forma de redistribuição da riqueza, bem como a instituição de impostos sobre produtos nocivos à saúde. Conforme destaca o autor:

Hoje, a idéia de neutralidade tende a afirmar-se de forma mais restrita e serena. A sua importância relativizou-se, perdendo a pretensão de se erigir como princípio orientador absoluto das formas de tributação. Tal relativização traduz-se, por vezes, na simples verificação do facto de a neutralidade ser um objectivo nunca alcançado, dada a própria natureza do tributo. Reconhece-se, de forma realista, nunca ter sido idealizado, ainda que de forma hipotética (menos ainda posto em prática), um imposto completamente neutro.¹⁵⁷

Assim, toda e qualquer obrigação de cunho tributário, como ressalta António Carlos dos Santos, atinge e modifica a ordem preestabelecida das coisas, exerce efeitos sobre a produção e o consumo, a circulação (preços), sobre o rendimento e as fortunas, e desencadeia reações psicológicas. Em outras palavras, "um imposto integralmente neutro não existe. Depois da sua incidência, só por milagre a situação tributada poderia permanecer a mesma".¹⁵⁸

Com efeito, inexiste neutralidade da tributação em termos absolutos, porque as normas tributárias indutoras, ao incentivarem certos comportamentos desejáveis, assumem a função de promover uma alteração no *status quo*, uma mudança em direção ao desenvolvimento econômico-social. Essa perspectiva é condizente com a utilização dos tributos com fins extrafiscais, o que é uma evidência decorrente das finalidades atribuídas pelo moderno constitucionalismo aos tributos.

Na mesma diretriz, Raimundo Bezerra Falcão observa que mesmo sendo razoável falar em uma tributação fiscal, "não se poderia, com êxito, cogitar da existência de uma fazenda neutral. Isso, ela nunca o foi. É ideal que, não obstante haja prosperado como tese, a prática se encarregou de fazer mirrar". Citado autor anota um dado inegável: "a fazenda 'neutral' protege os favorecidos, deixando ao

¹⁵⁷ Ibidem, p. 359.

¹⁵⁸ Ibidem, loc. cit.

relento os desfavorecidos. É uma maneira de praticar um intervencionismo às avessas, pelo menos à luz da Justiça”.¹⁵⁹

Com o advento do Estado social e dos direitos fundamentais prestacionais, conhecidos como direitos fundamentais de segunda geração ou dimensão, a atividade fiscal do Estado foi intensificada, a fim de que prover o Estado dos recursos necessários para o financiamento de tais direitos.

A partir da teoria econômica formulada por Keynes em 1936 houve uma reforma política do sistema capitalista, passando-se a priorizar um alto intervencionismo estatal no âmbito socioeconômico, com o fim de alcançar objetivos tais como o pleno emprego ou uma mais justa distribuição de renda e riqueza. Dessa forma, o Estado experimentou uma série de transformações que afetaram as suas funções clássicas e, em consequência, seus instrumentos de atuação, tal como os tributos, os quais ganharam nova configuração, sendo aptos a promoverem uma mudança social para melhor, proporcionando um combate à discriminação e à desigualdade de recursos por intermédio da instituição de ações afirmativas, através da função extrafiscal destinada à promoção da igualdade.

O jurista espanhol Juan Manuel Barquero Estevan explica a mudança na função dos sistemas tributários no âmbito do Estado Social:

el cambio más relevante tiene que ver justamente con las funciones que se asignan a esa Hacienda pública, que trascienden las puramente financieras, para incluir otras en consonancia con las asumidas por el Estado, de transformación o remodelación social y de dirección de la economía; a Hacienda pública aparece, en ese nuevo contexto, como uno de los más importantes instrumentos en manos del Estado para alcanzar esos objetivos.¹⁶⁰

O tributo constitui um pressuposto funcional do Estado Social e Democrático de Direito, uma vez que, para poder desenvolver suas funções, o Estado inevitavelmente necessita extrair uma parte importante dos ingressos de seus cidadãos através dos tributos. Com isso, constata-se que as funções do Estado prestacional e as funções do Estado fiscal constituem funções complementares no Estado social, pois os tributos deixam de ser um instrumento neutro e com finalidade exclusivamente financeira para exercer, também, a função de ordenação econômica

¹⁵⁹ FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1981, p. 44.

¹⁶⁰ BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel. **La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho**. Cuadernos y debates n.º 125. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, pp. 21-22.

e social, ocupando um lugar central dentro do catálogo de instrumentos de política econômica e social.¹⁶¹

Assim, os tributos têm uma especial idoneidade para proporcionar a justiça social exigida pelo Estado Democrático de Direito, para promover a diminuição das desigualdades sociais, considerando o potencial que possuem para redistribuição de recursos.

Referindo-se à Constituição espanhola, Juan Manuel Barquero Estavan leciona, em lição aplicável ao ordenamento jurídico pátrio:

El Estado y los poderes públicos en general aparecen en nuestra Constitución comprometidos en la consecución de un orden social más igualitario y más justo, y esto afecta de manera muy especial a su actividad financiera, a la Hacienda pública, que se convierte, en su doble dimensión - ingresos y gastos públicos – en un instrumento fundamental para la consecución de esos objetivos, a través de la función redistributiva que en ese contexto le asigna indudablemente la Constitución.¹⁶²

Dessa forma, o poder tributante, ao elaborar sua política tributária, deve construir um sistema tributário justo, que objetive tratar todos os contribuintes como iguais, ao mesmo tempo em que deve adequá-lo à redistribuição de recursos e à promoção do desenvolvimento socioeconômico, proporcionando, com isso, a justiça social, com a redução das desigualdades injustificadas e da discriminação em face de grupos vulneráveis, valendo-se da função social do tributo.

Deve ser destacado que o sistema tributário justo é aquele que observa os princípios e valores constitucionais. A justa distribuição da carga tributária entre os cidadãos, por intermédio de leis fiscais éticas, é princípio fundamental de um Estado Democrático de Direito. Klaus Tipke e Douglas Yamashita ensinam, a propósito:

Num Estado de Direito merecedor deste nome o Direito positivado em leis fiscais deve ser Ética aplicada. A moral da tributação corresponde à ética fiscal, é o pressuposto para a moral fiscal dos cidadãos. Política fiscal tem de ser política de justiça, e não mera política de interesses. A tributação seria um procedimento sem dignidade ética se impostos pudessem ser arrecadados de qualquer maneira, se o legislador pudesse ditar as leis fiscais de qualquer maneira. [...] Leis fiscais sem relação alguma com a justiça não

¹⁶¹ Ibidem, pp. 37-38.

¹⁶² Ibidem, p. 53-54.

fundamentam Direito algum, mas criam apenas uma coisa tributária – ou, melhor, um tumulto tributário.¹⁶³

Os contribuintes cooperam com parte de seu patrimônio, em regra, na medida de sua capacidade contributiva, para que o interesse coletivo seja prestigiado e para que, em última instância, possa o Estado buscar realizar seus objetivos constitucionais.

