



**FUNDAÇÃO EDSON QUEIROZ  
UNIVERSIDADE DE FORTALEZA - UNIFOR  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO CONSTITUCIONAL**

**A SELETIVIDADE COMO INSTRUMENTO CONCRETIZADOR  
DA JUSTIÇA FISCAL NO ÂMBITO DO ICMS**

Ana Mônica Filgueiras Menescal

Fortaleza - CE  
Dezembro, 2007

ANA MÔNICA FILGUEIRAS MENESCAL

**A SELETIVIDADE COMO INSTRUMENTO CONCRETIZADOR  
DA JUSTIÇA FISCAL NO ÂMBITO DO ICMS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito Constitucional, sob a orientação da Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça.

Fortaleza - Ceará  
2007

ANA MÔNICA FIGUEIRAS MENESCAL

**A SELETIVIDADE COMO INSTRUMENTO CONCRETIZADOR  
DA JUSTIÇA FISCAL NO ÂMBITO DO ICMS**

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça  
UNIFOR

---

Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Denise Lucena Cavalcante  
UNIFOR

---

Prof.<sup>o</sup> Dr.<sup>o</sup> José Júlio da Ponte Neto  
UNIFOR

Dissertação aprovada em:

À Ana Luíza e ao Bruno, meus filhos,  
meus amores, razões de minha  
existência.

À minha Mãe, que abaixo de Deus, zela  
por mim, incansável, guerreira, mágica.

Ao meu Pai, pelo amor que sei que sente  
por mim.

## AGRADECIMENTOS

A Deus, por tudo.

À Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, que, por meio de seu programa de incentivos à formação do servidor, colaborou, significativamente, no custeio deste curso.

Ao Ricardo, pela paciência, incentivo e dedicação constantes.

À Prof<sup>ª</sup>. Lília Sales, cujo incentivo e capacidade de gerenciar obstáculos (concretos e imaginários), foram responsáveis pelo ‘calor inicial’, propulsor da conclusão deste trabalho. Sem dúvida alguma, revolucionária do Curso de Mestrado em Direito da UNIFOR.

À minha orientadora, Prof<sup>ª</sup>. Lírida Calou que me incentivou e acompanhou com muita alegria e sapiência. Desde o início, acreditou na minha capacidade de realização de um bom trabalho. Uma grande mulher e um grande exemplo a ser seguido.

Ao amigo Carlos César Sousa Cintra pela ajuda inicial, idéias e sugestões brilhantes. O começo de tudo.

À minha amiga Helena que me deu uma “sacudida” na hora certa. Obrigada demais.

Aos amigos e amigas da SEFAZ que torceram e torcem pelo meu sucesso.

Aos meus amigos. Companheiros sempre presentes, tornando a vida desta filha única mais intensa de amor.

## RESUMO

O presente trabalho se propõe a analisar a aplicação do princípio da seletividade do ICMS, com vistas à realização da justiça fiscal, ou seja, da distribuição mais justa da carga tributária entre os cidadãos/contribuintes e da distribuição das receitas tributárias observando critérios de justiça e igualdade tributária. A seletividade como forma de realização do princípio da capacidade contributiva, basilar para o Direito tributário justo. O direito tributário de um Estado de Direito é um ramo jurídico orientado por valores que afeta tanto a relação cidadão/estado quanto a coexistência destes cidadãos entre si. A justiça, como fundamento do Direito, explicada pelos teóricos modernos, busca nutrir de valor as demais ciências, inclusive a ciência jurídica que por algum tempo tomou rumos distorcidos e se afastou, drasticamente, do justo e do humano. Visa entender como uma técnica de tributação como a seletividade pode contribuir com um direito tributário mais justo. Analisa a relação do princípio da seletividade no ICMS, previsto no art. 155, §2º, III, da Constituição Federal, com outros princípios do direito tributário, principalmente, o da capacidade contributiva e também com outras técnicas de tributação como a progressividade e a isenção. Como pode os impostos considerados indiretos, cujo ônus repercute para o consumidor final, observar a capacidade de contribuir do cidadão, através da seletividade. Analisa as diferentes visões dos doutrinadores do Direito Tributário acerca da capacidade contributiva, seletividade do ICMS, impostos diretos e impostos indiretos. Destaca os demais dispositivos constitucionais – presentes na Constituição de 1988 – que ratificam a imperiosa necessidade do legislador brasileiro, de observar os princípios constitucionais tributários, principalmente no tocante à igualdade tributária e à capacidade econômica do cidadão. Oferece uma análise da seletividade a partir das decisões dos tribunais brasileiros.

Palavras-chave: Justiça fiscal. Seletividade. ICMS.

## ABSTRACT

The present work aims at analyzing the application of ICMS (Brazilian State value added tax) Selectivity Principle, in order to achieve Fiscal Fairness, that is, the fairer distribution of tax charge among citizens/taxpayers and the distribution of tax incomes, by considering as criteria fairness and tax equality. Selectivity is showed as a way of accomplishment of the Tax payment capacity principle, primary to fair Tax Law. The Tax Law of a rule of law is a juridical field guided by values that affect both citizen/State relationship and the coexistence of such citizens among themselves. Justice, as a foundation of Right, explained by modern scholars, searches to nurture with value other sciences, including juridical science, which, for some time, took distorted paths and stayed dramatically away from the fair and from the human. The study also approaches how a tax technique as selectivity can contribute to a fairer Tax Law. Further, it investigates the relationship of Selectivity Principle within ICMS, established in art. 155, §2º, III, of Brazilian Fundamental Law, with other principles of Tax Law, particularly the one of Tax payment capacity principle, as well as other techniques of taxing, like progressivity and exemption. It argues on how taxes considered indirect, whose onus has influence upon final customer, can observe the customers' contributive capacity, through selectivity. It still examines different doctrine writers' perspectives on Tax Law on tax payment capacity, ICMS selectivity, direct taxes and indirect taxes. It approaches the additional constitutional devices – present in Brazilian Fundamental Law – that corroborate the Brazilian legislator's primary need for observing constitutional tax principles, primarily the ones concerning to tax equality and citizen's monetary capacity. At last, this study offers an analysis of selectivity from Brazilian court's decisions.

Key-words: Fiscal fairness. Selectivity. ICMS.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	10
1 O CONCEITO DE JUSTIÇA .....	14
1.1 A interpretação do Direito .....	15
1.2 As modernas teorias da justiça .....	17
1.2.1 A teoria positivista de Hans Kelsen .....	22
1.2.2 A teoria da justiça segundo Immanuel Kant .....	24
1.2.3 A teoria discursiva de Jürgen Habermas .....	28
1.2.4 A teoria formal de Chaïm Perelman .....	29
1.2.5 A teoria social de John Rawls .....	31
1.3 Nosso conceito de justiça .....	34
2 A JUSTIÇA FISCAL .....	37
2.1 Fundamentos da justiça fiscal .....	41
2.2 A justiça fiscal e os valores éticos .....	45
3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO COMO FUNDAMEN- TOS DA JUSTIÇA FISCAL .....	48
3.1 Distinção entre princípios e regras .....	48
3.2 Princípio da igualdade tributária .....	50
3.3 Princípio da capacidade contributiva .....	61
3.3.1 A capacidade contributiva no Brasil .....	68
3.3.2 Impostos diretos e impostos indiretos .....	69
3.4 Princípio da segurança jurídica .....	72
3.4.1 Princípio da anterioridade .....	74
3.4.2 Princípio da irretroatividade .....	75

3.5	Princípio da vedação ao confisco .....	76
4	O IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE E DE COMUNICAÇÃO – ICMS .....	80
4.1	Breve histórico sobre a origem do tributo .....	81
4.2	História da tributação sobre a circulação da mercadoria .....	85
4.2.1	As primeiras civilizações .....	85
4.2.2	Império Romano .....	87
4.2.3	Idade Média .....	88
4.2.4	A Idade Moderna e a Idade Contemporânea .....	91
4.3	Evolução do ICMS no Brasil .....	93
4.4	ICMS: Tipificação .....	101
4.4.1	Hipótese de incidência e fato gerador .....	104
4.4.2	Base tributária, e alíquotas .....	111
4.4.2	Sujeição ativa e sujeição passiva .....	120
4.5	Princípio da não-cumulatividade .....	128
4.4.1	O princípio e a técnica .....	130
4.4.2	Questões polêmicas acerca da não-cumulatividade .....	132
4.6	A repercussão fiscal .....	137
5	O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL BRASILEIRA DE 1988 .....	142
5.1	Princípio da seletividade no ICMS .....	143
5.1.1	A obrigatoriedade ou não da observância do princípio da seletividade na legislação do ICMS .....	146
5.2	Seletividade e essencialidade .....	149
5.2.1	Bens supérfluos e bens essenciais .....	151
5.3	Seletividade e capacidade contributiva .....	152
5.4	Seletividade e alteração de alíquotas .....	154
5.5	Seletividade, isenção e alíquota zero .....	156
5.6	Seletividade e progressividade .....	158

6	O CASO DAS ALÍQUOTAS DO ICMS SOBRE O FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA, NO ESTADO DO CEARÁ .....	163
6.1	Dos efeitos da adoção do princípio da seletividade do ICMS na energia elétrica..	164
6.2	A utilização de alíquotas do ICMS majoradas nas operações com energia elétrica realizadas por contribuintes acima do consumo isento.....	166
6.3	Posição dos tribunais .....	169
	CONCLUSÃO.....	172
	REFERÊNCIAS .....	178

## INTRODUÇÃO

Falar sobre justiça fiscal tem sido, nos últimos tempos, hábito corriqueiro nos discursos proferidos por políticos em campanha eleitoral, por políticos eleitos, por políticos exercendo seu direito de defesa nas tantas comissões parlamentares de inquérito instaladas nos Brasil. Enfim, tem sido argumento certo para prover de esperança a platéia sempre ávida pela efetivação, de vez, da palavra “JUSTIÇA”, seja lá de qual espécie ela for.

Além dos políticos, ouve-se a cada ano, nas análises e planilhas produzidas pelos economistas do País, que no Brasil os pobres pagam mais impostos que os ricos, ou pelo menos, que a proporção entre a renda das duas classes sociais não é observada pelos legisladores, economistas e muito menos pelos governos na hora da elaboração de lei que cria tributo.

Pretende-se provar neste trabalho que a justiça fiscal é passível de concretização no ICMS, um tributo, dito indireto, cujo ônus financeiro pode ser transferido ao consumidor final, fato que dificulta a aplicação do princípio da capacidade contributiva na arrecadação deste tributo, entretanto, não a impede.

O ICMS é um imposto estadual responsável por mais de 90% (noventa por cento) (CONFAZ, 2007, *on line*) da arrecadação dos Estados, cujo alcance pode atingir, indiscriminadamente, os ricos e os pobres com a mesma intensidade, caso não sejam adotadas, por parte das pessoas políticas competentes para cobrá-lo, providências no sentido de fazer valer com força total o Princípio da Capacidade Contributiva, pelo qual, os que têm mais pagam mais e os que têm menos pagam menos.

A tributação seletiva é um instrumento concretizador da justiça fiscal porque seleciona os contribuintes a partir dos signos presuntivos de riqueza que estes emitem ao demonstrarem seus hábitos ou padrão de consumo. Aqueles que

adquirem bens considerados suntuários ou supérfluos devem pagar impostos mais altos. Já os bens necessários devem ser gravados mais levemente, pois, mesmo sendo consumidos também pelo rico, deve ser de fácil acesso aos menos favorecidos economicamente.

Entre os princípios constitucionais tributários que norteiam o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte e de Comunicação – ICMS, acha-se o da seletividade, segundo o qual o legislador ordinário poderá diferenciar, em função da essencialidade, entre produtos sujeitos a maior tributação, mediante a aplicação de alíquotas diferenciadas, isenções ou demais técnicas de seletividade possíveis. Com a observância deste princípio, busca-se vincular uma carga tributária, consideravelmente, maior sobre os produtos não essenciais, e diminuindo a tributação incidente sobre os produtos considerados essenciais de maneira a obter a realização do princípio da capacidade contributiva, fundamento da justiça fiscal.

Seletividade quer dizer discriminação ou sistema de alíquotas diferenciadas por espécies de mercadorias. Trata-se de dispositivo programático, endereçado ao legislador ordinário, recomendando-lhe que estabeleça as alíquotas em razão inversa da imprescindibilidade das mercadorias de consumo generalizado. Quanto mais sejam elas necessárias à alimentação, vestuário, à moradia, ao tratamento médico e higiênico das classes mais numerosas, tanto menores devem ser. O discricionarismo honesto do legislador, fiel ao espírito da Constituição, fará a seleção das mercadorias e a relatividade das alíquotas.

Pode-se perfeitamente afirmar que o princípio da seletividade tributária, de uma forma geral, decorre de normas e de outros princípios presentes na Constituição Federal, e possui a honrada missão de preservá-los e possibilitar o seu cumprimento.

O cuidado com a justiça fiscal compõe um capítulo dominante em toda a literatura a respeito de finanças públicas, mesmo que tenha variado ao longo do tempo a proeminência quanto ao princípio de justiça a ser aplicado. De indicações iniciais sobre a repartição do ônus fiscal, a questão evoluiu para uma ascendente preferência pela alocação do critério da capacidade contributiva como regra para uma mais justa repartição do ônus tributário entre a sociedade. Em outros termos, a

justiça fiscal deixava de ter uma conotação genuinamente financeira para tomar uma dimensão nitidamente social.

O conceito de justiça fiscal confunde-se, dessa forma, com noções de igualdade na distribuição da carga tributária. Uma repartição mais eqüitativa dos encargos com o financiamento das atividades governamentais nesse caso, seria conseguida ao passo em que a contribuição individual variasse diretamente com a respectiva capacidade.

Em todo o mundo, a organização do sistema tributário envolve vários questionamentos quanto a sua aplicação e justiça. Em face disso, torna-se cogente a definição de quais princípios o guiarão, de modo que a justiça fiscal seja obtida e que a distribuição do ônus tributário aconteça de modo adequado entre os contribuintes. Para que se obtenha uma estrutura ideal do sistema tributário é preciso passar pela aplicação prática dos muitos princípios que guiam os entes tributantes no seu papel institucional de elaboração de tributos, devendo essa estrutura atuar no sentido de tributar menos os menos favorecidos.

A tributação executada pelos governos federal, estaduais e municipais deve ser norteada pelo mínimo esforço despendido pelos contribuintes de modo que seu sacrifício seja o menor possível. O ônus real direto é diferente nos vários sistemas tributários, devendo estes, se estruturarem de forma a tornar o ônus o mais baixo possível, ao que se denomina princípio do menor sacrifício.

Considerando sua abrangência e relevância dentro do âmbito jurídico onde está inserido, torna-se cogente o aprofundamento na pesquisa do princípio da seletividade, pelo fato de contribuir de forma relevante com a concretização e alcance do princípio da capacidade contributiva aos impostos ditos indiretos, dentre os quais o ICMS.

Posto isso, pode-se dizer que, no Direito Tributário, o critério que mede a igualdade ou desigualdade é a capacidade contributiva, e esta necessita, em alguns casos, da seletividade em função da essencialidade para emergir do universo quase invisível das situações passíveis de tributação como é o caso da circulação de mercadorias.

A escolha do critério da seletividade como componente de discernimento para diferenciação das pessoas em situação desigual e, deste modo, critério autêntico para instituir distinções no modo de tributação, é reconhecida de maneira inequívoca pela doutrina, como será visto no capítulo que discorre sobre a conceituação deste princípio.

Muitos doutrinadores encontram no princípio uma norma puramente programática, enquanto outros asseveram categoricamente que a seletividade deve ser encarada como fator limitante da discricionariedade do legislador tributário.

Nas Constituições seguintes às de 1946, o princípio foi eliminado, ou por falta de eficiência e parâmetros objetivos para sua aplicação prática, ou por motivos de ordem política. Nesse meio tempo, o princípio parece ter tido sua força diminuída e isso o deixa, muitas das vezes, inócuo.

Posto isso, este trabalho pretende focar o princípio da seletividade tributária no âmbito do ICMS, como concretizador da justiça fiscal, abordando, inicialmente, temas relativos à justiça de uma forma geral, trazendo a lume considerações acerca das modernas teorias da justiça, bem como analisando a própria justiça fiscal inserida na Constituição Federal. Além disso, necessário se faz o estudo dos princípios constitucionais tributários norteadores da atividade tributária no Brasil. Seguindo com um breve histórico do imposto sobre o consumo no Brasil e no mundo. A pesquisa mostra também os elementos estruturais do ICMS e finalmente, o princípio da seletividade em função da essencialidade das mercadorias, sua colocação no texto constitucional e as diversas interpretações existentes na doutrina sobre sua aplicação obrigatória ou facultativa.

A seletividade no ICMS também é analisada no tocante à tributação da energia elétrica no Brasil, juntamente com a pesquisa de jurisprudência sobre a matéria.

# 1 O CONCEITO DE JUSTIÇA

*“A justiça não é um valor que tenha um fim em si mesmo: é um valor supremo, cuja valia consiste em permitir que todos os valores valham, numa harmonia coerente de idéias e atitudes.” (Miguel Reale)*

É importante notar que toda a tradição filosófica, ética e jurídica da humanidade empregou a palavra justiça no sentido subjetivo e pessoal. Montoro (2000, p.134) ensina que a Bíblia identifica, freqüentemente, justiça e virtude; entre os orientais, a palavra justiça é empregada quase sempre no sentido de "sabedoria"; Aristóteles e os pensadores representativos da cultura grega consideram a justiça como "hábito"; em Roma, Ulpiano e Justiniano falam da justiça como uma *constans et perpetua voluntas*; para Cícero, *justitia est habitus animi*; a tradição patristica e medieval representada, entre outros, por Santo Agostinho, considera a justiça como uma *virtus* (virtude, força da vontade); Leibniz define a justiça como um hábito de amizade em relação ao próximo - *habitus amandi alios*.(DEL VECCHIO, 1960, p.04).

A teoria da justiça é um dos capítulos fundamentais da ciência jurídica. Em sentido amplo, a expressão "Ciência do Direito" abrange todas as disciplinas jurídicas, inclusive a Filosofia do Direito. Sobre a importância da "teoria da justiça" é oportuno recordar que Bobbio (*apud* DEL VECCHIO,1960, p.36), considera que a filosofia do direito se compõe de três partes: a) teoria do direito (noção do direito ou norma); b) teoria da justiça; c) teoria da ciência jurídica. Anota ainda Del Vecchio(1960, p.36):

Sendo o Direito essencialmente uma ciência 'normativa' e a estrutura lógica de toda proposição jurídica é um dever-ser, colocam-se naturalmente as perguntas: Qual a direção ou o ideal visado pela 'norma'? Qual o valor fundamental que orienta esse dever-ser? Basicamente, a sentença deve ser 'justa', a lei deve ser 'justa', a obrigação e a indenização devem ser 'justas', Valor do salário e o preço devem ser 'justos'. Acerca dessas questões observa Del Vecchio: 'a noção de justo é a pedra angular de todo o edifício jurídico. Além disso, a noção de 'princípios gerais do direito' - a que devem, a cada momento, recorrer o juiz e os demais aplicadores da lei - corresponde, fundamentalmente, aos princípios de justiça'.

Mas, o que é a justiça? Quais as suas características, sua natureza, suas espécies, seu fundamento? E os demais valores jurídicos - a segurança, o interesse social, a ordem, o bem comum - são opostos, redutíveis ou irredutíveis à justiça?

Como o direito pode ser estudado sob perspectivas diversas, alguns o analisam, simplesmente, como um sistema de normas positivas que regem a vida de determinada comunidade. É esse o ponto de vista de Kelsen, em sua Teoria pura do direito. Outros, como Lévy-Bruhl, colocando-se no campo da sociologia, consideram o direito ou as regras jurídicas como fatos sociais ou, até mesmo, como coisas. A essas ponderações acrescenta Montoro (2000, p.124):

Ainda, certos autores preferem estudá-lo sob o prisma dos direitos subjetivos através das Declarações de Direitos e do reconhecimento histórico das prerrogativas da pessoa humana. É o caso, entre outros, do estudo de Jayme de Altavila sobre a Origem dos direitos dos povos e, modernamente, Rawls. Pode, ainda, o direito ser considerado não como lei positiva, fato social ou direito subjetivo, mas como ciência. Há, finalmente, outra modalidade de focalizar o direito, que é a de considerá-lo como exigência da justiça, o significado fundamental do vocábulo direito. Os latinos o chamavam *jus* e não o confundiam com a *lex*.

Nesse sentido, direito é propriamente aquilo que é “devido” por justiça a uma pessoa ou a uma comunidade: o respeito à vida é direito de todo homem, a educação é direito da criança, o salário é direito do empregado, a habitação é direito da família, o imposto é direito do Estado. A essa acepção corresponde a expressão clássica "dar a cada um o seu direito".

Esse princípio é a justiça; a noção de justo é fundamental ao direito. Daí a necessidade de um exame a que a consciência não pode se subtrair e que constitui a tarefa suprema da filosofia do direito. Para a aceitação ou a recusa dessas opiniões e o encaminhamento dos problemas referidos - que são básicos para a vida do direito - é necessário examinar o conceito de justiça, em todas as suas acepções.

## **1.1 A interpretação do Direito**

A dinâmica da interpretação jurídica é, profundamente, influenciada pela compreensão do que seja a Justiça. Conforme o conceito que se tenha da justiça, a Política e o Direito comportarão uma interpretação distinta. Reale (2002, p.105) traça importantes considerações a esse respeito, a seguir sintetizadas:

Se em um país dominar a concepção individualista, tudo se fará no sentido de interpretar a lei com o fim de salvaguardar *a autonomia do indivíduo* e de sua vontade em toda a sua plenitude.

Ao se interpretarem os códigos, cuidar-se-á sempre de preservar o indivíduo contra as interferências do Poder Público, por se reconhecer que cada homem é o juiz maior e melhor de seus interesses e que, no fundo, cuidando de si mesmo, saberá satisfazer às exigências lícitas da coletividade como tal.

Se, ao contrário, predominar em uma sociedade a concepção coletivista, que der ao todo absoluta primazia sobre as partes, a tendência na interpretação das normas jurídicas será sempre no sentido da limitação da liberdade em favor da igualdade. Não se põe, com efeito, o problema da composição entre o indivíduo e a sociedade sem que, concomitantemente, não surja o problema das relações entre a liberdade e a igualdade.

Existirá, ainda, uma terceira maneira de interpretar-se a regra jurídica, quando o intérprete for animado pelo desejo de estabelecer, em concreto, em cada caso ocorrente, aquilo que representa a harmonia possível dos dois fatores.

Em suma, a terceira corrente não estabelece *a priori* uma tese no sentido do predomínio do indivíduo ou do predomínio do todo, mas se coloca numa atitude aderente à realidade histórica para saber em cada circunstância, na concreção e fisionomia de cada caso, o que deve ser posto e resolvido em harmonia com a ordem social e o bem de cada indivíduo.

Esta última tendência (a do *personalismo*) é, quase sempre, acorde em reconhecer que no trabalho de composição entre os valores do todo e os dos indivíduos brilha um valor dominante, uma constante axiológica do justo, que é o valor da pessoa humana. O indivíduo deve ceder ao todo, até e enquanto não seja ferido o valor da pessoa, ou seja, a plenitude do homem enquanto homem. Toda vez que se quiser ultrapassar a esfera da "personalidade" haverá arbítrio. Em síntese, afirma Reale (2002, p.105):

[...] na apreciação do bem social ou do justo, ora prevalece uma atitude individualista, ora uma atitude coletivista, ora de cooperação 'personalista'. A atitude de colaboração personalista, a que nos referimos não se deve confundir com o *personalismo*, em seu sentido corrente e pejorativo. O

personalismo significa o reconhecimento do valor intocável do indivíduo enquanto este se põe como pessoa. A idéia de pessoa representa um elemento ético, que só se revela quando o indivíduo entra em relação com os demais indivíduos e, ao afirmar o seu próprio 'eu', é levado a reconhecer, concomitantemente, o valor do 'eu' dos demais, transcendendo os limites biopsíquicos de sua individualidade. Assim como a relação entre o sujeito e o objetivo é o fundamento da Ontognoseologia, a relação de 'um eu' com 'outro eu' (*alteridade*) é o fundamento da Ética. Poder-se-ia dizer que *a pessoa é a medida da individualidade*, pois quando um indivíduo se coloca perante outro, respeitando-se reciprocamente, ambos se põem como pessoas.

Na idéia de *alteridade* se assenta a teoria do *culturalismo jurídico personalista*, que foge tanto do individualismo, que alude a valores sociais imprescindíveis ao convívio humano, como do transpersonalismo, que acaba por sacrificar o indivíduo aos valores absorventes de uma classe, da sociedade ou do Estado.

## 1.2 As modernas teorias da justiça

No entendimento de Reale (2002, p.115), o valor próprio do Direito é, pois, a *Justiça* — não entendida como simples relação extrínseca ou formal, aritmética ou geométrica, dos atos humanos, mas sim como a unidade concreta desses atos, de modo a constituírem um *bem intersubjetivo* ou, melhor, o *bem comum*. O autor anota que:

A *Justiça* que, como se vê, não é senão a expressão unitária e integrante dos valores todos de convivência, pressupõe o valor transcendental da pessoa humana, e representa, por sua vez, o pressuposto de toda a ordem jurídica. Essa compreensão histórico-social da *Justiça* leva-nos a identificá-la com o *bem comum*, dando, porém, a este termo sentido diverso do que lhe conferem os que atentam mais para os elementos de 'estrutura', de forma abstrata e estática, sem reconhecerem que o *bem comum* só pode ser concebido, concretamente, como um processo incessante de composição de valorações e de interesses, tendo como base ou fulcro o valor condicionante da liberdade espiritual, a pessoa como fonte constitutiva da experiência ético-jurídica.

Para Montoro (2000, p.127), a *Justiça* é conceito análogo, por analogia de relação ou atribuição. Em sentido direto e próprio, significa 'a virtude' ou a vontade constante de dar a cada um o seu direito. A rigor "só podem ser 'justas' ou 'injustas' as ações humanas. Por extensão é que a justiça se aplica aos princípios da ordem social, porque esta será justa na medida em que assegurar a cada um o seu direito (*jus suum cuique*)."

Uma característica, ligada a todas as noções fundamentais, dá ao conceito de justiça certa variedade de significações. Como as noções de ser, verdade, instituição

ou direito, o conceito de justiça é análogo. Entre as múltiplas significações de justiça, podem-se assinalar duas fundamentais: uma subjetiva e outra objetiva.

Muitas vezes, se fala em justiça como uma qualidade da pessoa, como virtude ou perfeição subjetiva. É nesse sentido que ser refere à "justiça", à prudência, à temperança e à coragem como virtudes humanas. Outras vezes, a palavra justiça é empregada para designar, objetivamente, uma qualidade da ordem social. Nesse sentido, fala-se da justiça de uma lei ou instituição.

A circunstância de ser o conceito de justiça utilizado por juristas e moralistas explica essa diferença. Ocupando-se da atividade pessoal do homem, o moralista vê na justiça uma qualidade subjetiva do indivíduo, o exercício de sua vontade, uma virtude. O jurista tem outras preocupações; interessa-lhe, fundamentalmente, a ordem social objetiva. Por isso, ele vê na justiça, em primeiro lugar, uma exigência da vida social. Segundo Nader (2001, p.124):

A justiça é uma das primeiras verdades que afloram ao espírito. Não é uma idéia inata, mas se manifesta já na infância, quando o ser humano passa a reconhecer o que é seu. A semente do justo se acha presente na consciência dos homens. A alteridade é um dos caracteres da justiça, de vez que esta existe sempre em função de uma relação social, *justitia est ad alterum* (a justiça é algo que se refere ao semelhante). Segundo Aristóteles, a justiça reúne quatro termos: 'duas são as pessoas para quem ele é de fato justo, e duas são as coisas em que se manifesta - os objetos distribuídos'.

Assim, observa-se que a idéia de justiça faz parte da essência do Direito, de tal forma que, para que a ordem jurídica seja legítima, é indispensável que seja justa. O Direito Positivo seria, nesse sentido, um instrumento apto a proporcionar o devido equilíbrio nas relações sociais. A justiça, no Direito, se incorpora às leis, dando-lhes sentido, e passa a ser exercitada na vida social e praticada pelos tribunais.

Da mesma forma, ao estabelecer em leis os critérios da justiça, o legislador deverá basear-se em uma fonte irradiadora de princípios, que também oferece subsídios para a avaliação da qualidade das leis. Observa Nader (2001, p.125-126):

Essa fonte há de ser, necessariamente, o Direito Natural. Enquanto as leis se basearem na ordem natural das coisas, haverá o império da justiça. Se o ordenamento jurídico se afasta dos princípios do Direito Natural, prevalecem as leis injustas.

Assim como o Direito depende da justiça para cumprir o seu papel, a justiça necessita também de se corporificar nas leis, para se tornar prática. A simples idéia de justiça não é capaz de atender os anseios sociais, sendo necessário que os seus critérios se fixem em normas jurídicas.

Finalmente, Nader (2001, p.126) observa que nesse processo em que a justiça deixa o seu caráter apenas ideal e se transfunde em regras práticas, sofre uma distorção, perdendo um pouco de substância: “a abstratividade das regras do Direito, que não permite uma variação de critério em função de cada caso, a não ser excepcionalmente, colabora também para o enfraquecimento da eficácia do valor justiça”.

Nas obras clássicas, de acordo com Reale (2002, p.117), encontra-se comumente a palavra *justiça* entendida no seu sentido *subjetivo*, o que ocorre também entre os juristas romanos. Justiça indica, então, uma *vontade* ou *virtude* do homem. É nesse sentido que os romanos concebiam a justiça como *constans ac perpetua voluntas*. Seu ensinamento dá conta de que:

A justiça é vista como inclinação, tendência, forma de querer, como algo, em suma, que está no homem mesmo antes de se realizar na sociedade. Se o homem age, no entanto, segundo a justiça, obedecendo àquele impulso subjetivo, instaura uma dada ordem social, uma *ordenação de convivência*. Também a essa ordenação social por ele objetivada se dá o nome de justiça ou de justo.

Em nossos dias, usa-se de preferência o termo *justiça* no sentido objetivo, ou seja, para indicar a *ordem social* que os atos de justiça projetam ou constituem, motivo pelo qual temos defendido a tese de que, objetivamente, a *justiça se reduz à realização do bem comum*, ou, mais precisamente: *é o bem comum ‘in fieri’, como constante exigência histórica de uma convivência social ordenada segundo os valores da liberdade e da igualdade*.

De acordo com essa afirmação, entendendo que o justo é a realização do bem comum ou, por outras palavras, que é o bem enquanto fim intersubjetivo do agir, surgem, desde logo, três grandes posições possíveis que o autor esquematiza:

Em primeiro lugar, há aqueles que sustentam que a ordem social justa não é outra coisa senão o resultado da satisfação do bem do indivíduo como indivíduo (*individualismo*). No âmago do pensamento político e econômico do individualismo existe a tese essencial de que, se cada homem cuidar de seu interesse e de seu bem, cuidará, *ipso facto*, do interesse e do bem coletivo. Cada homem, realizando

seu bem, realizaria, mediante automático equilíbrio dos egoísmos, o bem social ou o bem comum.

Daí a tese de que o Estado deve ter uma função primordial e essencial, que se esgotaria praticamente na tutela jurídica das liberdades individuais. Cada homem, podendo realizar plenamente seu bem, daí resultaria, como conseqüência inevitável, a felicidade comum. É a tese do individualismo social ou do individualismo jurídico.

Outra posição possível é a daqueles que contestam a possibilidade de uma harmonia espontânea entre o bem do indivíduo e o bem do todo. Sustentam, ao contrário, que o bem do todo é condição *sine qua non* da felicidade individual, e que, na realidade, devem preponderar sempre os valores coletivos, só adquirindo autenticidade e plenitude a existência humana quando a serviço do bem social (*transpersonalismo*).

Com tais pressupostos, desdobram-se as perspectivas jurídico-políticas de uma concepção societista ou coletivista do justo, reputando-se equívocas todas as teorias que apresentam a "pessoa humana" como bem supremo.

Uma terceira corrente de pensamento procura superar as duas primeiras, mostrando que entre os termos *indivíduo* e *sociedade* não existe nem a harmonia espontânea que a primeira idealiza, nem a inelutável subordinação que a segunda oferece. Sustenta que não há possibilidade de se pensar em uma combinação harmônica e automática dos egoísmos individuais, mas também reconhece que a satisfação daquilo que interessa à sociedade, tomada como um todo, nem sempre representa a satisfação de cada indivíduo, que possui algo de irredutível ao social (REALE, 2002, p.120)

O bem, enquanto coletivo e essencial à sociedade, é o que denominamos *justo* ou *justiça*, na sua significação objetiva, mas não deve ser esquecida a sua acepção subjetiva, visto como tais sentidos, longe de se excluírem, se exigem e se completam. Justiça quer dizer, então, ordem social justa, cuja natureza e significado são objeto fundamental da Filosofia do Direito.

Há uma tensão constante entre os valores do indivíduo e os valores da sociedade e uma necessidade permanente de composição entre esses grupos de

fatores, de maneira que venha a ser reconhecido o que toca ao todo e o que cabe ao indivíduo em uma ordenação progressivamente capaz de harmonizar as duas forças, equilibrando-as num sentido de justiça.

Ao estudar a justiça - conceito, modalidades e aplicações -, deve-se situá-la dentro da realidade jurídica contemporânea, na qual, por extensão a palavra justiça é também empregada para designar o Poder Judiciário e seus órgãos, incumbidos de dar solução justa aos casos que lhe são submetidos.

Da mesma forma, em outro plano, o conceito de justiça se estende:

1. à legislação, porque esta deve assegurar o direito de cada um;
2. aos órgãos ou ao Poder encarregado da aplicação da justiça.

Contudo, o sentido fundamental é o de virtude. E a razão é importante. A justiça, como o direito, não é uma simples técnica da igualdade, da utilidade ou da ordem social, é a virtude da convivência humana e significa, fundamentalmente, uma atitude subjetiva de respeito à dignidade de todos os homens.

Nas relações com outros homens, pode haver uma atitude de "dominação", como com os animais e demais seres inferiores, ou de "respeito", como se impõe entre pessoas humanas. Esta última é a que caracteriza a justiça.

No capítulo seguinte serão examinadas as teorias sobre a justiça formuladas no século XX, tanto no meio jurídico, como no meio filosófico, com relação às obras de Hans Kelsen, Jürgen Habermas, Chaïm Perelman e John Rawls.

Justifica-se a escolha desses autores, em função de tratarem-se de grandes pensadores, e ainda terem se dedicado profundamente tanto à ciência jurídica quanto à justiça, cuja herança foram notáveis contribuições ao desenvolvimento recente desses temas.

Contudo, convém esclarecer que não pretende este estudo formular um aprofundado exame crítico das complexas teorias desses renomados pensadores.

O que se objetiva aqui é uma exposição das linhas essenciais das concepções sobre a justiça que contribuíram sobretudo para a doutrina jusfilosófica recente.

### 1.2.1 A teoria positivista de Hans Kelsen

A teoria pura do Direito restringe-se à análise estrutural da lei positiva, baseada no estudo comparativo das regras sociais que, atualmente, existem e existiram na história sob o nome de lei.

Portanto, o problema da origem da lei - a lei em geral ou uma ordem legal particular -, significando as causas do surgimento da lei com seu específico conteúdo, está fora do alcance desta teoria.

Observa Montoro (2000, p.143) que esses problemas fazem parte da sociologia e da história e, como tal, requerem métodos totalmente diferentes dos de uma análise estrutural das regras legais existentes.

Como a questão da origem da lei, a questão de estabelecer se uma dada regra legal é justa ou injusta não pode ser respondida dentro da estrutura e pelos métodos específicos de uma ciência orientada para a análise estrutural da lei positiva:

Isto não significa necessariamente que a questão sobre o que seja justiça não possa ser respondida científica e objetivamente. Mas, mesmo que seja possível decidir-se objetivamente sobre o que é justo e o que é injusto, como é possível determinar o que é um ácido e o que é uma base, justiça e lei devem ser consideradas como dois conceitos diferentes. Se a idéia de justiça possui alguma função, é a de ser um modelo para a leitura da boa lei e um critério para a distinção entre uma lei boa e uma lei má. (MONTORO, 2000, p.143)

Existe, entretanto, na ciência jurídica tradicional, uma tendência terminológica em identificar lei com justiça, a usar o termo no sentido de lei justa, e a declarar que uma ordem coercitiva eficaz e, portanto, uma lei positiva válida, ou uma norma qualquer de tal ordem social, não é uma lei "real" ou "verdadeira" se ela não for justa. Este uso do termo "lei" tem o efeito de que qualquer lei positiva deva ser considerada à primeira vista como justa, já que se apresenta como lei e é geralmente chamada "lei".

Pode ser duvidoso que ela mereça ser denominada lei, mas ela tem o benefício da dúvida. Aquele que nega a justiça de tal "lei" e afirma que a assim chamada lei não é "lei verdadeira", tem que provar isto; e esta prova é praticamente impossível já que não existe um critério objetivo de justiça. Portanto, a consequência real da

identificação terminológica entre a "lei" e a "justiça" é uma justificação ilícita de toda lei positiva. Nader (2001, p.125), aludindo a essa teoria, observa que os autores que seguem a linha positivista admitem apenas a justiça relativa:

Segundo esta opinião, a justiça é algo inteiramente subjetivo e as medidas do justo seriam variáveis de grupo para grupo ou até mesmo de pessoa para pessoa. Kelsen considerou a justiça absoluta "um bonito sonho da humanidade", uma utopia. Para ele esse tipo de justiça "é um ideal irracional" e a própria história do conhecimento humano revela "a inutilidade das tentativas para se encontrar, por meios racionais, uma norma de conduta justa que tenha validade absoluta". Para o autor austríaco a razão humana só pode conceber valores relativos.

Não há e não pode haver, de acordo com a teoria kelseniana, um critério objetivo de justiça devido ao seguinte: afirmar que algo é justo ou injusto é um julgamento de valor em referência a um fim último, e estes julgamentos de valor são por natureza de caráter subjetivo, porque baseados em elementos emocionais de nossa mente, em nossos sentimentos e desejos. Isso se deve ao fato de que esses valores relativos não podem ser verificados pelos fatos, como podem as afirmações sobre a realidade. Os julgamentos dos valores últimos são, sobretudo, atos de preferência; eles indicam o que é "melhor" e não o que é "bom"; eles implicam uma escolha entre dois valores conflitantes, como, por exemplo, a escolha entre liberdade e segurança.

Para Bodenheimer (1966, p.121), de acordo com essa teoria, se um sistema social que garante a liberdade individual, mas não a segurança econômica, é preferível a um sistema social que garante a segurança econômica, mas não a liberdade individual, depende da decisão sobre qual dos dois valores, liberdade ou segurança, é o maior. É difícil negar que existe uma diferença radical entre a afirmação de que a liberdade é valor maior do que a segurança, ou vice-versa, e a declaração de que a água é mais pesada do que a madeira. Há indivíduos que preferem a liberdade à segurança porque eles se sentem felizes somente se estão livres, e, portanto preferem um sistema social e o consideram justo somente se ele garante a liberdade individual. Anota o autor:

Mas outros preferem a segurança porque sentem-se felizes só quando estão economicamente seguros, e por conseguinte só consideram um sistema justo se ele garante a segurança econômica. Seus julgamentos sobre o valor da liberdade e da segurança, e, portanto sua idéia de justiça, estão, em última análise, baseados apenas em seus sentimentos. Nenhuma verificação objetiva dos seus julgamentos de valor é possível. E, como o homem difere muito em seus sentimentos, suas idéias de justiça

são muito diferentes. Esta é a razão porque, a despeito das tentativas feitas pelos mais ilustres Pensadores da humanidade para resolver o problema da justiça, não existe nenhum acordo, mas o mais apaixonado debate na resposta à questão sobre o que é justo. Bem diferente é a situação em relação às afirmações sobre a realidade. A declaração de que a água é mais pesada do que a madeira pode ser verificada pela experiência. As afirmações sobre fatos são baseadas, é verdade, na percepção de nossos sentidos, controlados pela razão, e, portanto, são, de certa forma, também subjetivas. Mas as percepções dos nossos sentidos estão sob o controle da nossa razão em grau muito maior do que os nossos sentimentos, e, como matéria de fato, ninguém duvida de que a água seja mais pesada do que a madeira. Mesmo se aceitamos a filosofia do subjetivismo radical e admitimos que o universo existe apenas na mente do homem, nós precisamos, não obstante, sustentar a diferença que existe entre julgamentos de valor e afirmações sobre a realidade. (BODENHEIMER, 1966, p.121)

A diferença pode ser apenas relativa, entre graus de subjetividade ("objetivo" significando, então, o menor grau possível de subjetividade). Mas a diferença relativa já é suficiente para justificar a diferença entre um julgamento sobre o que é justo e uma afirmação sobre o que é a lei, a lei positiva. Lei "positiva" significa que uma lei é criada por atos de seres humanos que têm seu lugar no tempo e no espaço, em contraposição à lei natural que se considera ter outra origem.

Conseqüentemente, a questão sobre o que é a lei positiva, a lei de certo país ou a lei num caso concreto, é a questão de um ato criador da lei que ocorreu num determinado tempo e espaço. A resposta a esta pergunta não depende dos sentimentos daqueles que respondem; ela pode ser verificada por fatos objetivos, ao passo que a questão sobre se a lei de um certo país ou a decisão de uma determinada corte é "justa" depende da idéia de justiça, admitida pela mente de quem responde, e esta idéia de justiça está baseada na função emocional dessa mente.

Finalmente, Kelsen nega a existência das chamadas leis injustas, por considerar que a justiça é apenas relativa. Fiel à sua teoria pura, Kelsen só concebe como injustiça a não-aplicação da norma jurídica ao caso concreto.

### **1.2.2 A teoria da justiça segundo Immanuel Kant**

Kant levou às últimas conseqüências a concepção jusnaturalista, na sua teoria do direito racional, na qual organizou uma ciência do direito rigorosamente lógica. Na teoria kantiana, processa-se a separação entre direito e moral, sob o prisma formal, e não material, isto é, essa distinção depende do motivo pelo qual se cumpre a

norma jurídica ou moral. No ato moral, o motivo só pode ser a própria idéia do dever, mesmo que seja diretamente dever jurídico e só, indiretamente, dever moral. Porém, no mesmo ato jurídico, o motivo de agir pode ser, além do motivo moral de cumprir o dever, o da aversão à sanção, seja ela pena corporal ou pecuniária.