O tributo pode ter a função social de contribuir para concretização desses objetivos constitucionais, dentre os quais a redução das desigualdades sociais e da discriminação, sendo possível tal desiderato ser intentado com a utilização da função extrafiscal para implementação de ações afirmativas.

3.3 BENEFÍCIOS FISCAIS COMO INSTRUMENTO DAS MEDIDAS DE AÇÃO AFIRMATIVA

A aplicação da proposta de utilização da tributação como mecanismo de ação afirmativa, para promoção social de indivíduos em situação de vulnerabilidade social, é incompatível com a abordagem do fenômeno da tributação comumente realizada pela doutrina tributária clássica, arraigada no fenômeno lógico da subsunção tributária, o que releva maiores dificuldades para construção do raciocínio que embasa esse estudo.

Dessa forma, propõe-se que a compreensão do Direito Tributário seja pautada pela verificação de se tratar – como sói ocorrer com a ciência jurídica no estágio atual do pós-positivismo – de um ramo jurídico valorativo, que se encontra inserto em sistema permeado por valores e princípios, sistema esse mais amplo do que o disciplinado no capítulo constitucional que trata do sistema tributário nacional, mas componente do sistema constitucional geral, que propugna por uma concepção de igualdade de caráter não só formal, mas, sobretudo, material, aqui interpretada como igualdade de recursos.

Como anota Marciano Seabra de Godoi, se for verificado o grau de igualdade da sociedade brasileira à luz da teoria da igualdade de recursos proposta

¹⁶³ TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 28.

por Dworkin, o quadro será desanimador, bastando proceder à seguinte reflexão: dentre as brutais desigualdades sócio-econômicas existentes na sociedade brasileira, qual a proporção que pode ser creditada a diferenças nas ambições, gostos e preferências individuais, e qual a proporção que pode ser creditada a inícios de vida desiguais em termos de recursos básicos tais como educação, alimentação, moradia, auto-estima individual, aliados, ainda, a condições raciais e étnicas adversas enfrentadas por grande parte dos brasileiros? ¹⁶⁴

Essa reflexão indica que o Estado brasileiro, e mesmo a ética elitista que impera na sociedade civil brasileira, não consideram que todos os cidadãos brasileiros têm o mesmo valor e devem ser tratados como iguais, merecendo o mesmo respeito e a mesma consideração por parte do Estado¹⁶⁵. Esse quadro estimula a pensar mecanismos de redução da desigualdade de recursos na sociedade brasileira, o que pode ser realizado através da tributação, dada a sua potencialidade de redistributiva e de promoção de justiça social.

A adoção, como referencial teórico neste estudo, da concepção de igualdade apregoada pela teoria da igualdade de recursos indica que a política tributária adotada pelo governo deve se preocupar com a meta de evitar que causas arbitrárias de desigualdade e discriminação produzam desigualdade de recursos. Com esse desiderato, é perfeitamente possível, em tese, que a política tributária conceba ações afirmativas para beneficiar indivíduos pertencentes a grupos vulneráveis.

Isso porque, no que tange às técnicas de implementação das ações afirmativas, a doutrina indica que podem ser utilizados, além do sistema de cotas, o método do estabelecimento de preferências, o sistema de bônus e os incentivos ou benefícios fiscais. Nesse sentido, Joaquim B. Barbosa Gomes destaca a utilização do poder fiscal como instrumento da política de ação afirmativa:

De crucial importância é o uso do poder fiscal, não como mecanismo de aprofundamento da exclusão, como é da nossa tradição, mas como instrumento de dissuasão da discriminação e de emulação de comportamentos (públicos e privados) voltados à erradicação dos efeitos da discriminação de cunho histórico.¹⁶⁶

¹⁶⁴ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 104.

¹⁶⁵ *Ibidem*, loc. cit.

¹⁶⁶ GOMES, Joaquim B. Barbosa. **A recepção do instituto da ação afirmativa pelo direito constitucional brasileiro**. Revista de Informação Legislativa, Brasília, a. 38, n. 151, jul./set., 2001, p. 147.

Como se constata, as cotas não são o único meio de ação afirmativa, embora venham sendo preferidas pelo poder público na instituição dessas medidas. O mecanismo das cotas é o mais radical, sendo, por isso, alvo de severas críticas, nem sempre aplicáveis a outras formas de ação afirmativa. É de notar que a utilização quase exclusiva das cotas restringe o debate da temática das ações afirmativas, tornando imperativo pensar e por em prática outras formas de concretização dessas medidas, assim como aquelas implementadas através da concessão de benefícios fiscais, os quais podem ser caracterizados como uma sanção premial em sentido amplo, isto é, incentivo ou um prêmio outorgado voluntariamente pelo Estado, eximindo o particular do pagamento do tributo ou lhe exigindo um quantitativo monetário menor a esse título, com o escopo de promover algum fim estatal legítimo.

Nesse desiderato, podem ser utilizados os mecanismos de redução de alíquotas, de dedução de despesas na base de cálculo de tributos ou mesmo a concessão de isenções condicionais, sendo necessário salientar que toda renúncia fiscal deve ser prevista em lei e tomada com responsabilidade fiscal, em atenção ao art. 165, § 6º, da Constituição Federal, e aos artigos 5º, II, e 14 da Lei Complementar nº 101/2000.

As ações afirmativas instituídas com supedâneo nos benefícios fiscais podem ser aptas a beneficiar diretamente os indivíduos pertencentes aos grupos vulneráveis com a exclusão ou redução do valor dos tributos devidos, com o escopo de inclusão social e fins redistributivos. Mas também, como se pretende destacar neste estudo, podem beneficiá-los indiretamente, quando são acompanhadas de sanção premial em sentido amplo, destinadas a estimular ou a premiar a adoção voluntária de tais medidas pela iniciativa privada, como ocorre, por exemplo, nos casos de isenções condicionais, constituindo-se, nesse passo, como políticas necessárias para inclusão social daqueles indivíduos, tendo em vista que as normas repressoras, de caráter cogente, são insuficientes para garantia da igualdade de recursos.¹⁶⁷

Considerando que o Direito Tributário sofre os influxos do Direito Constitucional, que revela destacada preocupação com o princípio da igualdade, é

¹⁶⁷ Como exemplo, cita-se a norma decorrente do art. 93 da Lei nº 8.213/91, que cria um sistema de cotas para pessoas portadoras de necessidades especiais nas empresas com cem ou mais empregados, a qual, sabidamente, exige fiscalização enérgica e permanente por parte do Ministério do Trabalho e do Ministério Público do Trabalho, o que não ocorre a contento, até por falta de políticas de qualificação dessa mão-de-obra.