Relativamente à justiça, o estudo das colocações de Ferraz Júnior (1980, p.26) leva à conclusão de que essa se baseia, exclusivamente, na moral. Pondera o autor:

Kant identifica o direito com o poder de constranger. Para o jusnaturalismo de Kant, sendo racional e livre, o homem é capaz de impor a si mesmo normas de conduta, designadas por normas éticas, válidas para todos os seres racionais, que, por sua racionalidade, são fins em si e não meios a serviço de outros. Logo, a norma básica de conduta moral que o homem se pode prescrever é que em tudo o que faz deve sempre tratar a si mesmo e a seus semelhantes como fim e nunca como meio.

Aplicada à conveniência jurídico-social, essa norma moral básica transmuda-se em norma de direito natural. A obediência do homem à sua própria vontade livre e autônoma constitui, para Kant, a essência da moral e do direito natural. As normas jurídicas, para tal concepção, serão de direito natural, se sua obrigatoriedade for cognoscível pela razão pura, independente de lei externa ou de direito positivo, se dependerem, para obrigarem, de legislação externa.

Mas, nesta hipótese, deve-se pressupor uma lei natural, de ordem ética, que justifique a autoridade do legislador, ou seja, o seu direito de obrigar outrem por simples decisão de sua vontade. Tal lei natural, que é o princípio de todo direito, deriva da liberdade humana, reconhecida por intermédio do imperativo moral categórico. Essa lei de liberdade, como ideal da razão, é moral e encerra imediatamente a autorização de coagir quem a impede ou prejudica, conforme leis gerais sancionadoras. (NADER, 1980, p.26).

Na teoria kantiana processa-se a separação entre direito e moral, sob o prisma formal. A norma será de direito natural, se sua obrigatoriedade for cognoscível pela razão pura, independente de lei externa, ou de direito positivo, se depender para obrigar de legislação externa, mas, nesta hipótese, racional de Kant - deve-se pressupor uma lei natural, de ordem ética, que justifique a autoridade do legislador.

Tal lei natural deriva da liberdade humana. O direito natural depende da idéia de liberdade, que é a autonomia da vontade, orientada, unicamente, pela razão

pura, que se preocupa apenas com os princípios gerais concebidos em si mesmos e independentes da localização temporal. Essa teoria rejeita o direito natural material, enaltecendo o método formal como o apropriado para sistematizar uma dada matéria social, em cada momento histórico, no sentido de direito justo. Há uma só idéia de justiça natural de conteúdo e inúmeros direitos justos, conforme as variações da matéria social e as diversas circunstâncias de cada época.

Logo, tanto a moral como o direito têm como princípio último: a liberdade ou autonomia da vontade, o que pode ser entendido como a perfeita distribuição da justiça. O direito natural kantiano aparece como uma filosofia social da liberdade, por atribuir a esta um valor moral que se manifesta numa teoria dos direitos subjetivos, “criando as bases teóricas da concepção jurídica”, segundo a qual o direito privado é visto, “estaticamente, como sistema de direitos subjetivos, e, sob o prisma dinâmico, como sistema de atos que criam e modificam aqueles direitos” (FERRAZ JÚNIOR, 1980, p.27).

A ciência jurídica deve levar em conta essa fundamentação prévia do direito. Para Kant, o direito natural dependente da idéia de liberdade, que é a autonomia da vontade, orientada unicamente pela razão pura, que se preocupa apenas com os princípios gerais concebidos em si mesmos e independentes da localização temporal.

É importante anotar que, conforme observa Machado Neto (1975, p.84) durante o século XX, houve reações contra o jusnaturalismo, encabeçadas pelo historicismo, sociologismo e positivismo jurídico que quase expulsaram do mapa das idéias jurídicas a teoria do direito natural:

Todavia, sob o influxo do sociologismo e do historicismo dominantes nessa centúria eminentemente cientificista, dá-se o renascimento da ideologia jusnaturalista, em nosso século. Surge a doutrina jusnaturalista de Stammler, Del Vecchio, Helmut Coing, Jean Dabin, Jacques Leclercq e outros, como reação antijuspositivista.

Machado Neto (1975, p.84-85) observa que Del Vecchio e Stammler foram os representantes máximos do moderno jusnaturalismo. Para Stammler, há uma só idéia de justiça (direito natural de conteúdo variável) e inúmeros direitos justos, conforme as variações da matéria social e as diversas circunstâncias de cada época. Na base de sua teoria está uma concepção ideal de sociedade que se desenvolve

por meio de critérios formais de valoração. Machado Neto (1975, p.84-85) ensina que:

A justiça é a noção formal da comunidade pura, sendo que o direito concreto estaria ou não orientado por esse mesmo ideal social, que indica que todo querer social pensável é ordenado numa harmonia que se impõe. Se o direito concreto repousar no ideal social será considerado justo, apesar de ter conteúdo variável. O direito justo não constitui, porém, um direito em si. O único direito existente é o direito positivo, justo ou injusto. O direito justo é um direito positivo, cujo conteúdo volitivo possui a propriedade de justeza ou de correção. Logo, a idéia de direito justo é um mero princípio regulativo, um critério do qual todo direito positivo se aproxima sem esgotá-lo, transformando-se o direito em tentativa de direito justo. As máximas do direito justo: a do respeito mútuo e a da participação são meros procedimentos mentais para conhecer, em casos concretos, a meta ideal da vida social.

Del Vecchio também procurou restaurar o jusnaturalismo, não no sentido de voltar pura e simplesmente às concepções clássicas, mas de dar-lhe uma nova base idealista depurada, procurando tornar compatíveis os vários materiais histórico-condicionados com a pureza formal do ideal do justo, permanente e imutável. Quanto à teoria de Del Vecchio manifesta Machado Neto (1975, p.85):

Na fixação do ideal de justiça, o primeiro problema é saber o que é a natureza humana, enfocada no plano da causalidade ou no da finalidade. Ao estabelecer o sentido de 'natureza humana', como princípio jurídico, Del Vecchio esclarece que pode designar duas coisas bem diversas. Se analisarmos a expressão sob o prisma da causalidade, 'natureza' é a totalidade do real empírico, isto é, o conjunto de todos os fenômenos ligados entre si por vínculos causais, logo 'homem' é uma partícula infinitesimal da natureza como todo. Este critério da causalidade é uma forma de conhecimento *a priori*, ou seja, universal e necessária, que funciona como condição de possibilidade da experiência.

Essa consideração causal da natureza não faz aferições valorativas. Estudada com base na concepção teleológica, não mais aparece somente como uma unidade mecânica de fenômenos, mas como uma ordem valorativa, como um princípio que se desenvolve em marcha ascendente, como razão que vivifica e organiza a matéria. Ambas as concepções (a física causal e a teleológica) se fundam, reciprocamente, em duas formas ou funções *a priori* do intelecto humano.

Desta forma, observa-se que, diante dessa concepção, as ações humanas são necessárias e não podem ser julgadas pelo seu valor, embora seu valor e seu sentido éticos permaneçam ligados à questão da natureza humana. Assim, é no aspecto teleológico da natureza humana que se deve fundar a moral e o direito, englobados num mesmo princípio ético, regulador da atividade humana.

### 1.2.3 A teoria discursiva de Jürgen Habermas

Habermas apresenta uma noção de justiça moral, enraizada no mundo vivido, lugar das relações sociais espontâneas, das certezas pré-reflexivas, dos vínculos que nunca foram postos em dúvida. Ela tem três componentes estruturais: cultura, sociedade e personalidade. A cultura é o estoque de saber da comunidade que contém os conteúdos da tradição onde os indivíduos se abastecem de modelos de interpretação necessários ao convívio social. A sociedade é composta dos ordenamentos legítimos pelos quais os membros da comunidade regulam suas solidariedades. A personalidade é um conjunto de competências que qualificam o indivíduo para participar da vida social.

De acordo com o que postula Rouanet (1989, p.23-78), para Habermas “as relações sociais que se dão no mundo vivido assumem, caracteristicamente, a forma da ação comunicativa: um processo interativo, lingüisticamente mediatizado”, pelo qual os indivíduos coordenam seus projetos de ação e organizam suas ligações recíprocas.

Do mesmo modo, Freitag (1989, p.79-124) pondera que, na teoria da ação comunicativa sugerida por Habermas, abandona-se o paradigma da filosofia da consciência, voltando-se para uma teoria da interação, o que implica em abandonar o conceito monológico e razão e defender um conceito de razão comunicativa, dialógica que por sua vez pressupõe o abandono da idéia do sujeito epistêmico, o qual é substituído pelo grupo. Observa:

Neste contexto, a linguagem assume um papel estratégico [encarando] a linguagem como categoria central para qualquer teoria social da modernidade. A Ética discursiva se insere no interior dessa teoria. As características dessa ética decorrem das características da teoria da ação comunicativa. Como esta, aquela pressupõe o diálogo, o grupo e a linguagem. Nisso ela se distingue da ética kantiana [...] Apesar das divergências, enfatiza-se a afinidade coletiva dessa ética com a de Kant. Como ele, defende a necessidade de uma ética assentada na razão, preocupada em justificar uma máxima que possa valer para todos, de caráter universal.

Contudo, a razão dialógica encontra-se oposta à razão monológica de Kant, propondo um procedimento argumentativo no grupo, em que todos os pontos de vista precisam ser respeitados, prevalecendo o melhor argumento.

Ao invés do imperativo categórico, propõe dois princípios processuais:

a) o princípio segundo o qual uma norma só pode aspirar validade se obteve a aceitação de todos os participantes de um discurso prático;

b) o princípio segundo o qual as normas que resultam do discurso prático precisam ser aceitas com todas as suas conseqüências e efeitos colaterais, sem coação, pelos participantes do discurso que deve incluir também todos aqueles que são atingidos pelas normas e seus efeitos.

Finalmente, a universalidade é assegurada quando um princípio moral não exprime somente os preconceitos e interesses de uma cultura, mas sim um princípio que possa aspirar validade para todos. Dito de outra forma, no decorrer do discurso prático que dá sentido e fundamento à norma e à ética, enfim, fica claro que a justiça e a solidariedade são os ingredientes indispensáveis a qualquer sistema que considere os interesses de todos os seus membros ou participantes do discurso.

#### **1.2.4 A teoria formal de Chaim Perelman**

Perelman (1998, p.8) afirma que o raciocínio jurídico é relativo, que o direito foi, durante séculos, dominado pelo ideal de uma justiça absoluta, concebida ora como de origem divina, ora como natural ou racional, o que fez com que o direito fosse definido, durante séculos, como *ars boni et aequi*, arte de determinar o que é justo e eqüitativo. O papel do jurista, na perspectiva dessa definição, seria o de preparar, com suas reflexões e com suas análises, a solução mais justa em cada caso específico. De acordo com o teórico:

Ainda assim, apesar deste ideal absoluto, é preciso constatar que, mesmo quando as leis são apresentadas como revelações de um ser divino ou quase divino, sua aplicação jamais deixou de suscitar controvérsias entre os mais qualificados intérpretes, como se vê claramente pelos textos talmúdicos. De modo que a solução justa parece ser menos o resultado da aplicação indiscutível de uma regra incontestada do que da confrontação de opiniões opostas e de uma decisão subsequente, por via de autoridade.

Quando as autoridades se opõem, pode-se estabelecer uma hierarquia entre elas, ou pode-se levar em conta o número de pareceres abalizados, mas nada prova que a decisão, diante da qual será necessário inclinar-se, seja efetivamente a única solução justa para o problema levantado.

O juiz consciente de suas responsabilidades, ao procurar justificar sua decisão, tranqüiliza-se ao observar que esta prolonga e completa um conjunto de decisões que se inserem em uma ordem jurídica constituída pelos precedentes e, se for o caso, pelo legislador.

Seja qual for a técnica de raciocínio utilizada em direito, este não pode desinteressar-se da reação das consciências diante da iniquidade do resultado ao qual tal raciocínio conduziria. Pelo contrário, o esforço dos juristas, em todos os níveis e em toda a história do direito, procurou conciliar as técnicas do raciocínio jurídico com a justiça, ou, ao menos, a aceitabilidade social da decisão.

Esta preocupação basta para salientar a insuficiência, no direito, de um raciocínio puramente formal que se contentaria em controlar a correção das inferências, sem fazer um juízo sobre o valor da conclusão.

Quando o resultado é inadmissível, por esta ou aquela razão, é que o jurista é levado a introduzir uma distinção, que talvez tivesse omitido ao estabelecer as premissas de seu raciocínio e passar a uma argumentação contrária àquela tomada a princípio.

O papel da lógica formal consiste em tornar a conclusão solidária com as premissas, mas o papel da lógica jurídica é demonstrar a aceitabilidade das premissas.

Esta resulta da confrontação dos meios de prova, dos argumentos e dos valores que se defrontam na lide; o juiz deve efetuar a arbitragem deles para tomar a decisão e motivar o julgamento. Anota Perelman (1998, p.242-243):

Sucedem muitas vezes que a decisão lhe seja ditada por considerações extrajurídicas, vindo somente posteriormente a motivação, que insere a sentença no sistema de direito em vigor. Mas nem sempre as coisas se passam assim. Pode suceder que, encontrando-se na impossibilidade de motivar de modo satisfatório a decisão que desejar tomar de início, o juiz seja obrigado a repensar os dados do problema e a rever o julgamento anterior. A dialética, assim instaurada, entre os motivos e o enunciado do julgamento, na medida em que parece difícil conciliá-los, conduzirá algumas vezes, quando são os elementos sistemáticos que prevalecem, a rever a decisão primitiva, para torná-la conforme às exigências do direito.

Outras vezes, pelo contrário, será a interpretação tradicional das regras que será modificada, e assistiremos à alteração de uma jurisprudência, o mais das vezes

anunciada por construções doutrinárias preliminares. Há casos, se bem que excepcionais, em que o juiz só poderá manter a decisão que lhe parece impor-se recorrendo à ficção, seja na qualificação dos fatos, seja na motivação da sentença.

Finalmente, observa que o recurso à ficção cria sempre um mal-estar, revelando que a realidade jurídica, bem como as regras de direito em vigor, dão provas de uma inadaptação às exigências sociais e que se faz necessária uma modificação, se possível por via legislativa.

A lógica jurídica, especialmente a judiciária, que Perelman procura discernir com análise do raciocínio dos juristas, mais particularmente de Cortes de Cassação, apresenta-se não como uma lógica formal, mas como uma argumentação que depende do modo como os legisladores e os juízes concebem sua missão e da idéia que têm da justiça, do direito e de seu funcionamento na sociedade.

### **1.2.5 A teoria social de John Rawls**

Para Rawls (2002, p.28-37) existe uma concepção geral, da qual os dois princípios de justiça são expressões específicas, a qual pode ser traduzida na afirmativa de que todos os valores sociais – liberdade e oportunidade, renda e riqueza, e as bases sociais da auto-estima – devem ser distribuídos igualmente a não ser que uma distribuição desigual de um ou de todos esses valores traga vantagens para todos.

O primeiro princípio determina que cada pessoa deve ter um direito igual ao mais abrangente sistema total de liberdades básicas iguais que seja compatível com um sistema semelhante de liberdades para todos, o que significa, em sentido estrito, maior liberdade e igualdade para todos.

O segundo princípio trata da justa igualdade de oportunidades e do princípio da diferença, podendo ser resumido na acepção que as desigualdades econômicas e sociais devem ser ordenadas de tal modo que, ao mesmo tempo:

- a) tragam o maior benefício possível para os menos favorecidos, obedecendo às restrições do princípio da poupança justa – justa igualdade de oportunidades; e
- b) sejam vinculadas a cargos e posições abertos a todos em condições de

igualdade eqüitativa de oportunidades – princípio da diferença.

Rawls (2002, p.39) cita, também, o princípio de poupança justa, em que se trata do limite aceitável de poupança acordado entre gerações adjacentes, incluindo uma margem para melhorias circunstanciais. Esse princípio pode ser considerado como um entendimento entre as gerações no sentido de que cada uma carregue a sua respectiva parte do ônus de realizar e preservar uma sociedade justa.

Apresentando as regras de prioridade para aplicação dos princípios, divide-as em a prioridade da liberdade e a da justiça sobre a eficiência e sobre o bem-estar.

A primeira determina que os princípios da justiça devem ser classificados em ordem lexical e portanto as liberdades básicas só podem ser restringidas em nome da liberdade. Existem dois casos:

a) uma redução da liberdade deve fortalecer o sistema total das liberdades partilhadas por todos, e

b) uma liberdade desigual deve ser aceitável para aqueles que têm liberdade menor (para aqueles cidadãos com a liberdade menor).

O segundo disciplina que o segundo princípio da justiça é, lexicalmente, anterior ao princípio de eficiência e ao princípio de maximização da soma de vantagens e a igualdade eqüitativa de oportunidades é anterior ao princípio da diferença. Existem dois casos:

a) uma desigualdade de oportunidades deve aumentar as oportunidades daqueles que têm uma oportunidade menor; e

b) uma taxa excessiva de poupança deve, avaliados todos os fatores, tudo é somado, mitigar as dificuldades dos que carregam este fardo.

No que tange à corrente contratualista, o homem entraria num consenso social formulando um contrato social com um soberano constituindo o Estado, contrato este que o homem concederia seus direitos ao Estado, em troca de educação, saneamento, segurança, saúde, dentre outros.

O conteúdo do direito para esta corrente é válido a partir do momento em que o Estado cumpre com as suas obrigações, obrigações essas que são impostas pelo contrato e ao mesmo tempo garantem a sociedade segurança, educação, saúde, etc, sem, contudo, esquecer o princípio de isonomia do direito em que todos os cidadãos são iguais perante a lei.

Com forte apelo à consciência e ao sentimento de moralidade, de certa forma retoma o jusnaturalismo, quando evidencia a responsabilidade social das ações dos mais privilegiados, no sentido não só de se justificarem pela contribuição que delas resulte aos menos privilegiados, mas por servir esta contribuição como causa motivadora das ações. Para Klaus Tipke (2002, p.17), John Rawls encontra-se dentre os maiores filósofos políticos da justiça social-liberal. Para esse filósofo nada pode compensar uma falta de justiça.

Klaus Tipke (2002, p.17) resume a divisão dos bens fundamentais entre imateriais e materiais de John Rawls:

- a) Todos os cidadãos têm as mesmas liberdades fundamentais imateriais – a saber, o direito de voto, o direito à carreira pública e demais direitos de liberdade (em especial liberdade de reunião e expressão, liberdade de pensamento e de consciência, direito de acesso ao mercado, direito de adquirir e usar uma propriedade, direito à livre escolha da profissão) -, assim como o direito à integridade física e à propriedade. Sob estes aspectos deve dominar uma igualdade incondicional;
- b) Nem todos têm, contudo, direito à distribuição igualitária dos bens materiais (renda, patrimônio). O livre desenvolvimento econômico permite, no interesse dessa liberdade, levar a desigualdades na distribuição de renda e patrimônio. Contudo, b) também os menos privilegiados precisam, com isso, alcançar uma posição econômica mais favorável (ainda que seja mediante redistribuição) que na igualdade estrita. Somente então a desigualdade está justificada, quando esta for vantajosa para todos, ainda que em diferentes medidas. Rawls orienta-se pela vantagem ou benefício individual, e não, de maneira utilitarista, pelo benefício global. O favorecimento de um grupo (concessão de privilégios) não pode compensar o desfavorecimento (discriminação) de outro grupo.

Segundo Rawls (2002, p.39), esses princípios são válidos para os membros de uma sociedade quando decidem atrás do “véu da ignorância”, ou seja, quando desconhecem sua posição na sociedade, seu *status*, seus talentos naturais, tais como inteligência e força física. Por trás do “véu da ignorância” O interesse individual não pode ser considerado.

### 1.3 Nosso conceito de justiça

A justiça é importante não apenas no campo do Direito, mas em todos os fatos sociais por ela alcançados. A vida em sociedade, sem ela, seria insuportável.

Em virtude de consistir no conceito mais fundamental do Direito, não se concebe um Direito injusto. *Só o entendimento do Direito como dever ser para ser justo contempla e dignifica a condição do homem.* (VASCONCELOS, 2002, p.97).

A justiça consiste na *vontade firme e constante de dar a cada um o que lhe é devido*. Necessário, contudo, esclarecer a todos quanto a existência de um direito e um dever de justiça.

Arnaldo Vasconcelos (2002, p.97) exemplifica em Cícero (nas pegadas de Platão), o fato de que a justiça como fundamento do Direito não pode ser desprezado:

A necessidade de justiça é tão grande e tão universal, que os próprios bandidos, vivendo de crimes e rapinas, não podem subsistir entre eles, sem alguma espécie dela [...] Se, então, o poder da justiça é tão forte, que consolida e aumenta as forças dos bandidos, qual será ele no meio das leis e da república?

O certo é que o Direito desprovido de conteúdo (justiça) foi responsável pelos regimes ditatoriais mais desumanos já existentes no mundo, como o facismo e o nazismo, cujas atrocidades praticadas contra os seres humanos se encontravam positivadas em normas jurídicas formalmente elaboradas, sem, no entanto, conterem em seu bojo o aspecto fundamental da justiça.

Para Arnaldo Vasconcelos (2002, p.98), a norma jurídica obriga porque contém preceito de realizar, em cada época e de acordo com sua específica mundividência, aquilo que se entende por justiça.

No Estado de Direito, o legislador é obrigado a promulgar leis justas, especialmente, leis fiscais justas.