possível se falar, dessa forma, em ações afirmativas em matéria tributária, embora o tratamento do tema seja escasso na literatura desse ramo jurídico. Como afirma José Ricardo do Nascimento Varejão, as ações afirmativas em matéria tributária constituem uma faceta da extrafiscalidade, porquanto através dessas medidas há uma nítida intervenção estatal no domínio social. Reconhece esse autor a necessidade de utilização de ação afirmativa fiscal:

O Direito Tributário não se esquivava da necessidade de concreção, na medida do possível, da igualdade material por meio de ações afirmativas, as quais, na maior parte das vezes desvinculadas do critério da capacidade contributiva, voltam-se a otimizar o processo de inclusão das minorias. A ação afirmativa em Direito Tributário reflete a dinâmica do tributo em atendimento a sua função social.¹⁶⁸

Por sua vez, Ricardo Lobo Torres também admite a ação afirmativa em matéria tributária, citando exemplos do Direito brasileiro e do Direito comparado. Confira-se a lição desse autor:

A “discriminação reversa” ou “discriminação positiva”, também chamada de tratamento compensatório, isto é, a desigualdade cometida contra ricos e as pessoas que se encontram em condições econômicas, sociais ou intelectuais melhores, como resultado da proteção concedida aos pobres e aos fracos, torna-se plenamente constitucional. Impõe-se proteger as pessoas contra desigualdades fortemente arraigadas na sociedade e contra a injustiça global.¹⁶⁹

A utilização da função extrafiscal dos tributos como instrumento de ação afirmativa, principalmente através do estímulo à adoção de tais políticas pela iniciativa privada, em contrapartida à concessão de benefícios fiscais, é perfeitamente legítima e se coaduna com o objetivo da teoria da igualdade de recursos, considerando ser responsabilidade do Estado a instituição de mecanismos para mitigar a existência de desigualdades injustificadas, isto é, não decorrentes de escolhas deliberadas das pessoas, mas sim do acaso genético ou social, como são as desigualdades decorrentes das diferenças de talentos naturais, de deficiências dos mais diversos tipos e de oportunidades de ascensão sócio-econômica.

¹⁶⁸ VAREJÃO, José Ricardo do Nascimento. **Princípio da Igualdade e direito tributário**. São Paulo: MP Ed., 2008, pp. 169 e 173.

¹⁶⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia**. Volume III. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 418.

Essa também é a lição da doutrina de Klaus Tipke e Douglas Yamashita:

Por um lado, o livre desenvolvimento do cidadão, sua criatividade e iniciativa não podem ser paralisados pela equalização, pela tentativa de proporcionar a todos a mesma renda patrimonial. Por outro lado, o Estado Social deve ajudar aqueles que querem ajudar a si próprios mas que, por motivos pelos quais não podem ser responsabilizados, não o conseguem. Neste caso, um auxílio à auto-ajuda é obrigatório.¹⁷⁰

Desde longa data Raimundo Bezerra Falcão já adotava entendimento que se coaduna com a utilização do Direito Tributário como medida de ação afirmativa, afirmando:

É tempo de reformular a idéia de que um Estado ditando normas gerais e iguais para todos. Já se pode pensar em contrabalançar a situação dos menos favorecidos, com leis que sejam iguais para os iguais, mas diferenciadas em favor dos menos afortunados.¹⁷¹

Não se sustenta que a extrafiscalidade derogue as limitações constitucionais ao poder tributar, tal como a garantia do tratamento igualitário entre contribuintes que estejam na mesma situação. Pelo contrário, o caráter extrafiscal de um tributo não justifica nenhuma violação às garantias fundamentais dos contribuintes, pois as únicas exceções admissíveis são aquelas expressamente contempladas no texto constitucional.

A utilização do Direito Tributário como instrumento das medidas de ação afirmativa, notadamente através de benefícios fiscais destinados a induzir o comportamento dos contribuintes a aderir a tais medidas, não se configura propriamente como uma exceção ao princípio da igualdade. Ao revés, o tratamento favorecido conferido pela ação afirmativa é decorrência intrínseca desse princípio, da necessidade de tratar como iguais os indivíduos em situação de desigualdade ou de discriminação involuntárias, pois o que se pretende não é excluir, discriminar negativamente, escopos que o princípio igualitário pretende evitar, mas, isso sim, propiciar a inclusão social de indivíduos pertencentes a grupos vulneráveis, respeitando as escolhas de formas de vida de cada pessoa.

¹⁷⁰ TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 44.

¹⁷¹ FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1981, p. 161.

Em relação ao sistema constitucional tributário, a norma proclamada pelo art. 150, II, da Constituição Federal, estabelece ser vedado o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação *equivalente*. Essa proibição da desigualdade se expressa sob as formas principais de proibição de privilégios odiosos e proibição de discriminação fiscal.¹⁷²

A proibição de privilégios odiosos indica que qualquer discriminação que leve à diminuição ou à exclusão da carga tributária, *umentando a desigualdade* entre contribuintes está proibida. Segundo Ricardo Lobo Torres, do ponto de vista fiscal, odioso é o privilégio que consiste em pagar tributo menor que o previsto para os outros contribuintes, não pagá-lo (isenção) ou obter subvenções ou incentivos, tudo em razão de diferenças subjetivas.¹⁷³

Por sua vez, as discriminações fiscais odiosas são desigualdades *desarrazoadas* que excluem alguém da regra tributária geral ou de um privilégio não-odioso, constituindo ofensa aos direitos humanos do contribuinte. As discriminações, em suma, são desigualdades infundadas que prejudicam diretamente o contribuinte, agravando a tributação em razão de considerações subjetivas.

Algumas desigualdades, como as decorrentes de escolhas pessoais, ao contrário dos privilégios odiosos e da discriminação, são justificadas e, assim, não devem ser alvo das ações afirmativas embasadas na concessão de benefícios fiscais, ao passo que as desigualdades injustificadas devem ser combatidas. Como argumenta Ricardo Lobo Torres:

De notar que a desigualdade que encontre fundamento razoável na justiça, na segurança ou na liberdade não é *privilégio odioso* nem *discriminação*, senão que exibe a natureza e o *status* de *privilégio legítimo*, plenamente permitido e até garantido pela Constituição. Proteger os pobres, os velhos, as crianças, as regiões atrasadas do país, etc., significa tecnicamente conceder privilégios, consubstanciados em isenções ou em incentivos fiscais, porque se criam exceções ao direito comum. Mas tais privilégios são *equalizadores*, pois têm em mira tratar desigualmente aos desiguais na medida em que se desiguam.¹⁷⁴

¹⁷² TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 13ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 78-82.

¹⁷³ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia**. Volume III. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 357.

¹⁷⁴ *Ibidem*, pp. 357-358.