Analisando o conceito clássico de justiça, dar a cada um aquilo que é seu, percebe-se a necessidade de elaborar-se outros conceitos, para que se torne possível compreender e aplicar com presteza e eficiência a justiça ao caso concreto.

Diante desse imperativo, de imediato surgiria a questão sobre qual critério deveria ser usado para fixar o que o “seu” de cada um e disso, com certeza, surgindo a necessidade de novos conceitos subsidiários, os quais vão tomando forma e ganhando sentido na vivência social.

O direito, por sua vez, tem sido visto como fato, o qual ocorre à revelia de conceituações. Uma vez agrupados seus elementos constitutivos, o processo de surgimento se desencadeia e geralmente segue até o fim, mesmo que os indivíduos envolvidos não compreendam o que está acontecendo ou, mesmo compreendendo, não estejam de acordo com aquilo que está estabelecido.

Dessa questão surge a idéia de uma justiça neutra, que levaria a crer que o aplicador da justiça também é neutro, o que é impossível diante da constatação de que a visão de mundo do julgador não é imparcial, assim como também a lei não o é e, portanto, a decisão sempre será comprometida com essas questões.

Para elaborar-se um conceito de justiça que dê conta de todas essas questões, à luz das modernas teorias da Justiça estudadas, parece ser a formulação ideal a construção de um conceito assim determinado, sob nossa ótica:

A justiça deve ser compreendida, fundamentalmente, no sentido de justiça social, a qual deve ser cada vez mais absorvida, institucionalizada e defendida pelo Direito. Assim, a justiça corresponde à compreensão das necessidades de cada indivíduo diante da hierarquia das necessidades essenciais da vida em sociedade, procurando-se um equilíbrio que contemple ambas da forma mais eficiente. Assim, a justiça é a identificação com o atendimento às necessidades da maioria, o que não significa o desprezo à racionalidade jurídica formal ou o abandono ao princípio da legalidade, mas sim com a garantia da efetivação do princípio da igualdade.

O sentimento do justo vem, portanto, da própria existência social, dos sentimentos que se formam a partir dos fenômenos vivenciados em sociedade, da observação dessas relações, da reflexão sobre o mundo objetivo. A lei, diante dessa premissa, deve ser pensada em todas as suas possíveis interpretações, assumindo o Poder Judiciário um compromisso para com o jurisdicionado e para com a busca de uma solução para os conflitos, muitas vezes, acima do dispositivo legal, caso este se mostre insuficiente ou injusto.

A resistência às leis injustas deve começar pelos juízes, e nesse ponto se situa a principal idéia do conceito de justiça. Se a segurança jurídica é fator fundamental do Direito, não pode haver segurança senão em face da efetivação da justiça, sendo impossível que o valor desta seja colocado em nível inferior ao da legalidade se determinada lei, após reflexão do magistrado, for compreendida como capaz de ofender o direito, a moral e os conceitos éticos e sociais.

## 2 A JUSTIÇA FISCAL

*“Na vida só há duas coisas certas: a morte e os impostos” (Senador Roberto Campos)*

A consagração da Justiça Fiscal como uma espécie autônoma, tomando-a em sentido estrito, se justifica pela ênfase que se pretende dar aos aspectos ligados ao relacionamento entre indivíduo e Estado arrecadador, e vice-versa. Contudo, há que se considerar que, ainda que se reconheça que certas normas ou certos princípios de justiça fiscal dizem respeito especialmente às relações bilaterais entre o indivíduo e o Estado, toda forma de justiça é, precipuamente, justiça social, na medida em que se aplica à vida em sociedade.

Uma estrutura tributária deve nortear-se pela justiça fiscal, de modo que o ônus tributário seja distribuído entre os indivíduos adequadamente.

Von Tyska (*apud* CONTI, 1996, p.12) afirma que são três os requisitos de existência da justiça fiscal: “os impostos devem ser legais, gerais e eqüitativos.” Segundo Conti (1996, p.13), o termo “equidade” deve ser entendido como “a muleta (*stampella*, no original) da justiça e um complemento indispensável da justiça formal, sempre que a aplicação desta se mostre impossível”

Exemplificando o exposto acima, tem-se o exemplo de dois trabalhadores que exercem a mesma atividade:

Analisando a situação destes trabalhadores sob o olhar da “capacidade de cada um”, ambos deveriam ter tratamento igual ou receber o mesmo salário, uma vez que pertencem a mesma categoria, realizam o mesmo trabalho, com a mesma eficiência.

Já analisando a mesma situação sob a ótica das “necessidades de cada um”, e ocorrer ser um trabalhador solteiro e o outro casado com muitos filhos, seria injusto ambos receberem o mesmo pagamento, pois injusta seria a aplicação da justiça formal.

Sendo assim, a equidade tende a reduzir as desigualdades nos casos em que a igualdade perfeita segundo a justiça formal é impossível face á situações que se opõem.

Klaus Tipke (2002, p.10) analisou a justiça fiscal aplicada a cada imposto existente na Alemanha, sua terra natal, objetivando demonstrar como deveria ser um sistema racional de impostos coerentes e concretamente baseado na capacidade contributiva.<sup>1</sup> Em sua obra sobre justiça fiscal, Klaus Tipke (2002, p.18), ensina:

A questão da justiça coloca-se antes de tudo quando uma maioria de pessoas depende da distribuição das cargas e pretensões, que estão ligadas à vida da comunidade. **A justiça fiscal é o valor supremo do Estado de Direito dependente de impostos e, ao mesmo tempo, o valor supremo da comunidade de contribuintes.** Apenas à violação de um Direito Tributário justo podem ser impostas sanções justas. (grifo nosso)

Afirma ainda Tipke (2002, p.18) que o Direito tributário identifica desigualdades existentes em uma economia de mercado e que por força do princípio da igualdade a carga tributária total deve ser igualmente distribuída entre os cidadãos. “A justiça em sua essência exige que os ricos contribuam proporcionalmente mais que os pobres. O princípio da liberdade impõe limites à oneração fiscal do contribuinte.”

Esse conceito de justiça fiscal se apresenta como uma combinação entre justiça social e justiça distributiva, ou seja, refere-se tanto à distribuição, entre os grupos e indivíduos, do bem comum em seu sentido mais amplo, como à contribuição de cada indivíduo ou grupo para com a coletividade, baseados nos preceitos de ética, nos princípios gerais de direito, nos princípios mesmos do direito tributário, sobretudo no princípio da igualdade.

---

<sup>1</sup> A teoria da justiça fiscal de Klaus Tipke inspirou o anteprojeto de Códigos de impostos mais modernos do mundo, de autoria de seu discípulo Joachim Lang. Sua teoria de justiça fiscal vem sendo implementada com sucesso, em vários países do Leste Europeu, como a Croácia.

Para delimitação desse conceito, é necessário que se determine, inicialmente, os objetivos e as atribuições do Estado no recolhimento de tributos. Assim, compreende-se que todos os atos da Administração Pública têm por objetivo assegurar a satisfação regular das necessidades coletivas de segurança, saúde, educação e manutenção da qualidade de vida dos indivíduos, obtendo e empregando racionalmente para esse fim os recursos adequados.

Entendendo-se que o ordenamento jurídico é um todo extremamente complexo, mas sempre unitário e que nem todas as suas normas estão no mesmo plano, havendo normas superiores e normas inferiores que delas dependem, numa estrutura hierárquica, diz Bobbio (2000, p.145):

A norma suprema – norma fundamental, não depende de nenhuma superior, e sobre ela repousa a unidade do ordenamento. Dá unidade a todas as outras normas, fazendo delas um conjunto unitário – o ordenamento. A ela remontam todas as fontes do direito.

As normas constitucionais são *produtoras* das normas inferiores, isto é, produzem leis ordinárias que, por sua vez, produzem normas sobre outras matérias e *executam*, ou cumprem, outras regras. Todas as normas são, ao mesmo tempo, *produtoras* e *executivas*, com exceção da fase de grau mais alto e da fase de grau mais baixo de um ordenamento jurídico. A *norma fundamental* (grau mais alto) é somente produtiva e não executiva. Os *atos executivos* (grau mais baixo) são meramente executivos e não produtivos.

Esse duplo processo ascendente e descendente também pode ser esclarecido nas noções de expressão de um *poder* (produção jurídica) e de cumprimento de um *dever* (execução jurídica). Uma norma que atribui a uma pessoa ou órgão o poder de estabelecer normas jurídicas atribui ao mesmo tempo a outras o dever de obedecer. Não há obrigação em um sujeito sem que haja poder em outro.

Fundamentada nos princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, a Administração Pública representa o conjunto de decisões e operações mediante as quais o Estado busca o desempenho perene, sistemático, legal e técnico dos seus serviços, próprios ou assumidos, em benefício da coletividade. Para tanto, encontra-se munida de ferramentas através das quais se lhe faculta a oferta de bens e serviços fundamentais à cidadania de seu povo.

Baseado nesse pressuposto, essa seria a orientação básica do exercício da atividade estatal e o sentido da imposição de limitações à sua atividade, condicionada aos princípios constitucionais em seus limites materiais e às normas inferiores em seus limites formais. As decisões que toma devem estar sob o direcionamento dessa estrutura, malgrado diferenças existentes nos sistemas de

valores e julgamentos administrativos adotados; pressões políticas recebidas; habilidades decisórias de dirigentes; recursos disponíveis e competência técnica e motivação de servidores.

Nesse viés, como a Constituição Federal abrange um sistema preceitual que combina princípios na maioria das vezes tácitos e normas legais, aos quais, as instituições devem se adequar e conformar. De acordo com seu artigo 37, da CF, regem a Administração Pública os princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e da eficiência. Tais princípios são de basilar importância na atuação administrativa.

Vários autores pontuam a imperatividade desses princípios, decorrente que são da certeza de que a dinâmica da vida social não pode ser relegada a segundo plano pelo Estado, devendo certas tipicidades de relações humanas ser reguladas taxativamente para evitar que comportamentos desregulados acabem por comprometer a ordem e a paz social. A esse respeito, pontua Telles Júnior (2006, p.262):

todas as normas - sejam elas morais, religiosas, de educação ou jurídicas – enfim, todas as normas éticas são mandamentos imperativos. Essa imperatividade não se manifesta sempre com a mesma intensidade. Existem graus de imperatividade. Algumas imperam mais que as outras. Um mal imperam, como a que manda rezar; imperam em nossa consciência; outras imperam soberanamente, como a que manda pagar o que é devido. São mandamentos e imperativos tanto as normas que vigoram no mundo subjetivo das consciências como as que fixam as diretrizes do comportamento em sociedade.

Sendo o Estado Constitucional Democrático aquele onde o estado atua através do direito, onde este delimita o poder através de uma lei superior, sendo esta fruto da vontade popular, os princípios reguladores de sua atividade são os mesmos que justificam e abalizam a existência das normas constitucionais.

Assim sendo, em se tratando do dever do Estado de oferecer o bem comum à coletividade e para garantia do cumprimento desse imperativo, toda a atividade nesse sentido deveria se orientar pelas normas constitucionais. Já os meios dos quais lança mão para concretizar esse objetivo estariam condicionados à existência de uma regra jurídica enunciada e determinada, também, por um princípio constitucional.

É a nota da imperatividade que revela o gênero próximo da norma jurídica, incluindo-a no grupo das normas que regulam o comportamento humano, representando uma característica essencial genérica e importantíssima. Entendendo-se o ordenamento jurídico como um sistema, assevera Ferraz Júnior (2003, p.196) que “a questão da validade jurídica das normas e do próprio ordenamento jurídico é uma questão de *zetética*, logo, uma questão aberta”.

Ante a presença de necessidades e de exigências sociais, o ordenamento jurídico cede à imperatividade dos princípios em cujo cerne está sua gênese, estabelecendo ao Poder Público o dever de garantir, por força da determinação Constitucional, os direitos civis, políticos, sociais e condições de dignidade a todos os cidadãos.

Como o serviço público é atividade realizada visando satisfazer um objetivo de interesse geral, atua a autoridade pública a fim de facilitar, de modo regular, contínuo e igualitário, os meios idôneos para satisfação de necessidades coletivas. De conformidade com os princípios constitucionais que regem o ordenamento jurídico, toda e qualquer competência que se atribua aos entes da administração pública encontra-se limitada pela Constituição Federal, visto que os preceitos considerados pelo constituinte como preponderantes sobre outros interesses adquirem o poder de assegurar ao cidadão o atendimento de suas necessidades e a melhor condição para a satisfação de suas obrigações perante o Estado.

## **2.1 Fundamentos da justiça fiscal**

A obtenção de uma estrutura tributária ideal, sob o ponto de vista da igualdade, da equidade e da justiça fiscal pode ocorrer por meio da aplicação dos princípios constitucionais de Direito Tributário, os quais possibilitam uma tributação mais justa, baseada na capacidade de contribuir de cada indivíduo.

Para Klaus Tipke (2002, p.20), o Direito justo pressupõe princípios (regras, critérios, padrões). A justiça fiscal não se exclui deste fato incontestável, uma vez que se refere, além de a uma justa distribuição de carga tributária entre os cidadãos, levando em conta a capacidade de cada um em contribuir, também deve estar presente na distribuição do produto arrecadado, priorizando aquela população mais

necessitada de serviços públicos gratuitos. Neste sentido escreve o autor:

Tais princípios são especialmente necessários quando direitos e obrigações, cargas e reivindicações devem ser repartidos entre membros de uma comunidade. Repartição sem princípios é repartição arbitrária. Isto é pacífico, tanto na filosofia moral como na filosofia do Direito. A orientação por princípios cuida de generalidade e consequência. (TIPKE, 2002, p.20)

O Brasil constitui um Estado Democrático de Direito, conforme o disposto no art. 1º, da CF.

O objetivo do Estado de Direito, sob o aspecto formal, é garantir a segurança jurídica do cidadão. No Direito Tributário, a segurança jurídica reflete-se, especialmente, nos princípios: da legalidade, pelo qual os tributos somente poderão ser cobrados se instituídos por lei; da irretroatividade da lei tributária, já que estas não podem retroagir, senão nos casos previstos em lei (Art. 106, do CTN). Entretanto, acerca do Estado do Direito, Klaus Tipke (2002, p.16) adverte:

O Estado de Direito não pode, contudo, esgotar-se em sua concepção formal. Ele não pode promulgar leis de conteúdo qualquer e arbitrário. Suas leis, quando não se tratar de meras regras técnicas de conveniência, devem ser materialmente justas. Isso vale, não por último, para as leis tributárias.

Relativamente ao poder de tributar atribuído ao Estado, a Constituição Federal impõe limitações que vão desde garantias de proteção a direitos individuais até imunidades tributárias as quais, sob a denominação de isenções tributárias, apresentam caráter absoluto. Essas limitações, antes de qualquer outra acepção que se lhes atribua, representam os fundamentos da justiça fiscal, a qual é praticada quando, simultaneamente, segundo Leonetti (2003, p.174), se respeitam as premissas:

- a) os ônus e os bônus do todo social são repartidos entre todos, de acordo com critérios prévia e democraticamente definidos e segundo a capacidade e a necessidade de cada um;
- b) é assegurado a cada indivíduo o mínimo indispensável a uma vida digna.

A proteção aos direitos dos contribuintes surge, assim, respaldada pelos princípios constitucionais tributários, é o fundamento maior da justiça fiscal e o sentido da atividade tributária do Estado.

O poder de tributar, como expressão da soberania estatal, é limitado precisamente pelos princípios jurídicos da tributação, que ditam a forma e as

condições para o exercício daquele aspecto da soberania estatal. Esses fundamentos, traduzidos em princípios constitucionalmente consagrados, encontram-se dispostos na Constituição Federativa do Brasil de 1988, nos seguintes dispositivos:

- Artigo 145, § 1º - Princípio da capacidade contributiva, que constitui como de caráter pessoal os impostos, os quais serão ajustados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Estabelece que à administração tributária é facultado determinar a extensão do patrimônio, dos rendimentos e da atividade econômica do contribuinte, desde que respeitando seus direitos individuais, a orientação legal e a finalidade específica de efetivar o cumprimento do objetivo desse princípio.

Dessa forma, os impostos deverão ser instituídos de conformidade com a situação de cada com a situação de cada contribuinte – justiça tributária -, não sendo exigidos acima daquilo que pode ser suportado por sua capacidade contributiva. Isso se verifica através do sistema de diferenciação de alíquotas e de deduções variadas segundo a circunstância particular em que se encontre o contribuinte.

- Artigo 150, I - Princípio da legalidade tributária ou da reserva legal, o qual dispõe que aos entes federados é vedado cobrar ou majorar tributo sem a existência de norma legal que o estabeleça, ou seja, que é limitada a atuação do poder que institui tributos quando se trata de garantir a distribuição da justiça ao contribuinte contra excessos dessa natureza. Complementarmente ao artigo 5º, a Constituição Federal reforça o princípio de que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei". Da mesma forma, nenhum tributo poderá ser criado senão por imposição de lei.
- Artigo 150, III, b – Princípio da anterioridade, o qual obriga o Estado a somente fazer incidir tributos instituídos ou majorados no início do exercício financeiro posterior à sua criação ou aumento. Constituem exceções a esse princípio impostos sobre importação e exportação, sobre produtos industrializados, sobre operações financeiras e, em casos

extremos, extraordinários de guerra e empréstimo compulsório decorrente da incidência de guerra ou calamidade pública.

- Artigo 150, III, a - Princípio da irretroatividade, segundo os tributos que se referirem a situações anteriores à lei que as definiu não poderão ser cobrados, seguindo o pressuposto da irretroatividade da lei.
- Artigo 150, II - Princípio da isonomia tributária, reafirmando o artigo 5º da Constituição Federal, ou seja, da obrigatoriedade de tratamento igual a todos e de que a lei tributária não seja imposta de forma desigual por quaisquer argumentações.
- Artigo 150, IV - Princípio da vedação de confisco, ou seja, proibição de que o tributo atinja de forma grave o patrimônio do contribuinte, configurando-se como apreensão desmedida. Essa previsão deve ser disciplinada pelo Poder Judiciário, vez que não se encontra delimitada no texto constitucional.
- Artigo 150, V - Princípio da liberdade de trânsito, garantidor da liberdade de ir e vir dentro do território nacional, cuja limitação somente é admitida em vias conservadas pelo Poder Público, pela cobrança de pedágio.
- Artigo 151, I - Princípio da uniformidade da tributação em todo o território nacional, sem preferências de uns em relação a outros, exceto através da instituição, por lei, de incentivos fiscais.

Dentre as garantias tributárias consagradas pela Constituição Federal, destacam-se:

- Artigo 151, II, que proíbe à União a fixação de níveis de tributos que incidirem sobre renda das obrigações da dívida pública e remuneração e provento de agentes públicos superiores aos fixados para si própria a qualquer ente da Federação.
- Artigo 151, III, que veda à União fixar isenções tributárias que não sejam de sua competência, mas dos Estados, Distrito Federal ou municípios.

- Artigo 152, que dispõe que nenhum Estado, Distrito Federal ou Município poderá estabelecer tributo ou alíquota sobre bens ou serviços diferenciada pela sua procedência ou destino.
- Artigo 150, § 6º, o qual determina que a isenção, subsídio, redução de base de cálculo, anistia, remissão ou concessão de crédito presumido relativa a impostos, taxas e contribuições somente podem ser realizados através de lei específica reguladora dessas matérias, tributos ou contribuições.

Em se tratando de incentivos fiscais com renúncia de ICMS, observa-se a exigência de lei complementar que regule a deliberação dos Estados e do Distrito Federal sobre os termos dessa concessão e revogação dessas isenções, incentivos e benefícios fiscais (artigo 155, XIII, g).

- Artigo 154, I, que trata da tipologia tributária, definida pela hipótese de incidência e pela base de cálculo. O Código Tributário Nacional apresenta somente um elemento, o que torna equívoca sua interpretação.

## 2.2 A justiça fiscal e os valores éticos

A Teoria da Justiça ou Ética é um ramo da Filosofia, inclusive da Filosofia Política, assim como da Filosofia do Direito e do Estado. A Ética é a teoria dos princípios, regras, critérios ou padrões valorativos da justiça e do comportamento justo.

Inobstante os conceitos de Ética e Moral serem constantemente confundidos pela doutrina, para Tipke (2002, p.16), “Ética é a teoria do comportamento justo e Moral, o comportamento ou agir segundo esta teoria.” Neste sentido afirma que “[...] *a ética tributária es la teoría que estudia la moralidad de las actuaciones em matéria tributaria desarrolladas por los poderes públicos – legislativo, ejecutivo y judicial – y por el ciudadano contribuyente.*” (TIPKE, 2002, p.23)

Para este autor, o Direito Tributário não pode prescindir da ética nem da moral, ao que faz o seguinte questionamento:

*Hay que buscar una respuesta a la siguiente cuestion: ¿qué exige la ética fiscal o tributária a los poderes públicos y a los ciudadanos obligados ao pago de los tributos? Em términos más concretos, se trata de responder esta pergunta: ¿que principios o valores convincentes y razonables deben inspirar la actuacion de los poderes públicos e de los ciudadanos para que la tributacion pueda considerarse justa? (TIPKE, 2002, p.22).*

No âmbito da Constituição do Brasil, o artigo 150, inciso I, anota que o princípio da legalidade, o qual impede à União, Estados, Distrito Federal e Municípios de cobrar tributos que não estejam rigorosamente constituídos por lei, regula a criação e a majoração e tributos, limitando o exercício dessa prerrogativa exceto no que se refere à majoração de tributos específicos, dentro de limites fixados em lei, por ato do Poder Executivo.