Se “todos são iguais perante a lei”, não será possível a esta reservar tratamento fiscal diverso aos indivíduos que se acham nas mesmas condições, daí se inferindo que não serão toleráveis discriminações nem isenções que não correspondam a critérios razoáveis e compatíveis com o sistema da Constituição.¹⁷⁵

As ações afirmativas promovidas com esteio nos benefícios fiscais, com o escopo de inclusão social de membros de grupos vulneráveis, não constituem privilégios odiosos, pois têm por objetivo reduzir, e não aumentar, as desigualdades, de forma que prestigiam valores constitucionalmente consagrados, como os objetivos fundamentais da República. Atende, dessa forma, ao requisito da justiça, extraído da obra de Dworkin, pois promovem a justiça social, isto é, uma justa e igualitária distribuição de recursos.

Também não se trata de discriminação fiscal odiosa, pois o *discrímén* não é estabelecido de forma arbitrária, uma vez que as desigualdades de recursos que constituem alvo das ações afirmativas, aquelas advindas da “sorte bruta” ou “azar social”, são injustificáveis e, por isso, devem ser compensadas. A adequação é, como visto, um critério de utilização dessas políticas extraído da obra de Dworkin, estando presente quando a medida for apta, em tese, a corrigir a situação de exclusão, o que é plenamente atendido pelas medidas de ações afirmativas que utilizam os benefícios fiscais como instrumental.

Tais medidas são necessárias para diversificar os mecanismos de implementação das ações afirmativas, que são destinadas, como visto, a promover os objetivos da República traçados constitucionalmente. Ademais, considerando as novas funções exercidas pelos tributos no seio do Estado atual, não se pode considerar o uso dos benefícios fiscais como medidas de ação afirmativa um meio arbitrário para reduzir as desigualdades e a discriminação, porque o Estado já utiliza o instrumental tributário para consecução de outros objetivos igualmente relevantes socialmente.

Essa utilização da função extrafiscal do tributo configura um poderoso instrumento para promoção dos direitos fundamentais, em especial a igualdade. Como afirma Raimundo Bezerra Falcão:

¹⁷⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 6ª ed. rev. e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1985, p. 203.

o intervencionismo do Estado na economia e, por via conseqüência, nas relações sociais e na elevação geral do nível de vida é o caminho menos cruento de ser palmilhado por aqueles que, de sã consciência e sem a venda da ganância desenfreada, efetivamente desejem nítida mudança social.¹⁷⁶

As políticas redistributivas e de inclusão social comumente utilizadas pelo Estado o são por intermédio de despesas públicas diretas, mas isso não impede que o Estado busque tais objetivos também no âmbito da receita, vale dizer, renunciando a recursos em prol da promoção daqueles objetivos.

A concessão de benefícios fiscais em prol de indivíduos pertencentes a grupos vulneráveis ou mesmo para empresas que promovam voluntariamente a inclusão social desses indivíduos ainda é uma forma subutilizada de medida de ação afirmativa, embora com grande potencialidade de eficácia, com o que é apta a atender o requisito da eficácia extraído da obra de Dworkin. Na medida em que é interessante economicamente para a atividade empresarial obter um menor ônus fiscal, as ações afirmativas são facilmente adotadas pela iniciativa privada, em contrapartida à concessão de benefícios fiscais.

Ao destinatário da norma, no caso de previsão de benefícios fiscais como prêmio ou incentivo para adoção de ação afirmativa, subsiste aberta a alternativa de não se deixar por ela seduzir, deixando de aderir à prescrição nela veiculada, mas se a ela aderir, usufruirá de um benefício fiscal em decorrência dessa adesão. Vejamos, sobre o assunto, o comentário de Eros Roberto Grau acerca das normas de intervenção por indução:

A sedução à adesão ao comportamento sugerido é, todavia, extremamente vigorosa, dado que os agentes econômicos por ela não tangidos passam a ocupar posição desprivilegiada nos mercados. Seus concorrentes gozam, porque aderiram a esse comportamento, de uma situação de donatário de determinado bem (redução ou isenção de tributo, preferência à obtenção de crédito, subsídio, v.g.), o que lhes confere melhores condições de participação naqueles mesmos mercados.¹⁷⁷

Dessa forma, verifica-se que os benefícios fiscais podem ser perfeitamente utilizados como instrumento de implementação de políticas de ação afirmativa,

¹⁷⁶ FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1981, p. 182.

¹⁷⁷ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 150.

atendendo aos critérios de utilização dessas medidas extraídos da obra de Dworkin - justiça, adequação e eficiência - como necessários para instituição de quaisquer medidas de ação afirmativa. Essa constatação representa uma mudança do perfil da tributação, a qual historicamente é prejudicial àqueles que possuem menos recursos.

O Direito Tributário, historicamente, tem camuflado a realidade de que a figura do contribuinte tem sido usada como instrumento de apropriação do patrimônio (riqueza) de uns (os mais fracos) em proveito de outros (os mais poderosos)¹⁷⁸. Segundo o exemplo narrado por Alberto Nogueira, na dinâmica da Revolução Francesa, a burguesia assumiu a direção e o controle, deixando para trás os demais interlocutores e companheiros de luta, impondo também na área dos tributos seus interesses e sua vontade.¹⁷⁹

Em contraposição a esse uso histórico da tributação, é necessária uma “reconstrução dos Direitos Humanos da Tributação”¹⁸⁰, razão pela qual se sustenta a utilização desse ramo do Direito para a promoção de políticas públicas com a finalidade de alcançar o ideal de igualdade de recursos, a exemplo das ações afirmativas. Trata-se, primordialmente, de uma intervenção estatal por normas que induzem o comportamento dos particulares ou simplesmente os premiam. Nessas espécies de normas, a sanção punitiva é substituída por um incentivo ou um prêmio, um estímulo à iniciativa privada para adoção da política de ação afirmativa em contrapartida à concessão de benefícios fiscais.

O Direito Tributário, com sua função extrafiscal, já vem sendo utilizado no Direito positivo de diversos países como instrumento das políticas de ação afirmativa. José Pastore informa que, ao lado do sistema de reserva de mercado para emprego de portadores de deficiências (cotas), instituídos na Europa ao longo do século XX com o objetivo de acomodar os ex-combatentes de guerra feridos, estabeleceu-se em diversos países, a exemplo da Alemanha, Áustria, França e Itália, um sistema de cota-contribuição, que estabelece a obrigatoriedade, para os empregadores que não conseguirem, por motivos justificados, preencher as cotas,

¹⁷⁸ NOGUEIRA, Alberto. **A reconstrução dos direitos humanos da tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 111.

¹⁷⁹ *Ibidem*, p. 77.

¹⁸⁰ *Ibidem*, p. 78.

da contribuição para um fundo público destinado à reabilitação profissional dos portadores de deficiência.¹⁸¹

Segundo este autor, na Espanha as empresas recebem incentivos e subsídios para empregar portadores de deficiência, tais como redução de contribuições previdenciárias e deduções tributárias. Informa, também, que na América Latina muitos países têm previsão para concessão de incentivos e prêmios ao setor privado para contratação de pessoas portadoras de deficiência. Por exemplo, na Argentina, a Lei n. 24.465/95 reduziu em 50% as contribuições previdenciárias dos empregadores que contratam portadores de deficiência. No Peru, a Lei n. 23.285/82 concede benefícios tributários para empresas com o escopo de estimulá-las à contratação dessas pessoas. Na República Dominicana, as empresas têm reduções fiscais quando participam de planos de admissão de portadores de deficiência aprovados pelo governo.