Essas exceções, contudo, são somente as previstas na própria Constituição Federal, artigo 153, que faculta ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos sobre importação de produtos estrangeiros; exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; produtos industrializados e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários. Reforçando a idéia, Montoro (2000, p.382-383) observa:

Na ausência de preceitos análogos, as legislações modernas, inclusive a brasileira, remetem o aplicador da lei aos 'princípios gerais do direito'. [...] A questão é, entretanto, campo de intensa controvérsia. Para as doutrinas de inspiração positivista, "princípios gerais do direito" são aqueles princípios historicamente contingentes e variáveis, que inspiraram a formação de cada legislação concretamente considerada. Para as concepções racionalistas, pelo contrário, a expressão 'princípios gerais de direito' refere-se não a valores historicamente contingentes e variáveis, mas a princípios universais, absolutos e eternos, correspondentes aos princípios do direito natural.

Cada uma dessas concepções, excluídos seus radicalismos e excessos, traz sua contribuição positiva para a solução do problema. Uma visão compreensiva e objetiva da matéria nos leva a concluir que, entre os princípios gerais do direito, devem ser incluídos os valores contingentes e variáveis, a que se refere a concepção positivista, e os princípios universais, referidos pelas doutrinas de inspiração racionalista, desde que, uns e outros, estejam devidamente fundamentados. No Brasil, por exemplo, são 'princípios gerais' os valores correspondentes ao sistema republicano, federativo, municipalista, a nossa formação histórica, latina, cristã etc. E, ao mesmo tempo, os princípios absolutos e permanentes de 'dar a cada um o que é seu', 'respeitar a dignidade pessoal do homem', 'manter a vida social', 'contribuição de todos para o bem comum', e os demais princípios, materiais e formais, decorrentes do conceito de justiça.

Desses princípios emana toda e qualquer norma jurídica e os fundamentos do agir ético do Estado, as quais Grau (2005, p.178) conceitua como sendo preceitos

abstratos, genéricos e inovadores, tendente a regular o comportamento social de sujeitos associados, e que se integra no ordenamento jurídico.

Enfatiza, considerando que “quando [a norma] se submete ao fenômeno da interpretação, passa por fases que mostram algo de intensa influência para a formação de sua consistência” (GRAU, 2005, p.178), levando em conta uma preocupação com valores éticos, os quais, via de regra, norteiam essa definição.

É importante anotar que o princípio ético é um vetor para as ações humanas e, sobretudo, para as soluções interpretativas, uma regra básica, com âmbito de validade maior que exerce, dentro do sistema jurídico, função axiologicamente mais importante do que a regra, mesmo a constitucional. Não sendo preceito de ordem moral ou econômica, mas sim esquema que se insere na experiência social, converte-se, desse modo, em elemento componente do Direito.

Sendo mesmo, em certo ponto, confundidos com princípios, os valores éticos são, em suma, conceitos básicos de diversa graduação ou extensão, pois se todos surgem do agir humano no corpo social, alguns cobrem o campo da experiência sócio-jurídica universal; outros se referem aos ordenamentos jurídicos; outros são próprios do Direito pátrio.

Sua inserção no ordenamento pode operar-se através das fontes de direito, a começar pelo processo legislativo, mas, mais freqüentemente, através da atividade jurisdicional e a formação dos precedentes judiciais, bem como através dos usos e costumes e da prática dos atos negociais. Destarte, se desenvolvem no plano do Direito Positivo, embora se fundem, de maneira mediata, em razões de ordem social.

### 3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO COMO FUNDAMENTOS DA JUSTIÇA FISCAL

A palavra princípio vem do latim *principium* e significa início, começo, ponto de partida, fundamento, causa. Não indica a coisa, mas a razão de ser da coisa, segundo Cretella Júnior (1997, p.166), que pondera que "no âmbito da filosofia, princípio é o fundamento ou a razão para justificar por que é que as coisas são o que são".

#### 3.1 Distinção entre princípios e regras

Embora a palavra “princípio” apareça com sentidos diversos, é indispensável ao Direito, sendo que seu significado não difere dos acima mencionados, sobretudo, conforme explica Canotilho (1993, p.129), “quando se trata de Direito Constitucional, que, por envolver a idéia da Constituição como norma suprema e condicionante de todo o ordenamento jurídico, dela retira seu fundamento de validade”.

Ferraz Júnior (1990, p.88) propõe alguns critérios distintivos entre princípios e regras, ou normas, destacando:

1. os princípios não exigem um comportamento específico, isto é, estabelecem ou pontos de partida ou metas genéricas; as regras, ao contrário, são específicas ou em pautas;

2. os princípios não são aplicáveis à maneira de um ‘tudo ou nada’, pois enunciam uma ou algumas razões para decidir em determinado sentido, sem obrigar a uma decisão particular; já as regras enunciam pautas dicotômicas, isto é, estabelecem condições que tornam necessária sua aplicação e conseqüências que se seguem necessariamente;

3. os princípios têm um peso ou importância relativa, ao passo que as regras têm uma impositividade mais estrita; assim, os princípios comportam avaliação, sem que a substituição de um por outro de maior peso signifique a exclusão do primeiro; já as regras, embora admitam exceções, quando contraditadas provocam a exclusão do dispositivo colidente;

4. o conceito de validade cabe bem para as regras (que ou são válidas ou não o são), mas não para os princípios, que, por serem submetidos à avaliação de importância, mais bem se encaixam no conceito de legitimidade.

Uma vez incorporados à Constituição, os princípios fundamentais passam a provocar maior empenho no que diz respeito ao seu enquadramento normativo. Destarte, como os princípios não se colocam acima do Direito Positivo, também fazem parte do ordenamento jurídico e, portanto, não se contrapõem às normas, contrapondo-se, como ensina Miranda, (1999, p.198) "tão-somente aos preceitos; as normas jurídicas é que se dividem em normas-princípios e normas-disposições".

Anota também o autor que a distinção, entre princípios e normas jurídicas não resulta na negação dos princípios como espécies normativas: uma vez positivados no texto constitucional, ascendem os princípios à categoria normativa, pelo que devem ser tidos como normas jurídicas, alguns auto-executáveis "enquanto diretamente aplicáveis ou diretamente capazes de conformarem as relações político-constitucionais". (MIRANDA, 1999, p.199).

Nesse sentido também manifesta Pinho, (2000, p.55) acerca de princípios e normas:

Princípios são as regras informadoras de todo um sistema de normas, as diretrizes básicas do ordenamento constitucional brasileiro. Sobre essas proposições foi elaborada a Constituição brasileira. São regras que contêm os mais importantes valores que informam a elaboração da Constituição da República Federativa do Brasil. Os princípios são dotados de normatividade, ou seja, possuem efeito vinculante e constituem regras jurídicas efetivas. Existe uma tendência moderna no direito constitucional denominada pós-positivismo, adotada por Paulo Bonavides e Ruy Spíndola, em que há valorização jurídica e política dos princípios enunciados nos textos legais.

Esses princípios possuem funções relevantes na ordem jurídica, como fundamentadores do ordenamento, como critérios de interpretação e como fontes suplementares às possíveis lacunas das normas legais.

Quanto às normas, acrescenta Pinho (2000, p.56-57) que as normas jurídicas são classificadas pela doutrina moderna em princípios e regras jurídicas. O importante é ressaltar que tanto as regras como os princípios são dotados de valor normativo, jurídico, são imperativas. Pondera:

Dentre os muitos critérios apresentados para distinguir essas duas espécies de normas jurídicas, salientaremos alguns. Os princípios são dotados de um alto grau de generalidade e abstração e baixa densidade normativa, pois necessitam, via de regra, de outras normas para que possam ser aplicados. Além disso, são normas consideradas como informadoras do ordenamento jurídico. Exemplos de princípios: arts. 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, caput, incisos I e II, 37, caput, 170 e 206. Já as regras possuem um menor grau de generalidade e abstração e alta densidade normativa, pois dispensam a aplicação de outras regras. A aplicação de uma regra dispensa a aplicação de outra. Exemplos extremados de regras contidas no Texto Constitucional: arts. 57 e 242, § 2º.

Os conflitos porventura existentes entre princípios são resolvidos pelo critério de peso, preponderando o de maior valor no caso concreto, pois ambas as normas jurídicas são consideradas igualmente válidas, havendo a necessidade de compatibilizar no máximo os princípios, podendo prevalecer, no caso concreto, a aplicação de um ou outro direito. Já os conflitos de regras são resolvidos na dimensão da validade, em que a aplicação de uma regra importa na não-aplicação da outra. Os conflitos entre regras são resolvidos pelos critérios tradicionais de interpretação: considera-se a norma dotada de superioridade hierárquica (hierárquico), a lei posterior revoga a anterior (cronológico), a lei específica prevalece sobre a regra geral (da especialidade).

### **3.2 Princípio da igualdade tributária**

Fundamentadas nos princípios gerais do Direito, nos princípios constitucionais e nos valores éticos que lhes dão sentido, as normas do Direito Tributário orientam-se sempre no sentido de atingir a realidade econômica das relações que disciplinam e evitar a fraude, não estando sujeitas ao emaranhado de formalismos comuns a outros ramos do Direito.

Contudo, desses princípios, o juízo principal ao qual se atém o Direito Tributário é o da equidade, da distribuição harmônica da obrigação, instrumentalizando o princípio da isonomia de forma a admitir um tratamento desigual aos contribuintes, considerando sua capacidade contributiva.

Esses preceitos refletem os anseios das forças políticas defensoras de mudanças nas relações envolvendo a União e as outras esferas de governo e entre os poderes Executivo e Legislativo e, especialmente, com todo o corpo social. Os princípios básicos que nortearam essas mudanças foram dados pela disposição, de um lado, de promover a descentralização tributária e, de outro, de coibir a liberdade do governo federal de manipular as questões ligadas à área orçamentária e intervir na capacidade de arrecadação dos governos estaduais e municipais. Considera Hugo Machado (2003, p.116):

Não há dúvida de que o tributo é uma realidade econômica. A relação tributária é de conteúdo econômico inegável. Não se pode, entretanto, afastar os métodos de interpretação, e os meios de integração, para buscar o sentido da regra jurídica só e exclusivamente tendo em vista os eleitos econômicos dos fatos envolvidos na relação de tributação. Tal atitude implicaria negar o Direito, afetando a segurança que o mesmo empresta às relações humanas na sociedade. A natureza econômica da relação de tributação é importante para o intérprete da lei tributária, porque faz parte integrante do próprio conteúdo de vontade da norma, sendo elemento seguro de indicação do *fim* ou *objetivo* visado pela regra jurídica. Por outro lado, inspira um princípio prevalente em Direito Tributário, que é o da *capacidade econômica*, em função do qual se devem tanto o legislador como o intérprete orientar.

Sem embargo, a todos é cominado o pagamento de tributos e isso deve dar-se segundo a capacidade contributiva de cada um, representando a isenção uma exceção a essa regra, assim como também o cumprimento de obrigações tributárias é obrigação cuja escusa somente se dá em caráter extraordinário.

O princípio da igualdade é definido como um princípio geral de direito. Sobre ele anotam Alexandrino et al. (2005, p.25-26)

a lei não poderá estabelecer diferenças entre os contribuintes com base em critérios arbitrários, ou relativos a condições inerentes às pessoas ou a seu status. A própria Constituição cuidou de, já no mesmo inciso, explicitar parâmetros que não podem ser utilizados para que se considere desigual a situação de contribuintes: ocupação profissional ou função exercida e denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. É evidente que não são apenas estes. Faz-se necessário buscar nos dispositivos e princípios explícitos e implícitos da Constituição quais as diferenças entre pessoas que ensejam dispensa de tratamento jurídico discriminado e quais são juridicamente irrelevantes; para estas é vedado à

lei conferir desigualdade de tratamento. De forma geral, é proibida a discriminação em razão de sexo, raça, religião, origem, idade etc. (art. 3, IV, da CF).

A igualdade tributária é traduzida como um dos princípios mais abrangentes dentre aqueles que regulam o sistema tributário, pois se estende da pessoa política ao ente federado. Permite tratamento igual a todos os contribuintes que se encontrem em situação equivalente no que tange à capacidade de pagamento de tributos.

Sua formulação genérica mais conhecida afirma que a lei deve tratar igualmente os que se encontram em situação (juridicamente) equivalente e tratar de forma desigual os (juridicamente) desiguais, na medida de suas desigualdades.

Tal afirmação, na verdade, tem origem no sábio ensinamento de Duguit, reproduzindo o pensamento de Aristóteles, divulgado no Brasil pelo inesquecível Rui Barbosa (1949, p.33-34):

A regra da igualdade não consiste senão em aquinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. Os apetites humanos conceberam inverter a norma universal da criação, pretendendo não dar a cada um, na razão do que vale, mas atribuir o mesmo a todos, como se todos se equivalessem.

Esse princípio pode vir a tornar-se um problema, caso seja desconsiderado o sentido da capacidade contributiva, porque esse princípio, inevitavelmente, irá se configurar num mecanismo de validação para concessão de isenções ou de incentivos fiscais sem critérios éticos.

A rigor, porém, o princípio da igualdade jurídica não se confunde com o da capacidade contributiva, o qual é flagrantemente atingido por essas concessões. É oportuno observar que, da mesma forma que as isenções e os incentivos fiscais, as leis que os garantem se configuram como premiações à inadimplência, à sonegação e às infrações tributárias.

Mesmo assim, é bastante possível que critérios extremamente genéricos venham a legitimar a edição de leis atentatórias à igualdade tributária, desonerando empresas ou setores de elevada capacidade contributiva, ou exacerbando a

tributação sobre determinadas empresas ou grupos econômicos que concentrem grandes percentuais da produção nacional, ou sobre produtos que dominem largas parcelas do mercado consumidor. No limite, pondera Machado (2003, p.52):

poderia o legislador ordinário, por exemplo, pretender fazer incidir um IPI (ou COFINS) mais elevado pela industrialização da cerveja 'X', de empresa dominante do setor, do que o IPI (ou COFINS) incidente na produção das cervejas de outras indústrias menores, a título de 'correção de desequilíbrios da concorrência'.

De qualquer forma, essa avaliação se torna difícil pelo fato de não ser possível determinar as razões que motivaram a instituição da lei que concede isenções, de forma a dar um sentido, uma cotação que possibilite interpretá-la como justa ou injusta, oportuna ou oportunista.

Prosseguindo nesse enfoque, o autor pondera que a própria Constituição Federal privilegia o princípio da igualdade, em detrimento do princípio da capacidade contributiva, o que o induz a comentar:

Todos sabem que a regra do art. 150, inciso II, teve um objetivo específico: fazer com que os militares, magistrados e parlamentares paguem o imposto de renda sobre a totalidade da respectiva remuneração. Teve inspiração puramente demagógica, posto que na verdade a distinção que favorece tais categorias profissionais é inegavelmente menos lesiva ao princípio da capacidade contributiva do que os incentivos fiscais, concedidos quase sempre em favor de pessoas consideravelmente ricas. Grandes empresas industriais sediadas no Nordeste, empresas proprietárias de luxuosos hotéis, empresas de pesca, são isentas do imposto de renda. Tais isenções são concedidas a pretexto de estimular o desenvolvimento regional, ou setorial. Não passam, porém, de simples privilégios. Qualquer atividade econômica razoavelmente rentável atrai pessoas para o seu exercício, sendo, portanto, desnecessária a isenção do imposto de renda. Por outro lado, se a atividade não é rentável, de nada valerá a isenção, posto que, não existindo lucro, não haverá imposto de renda a ser pago, sendo, assim, inútil a isenção desse imposto. (MACHADO, 2003, p.261).

Evoca-se aqui a questão das isenções não concedidas de forma geral e o princípio da isonomia, especialmente nos casos em que a isenção é concedida a pessoas com grande capacidade econômica, em contradição com o princípio da capacidade contributiva. Através de uma interpretação cuidadosa do texto constitucional, pode-se excepcionar a literalidade do princípio da isonomia tributária, explicitando-se os critérios que o legislador constituinte considerou suficientes para justificar o tratamento desigual entre contribuintes.

A controvérsia se origina no art. 151 da Constituição Federal, que proíbe a

União de instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre diferentes regiões do País.

Essa regra foi importada da Constituição anterior, mas a ressalva da concessão de incentivos fiscais leva à consideração de que os incentivos fiscais ao desenvolvimento econômico regional podem significar uma lesão ao preceito constitucional.

O mesmo art. 151 proíbe, ainda, a União de tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes (inciso II).

A prática vedada pelo inciso II do art. 151 seria de duvidosa constitucionalidade mesmo que ausente a referida norma. A presença desta, porém, torna essa inconstitucionalidade inquestionável, e nisto reside seu mérito.

O inciso III do art. 151, finalmente, impede que a União isente de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. Essa regra também tem apenas o mérito de eliminar controvérsias, eis que na verdade bastaria o silêncio constitucional, posto que competente para isentar é o titular da competência para tributar.

O art. 152, por seu turno, veda aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino. Com isto buscou o constituinte evitar um conflito entre os Estados da Federação.

Contudo, o mais importante a ser considerado quanto a essa questão é que todo cidadão é obrigado a colaborar para com o pagamento das despesas do Estado, na medida de suas posses. Esse princípio não necessita constar da Constituição Federal, por ser supraconstitucional, ou seja, está inserido na consciência de todo cidadão brasileiro.

O Estado simplesmente verifica a capacidade contributiva de cada um e dele exige impostos, de acordo com o consignado no artigo 145, § 1º da Constituição Federal que determina que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

O termo “tributo” é genérico, incluindo-se nele impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais ou especiais e empréstimo compulsório. Sua definição é dada pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional, que elenca suas características essenciais, quando determina que tributo é a prestação pecuniária, compulsória, feita em moeda ou cujo valor se possa exprimir. É, portanto, o objeto da obrigação tributária, prestado em dinheiro, via de regra, em caráter obrigatório.

Da definição legal de tributo ressalta, ainda, que é instituído em lei e cobrado através de atividade administrativa plenamente vinculada. Disso se depreende que traduz o princípio da legalidade e da anterioridade da lei tributária, visto que somente pode ser exigido de forma legítima o tributo após o estabelecimento, por lei material, do fato que motive a cobrança do mesmo. Seu lançamento é feito pela Fazenda Pública e essa atividade administrativa de lançamento deve ater-se ao texto da lei, não podendo afastar-se dele.

Diante do princípio da igualdade, surge a obrigação tributária, que o Código Tributário Nacional, traduzindo *tributo* como obrigação, define, conforme Amaro (2005, p.227):

Obrigação, porém, além de dever jurídico (a que fica jungida uma parte ou cada uma das partes numa relação jurídica) presta-se a designar a própria relação jurídica expressando o vínculo que enlaça as duas (ou mais) pessoas, às quais se atribuem direitos e deveres correspectivos. Ressalta-se a idéia, presente na etimologia do vocábulo, de ligação ou liame, unindo pessoas (credor e devedor) que têm, respectivamente, o poder de exigir e o dever de prestar o objeto da obrigação (dar, fazer ou não fazer).

[...]

Nas obrigações bilaterais as partes são, reciprocamente, credoras e devedoras. No exemplo da compra e venda, ao direito do vendedor (de receber o preço) corresponde o dever do comprador (de pagá-lo) e ao direito do comprador (de receber a coisa) corresponde o dever do vendedor (entregá-la). Nas obrigações unilaterais, ao direito de um corresponde o dever de outro.

O tributo é uma obrigação *ex lege*, subdividida em espécies. A doutrina enfatiza a hipótese da incidência (fato gerador abstrato), ou seja, o pressuposto jurídico das obrigações tributárias, esvaziando a substância estrutural das conseqüências

normativas, de acordo com o que preceitua Barros de Carvalho (2002, p.235):

Haveremos de repelir, de modo peremptório, qualquer espécie de raciocínio que venha por esvaziar de substância a consequência da norma jurídica tributária, para efeito de deslocar os elementos que a definem como relação jurídica para a hipótese da mesma regra. [...] Os sujeitos da relação jurídica, assim como a prestação, são consequências que promanam ou decorrem da realização do fato jurígeno, com este não se confundindo.

Por hipótese de incidência entende-se a descrição feita pela lei, de um fato que, se ocorrido no mundo dos fenômenos naturais, dará origem a uma obrigação tributária. Significa uma situação considerada necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária, ou seja, a hipótese em que um tributo é devido.

Com efeito, é previsão legal de um fato que, se ocorrido, originará uma obrigação tributária, guardando semelhança com o tipo penal, pois este também é descrição legal de um fato que, se praticado, fará surgir possibilidade de imputação de sanção penal. Assim, a título de exemplo, a hipótese de incidência do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, de acordo com o artigo 43 do Código Tributário Nacional, é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de provento de qualquer natureza.

Finalmente, de acordo com o artigo 4º do Código Tributário Nacional, cabe à hipótese de incidência distinguir um tributo do outro, o que não deve ser feito com base na denominação que este tributo recebe.

A hipótese de incidência difere do fato imponível, uma vez que este se caracteriza pelo acontecimento daquela (fato que realiza o tipo tributário), e a hipótese de incidência é o próprio tipo tributário. Assim, a hipótese de incidência é algo hipotético (previsto pela lei), enquanto o fato gerador é sua ocorrência, sua concretização.