Em Portugal, ainda segundo José Pastore, há vários mecanismos de apoio financeiros às empresas. Por exemplo, a contribuição previdenciária é reduzida à metade na contratação de portadores de deficiência. No caso de contrato por prazo determinado, ou para trabalhos em casa, há reduções ainda maiores nas alíquotas das contribuições previdenciárias ou impostos.

No Brasil, ainda é modesta a utilização de benefícios fiscais como instrumento de ações afirmativas. Como exemplos do Direito positivo pátrio, pode-se destacar que em diversas Constituições dos Estados-membros da federação tal instrumento é utilizado, em especial para estimular a inclusão de portadores de deficiência no mercado de trabalho.

Nessa diretriz, o artigo 215 da Constituição do Estado do Acre, dispõe que “O Estado, na forma da lei, oferecerá subsídios e/ou incentivos fiscais às empresas privadas que mantiverem em seu quadro, pessoas portadoras de deficiência.” O artigo 345 da Constituição do Estado do Amapá estatui que “As empresas que abrirem vagas em seu quadro de pessoal a menores de 18 anos e aos portadores de deficiência, terão direito a incentivos fiscais especiais, a serem estabelecidos em lei.” O artigo 212 da Constituição do Estado do Amazonas determina que o Poder Executivo condicione a concessão de incentivos fiscais e financeiros ao cumprimento de programas específicos de benefícios sociais, assim, entendidos,

¹⁸¹ PASTORE, José. **Oportunidades de trabalho para portadores de deficiência**. São Paulo: LTr, 2000, pp. 157-176.

entre outros exemplos, os dispêndios efetuados pelas empresas relativos à admissão de menores e deficientes.

A Constituição do Estado do Ceará, por seu turno, assegura em seu artigo 273, parágrafo único, que “As empresas privadas que absorvam contingentes de até cinco por cento de deficientes no seu quadro funcional gozarão de incentivos fiscais de redução de um por cento no ICMS.” Já o artigo 208, parágrafo único, III, da Constituição do Estado do Mato Grosso do Sul incumbe ao Poder Público a criação de mecanismos, através de incentivos fiscais, que estimulem as empresas a absorver a mão-de-obra de pessoas portadoras de deficiência.

Também a Constituição do Estado de Minas Gerais incumbe ao Poder Público, em seu art. 224, III, o estímulo às empresas, mediante a concessão de incentivos fiscais, a absorver a mão-de-obra do portador de deficiência, ao passo que o art. 215, § 1º, da Constituição do Estado do Piauí determina que “Serão criados mecanismos, mediante incentivos fiscais, que estimulem as empresas a absorver a mão-de-obra de pessoas portadoras de deficiência”, o que foi regulamentado pela Lei Estadual nº 4.831, de 18.03.1996, a qual institui incentivos de redução de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) para pessoas jurídicas de direito privado que empregarem pessoas portadoras de deficiências.

Por derradeiro, cita-se o artigo 247, § 1º, II, da Constituição do Estado de Rondônia, estatuinto que incumbe ao Poder Público a tarefa de “criar mecanismos, mediante incentivos fiscais, que estimulem as empresas a absorver mão-de-obra de pessoas portadoras de deficiência, aposentados ainda produtivos e menores.”

No âmbito da legislação federal, merece destaque a isenção de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na aquisição de automóveis de passageiros de fabricação nacional por pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas (art. 1º, IV, da Lei nº 8.989/95)¹⁸²; e a isenção de Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) nas operações de financiamento para aquisição de veículos por pessoas portadoras de deficiência (art. 72, IV, da Lei nº 8.383 de 30.12.91).

¹⁸² O Superior Tribunal de Justiça, no REsp 567.873-MG, 1ª Turma, Relator Min. Luiz Fux, DJ de 25.02.2004, tratou sobre o tema sob a ótica das ações afirmativas, conferindo interpretação extensiva à citada isenção para conceder o benefício fiscal ao deficiente físico impossibilitado de dirigir.

Há quem defenda que essas medidas de ação afirmativa pudessem ser expandidas na legislação tributária federal, a exemplo da legislação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza (IR), que, permitindo o abatimento de verbas gastas em determinados gastos e investimentos, tidos como de interesse social ou econômico, poderia ser um campo fértil para o desenvolvimento de tais políticas de inclusão social. Essa técnica poderia, *de lege ferenda*, ser utilizada como ação afirmativa, permitindo-se a dedução de percentual da base de cálculo do IR para aquelas empresas que empregassem ou oferecessem oportunidade de ascensão no trabalho a pessoas pertencentes a grupos vulneráveis, como os afrodescendentes¹⁸³, mulheres e portadores de necessidades especiais, ou que melhorassem, de forma geral, as condições de trabalho dessas pessoas, contribuindo para uma maior inserção social.

Américo Bedê Freire Júnior defende também a utilização de isenções fiscais condicionais para estimular as empresas à contratação de indivíduos discriminados:

A empresa, então, que tiver determinado percentual de determinada categoria que sofreu discriminação terá um benefício fiscal. Ora, se a Constituição autoriza a adoção de isenções fiscais para a redução das desigualdades regionais, com muito mais razão é constitucional a adoção de isenções para diminuir as desigualdades vivenciadas pelos cidadãos brasileiros. Outra vantagem do regime é que a empresa precisaria manter esses percentuais de funcionários beneficiários sob pena de, se assim não proceder, não ter condições de continuar a usufruir da isenção.¹⁸⁴

Vale citar, também, programa de ação afirmativa, embasado em benefícios fiscais, na área da educação: o Programa Universidade para Todos (ProUni) institucionalizado pela Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005, que é destinado à concessão de bolsas de estudo integrais e parciais para cursos de graduação e sequenciais de formação específica, em instituições privadas de ensino superior, com ou sem fins lucrativos, a estudantes com determinado nível de renda familiar que tenham cursado o ensino médio completo na rede pública de ensino ou em instituições privadas com bolsa integral; aos estudantes portadores de deficiência; e

¹⁸³ Veja-se o recém publicado Plano Nacional de Promoção da Igualdade Racial - PLANAPIR (Decreto Federal nº 6.872, de 04.06.09), em que se prevê no anexo, eixo 1 (trabalho e desenvolvimento econômico), item VIII, como objetivo do Plano, propor um sistema de incentivos fiscais para empresas que promovam a igualdade racial.

¹⁸⁴ FREIRE JÚNIOR, Américo Bedê. **Ação afirmativa e isenções tributárias**. Disponível em: <<http://www.lpp-uerj.net/olped/documentos/ppcor/0128.pdf>>. Acesso em 24.10.2008.

aos professores da rede pública de ensino, quando estes últimos estiverem no efetivo exercício do magistério da educação básica.

Referido diploma legal, ainda, prevê que a instituição de ensino superior, ao aderir ao ProUni, adote um termo de adesão onde conste a cláusula da reserva de percentual de bolsas de estudo destinado à implementação de políticas afirmativas de acesso ao ensino superior de portadores de deficiência ou de autodeclarados indígenas e negros.

Nos termos do art. 8^a da supracitada lei, as instituições de ensino que aderirem ao ProUni ficam isentas de uma série de tributos federais, dentre eles: o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social e Contribuição para o Programa de Integração Social.

No âmbito dos tributos estaduais, destaca-se o Convênio/CONFAZ 77/2004, que trata da isenção do ICMS nas saídas internas e interestaduais de veículo automotor novo com até 127 HP de potência bruta, especialmente adaptado para ser dirigido por motorista portador de deficiência física incapacitado de dirigir veículo convencional, desde que as respectivas operações de saída sejam amparadas por isenção do IPI, nos termos da legislação federal vigente.

Há também exemplos de ação afirmativa, que utilizam o Direito Tributário como instrumento, na legislação municipal. Nesse sentido, pode-se destacar o art. 384 da Lei Orgânica do Município de Manaus-AM, o qual estatui que as empresas que comprovarem manter em seus quadros funcionais dez por cento do total de seus empregados, ex-hansenianos, ex-presidiários, deficientes e pessoas idosas, com idade superior a 45 anos, gozarão de isenção de 20 por cento do imposto sobre serviços de qualquer natureza.¹⁸⁵

Vale citar, também, a Lei do Município de Bauru-SP nº 3.491, de 19/10/1992, alterada pelo art. 54 da Lei Municipal nº 5.077, de 29/12/2003, prevendo, em seu art. 1^o, que as empresas que mantiverem em seus quadros de funcionários pessoas portadoras de deficiência, assim atestado pela Secretaria Municipal da Saúde, gozarão de descontos no pagamento de impostos e taxas municipais.¹⁸⁶

¹⁸⁵ Disponível em: < <http://www.leismunicipais.com.br/cgi-local/orglaw.pl?city=Manaus&state=am>>. Acesso em 26.03.2010.

¹⁸⁶ Disponível em: < <http://www.bauru.sp.gov.br/prefeitura/conteudo/diario/anteriores/dos/do879.pdf>>. Acesso em 26.03.2010.

Com essa aplicação da política de ação afirmativa, aumenta-se o comprometimento dos particulares empregadores com a não-segregação social de membros de grupos vulneráveis, bem como com a promoção dos direitos fundamentais sociais dos trabalhadores. Isso porque uma das funções dos direitos fundamentais é propiciar um certo equilíbrio de forças entre partes conflitantes que não se encontrem em mínimas condições de igualdade¹⁸⁷, sendo dever do legislador, com prioridade, a concretização dos direitos fundamentais.

No Estado Democrático Social de Direito não apenas o Estado ampliou suas atividades, mas também a sociedade participa mais ativamente do exercício do poder. Assim, os direitos fundamentais merecem proteção não apenas contra atos do poder público, mas também contra os mais fortes no âmbito da sociedade¹⁸⁸, devendo o Estado forçar o respeito pelos particulares aos direitos fundamentais, a exemplo do direito à igualdade, escopo das ações afirmativas.

O Supremo Tribunal Federal já se posicionou no sentido de que essa utilização da função extrafiscal dos tributos como política de ação afirmativa é compatível com o princípio da igualdade, quando do julgamento de uma ação direta de inconstitucionalidade em que se acoimava inconstitucional a Lei nº 9.085/95, do Estado de São Paulo, que instituiu a concessão de incentivos fiscais para as pessoas jurídicas domiciliadas no Estado que, na qualidade de empregador, possuísem pelo menos 30% (trinta por cento) de seus empregados com idade superior a 40 (quarenta) anos.

Veja-se a ementa desse julgamento, ressaltando que a declaração de inconstitucionalidade do benefício fiscal em relação ao ICMS se deu em razão de uma questão formal na instituição do benefício:

Ao instituir incentivos fiscais a empresas que contratam empregados com mais de quarenta anos, a Assembléia Legislativa Paulista usou o caráter extrafiscal que pode ser conferido aos tributos, para estimular conduta por parte do contribuinte, sem violar os princípios da igualdade e da isonomia.

Procede a alegação de inconstitucionalidade do item 1 do § 2º do art. 1º, da Lei 9.085, de 17/02/95, do Estado de São Paulo, por violação ao disposto no art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal. Em diversas ocasiões, este Supremo Tribunal já se manifestou no

¹⁸⁷ DIMOULIS, Dimitri; e MARTINS, Leonardo. **Teoria geral dos direitos fundamentais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 109.

¹⁸⁸ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 7ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007, p. 401.

sentido de que isenções de ICMS dependem de deliberações dos Estados e do Distrito Federal, não sendo possível a concessão unilateral de benefícios fiscais. Precedentes ADIMC 1.557 (DJ 31/08/01), a ADIMC 2.439 (DJ 14/09/01) e a ADIMC 1.467 (DJ 14/03/97).

Ante a declaração de inconstitucionalidade do incentivo dado ao ICMS, o disposto no § 3º do art. 1º desta lei, deverá ter sua aplicação restrita ao IPVA. Procedência, em parte, da ação.¹⁸⁹

Iniciativas desse tipo poderiam ser estendidas a indivíduos pertencentes a outros grupos vulneráveis, tentando atenuar a distribuição de recursos desigual e decorrente do acaso social e de diferenças naturais entre as pessoas. Como se constata, a utilização da extrafiscalidade, nesse exemplo acima, não se deu de forma compulsória aos particulares. Ao contrário, tratou-se de induzir o comportamento destes com vistas ao respeito do princípio fundamental da igualdade, mediante a concessão de um benefício fiscal, isto é, uma técnica que pode ser concebida como uma forma de sanção premial em sentido amplo, apta a propiciar uma redistribuição de recursos com justiça social.

¹⁸⁹ STF, ADIn 1276/SP, Relatora Min. Ellen Gracie, julgamento em 29.08.2002, DJ de 29.11.2002.

CONCLUSÃO

Ao cabo do presente estudo, algumas conclusões foram obtidas. Observou-se que não existem direitos sem custos de efetivação. Todos os direitos são positivos, no sentido de que exigem gastos públicos para sua proteção, seja no âmbito da despesa ou da receita pública, daí a importância do Direito Tributário para a concretização dos direitos fundamentais, em especial o direito à igualdade, o qual foi o foco de estudo no presente trabalho.