Para que haja o surgimento do tributo, é necessário que o fato se ajuste rigorosamente à hipótese de incidência tributária. Trata-se do fenômeno denominado “subsunção”, o qual se traduz pela necessidade de adequação completa. Destarte, a lei faz a previsão de um fato que, se ocorrido, nascida estará a obrigação tributária, ou seja, descreve a hipótese de incidência e, com a ocorrência do fato previsto, qual seja, o fato imponível (fato gerador *in concreto*), o tributo será devido.

A obrigação de pagar tributos nasce para o particular toda vez que se realiza a hipótese legal prevista como geradora da obrigação de pagar tributo. Nesse sentido, o artigo 113, § 1º do Código Tributário Nacional dispõe que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tendo por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e se extingue juntamente com o crédito dela decorrente.

O fato gerador dessa obrigação, por sua vez, é definido no artigo 114 do Código Tributário Nacional, com a situação prevista em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Isso equivale a dizer que o fato descrito em lei, contendo todos os elementos hábeis à sua perfeita identificação, constitui o fato jurídico da obrigação tributária principal.

Quando a Constituição Federal outorgou competência impositiva à União para instituir impostos, sobretudo sobre a renda, informada pelos critérios da Generalidade, Universalidade, e Progressividade na forma da lei, determinou que esses impostos devem incidir sobre todas as espécies de rendas e proventos de qualquer natureza, auferidos por todas as pessoas, observados os limites da própria competência tributária e que, quanto maior o acréscimo de patrimônio, maior deverá ser a alíquota aplicável, de acordo com os princípios tributários e de forma que as rendas e proventos sejam tributados sem qualquer diferenciação entre as espécies de renda ou proventos, em decorrência da origem, natureza ou destino. Informa Mosqueira (1999, p.170):

No mesmo sentido, prescreve a Carta Magna que todas as pessoas, físicas ou jurídicas, devem contribuir para os cofres públicos a título de Imposto de Renda, ou seja, que a tributação deve abarcar, em geral, todos aqueles que auferiram renda ou proventos de qualquer natureza. Por fim, determina o constituinte que a tributação do Imposto Sobre a Renda se faça de forma progressiva, vale dizer, quanto maior a renda, maior a alíquota do imposto. A relevância destes princípios no conceito de renda, pode-se dizer que de acordo com o princípio da **generalidade**, o Imposto de Renda deve incidir sobre todas as rendas auferidas pelos contribuintes no período-base, ou seja, entrelaçando-se no critério material da Regra Matriz do Imposto de Renda; respeitado igualmente o princípio da capacidade contributiva (mínimo vital) e excetuados os casos de isenção, os quais devem ser devidamente justificados em face dos princípios constitucionais, já que o princípio geral é o da universalidade. O princípio da **universalidade** (art.153, § 2º, I) decorre do princípio da isonomia. Na verdade, ele não é mais do que uma aplicação desse princípio ao Imposto de Renda. Significa simplesmente que o Imposto de Renda deve incidir e ser cobrado, tanto quanto possível, de todas as pessoas. O princípio da **universalidade** encontra-se no critério pessoal da Regra Matriz da Incidência Tributária. O princípio da **progressividade** (art.153, § 2º, I), no entanto, também é uma decorrência do princípio da isonomia. (grifo nosso)

É possível, ainda acrescentar-se o conceito de essencialidade, ou seja, a imposição seletiva sobre o consumo, instrumento para frear o consumo de produtos indesejáveis ou menos necessários e liberar forças para investimentos merecedores de apoio e, ao mesmo tempo, possibilitar o nivelamento de diferenças excessivas no consumo de diversas classes em diversificadas zonas e facilitar a redistribuição de rendas e uma maior aproximação da Justiça Fiscal.

Conforme visto, portanto, depreende-se que o princípio da igualdade ou da isonomia tributária, relacionando-se com os princípios da capacidade contributiva e da pessoalidade e, em determinados casos, conforme Leonetti, (2003, p.185) “da generalidade, universalidade e progressividade”.

Infelizmente, segundo este autor, apesar da ênfase emprestada ao tema, o exame da legislação brasileira relativamente ao imposto de renda demonstra que o respeito ao princípio da igualdade ainda deixa muito a desejar:

Tal respeito é revelado, principalmente, por três maneiras, a saber:

- 1º. outorga de tratamento flagrantemente discriminatório em contribuintes em situação equivalente;
- 2º. previsão de poucos itens de despesas dedutíveis dos rendimentos brutos, alguns daqueles sujeitos a limites que, além de fixados em valores insuficientes, não são periodicamente reajustados de acordo com a inflação; e
- 3º. adoção de apenas duas alíquotas, o que compromete sobretudo a progressividade do imposto. Tal situação é agravada pelo não reajuste periódico, de acordo com a inflação, dos valores que delimitam as faixas de rendimentos tributáveis. (LEONETTI, 2003, p.185-186).

Quanto a situações em que a lei discrimina contribuintes em situação equivalente, principalmente ao considerar algumas receitas não tributáveis apenas para determinadas categorias, Leonetti (2003, p.186-189) cita como exemplo:

a) o auxílio-alimentação e o auxílio-transporte recebidos em pecúnia por servidores públicos federais (RIR/99, artigo 39, V). A não sujeição destas verbas ao imposto de renda configura flagrante discriminação relativamente aos demais servidores públicos e aos empregados em geral que recebem verbas de natureza análoga (ainda que com denominação diferente);

b) o pagamento efetuado por pessoas jurídicas de direito público a servidores públicos civis, a título de incentivo à adesão a programas de desligamento voluntário

(RIR/99, art. 39, XIX). Aqui a discriminação fica configurada pelo fato de se tributar os valores pagos a trabalhadores da iniciativa privada que aderirem a programas semelhantes. Na verdade, não deverá incidir imposto sobre o pagamento dessas verbas, porquanto sua natureza é tipicamente indenizatória, o que vem sendo reconhecido pela jurisprudência;<sup>1</sup>

c) a indenização em virtude de desapropriação para fins de reforma agrária (RIR/99, XXI, Lei nº 7.713/88, artigo 22, § único). Como a legislação prevê a tributação das indenizações resultantes de desapropriações para outros fins, que não a reforma agrária, o tratamento discriminatório fica caracterizado. Na realidade, neste caso inexistente fato gerador de imposto, uma vez que a indenização paga visa repor o patrimônio do contribuinte expropriado à sua situação anterior;

d) a indenização de transporte a servidor público da União que utilizar meio próprio de locomoção para a execução de serviços externos, por força das atribuições do cargo (RIR/99, artigo 39, XXIV). A previsão de não tributação desta verba apenas na hipótese de o beneficiário ser servidor público federal discrimina os agentes públicos de Estados, Distrito Federal e Municípios, assim como trabalhadores da iniciativa privada em situação semelhante;

e) os proventos de aposentadoria e de reforma, desde que motivadas por acidente em serviço, e os percebidos pelos portadores de moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave e demais enfermidades previstas na legislação.

Isso ocorre mesmo que a doença tenha sido adquirida após a aposentadoria ou reforma, assim como a pensão recebida por portador dessas doenças, salvo moléstia profissional (RIR/99, artigo 39, XXXI e XXXIII, Lei nº 7.713/95, artigo 60, XIV e XXI e Lei nº 9.250/95, artigo 30, § 2º).

A discriminação fica evidenciada por não se levar em consideração, para determinar a isenção, o valor da aposentadoria ou pensão nem o percentual que essas verbas representam relativamente aos rendimentos globais do contribuinte.

---

<sup>1</sup> Súmula 215 do Superior Tribunal de Justiça: “A indenização recebida pela adesão a programa de incentivo à demissão voluntária não está sujeita à incidência do imposto de renda”.

De outra parte, não importa, para a fruição do benefício, se o advento da doença comprometeu a capacidade contributiva do indivíduo ou não.

Também se verifica discriminação quanto às enfermidades cujo acometimento pelo contribuinte autorizam o gozo do benefício, que são somente aquelas taxativamente relacionadas na lei, sendo que portadores de outras moléstias graves têm seus rendimentos tributados, ainda que as conseqüências da doença sejam as mesmas ou até mais graves, transgredindo-se o princípio da igualdade;

f) a tributação integral das verbas de representação ou de custeio das despesas necessárias para o exercício profissional percebidas por trabalhadores assalariados, ao passo que os não-assalariados podem abater tais despesas de sua receita bruta (RIR/99, artigos 43, X e 75, III).

A legislação, assim, outorga tratamento antagônico a trabalhadores assalariados e não-assalariados, quando determina que os ocupantes de cargos ou de empregos públicos ou privados que recebem alguma “vantagem” pecuniária para fazer frente aos gastos inerentes ao exercício profissional devem submetê-la a integralmente à tributação pelo imposto de renda, ao passo que os contribuintes que percebem rendimentos de trabalho não-assalariado podem abater, integralmente, as despesas em que incorrerem para manutenção da fonte pagadora, desde que registradas em livro-caixa.

g) a tributação integral do auxílio-creche pago em dinheiro, enquanto o direito a creche gratuita não o é (RIR/99, artigo 55, XV). O pagamento do auxílio-creche em dinheiro substitui o direito que alguns trabalhadores assalariados têm de usufruir serviços de creche para seus filhos, às expensas do empregador, em decorrência de lei, contrato ou acordo.

Assim, essa verba reveste a mesma natureza do direito, o que leva à conclusão de que se esse direito não implica incidência de imposto, tampouco aquela pode implicar. Essa foi a solução adotada quanto ao auxílio-moradia pago a alguns agentes públicos em substituição ao direito de uso de imóvel funcional.

Quanto à capacidade contributiva, pode-se também considerar que esse princípio significa um dos fundamentos basilares da tributação, como autêntico

corolário do princípio da isonomia, verdadeiro sinônimo da justiça fiscal. Constitui o elemento básico de onde defluem as garantias materiais diretas, de âmbito constitucional, como a generalidade, igualdade e proporcionalidade.

É cediço que só deve ocorrer imposição tributária quando se está diante de fatos, operações, situações e estados que denotem fundamento econômico (riqueza), jamais tendo cabimento incidir tributo sobre qualidades pessoais, físicas ou intelectuais. Melo (2002, p.34) observa a esse respeito:

Considerando-se que a tributação interfere no patrimônio das pessoas, de forma a subtrair parcelas de seus bens, não há dúvida de que será ilegítima (e inconstitucional) a imposição de ônus superiores às forças desse patrimônio, uma vez que os direitos individuais compreendem o absoluto respeito à garantia de sobrevivência de quaisquer categorias de contribuintes. A capacidade econômica deveria ser o limite de tributação, um verdadeiro imperativo para os destinatários das normas, como se enquadram o legislador, o administrador fazendário e o Judiciário. Todavia, a verdade é que a expressa diretriz constitucional revela imprecisão e vaguidade, e um certo antagonismo, pois, se de um lado é determinante, de outro, revela condição (ou situação) que já traduz impossibilidade de difícil precisão.

### 3.3 Princípio da capacidade contributiva

Antes de tudo, convém traçar os lineamentos da capacidade econômica, como sendo a aptidão que determinada pessoa tem para arcar com parcela do custo dos serviços públicos, ou o fenômeno revelador da riqueza; o que constitui tarefa difícil pois o vocábulo “econômica” foge aos quadrantes do Direito, além de não possuir a mesma natureza de capacidade contributiva financeira, entendida como a existência de dinheiro suficiente para arcar com o ônus fiscal, e que não guarda nenhuma adequação com a mensuração do tributo.

A justa repartição da carga tributária entre todos os contribuintes é um dever do Estado. O §1º do artigo 145 da Constituição Brasileira determina que:

§ 1º - **Sempre que possível**, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a **capacidade econômica do contribuinte**, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (grifo nosso)

Onde se lê “capacidade econômica do contribuinte”, entende-se como a positivação do princípio da capacidade contributiva, o qual regula a forma do Estado realizar esta repartição da carga tributária.

Este princípio deve ser entendido pelo conceito que define capacidade contributiva como capacidade de pagar impostos, sem por em risco a capacidade econômica do contribuinte, portanto, desde que alguém deva sustentar a si mesmo e a outros, sua capacidade econômico-contributiva deve ser restringida. Deve ser interpretado como corolário dos princípios constitucionais da igualdade, isonomia e proporcionalidade.

Toda pessoa que possui capacidade contributiva possui capacidade para ser sujeito passivo tributário. O tributo é um dever e tem como finalidade captar recursos para os cofres públicos, tem natureza econômica, patrimonial. Os cidadãos devem contribuir para a manutenção do Estado, para que este possa atingir os seus fins, devendo esta contribuição operar-se na medida do possível, na proporção de suas respectivas capacidades. A observância deste princípio resulta na equidade da tributação, ensinamentos já relevantes no final do século XVIII, tendo sua primeira manifestação sido percebida na *Declaration des droits*, a declaração francesa de direitos, de 1789, e profundamente difundido por Adam Smith.

Devemos, no entanto, considerar além da real riqueza do contribuinte, a incidência do princípio sobre os signos de riqueza apresentados, como por exemplo, no caso do IPVA, onde o signo é o carro, o imposto incide sobre o signo e não sobre as demais riquezas de seu proprietário.

E imperioso que haja uma correlação lógica, uma especial proporcionalidade entre a base de cálculo e a materialidade do tributo, sendo certo que a inexistência de dinheiro (incapacidade financeira) não eliminaria o dever imputado ao sujeito passivo da obrigação fiscal. O contribuinte não deve arcar com determinado volume tributário simplesmente porque tem dinheiro para tanto; é imprescindível que a exigência fiscal deva corresponder a um percentual do fato imponible (traduzido monetariamente).

A seu turno, a capacidade econômica, de acordo com Melo, pode ser compreendida conceitualmente como a existência de um patrimônio abrangendo bens e direitos de qualquer natureza - é também estranha à justa participação na carga tributária, uma vez que a distribuição eqüitativa desta, como medida de necessidade (para o Estado), e justiça (para os contribuintes) não pode tomar em conta a riqueza ou pobreza das pessoas. Anota o autor:

A questão complexa não se circunscreve, propriamente, à obrigação da pessoa recolher dinheiro aos cofres públicos (tributo), em decorrência de ter sido eleito (legalmente) como seu sujeito passivo. Impõe-se solucionar em que medida deva ocorrer essa obrigação, tendo em vista os aspectos pessoais vinculativos e o tipo de tributo que enseja tal graduação. A capacidade contributiva deveria estar subjacente em qualquer espécie tributária, revelada pelo valor do objeto (materialidade). Tendo em vista que a tributação quantifica-se por uma base de cálculo (à qual se aplica uma alíquota), salvo os casos excepcionais de tributo fixo, e como esta nada mais é do que o próprio valor (econômico) da materialidade, sempre será possível medir a intensidade (econômica) de participação do contribuinte no montante do tributo. (MELO, 2002, p.34-35)

A cláusula sempre que possível não poderia jamais vislumbrar a eventual impossibilidade de tal mensuração, ou seja, casos em que nem sempre é possível avaliar o cunho pessoal e o envolvimento econômico do devedor do imposto. Como a estrutura da norma tributária sempre revela a intensidade econômica do ônus imputado ao contribuinte, forçoso defluir o entendimento de que sempre é possível apreender o caráter pessoal e a capacidade econômica do contribuinte. O que nem sempre será possível é obter, com absoluta segurança e certeza, o caráter eminentemente pessoal e a exata capacidade econômica.

No imposto sobre a renda, é mais fácil aferir a capacidade de contribuir, pela circunstância de tomar como fato imponível o acréscimo do patrimônio da pessoa dentro de um quadro comparativo no início e ao final de um determinado período de tempo. A condição pessoal do contribuinte, diante da dinâmica desse imposto, é elemento significativo da regra de tributação.

É difícil aceitar que nos tributos denominados indiretos ou objetivos - como é o caso do IPI - a verificação da riqueza não leve em consideração a pessoa (sujeito passivo), mas sim os negócios envolvendo as operações com produtos industrializados; muito embora se tenha entendido que a Constituição determina que o IPI seja seletivo em função da essencialidade dos produtos (art. 153, § 30, item 1), realizando, de certo modo, o princípio da capacidade contributiva.

Isso se explica porque, na verdade, existem certos produtos, mercadorias e serviços, cujo consumo constitui verdadeira demonstração de capacidade contributiva. Dentre esse pode-se citar os automóveis de luxo, sofisticados aparelhos eletrodomésticos, iates, jóias, casacos de pele, bem como a comunicação através de aparelhos sofisticados, os quais evidenciam, por seu uso ou consumo, elevada capacidade contributiva por parte do contribuinte.

Melo (2002, p.35) considera que não constitui uma tarefa simples penetrar no universo das atividades particulares, ou empresariais dos contribuintes, conhecer complexos aspectos societários, ou sua intimidade pessoal, com o objetivo de avaliar a adequada carga fiscal, conquanto seja possível, nos limites da economia, em um determinado momento histórico do país, aquilatar ou ao menos estimar o limite máximo financeiro que possa ser suportável pelos contribuintes. O autor faz as seguintes considerações:

A expressão 'sempre que possível' deve significar o ingente e exaustivo esforço a ser pautado pelo legislador, para disciplinar o ônus tributário, com a maior segurança (possível), e com a menor margem de engano (também possível), a fim de que o contribuinte participe das necessidades coletivas (interesse público), com suportável parcela do seu patrimônio. Argutamente tem sido observado que a capacidade contributiva não se refere apenas a impostos (art. 145, § 10), pois é possível inferir sua aplicação às taxas (art. 50, LXXIV e LXXVII, da Constituição), no caso do Estado ser obrigado a prestar assistência integral, e tornar gratuito o registro civil de nascimento e certidão de óbito, aos que comprovarem insuficiência de recursos. Trata-se de situações excepcionais, uma vez que as taxas levam em consideração o custo dos serviços públicos, e não, particularmente, a situação patrimonial/econômica do beneficiário.

Observa-se ainda que a Constituição refere-se, de forma expressa, apenas a impostos, e adotou a classificação que os distingue em pessoais e reais.

**Imposto pessoal** é aquele que ao atingir determinado indicador econômico do contribuinte o faz levando em conta suas condições pessoais. Exemplo mais típico é o imposto de renda da pessoa física.

**Imposto real** é o que, objetivamente, incide sobre determinado bem, renda ou operação do contribuinte, abstraindo de sua condição pessoal. Exemplos típicos são, entre outros, o IPI, o IPVA, o IPTU (pagam o mesmo IPTU tanto o contribuinte de classe média que tenha herdado valioso imóvel onde pretenda residir com sua família como o rico industrial proprietário de idêntico bem que o utilize para veranejar).

Entretanto esta classificação não é pacífica entre os juristas pátrios e estrangeiros. Para Sacha Calmon Coelho (2007, p.365), entre outros, dividir os impostos em pessoais, quando incidissem sobre as pessoas, e reais quando incidissem sobre as coisas, é falha, uma vez que os impostos, quaisquer que sejam, são pagos sempre por pessoas.

Mesmo o imposto sobre o patrimônio, o mais real deles, atinge o proprietário independentemente da coisa, face ao vínculo *ambulat cum dominus*, isto é, segue o seu dono.

O comando constitucional tem por destinatário o legislador. Este, ao elaborar a lei que institua determinado imposto, fica obrigado a, sempre que isto for possível, conferir-lhe caráter pessoal, desde que sua natureza constitucionalmente delineada seja compatível com tal característica (pessoalidade).

Em uma apreciação simplificada, tem-se neste dispositivo uma regra de justiça fiscal: deve pagar mais imposto quem pode pagar mais imposto, mas nem sempre o estabelecimento de uma alíquota fixa para um imposto, variando o montante a pagar proporcionalmente à variação da sua base de cálculo, dará efetividade ao princípio.

Há várias técnicas para graduar impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte, todas encontrando seu campo de aplicação, por excelência, nos impostos pessoais. Duas delas são mais comumente utilizadas pelo legislador, de acordo com Alexandrino (2005, p.38):

- a) a autorização de deduções de despesas pessoais essenciais (com saúde, educação, moradia, transporte) da base de cálculo do imposto;
- b) a progressividade das alíquotas em função do valor da base de cálculo (progressividade fiscal).

A primeira delas (deduções) permite que se reconheça não terem a mesma capacidade econômica, por exemplo, duas pessoas que, embora auferam renda equivalente, diferam em número de dependentes, gastos com saúde, educação etc.

A segunda (progressividade fiscal), permite, por exemplo, que se tribute mais pesadamente elevadas rendas, já que a disponibilidade financeira de uma pessoa com remuneração de, digamos, quatro mil reais é logicamente muito maior (mais que proporcional) do que a capacidade de contribuir para os gastos coletivos de uma pessoa que tenha quase todo seu salário de mil reais absorvido pelas despesas essenciais à subsistência. Cabe observarmos que a doutrina clássica relativa ao Direito Financeiro costuma referir-se à graduação de impostos conforme a capacidade contributiva como sendo um critério de fundamentação extrafiscal, uma vez que o seu objetivo seria propiciar redistribuição de renda e não simples arrecadação de recursos. Grandes autores de Direito Tributário, e o próprio STF,

referem-se, todavia, à progressividade estabelecida em razão da capacidade econômica como progressividade fiscal, para diferenciá-la da progressividade cujo objetivo é explicitamente desestimular determinadas situações, a exemplo da progressividade do ITR e da prevista para o IPTU no art. 182, §4º, II, da CF/88.