Com as transformações advindas no século XX no que tange à configuração do Estado, este passou a intervir com mais afinco nas relações econômicas e sociais, de forma que o ordenamento jurídico estatal passou a ser composto não somente de normas repressivo-punitivas, mas também de normas indutoras do comportamento dos indivíduos, dotadas de sanção premial, passando, destarte, o Direito a ser concebido também como um instrumento de transformação social, ganhando destaque a sua função promocional. Procurou-se evidenciar, ao longo do trabalho, essa potencialidade do Direito de promover transformações sociais, como a inclusão social de indivíduos pertencentes a grupos vulneráveis.

Para essa tarefa de promoção da inclusão social, foi fundamental o desenvolvimento da principiologia que acompanhou o pós-positivismo, movimento conhecido por superar os paradigmas jusnaturalista e positivista, conferindo ampla normatividade aos princípios, os quais passaram a ocupar lugar de destaque nas modernas Constituições, em especial o princípio da igualdade, conferindo-lhes uma determinada concepção de justiça social.

O Direito Tributário, em particular, sofreu tais transformações, passando a servir como técnica de redistribuição de renda, de redução de desigualdades sociais e de inclusão social. O estudo do Direito Tributário sob tal perspectiva, como se procurou fazer no presente estudo, reconhece-se, é incomum, dado que a análise de tal ramo do Direito realizada pela doutrina comumente é apegada ao formalismo insito ao estudo de tal ramo do saber jurídico, estritamente ligado ao princípio da legalidade. Esse fato dificultou a elaboração do trabalho, dada a escassez de bibliografia especializada acerca do tema objeto de estudo, o que compeliu o desenvolvimento do raciocínio, em grande parte, sob uma perspectiva de certa forma inédita, a partir da observação da normatividade dos princípios constitucionais.

Como as modernas Constituições estão impregnadas de princípios e dos valores que eles exprimem, desenvolvendo-se a concepção pós-positivista de norma jurídica, buscou-se evidenciar a plena normatividade do princípio jurídico da igualdade, através das políticas de ação afirmativa. Como não poderia ser diferente, o Direito Tributário também sofreu essa influência dos valores constitucionais e, conseqüentemente, passou a ser utilizado como instrumento dessas políticas, através da técnica de concessão de benefícios fiscais, embora essa utilização ainda seja modesta.

Ressalta-se que a igualdade proposta por tais políticas, como se procurou esclarecer ao longo deste estudo, não configura uma igualdade absoluta de recursos entre indivíduos na sociedade de economia capitalista atual, haja vista a observação de que a livre iniciativa consiste em um fundamento da República Federativa brasileira, devendo, portanto, ser compatibilizada com o princípio da igualdade.

Segundo o ideal propugnado pela teoria da igualdade de recursos explicitada no texto, que expõe uma concepção de igualdade distributiva capitaneada pelo jusfilósofo Ronald Dworkin, as pessoas devem ser responsabilizadas pelas escolhas sobre as quais têm controle, ao passo que não se pode atribuir a elas a responsabilidade por algo que não poderiam ter mudado e que decorre do acaso.

Trata-se, é verdade, de uma teoria liberal, mas não de um liberalismo clássico e exacerbado, característico do Estado liberal predominante nos séculos XVII e XVIII. Ao contrário, a teoria da igualdade de recursos é uma teoria igualitária que propõe uma certa forma de intervenção do Estado, seja na distribuição inicial dos recursos, representada pelo leilão hipotético, seja por uma redistribuição periódica de recursos a ser implementada pela tributação, como forma de neutralizar as desigualdades injustas, isto é, aquelas decorrentes da “má-sorte bruta” ou “azar social”, as quais são arbitrárias de um ponto de vista moral, na medida em que prejudicam indivíduos por razões que ele não têm controle e responsabilidade.

Destacou-se no texto que os princípios da igualdade e da dignidade da pessoa humana são as bases dos direitos humanos, servindo como fundamento contra qualquer forma de discriminação e que a igualdade formal é insuficiente, pois, mesmo que a lei seja aplicada uniformemente a todos, ela pode trazer alguma discriminação arbitrária em seu conteúdo, além de ser insuficiente para os

propósitos do regime constitucional de conferir uma vida digna a todos, com a construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

A dimensão da igualdade material decorre de uma interpretação sistemática da Constituição como um todo, a qual institui um Estado Democrático de Direito promotor dos direitos fundamentais, de forma a buscar a efetiva igualdade entre os cidadãos, no sentido de auxiliar a todos indivíduos na criação de condições necessárias para viver a vida que desejarem, respeitando-se as escolhas pessoais de cada um.

O objetivo de inclusão social não se satisfaz apenas evitando a discriminação, mas também promovendo políticas públicas que proporcionem aos indivíduos pertencentes a grupos vulneráveis uma participação ativa na sociedade, o que é consentâneo com as políticas de ação afirmativa. Tais políticas públicas são tentativas de concretização da igualdade substancial ou material, na medida em que proporcionam um tratamento prioritário ou preferencial com o intuito de promover socialmente determinados indivíduos pertencentes a grupos socialmente fragilizados ou vulneráveis.

Como o tributo não exerce, atualmente, unicamente a função de prover o Estado dos recursos necessários para a manutenção do aparato estatal, função classicamente conhecida como função fiscal dos tributos, destacou-se a sua função extrafiscal, isto é, a sua utilização como forma de contribuir para consecução dos objetivos fundamentais da República brasileira, em especial a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a redução das desigualdades sociais e a promoção do bem de todos, sem qualquer forma de discriminação.

Os tributos têm uma especial idoneidade para proporcionar a justiça social exigida pelo Estado Democrático, para promover a diminuição das desigualdades sociais, considerando o potencial que possuem para redistribuição de recursos.

Diante dessa potencialidade, conclui-se que a concessão de benefícios fiscais, mediante prêmios ou incentivos, como instrumento de motivação do setor privado, especialmente para admissão no mercado de trabalho ou para admissão em instituições educacionais privadas de indivíduos pertencentes a grupos vulneráveis, é uma das técnicas possíveis de implementação das ações afirmativas.

Utilizando-se de benefícios fiscais para promoção de políticas de ação afirmativa pela iniciativa privada, ao invés de se aguardar algum agraciamento por conta de alguma outra política pública direta, o beneficiário da medida terá a

resposta mais imediata à sua situação de exclusão social, sem que os recursos públicos precisem adentrar aos cofres do Estado.

As ações afirmativas promovidas com esteio nos benefícios fiscais não constituem privilégios odiosos, pois têm por objetivo reduzir, e não aumentar, as desigualdades, de forma que prestigiam valores constitucionalmente consagrados, e podem satisfazer todos os requisitos indicados para uma política de ação afirmativa.

Como visto, o Direito Tributário, com sua função extrafiscal, já vem sendo utilizado no Direito positivo de diversos países, incluindo o Brasil, como instrumento das políticas de ação afirmativa. Contudo, essa técnica de ação afirmativa ainda é subutilizada no Brasil, talvez por desconhecimento dos gestores da coisa pública acerca da potencialidade do referido mecanismo de ação afirmativa. Este estudo teve por objetivo trazer esse tema à tona, procurando fornecer subsídios teórico-filosóficos para a implementação prática de tais políticas ou mesmo para a inclusão do assunto na pauta de políticas públicas do Estado, o que se espera tenha sido alcançado.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 3ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 6ª ed. rev. e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

_____. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16ª ed. rev. e atualizada por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional informadora**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. **Fundamentos Teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro (Pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo)**. In: BARROSO, Luís Roberto (org.). *A nova interpretação constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel. **La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho**. Cuadernos y debates n.º 125. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.

BELLINTANI, Leila Pinheiro. **Ação afirmativa e os princípios do direito: a questão das quotas raciais para ingresso no ensino superior no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2006.

BOBBIO, Norberto; e BOVERO, Michelangelo. **Sociedade e Estado na filosofia política moderna**. Tradução: Carlos Nelson Coutinho. São Paulo: Ed. Brasiliense, 1986.

BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; e PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de Política**. Trad. Carmen C, Varriale et ai.; coord. trad. João Ferreira; rev. geral João Ferreira e Luis Guerreiro Pinto Cacais. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1998.

BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004

_____. **O positivismo jurídico: Lições de Filosofia do direito**. Tradução: Márcio Pugliese, Edson Bini, Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 2006.

_____. **Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito.** Tradução de Daniela Baccaccia Versani. Barueri-SP: Editora Manole, 2007.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional.** 21ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

BRITO FILHO, José Cláudio Monteiro de. **Discriminação no trabalho.** São Paulo: LTr, 2002.

_____. **Ação afirmativa: fundamentos e critérios para sua utilização.** Revista do Tribunal de Justiça do Estado do Pará, Belém-PA, Volume 50, nº 98, pp. 7-16, dezembro, 2006.

_____. **Ação Afirmativa: primeira análise da medida adotada pela Universidade Federal do Pará para os cursos de graduação.** Belém, 2008.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e teoria da constituição.** 7ª ed., Coimbra: Livraria Almedina, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

COMPARATO, Fábio Konder. **Afirmção histórica dos direitos humanos.** 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CRUZ, ÁLVARO RICARDO SOUZA. **O direito à diferença: ações afirmativas como mecanismo de inclusão social de mulheres, negros, homossexuais e pessoas portadoras de deficiência.** 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

DIMOULIS, Dimitri; e MARTINS, Leonardo. **Teoria geral dos direitos fundamentais.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

DWORKIN, Ronald. **Uma questão de princípio.** Tradução: Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

_____. **Levando os direitos a sério.** Tradução: Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

_____. **A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade.** Tradução: Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

_____. **O império do direito.** Tradução: Jefferson Luiz Camargo; revisão técnica Gildo Sá Leitão Rios. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social.** Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1981.

FÁVERO, Eugênia Augusta Gonzaga. **Definição de discriminação**. In: GUGEL, Maria Aparecida; FILHO, Waldir Macieira da Costa; e RIBEIRO, Lauro Luiz Gomes (orgs.). *Deficiência no Brasil: uma abordagem integral dos direitos das pessoas com deficiência*. Florianópolis: Obra Jurídica, 2007.

FREIRE JÚNIOR, Américo Bedê. **Ação afirmativa e isenções tributárias**. Disponível em: <<http://www.lpp-uerj.net/olped/documentos/ppcor/0128.pdf>>. Acesso em 24.10.2008.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

GOMES, Joaquim B. Barbosa. **Ação afirmativa & princípio constitucional da igualdade**: (o Direito como instrumento de transformação social. A experiência dos EUA). Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

_____. **A recepção do instituto da ação afirmativa pelo direito constitucional brasileiro**. Revista de Informação Legislativa, Brasília, a. 38, n. 151, jul./set., 2001.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

HOLMES, Stephen; and SUSTEIN, Cass. **The Cost of Rights – Why Liberty depends on Taxes**. New York, Norton, 2000.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução: João Baptista Machado. 5ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

MENEZES, Paulo Lucena de. **A Ação afirmativa (*Affirmative action*) no direito norte-americano**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

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

NOGUEIRA, Alberto. **A reconstrução dos direitos humanos da tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

_____. **Teoria dos princípios constitucionais tributários - a nova matriz da cidadania democrática na pós-modernidade tributária**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

PASTORE, José. **Oportunidades de trabalho para portadores de deficiência**. São Paulo: LTr, 2000.

PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique. **Derechos humanos, estado de derecho y Constitución**. 8. ed. Madri: Tecnos, 2003.

PIOVESAN, Flávia. **Temas de direitos humanos**. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2003.

_____. **Direitos humanos e o direito constitucional internacional**. 8. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Ações afirmativas da perspectiva dos direitos humanos**. Disponível em: < <http://www.scielo.br/pdf/cp/v35n124/a0435124.pdf>>. Acesso em 10.04.2010.

RABENHORST, Eduardo Ramalho. **Dignidade humana e moralidade democrática**. Brasília: Brasília Jurídica, 2001.

ROCHA, Carmem Lúcia Antunes. **Ação Afirmativa – O Conteúdo Democrático do Princípio da Igualdade Jurídica**. Revista de Informação Legislativa a. 33, n. 131, Brasília, jul./set. 1996.

SANTOS, Boaventura de Sousa. **A gramática do tempo: para uma nova cultura política**. 2ª ed., São Paulo: Cortez, 2008.

SANTOS, António Carlos dos. **Auxílios de Estado e Fiscalidade**. Coimbra: Livraria Almedina, 2003.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição de 1988**. 4ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006.

_____. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 7ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2007.

SARMENTO, Daniel. **Direitos fundamentais e relações privadas**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2004.

_____. **A vinculação dos particulares aos direitos fundamentais no direito comparado e no Brasil**. In: BARROSO, Luís Roberto (org.). A nova interpretação constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. **Livres e iguais: estudos de direito constitucional**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2006.

SASSAKI, Romeu Kazumi. **Inclusão: construindo uma sociedade para todos**. 5ª ed. Rio de Janeiro: Editora WVA, 2003.

SEN, Amartya Kumar. **Desenvolvimento como liberdade**. Tradução de Laura Teixeira Motta; revisão técnica de Ricardo Doninelli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

_____. **Desigualdade reexaminada**. Tradução e apresentação de Ricardo Doninelli Mendes. Rio de Janeiro: Record, 2001.

SILVA, Sandoval Alves da. **Direitos Sociais: leis orçamentárias como instrumento de implementação**. Curitiba: Juruá, 2007.

TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia**. Volume III. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. **Curso de direito financeiro e tributário**. 13ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

VAREJÃO, José Ricardo do Nascimento. **Princípio da Igualdade e direito tributário**. São Paulo: MP Ed., 2008.

VITA, Álvaro de. **Justiça liberal. Argumentos liberais contra o neoliberalismo**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1993.

_____. **A justiça igualitária e seus críticos**. 2ª ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2007.