Deve-se observar que o princípio da capacidade contributiva é princípio geral de direito, constante, inclusive, da “Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão”, de 1789. Irradia-se, portanto, em diversas normas e princípios espalhados pelo texto constitucional.

É considerado forma de instrumentalizar-se o princípio da igualdade, pois permite tratar-se de forma desigual, na medida de suas desigualdades, contribuintes que não se encontrem em situações equivalentes. Por tudo isso, possível concluir-se que, embora somente expresso para os impostos, o princípio da capacidade contributiva deve, evidentemente, ser observado, também, para outros tributos, obedecendo, todavia, às peculiaridades de cada espécie.

Ratifica a afirmação acima o fato de o STF, baseado no que denominou “princípio da razoabilidade”, haver considerado constitucional a instituição de taxa judiciária progressiva, “exceto se a progressividade de suas alíquotas e a ausência de teto para sua cobrança inviabilizarem ou tornarem excessivamente oneroso o acesso ao Poder Judiciário.”<sup>2</sup> .

Outra demonstração clara da aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva a outras espécies tributárias além dos impostos foi o acréscimo, pela EC 20/98, do § 9º ao art. 195 da Constituição. Este parágrafo autoriza diferenciação de alíquotas e bases de cálculo das contribuições para a seguridade social a cargo do empregador ou empresa em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra.

Observa-se, outrossim, que o princípio da capacidade contributiva delimita as intenções do Estado em sua atividade arrecadatória, portanto, somente é observado para os impostos que precipuamente servem a finalidade fiscal, teoricamente devendo ser observado tanto na concepção de impostos diretos e indiretos.

Em um segundo momento, devemos observar a expressão “*sempre que*

---

<sup>2</sup> ADIn 948-GO, Rel. Min. Francisco Rezek, 09.11.95.

*possível*”. Esta não abstrai o legislador, da obrigação de promulgar leis fiscais justas, que atendam ao princípio da capacidade contributiva no Estado de Direito, tal expressão diz respeito ao caráter pessoal dos tributos, como veremos adiante. A questão foi objeto de discussão e pacificação doutrinária unânime no XIV Simpósio Nacional de Direito Tributário (1989, *on line*), realizado em São Paulo, coordenado por Ives Gandra da Silva Martins, onde obtidas as seguintes conclusões:

1 – A expressão ‘sempre que possível’ contida no artigo 145 § 1º da Constituição Federal significa que os impostos deverão ter, obrigatoriamente, caráter pessoal e ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, salvo se, isso for impossível.

2 – O não-atendimento que do caráter pessoal, quer da capacidade econômica, salvo quando isso for impossível sempre enseja as medidas judiciais pertinentes, tendo em vista que a norma constitucional é auto aplicável.

O princípio da capacidade contributiva é amplamente difundido em diversas constituições internacionais, e tem correspondência com os princípios basilares do Estado Social de Direito. Este princípio atribui à razão de quem deve pagar é quem pode pagar, não ferindo qualquer preceito constitucional, apenas protegendo os contribuintes da tributação arbitrária, sem princípios, seguindo uma corrente de oportunismo político.

Por tratar-se de princípio constitucional traz em si garantia de direitos fundamentais, portanto, em consonância com o artigo 5º § 1º da Constituição Federal, têm aplicação imediata:

Art. 5º 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:

[...]

§ 1º - As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata.

Acrescente-se que o artigo 150 da atual Constituição Brasileira aduz que os princípios explícitos devem ser observados “*sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte*”. Portanto, devemos visualizar as garantias dos contribuintes inseridas em direitos e garantias fundamentais. Neste sentido, Sacha Calmon (2007, p.199) afirma que: “[...] com isso dispõe que as garantias dos contribuintes estão entre os direitos e garantias fundamentais. Estes a seu turno, repercutem no capítulo tributário da Constituição.”

### 3.3.1 A capacidade contributiva no Brasil

Historicamente, no Brasil, o princípio da capacidade contributiva já encontra seus primeiros registros na Constituição Imperial de 1824 no artigo 179 inciso XV, que tinha a seguinte redação: “XV – Ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado na proporção dos seus haveres.”

A Constituição de 1891 absteve-se do assunto e a de 1934, a despeito de sua curta duração, trouxe sensível evolução, pois se reportava à progressividade dos impostos incidentes nas transmissões de bens por herança ou legado em seu artigo 128, já no artigo 185 estabelecia a proibição de que nenhum imposto poderia ser elevado além de vinte por cento de seu valor no instante do aumento.

Indo mais além, cuidou das multas de mora, de modo a evitar que impusessem ônus exorbitante ao contribuinte, conforme exposto no seu artigo 184, parágrafo único, que não poderiam superar 10% do valor do imposto ou taxa devidos.

A Constituição de 1937, influenciada pelo momento absolutista do Estado, não continha nenhuma expressão que pudesse concretizar a racionalidade das prestações tributárias.

Já em 1946, quando renascia a semente democrática, a Constituição Federal, em seu artigo 202 continha expressão explícita ao princípio aqui estudado: “Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.

Em 1965, a Emenda Constitucional nº. 18, que traçou as linhas gerais do sistema tributário nacional, revogou completamente o artigo 202 da Constituição em vigor.

A Constituição de 1967 e posteriormente a Emenda Constitucional 01/1969, deram seguimento ao posicionamento da EC 18/65 e sequer fizeram qualquer menção ao princípio da capacidade contributiva.

Com o fim da ditadura, e a criação da Comissão Constituinte que seria responsável pela elaboração do texto constitucional da Carta Magna Federal que viria a ser promulgada em 05 de Outubro de 1988, a chamada comissão Afonso Arinos, fez constar no anteprojeto o Princípio da Capacidade Contributiva, referindo-se a todos os tributos em geral em dispositivo semelhante ao contido no artigo 202 da Constituição de 1946: "No decurso dos trabalhos da Assembléia Constituinte, não passou ao largo a inquietação sobre o anseio de justiça na distribuição do ônus tributário" (NOBRE JÚNIOR, 2001, p. 38).

Concluídos os trabalhos, prevaleceu a corrente favorável ao acatamento do princípio e o posicionamento da Comissão, tendo sido alterada em relação ao da Constituição de 1946, somente a substituição do termo "tributos" por "impostos".

Porém, independente de previsão constitucional explícita, o princípio da capacidade contributiva pode ser admitido também em relação a tributos vinculados. Embora não seja uma imposição, o mesmo pode ser aplicado como orientação, funcionando simplesmente como balizador de justiça fiscal. Como anotado por Anderson S. Madeira (2006, p.117):

O princípio da capacidade contributiva é aplicável a todas as espécies tributárias. No tocante aos impostos, o princípio é aplicável em toda a sua extensão e efetividade. Já no caso dos tributos vinculados, é aplicável restritivamente, devendo ser respeitados apenas os limites que lhe dão os contornos inferior e superior, vedando a tributação do mínimo vital e a imposição tributária que tenha efeitos confiscatórios.

### **3.3.2 Impostos diretos e impostos indiretos**

Remonta aos fisiocratas a divisão dos impostos em diretos e indiretos. Esta escola de pensamento acreditava que a terra era o único fator produtivo, uma vez que todos os valores circulantes na economia na terra se originavam.

Desta superavaliação econômica da terra, surgiu a dicotomia entre impostos diretos – os que visavam tributar a posse do solo ou o produto líquido da agricultura, recaindo, portanto, diretamente sobre a terra; e impostos indiretos – tributavam outras realidades e por serem objeto de inevitáveis repercussões, acabavam, indiretamente por recair na agricultura. (MIRABEAU *apud* SANTOS, 2003, p.240), explica:

Compreende-se, pois, que os fisiocratas defendessem o estabelecimento de um imposto único sobre a terra e combatessem, especialmente, os impostos indiretos, uma vez que, não poupando os agricultores – que acabavam sempre por ter de os pagar, dado serem a única classe produtiva – traduziram-se em restrições à liberdade de circulação das mercadorias, representando, pois, autênticos embaraços ao comércio e à indústria.

Com os economistas clássicos restaram esclarecidos os erros dos fisiocratas quanto à esterilidade produtiva dos restantes setores económicos. Contudo, a terminologia permaneceu até os dias de hoje, inobstante receber sentidos nem sempre coincidentes com outros presentes na doutrina especializada.

Mesmo com diversos significados a classificação dos impostos em diretos e indiretos é universalmente reconhecida, quanto diferentemente interpretada.

Nos dias de hoje, resta consagrado o entendimento de que a distinção deve ser feita entre os impostos que são necessariamente suportados por aqueles sobre os quais incidem e os impostos que são transferidos para outrem.

Vale salientar que este entendimento origina-se na interpretação da ideia fisiocrata realizada por Stuart Mill (*apud* SANTOS, 2006, p.240-241), cuja análise seguiu um *critério económico*, como se vê:

Os impostos são *directos* ou *indirectos*. Um imposto *directo* é aquele que é exigido à própria pessoa que se entende ou deseja que deve pagá-lo. Impostos *indirectos* são aqueles que são exigidos a uma pessoa na expectativa e com a intenção de que ela se *indemnizará* a si própria à custa de outrem: tal como acontece com os impostos sobre mercadorias ou com os direitos alfandegários. O produtor ou o importador de um bem é chamado a pagar um imposto sobre esse bem, não com a intenção de ser ele a suportá-lo, mas, sim, com a de, através dele, tributar os consumidores do bem, no pressuposto de que recuperará destes o imposto pago, através da respectiva incorporação no preço de venda.

Desta forma, Santos (2006, p.244), ao dispor sobre a classificação dos impostos em diretos e indiretos, o faz sob três critérios: o económico, o fiscal e o da avaliação da capacidade económica do contribuinte. É o que passaremos a expor a partir de agora.

Sob o critério económico, o imposto é **directo** sempre que não seja susceptível de repercussão, é definitivamente suportado pelo agente económico sobre o qual incide por lei, o chamado contribuinte de direito; e será **indirecto**, quando passível de repercussão, já que o contribuinte de direito, sobre o qual o imposto incide

formalmente, tem possibilidade de o transferir para outro agente econômico que acaba por o suportar, é o chamado contribuinte de fato.

Santos (2006, p.241) nos dá um exemplo para uma perfeita visualização que aqui se expõe: “em termos figurados dir-se-á que o imposto direto fica no ponto de impacto, enquanto o imposto indirecto, faz ricochete e vai atingir outrem.”

Sob o *critério fiscal*: **Imposto direto** é aquele cuja matéria tributada constitui uma realidade estável, que tende a reproduzir-se periodicamente a intervalos regulares. Como exemplo, podemos citar: o rendimento obtido com desempenho de uma profissão, pela posse de um imóvel ou pelo exercício de uma indústria; enquanto que **imposto indirecto** é aquele que tributa os fatos acidentais ou transitórios que refletem a mobilização ou emprego de recursos financeiros disponíveis. Como exemplo podemos citar a produção, aquisição ou consumo de uma mercadoria.

O imposto direto reflete na forma de relação entre o contribuinte do imposto e a Administração Fiscal. Face a sua dependência das circunstâncias que envolvem o contribuinte – rendimentos, património -, têm que ser calculados individualmente, motivo pelo qual se estabelece uma relação pessoal e direta entre ambos.

Os impostos indirectos, contrariamente, são anónimos, visto que não há referência aos seus contribuintes (de direito ou de fato), pois a carga tributária é fixada em função da realização do fato gerador, sem levar em conta as circunstâncias pessoais do contribuinte, como a capacidade civil, por exemplo (Art. 126, do CTN).

Sob o critério da avaliação da capacidade contributiva do cidadão contribuinte.

Nos impostos directos, a Administração Fazendária pode avaliar a capacidade de contribuir do contribuinte, a partir do cálculo do respectivo rendimento ou património, ou seja, incidem sobre manifestações directas e imediatas da capacidade contributiva.

A avaliação da capacidade contributiva dos contribuintes de impostos indirectos recaem sobre manifestações indirectas e mediatas, como o consumo de um bem ou serviço. Somente será possível esta avaliação, a partir do comportamento do

contribuinte que indique sua capacidade contributiva.

Esta avaliação é possível através da análise do consumo de bens necessários ou supérfluos, que demonstra os signos presuntivos de riqueza geradores da incidência do tributo. Conforme analisado, existe uma categoria de impostos dentro daqueles previstos na Constituição Federal que são classificados por grande parte da doutrina de impostos indiretos.

Esta categoria de tributos comporta, por sua natureza, a transferência do respectivo encargo financeiro, conforme definição dada pelo próprio Código Tributário Nacional, no art. 166. Cabe salientar, o que ressaltou Douglas Yamashita (2002, p.105):

O único critério seguro para a distinção entre tributos que comportam e tributos que não comportam transferência do respectivo encargo financeiro é o critério jurídico. Mas como se identifica este critério jurídico? Pela existência ou não de norma de repercussão que permite expressamente ao contribuinte *de jure* repercutir o encargo financeiro ao contribuinte *de facto*. Se tal norma não existe, então trata-se de tributo que não comporta transferência do respectivo encargo financeiro

No Direito Tributário Brasileiro, os impostos que comportam esta transferência são, especificamente, os Impostos sobre Produtos Industrializados – IPI, de competência privativa da União Federal, nos termos do art. 153, inciso IV da Constituição Federal, e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, de competência privativa dos Estados, nos termos do art. 155, inciso II, do mesmo diploma legal.

### **3.4 Princípio da segurança jurídica**

O princípio da segurança jurídica liga-se diretamente à necessidade humana em conduzir e planejar sua existência de forma independente, tendo a garantia estatal de que essa premissa será respeitada e protegida. Canotilho (1993, p.372) observa que esse princípio:

aponta sobretudo para a necessidade de uma conformação formal e material dos atos legislativos, postulando uma *teoria da legislação*, preocupada em racionalizar e otimizar os *princípios jurídicos de legislação* inerentes ao Estado de direito. A idéia de segurança jurídica reconduz-se a dois princípios materiais concretizadores do princípio geral de segurança: *princípio da determinabilidade de leis expresse na exigência de leis claras e densas* e o *princípio da proteção da confiança*, traduzido na exigência de leis tendencialmente estáveis, ou, pelo menos, não lesivas da

previsibilidade e calculabilidade dos cidadãos relativamente aos seus efeitos jurídicos.

Os princípios da proteção da confiança e da segurança jurídica implicam na faculdade do cidadão em confiar que aos seus atos ou às decisões públicas incidentes sobre os seus direitos, posições jurídicas e relações, praticados de acordo com as normas jurídicas vigentes, se ligam efeitos jurídicos duradouros, previstos ou calculados com base nessas mesmas normas. Segundo Canotilho, (1993, p.374) estes princípios apontam basicamente para: “(1) a proibição de leis retroativas; (2) a inalterabilidade do caso julgado; (3) a tendencial irrevogabilidade de atos administrativos constitutivos de direitos”.

Embora o princípio da segurança jurídica seja considerado um elemento essencial do princípio do Estado de Direito, não é fácil sintetizar o seu conteúdo básico. Além das suas semelhança com o princípio de proteção da confiança, a idéia da segurança jurídica desenvolve-se em torno dos conceitos explanados por Canotilho (1993, p.380):

(1) *estabilidade* ou eficácia *ex post* da segurança jurídica: uma vez adotadas, na forma e procedimento legalmente exigidos, as decisões estaduais não devem poder ser arbitrariamente modificadas, sendo apenas razoável alteração das mesmas quando ocorram pressupostos materiais particularmente relevantes;

(2) *previsibilidade* ou eficácia *ex ante* do princípio da segurança jurídica que, fundamentalmente, se reconduz à exigência de certeza e calculabilidade, por parte dos cidadãos, em relação aos efeitos jurídicos dos atos normativos.

Sob a ótica da estabilidade, a segurança jurídica aponta para o *caso julgado formal ou material*, ou seja, na estabilidade definitiva das decisões judiciais pela inexistência de possibilidades de recurso porque a questão de mérito está decidida em termos definitivos e irretroatáveis, impondo-se a todos os tribunais e a todas as autoridades. É diferente falar em segurança jurídica quando se trata de caso julgado e em segurança jurídica quando está em causa a uniformidade ou estabilidade da jurisprudência.

Acerca dessa questão, manifesta Andrade (1993, p.304) que sob o ponto de vista do cidadão, não existe um direito à manutenção da jurisprudência dos tribunais, mas sempre se coloca a questão de saber como a proteção da confiança pode estar condicionada pela uniformidade, ou, pelo menos, estabilidade, na orientação dos tribunais.

Trata-se, porém, de uma dimensão irredutível da função jurisdicional à obrigação de os juízes decidirem, nos termos da lei, segundo a sua convicção e responsabilidade. A decisão pode ser discutida pelos tribunais superiores que, inclusivamente, poderão revogá-la ou anulá-la, mas o juiz é, nos feitos submetidos a julgamento, autonomamente responsável.

Essas considerações levam à conclusão de que a segurança jurídica exige, especificamente, a clareza das normas, possibilitando uma interpretação inequívoca, eficiente para que se chegue a uma solução jurídica satisfatória para os problemas, bem como a rigidez da regulamentação legal, de tal forma que a norma seja densa o suficiente para oferecer ao cidadão uma base concreta de proteção jurídica, à administração pública uma norma de atuação e, a ambos, condições de controlar e de fiscalizar a legalidade e a defesa de seus direitos e interesses.

### **3.4.1 Princípio da anterioridade**

Para Bastos (1999, p.36), esse é o terceiro princípio de capital importância e implica na consideração de que não é possível instituir-se, cobrar-se tributo no mesmo exercício financeiro em que a lei o criou, segundo a disposição do artigo 150, III, b.

O autor também se refere à impossibilidade da criação de tributos relativos a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houvera instituído ou aumentado. Pondera:

Evidente que esta cautela do constituinte seria até dispensável, visto que, aqui, estar-se-ia criando um tributo retroativo, uma vez que incidiria sobre fatos geradores já ocorridos, hipótese absolutamente absurda. Mas o importante é a primeira dimensão do princípio da anterioridade, ou seja, não poder haver a criação de um tributo no mesmo exercício financeiro. A observação que cabe fazer é que esse princípio vem-se enfraquecendo através do tempo. Em Constituições anteriores exigia-se que o tributo já estivesse criado por ocasião da aprovação da lei orçamentária, que é algo que se dá em torno de setembro ou outubro, enquanto hoje não há mais essa necessidade. O tributo poderá ser criado mesmo depois de aprovada a lei orçamentária. Portanto, até o último dia do ano.

Ainda, observam Bastos e Martins (1998, p.147) que as exceções ao princípio da anterioridade são:

Impostos extraordinários de guerra (art. 154, I); empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (art. 148, I); contribuições sociais (previdenciárias) previstas no § 6º do art. 195, que poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da lei que as houver instituído ou modificado. O princípio também não se aplica aos impostos de importação, exportação produtos industrializados, operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários - art. 53, I, II, IV e V - cujas alíquotas poderão ser alteradas por decreto do Presidente da República, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, por força do art. 153, § 1º.

Esse princípio, consagrado no art. 150, III, b, sucedeu ao princípio da anualidade, uma vez que a cobrança de tributos deixou de estar condicionada à autorização na lei orçamentária.

Assim, a Constituição veda a cobrança do tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou, ou seja, no mesmo ano-calendário.

### **3.4.2 Princípio da irretroatividade**

A Constituição Federal não consagra o princípio da irretroatividade, nem de forma implícita, nem explícita, tendo optado por outra forma de previsão e de proteção relativamente a circunstâncias retroativas.

Disso se depreende que uma lei nova, embora produzindo efeitos imediatos, pode, em determinadas hipóteses, retroagir, sem ameaçar a segurança do indivíduo, que é o escopo da existência do princípio da irretroatividade.

Essa situação ocorrerá todas as vezes que a lei impuser ônus ou cominar penas para comportamentos que antes eram livres, ou, mesmo, acelerar essas penas no caso de já previstas, fazendo com que as leis se tomem, ou por disposição constitucional ou por lei ordinária, retroativas. Bastos (1999, p.40) considera, com relação à retroação benéfica:

Não há controvérsia; parece responder mesmo a um princípio de justiça ou ao menos a uma necessidade de atualizar a lei ante as novas realidades sociais. Aliás, o próprio Texto Constitucional consagra esse princípio no art. 5.o, XL, ao dizer que 'a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu'. Se alguém praticou no passado um crime que, se cometido hoje, mereceria pena mais branda, é plenamente razoável e justo que seja a lei mais leve aquela a se impor. Diante da recriminação universal à retroatividade maléfica das leis e da proteção dada pela nossa Constituição a determinadas situações jurídicas

consolidadas no passado, tais como o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada (art. 5.o, XXXVI), seria dispensável qualquer menção expressa ao assunto, com incidência específica no campo da tributação.

Em virtude da característica de certos impostos, como o de renda e proventos de qualquer natureza, consagrava-se no ordenamento brasileiro a prática de permitir que a legislação que dispusesse sobre essa modalidade impositiva pudesse incidir sobre o próprio ano em que é editada e durante o qual estavam ocorrendo os diversos fatos que compõem a hipótese de incidência desse imposto. Editada a lei do ano-base, esta já passava a incidir sobre os diversos fatos jurídicos do imposto de renda, embora o seu pagamento só devesse ocorrer no ano subsequente.

Contudo, o artigo 150, III, a, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado, o que significa dizer que a lei não pode alcançar os fatos geradores ocorridos anteriormente.

### **3.5 Princípio da vedação ao confisco**

A Constituição Federal estabelece que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco. Esse dispositivo constitucional pode ser invocado sempre que o contribuinte entender que o tributo, no caso, lhe está confiscando os bens, cabendo ao Judiciário dizer quando um tributo é confiscatório. Machado (2003, p.54-55) anota:

A regra constitucional, no mínimo, deu ao Judiciário mais um instrumento de controle da voracidade fiscal do Governo, cuja utilidade certamente fica a depender da provocação dos interessados e da independência e coragem dos magistrados, especialmente dos que integram o Supremo Tribunal Federal.

Já no regime constitucional anterior alguns tributaristas sustentavam ser inadmissível o tributo confiscatório, posto que isto implicaria negar o direito de propriedade, constitucionalmente garantido.

O caráter confiscatório do tributo há de ser avaliado em função do sistema, vale dizer, em face da carga tributária resultante dos tributos em conjunto.

A vedação do confisco é atinente ao tributo. Não à penalidade pecuniária, vale dizer, à multa. O regime jurídico do tributo não se aplica à multa, porque tributo e multa são essencialmente distintos. O ilícito é pressuposto essencial desta, e não daquele.

A esse propósito, também Bastos e Martins (1998, p.161) doutrinam que não é fácil definir o que seja confisco, entendendo que sempre que a tributação agregada retire a capacidade de o contribuinte se sustentar e se desenvolver (ganhos para

necessidades essenciais e ganhos superiores ao atendimento destas necessidades para reinvestimento ou desenvolvimento), estar-se-á perante o confisco.

O confisco ultrapassa os limites tributários, pois além do tributo confiscatório existe um sistema confiscatório interferindo no direito de propriedade, segundo os autores. Desta forma, “por confisco deve-se entender toda a violação ao direito de propriedade dos bens materiais e imateriais, retirado do indivíduo sem justa e prévia indenização.” (BASTOS; MARTINS, 1998, p.164)

No plano estritamente jurídico, informa Machado (2003, p.55) que a multa distingue-se do tributo porque em sua hipótese de incidência a ilicitude é essencial, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito, ou seja, a multa é, necessariamente, uma sanção de ato ilícito, e o tributo não constitui sanção de ato ilícito. Da mesma forma, observa-se que o tributo tem por finalidade suprir os recursos financeiros necessários à atividade estatal, constituindo-se numa receita ordinária. Já a multa não objetiva produzir receita pública, mas “desestimular o comportamento que configura sua hipótese de incidência, e por isto mesmo constitui uma receita extraordinária ou eventual.” (MACHADO, 2003, p.55).

Uma vez que é receita ordinária, o tributo deve ser um gravame tolerável, um encargo que seja pago pelo contribuinte sem que sacrifique o gozo normal de seus bens, não devendo por isso ser confiscatório. Destarte, alíquotas e bases de cálculo excessivas sobre as materialidades tributárias representarão considerável subtração do patrimônio dos contribuintes, que, em muitos casos, poderão prejudicar o direito à habitação, ou à livre atividade empresarial, ainda que os valores tributários sejam trasladados (direta ou indiretamente) a terceiros, dentro de um ciclo negocial.

Por outro lado, a multa, para alcançar sua finalidade, deve representar um ônus significativamente pesado, porque cumpre a finalidade de desestimular condutas indesejáveis, devendo portanto ser confiscatória.

O princípio que veda o confisco no âmbito tributário, também, está atrelado ao princípio da capacidade contributiva, positivando-se sempre que o tributo absorva parcela expressiva da renda, ou da propriedade dos contribuintes, sendo constatado, principalmente, pelo exame da alíquota, da base de cálculo, e mesmo da singularidade dos negócios e atividades realizadas. Melo (2002, p.37) alerta:

É penosa a tarefa de fixar o limite para o confisco, pois se uma alíquota de 30% (trinta por cento) pode não representar confisco para o contribuinte do imposto sobre a renda, uma alíquota de 20% (vinte por cento), aplicada sobre o valor venal do imóvel do contribuinte, para fins de apuração do imposto predial e territorial urbano, significará confisco da propriedade. A razão dessa aparente incongruência (alíquota menor representar confisco, enquanto que alíquota maior não implicar esse efeito), repousa na circunstância de que a renda deriva do produto do capital e do trabalho (ou da combinação de ambos), representando parcela de riqueza produzida e renovável. Ao contrário, a propriedade imobiliária mantém-se estática (salvo os casos excepcionais de locação, em que o proprietário pode repassar o encargo tributário ao locatário), não gerando nova riqueza. Assim, à medida que a municipalidade cobra o imposto sobre a propriedade, é subtraída uma parcela desse patrimônio, que será mais substancial quanto maior for o gravame tributário.

Todavia, é difícil estipular o volume máximo da carga tributária, ou fixar um limite de intromissão patrimonial, enfim, o montante que pode ser suportado pelo contribuinte, O poder público há de se comportar pelo critério da razoabilidade, a fim de possibilitar a subsistência ou sobrevivência das pessoas físicas, e evitar as quebras das pessoas jurídicas, posto que a tributação não pode cercear o pleno desempenho das atividades privadas e a dignidade humana. Sob esse aspecto, tem cabimento a edição de lei complementar (de âmbito nacional) para regular as limitações ao poder de tributar, segundo previsão do artigo 146, II, da Constituição Federal, tendo como escopo os limites extremos compatíveis com a carga tributária suportável pelos contribuintes.

Considerando todas as potencialidades tributárias, o legislador terá condição de estabelecer um limite de ônus fiscal para os tipos de operações, em que pese a dificuldade que encontrará para não ferir o princípio da autonomia em matéria tributária.

Segundo o ensinamento de Melo, (2002, p.37-38) objetiva-se evitar o confisco, apurável nas mais variadas espécies tributárias contempladas na Constituição, a saber:

a) os impostos (arts. 153, 155 e 156) terão caráter confiscatório quando suas alíquotas se revelarem excessivas, como no caso de entravarem atividades voltadas para o comércio exterior (importação e exportação), onerarem o patrimônio e a renda (propriedade imobiliária, transmissão de bens e direitos), dificultarem a produção e circulações mercantis (IPI, ICMS), e negócios civis (155);

b) as taxas (art. 145, II) serão confiscatórias na medida em que o valor dos serviços públicos, e a remuneração relativa ao exercício regular do poder de polícia, venham a ser vultosos, não guardando nenhuma proporcionalidade com os custos, revelando-se incompatíveis com os fins perseguidos pelo interesse público

(ausência de finalidade comercial);  
c) a contribuição de melhoria (art. 145, III) também terá cunho confiscatório, quando o valor exigido dos contribuintes seja superior à valorização imobiliária, decorrente de obras públicas;  
d) os empréstimos compulsórios (art. 148) serão confiscatórios quando sejam significativos os valores entregues provisoriamente aos cofres públicos, para atender calamidade pública, guerra externa ou sua iminência; e investimentos públicos urgentes e relevantes, ocorrendo o retorno em montante inferior ao mutuado;  
e) as contribuições sociais (arts. 149, 195, 239, 240, EC20/98, 21/99 e 33/01) também conterão a mesma natureza, se incidirem excessivas alíquotas sobre as remunerações das atividades previstas, ou sobre a folha de salário, faturamento e lucro.

Complementarmente, aduz-se que o poder de tributar deve limitar-se a manter a qualidade de vida do cidadão e não de destruí-la mas, contudo, o conceito de confisco é impreciso. Não existe definição do limite a partir do qual se ultrapassa o que seria uma tributação pesada e passa-se a ter uma tributação confiscatória. O problema é tanto mais difícil porquanto a Constituição admite a tributação exacerbada, sempre com finalidade extrafiscal, visando, por exemplo, desestimular o uso da propriedade que desatenda sua função social, como nos casos do ITR (art. 153, § 4º) e do IPTU (art. 156, § 1, combinado c/ art. 182, § 4º, II).

Pode-se inferir que a garantia do não-confisco assemelha-se a um princípio de razoabilidade da carga tributária, porque pretende impedir que se ultrapasse, com essa carga, níveis de incidência considerados suportáveis por determinada sociedade, em certa época e em conjunturas específicas.

Evita-se, assim, que o Estado, sob alegação de necessidade de aumentar receitas, acabe por sufocar os esforços produtivos da sociedade com cargas exacerbadas de tributos, o que representaria verdadeira expropriação do resultado destes esforços.

## 4 O IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE E DE COMUNICAÇÃO – ICMS

*“A arte de tributar consiste em depenar o pato de maneira a obter o máximo de penas com o mínimo de guinchos” (Colbert)*

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de transporte e de Comunicação (ICMS) é o principal instrumento tributário dos Estados e do Distrito Federal, representando mais de 90% da receita tributária destes entes federativos, aos quais é atribuída pela Constituição Federal competência tributária para instituir este tributo (art. 155, II). (CONFAZ, 2007, *on line*)

As alíquotas do ICMS são variáveis dentro do território nacional, pois são fixadas de forma independente pelas legislações dos Estados e do Distrito Federal. Em razão dessa variedade de alíquotas, o ICMS pode ser visto pelos empresários como espécie de incentivo fiscal e pelas Unidades Federadas competentes para instituí-lo, como foco de competição fiscal interestadual, a chamada guerra fiscal. Por isso mesmo tem sido objeto de disputa tanto entre os Estados-Membros e o Distrito Federal, que querem amealhar parcelas maiores deste tributo, quanto pela União, que vez ou outra, por meio do Chefe do executivo ou da bancada de parlamentares representantes do governo, apresenta propostas de emenda à Constituição transformando o ICMS em tributo federal. Sobre este assunto, Heron Arzua (*apud* CARRAZZA, 2006, p.38) ironizou em Mesa de Debates: “A União quer ficar com o “ICM”, deixando para os Estados e para o Distrito Federal o “S”.

Tanto o é que a Reforma Tributária, em discussão desde o início de 2003, traz como principal proposta, pelo menos por parte do Governo, o que se conhece por *FEDERALIZAÇÃO DO ICMS*. Sob o argumento de dar fim à chamada guerra fiscal entre os Estados-Membros, existem, porém, interesses outros, diversos daqueles que deveriam pautar toda a produção legislativa, quanto mais a reforma da

Constituição que é o interesse público. Numa reforma tributária, espera-se que sejam atendidos os anseios dos cidadãos, em todos os sentidos. O enfraquecimento dos Estados-Membros com a perda de receita, muito provavelmente, estará enfraquecendo também a federação e, por conseguinte elevando o nível, já gigantesco das desigualdades regionais no Brasil.

Para Sacha Calmon Navarro Coelho (2007, p.356), o ICMS, desde da racionalização do sistema tributário brasileiro, por ocasião da EC 18/65, tem se mostrado como “um imposto problemático, tomado de enfermidades descaracterizantes.” Refere-se o jurista, ao fato de ter sido este imposto inspirado ou idealizado nos impostos europeus sobre valores agregados e acrescidos, incidentes sobre bens e serviços de expressão econômica – os IVA’s.

No entanto, as diferenças existentes entre a realidade brasileira e a européia, impediram os resultados esperados pelos românticos idealizadores deste imposto, autores da reforma tributária pós-golpe. Nos itens seguintes, passaremos a analisar a evolução do ICMS no Brasil a partir de sua história.

#### **4.1 Breve histórico sobre a origem do tributo**

Não é possível assegurar, na história do homem, o exato momento do surgimento do tributo ou algo semelhante, entretanto, facilmente chega-se a conclusão de que este momento coincide com o surgimento, na natureza humana, da necessidade de riqueza e do poder e também do fenômeno da sedentarização.

Com relação às origens do tributo, o professor português José Albano dos Santos (2003, p.13) escreve que “A origem do fenômeno tributário perde-se na noite dos tempos, de tal modo que não é possível delimitar um momento histórico e um local onde, com um mínimo de rigor o seu aparecimento possa ser circunscrito.”

O citado autor afirma que os testemunhos históricos possíveis de reunir quanto à evolução do homem, são esparsos e incompletos para as épocas mais remotas, por esta razão, são temerosas as afirmações definitivas sobre a questão da origem do tributo.

Entretanto, Santos (2003, p.13) assevera que existem, “em termos plausíveis, duas origens distintas para a fiscalidade: a religião e o saque.”

Explica-se, com razoáveis argumentos, a origem religiosa do fenômeno tributário, vez que os homens, em um primeiro momento da história, tiveram que pactuar com os mortos ou com deuses em busca de favores, que iam de chuva para boa colheita até a vitória nas guerras com outras tribos, e em troca, ofereciam dádivas e presentes.

Fustel de Coulanges (2006, p.29) referia-se a uma “troca perpétua de bons serviços, através da qual o antepassado recebia dos seus descendentes a série de repastos fúnebres indispensáveis a sua segunda vida e cada descendente recebia dos seus antepassados o auxílio e toda força de que necessitava.” A idéia de reciprocidade domina as economias tribais, sendo portanto, fundamental a troca de oferendas com aqueles espíritos onipresentes que podem assegurar o bem estar da tribo.

Dentre as oferendas aos deuses, destaca-se o sacrifício, que poderia ser de um animal, ou mesmo, em casos extremos, de uma vida humana, mas que na maioria das vezes traduzia-se na entrega de uma parte dos frutos do trabalho (v.g. animais e produtos agrícolas).

Em certo momento da história, entretanto, o sacrifício passa a ter um sentido de justiça redistributiva. É o que afirma Marcel Mauss (*apud* SANTOS, 2003, p.13): “e os deuses e os espíritos consentem que as partes que se lhes davam e que eram destruídas em sacrifícios inúteis sirvam para os pobres e para as crianças.” Concluindo diz Santos (2003, p.14) sobre o assunto:

Prefigura-se, deste modo, uma transição através da qual, o sacrifício se terá laicificado em forma de imposto. Tal evolução foi, aliás, claramente caucionada pelo gradual estabelecimento de uma ética religiosa que, sem margem para dúvidas, sublinhava o dever de obediência aos poderes laicos e vincava, expressamente, a obrigação de pagar impostos: é bem conhecida a resposta categórica de Cristo quando interrogado sobre a licitude do pagamento do imposto ao imperador romano – dai a César o que é de César e a Deus o que é de Deus<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Mt 22,21; Mc 12,17; Lc 20,25)

Outros textos bíblicos possuem o mesmo alcance:

Que todos se submetam às autoridades públicas, pois não existe autoridade que não venha de Deus, e as que existem foram por Deus estabelecidas. [...] é necessário submeter-se, não só por medo do castigo, mas também por razões de consciência. É também por essa razão que pagais impostos; aqueles que têm de se ocupar disso são funcionários de Deus. Daí a cada um o que lhe é devido: o imposto a quem se deve o imposto; a taxa a quem se deve a taxa; o respeito a quem se deve o respeito; a honra a quem se deve a honra.<sup>2</sup>

Percebe-se, curiosamente, que na citação acima as espécies tributárias são postadas ao lado de virtudes como o respeito e a honra. (MIRABEAU *apud* SANTOS, 2003, p.19) neste sentido, observa sobre o paralelo que existe entre Deus, a autoridade e o imposto: “O imposto é uma propriedade; essa propriedade pertence à autoridade; a autoridade pertence à justiça; a justiça pertence a Deus. O imposto é parte de Deus, tal é a natureza do imposto.”

Como na Bíblia, o Alcorão, livro sagrado dos Muçumanos, coloca o pagamento do tributo (*zacá*)<sup>3</sup> entre os cinco deveres prescritos aos muçumanos, a par da oração, do jejum, da peregrinação a Meca e da guerra santa. Chega, inclusive, a ressaltar o tributo em prece: “Estes são os versículos do Livro Sábio: um guia e uma misericórdia para os benfeitores que observam a oração, pagam o tributo dos pobres e acreditam no além. Esses seguem a orientação do seu Senhor. E deles será a vitória.”<sup>4</sup>

Com a leitura sobre o assunto, depreende-se que a idéia original de tributo ou imposto<sup>5</sup> refletia a noção de oferta. Neste sentido, Edwin Seligman (*apud* SANTOS, 2003, p.20), divide a antiga semântica tributária em três fases:

Uma primeira, em que o sentimento é o de que, ao pagar o imposto, o indivíduo dá um presente à autoridade, caracteriza-se pelo vocábulo latino *donum* (dom, presente, dádiva); uma segunda fase, em que é autoridade que toma a iniciativa de pedir ao povo o seu apoio financeiro, surge o termo *precarium* (obtido com súplicas, concedido por favor); num terceiro estágio, em que prevalece a idéia de assistência pecuniária à autoridade, numa aceção mista de oferta, de favor e de dever, para recorrer-se à designação *adjutorium* (ajuda, auxílio, socorro).

<sup>2</sup> Rm 13, 1.5.6.

<sup>3</sup> O *zacá* constitui “um imposto civil [...] apoiado por sanções e pela força contra os recalcitrantes”.

<sup>4</sup> Alcorão, 31:2-5

<sup>5</sup> Os autores pesquisados utilizam a terminologia “imposto” no sentido geral que hoje se atribui a “tributo”.

Esta evolução terminológica denota uma passagem ou evolução de imposto como uma entrega espontânea para uma ajuda solicitada e, por último, para uma contribuição imposta.

Com a evolução da sociedade, os custos começaram a atingir patamares incompatíveis com a voluntariedade do cidadão, levando as autoridades de cada época a impor de forma cogente, utilizando os seus poderes, os pagamentos das contribuições necessárias para o custeio de atividades de interesse coletivo – mais precisamente, a defesa do território contra inimigos externos e, em épocas menos remotas, a proteção dos hipossuficientes.

A outra origem do imposto a que se falou anteriormente, o saque, dava-se, por meio da pilhagem de comunidades vencidas em guerras. Tal prática iniciou-se, primeiramente, acompanhada de massacres, nos quais chegava a ser exterminada toda a população local. Em um momento posterior, os saques evoluíram para a cobrança de tributos aos vencidos. Mais uma vez, Santos (2003, p.21) reporta-se a um exemplo conhecido, dentre tantos documentados:

É conhecido, por exemplo que Átila<sup>6</sup> impôs ao imperador romano Teodósio II, para concluir a paz, por volta do ano 430, o pagamento de um tributo anual em ouro que, aliás, viria a duplicar em 435 e a triplicar em 443. Posteriormente, o temível chefe Huno devasta o Norte da Itália (em 452) e dirige-se para Roma, disposto a saquear a cidade: retira-se, porém, após estabelecer um acordo com o Papa Leão, o Grande, que incluía o pagamento de um tributo.

Sob esta perspectiva, o imposto, mais remotamente, poderá ser visto como uma submissão mais rebuscada de um povo por outro com maior capacidade bélica. Com o tempo, foi constatado que a escravização dos vencidos era, na prática, economicamente menos vantajosa do que a cobrança regular de imposto sobre a atividade regular dos mesmos. Concluindo, sobre o assunto, Fournier de Flaix (*apud* HINRICHS, 1972, p.34), ressalta a realidade fiscal nas economias antigas: “O imposto não é considerado como um dever, mas como uma espécie de sujeição. O vencedor impõe-no ao vencido que o paga no seu lugar.”<sup>7</sup>

---

<sup>6</sup> Rei dos Hunos, povos asiáticos nômades que invadiram a Europa nos séculos IV e V; pela sua ferocidade e capacidade de destruição, mereceu dos adversários o epíteto de flagelo de Deus.

<sup>7</sup> No Original: “C’est un fait qui a um caractere universal. L’impôt n’est pas considere comme um devoir, mais comme une sorte de sujéction, Lê vainqueur l’impose au vaincu qui lê paie à as place.”

## 4.2 História da tributação sobre a circulação da mercadoria

A cobrança de imposto, independente de sua origem, somente pode ser feita a partir da existência de uma base econômica suportável a quem tem a obrigação de pagá-lo, ou o faz espontaneamente. É o que Santos (2003, p.25) chama de “excedente econômico”, sobre o qual expressa o autor:

[...] só este torna possível a prática continuada da exação de um determinado volume de bens ou serviços sem aniquilamento da comunidade. Quer dizer, pois que, na História da Civilização, a cobrança de impostos em moldes permanentes teve de ser precedida do conveniente desenvolvimento da produtividade econômica, por forma a permitir às sociedades mais evoluídas a libertação do indispensável excedente.

### 4.2.1 As primeiras civilizações

Como se sabe, a passagem do Homem de um modo primitivo de existência – economia de mera subsistência – para um estágio mais avançado de desenvolvimento – sedentarização e cultivo da terra – possibilitou o referido desenvolvimento da produtividade econômica, que, ocorreu no Próximo-Oriente, território onde começam a se desenvolver as duas fontes originais da Civilização Ocidental – as civilizações **Mesopotâmica e Egípcia**. (SANTOS, 2003, p.25) Esta era uma região fértil, o que fez com que o homem pré-histórico abandonasse a vida nômade e se instalasse às margens dos rios existentes no local.

Consta que o fenômeno fiscal surgiu face à fertilidade da terra, o que ocasionou também o surgimento do chamado “excedente fiscal”.

O resultado foi uma excessiva cobrança de tributos sobre os mais variados fatos geradores, inclusive o sepultamento dos mortos, gerando uma estrutura que pode ser chamada de “administração fiscal”. É o que explica Santos (2003, p.27):

De facto, a cobrança generalizada de impostos terá implicado, nestas primeiras civilizações, a constituição de algo até então desconhecido: uma administração fiscal composta por funcionários dotados de poderes que, como é fácil de imaginar, desagradavam aos contribuintes. A arqueologia da Mesopotâmia revela, na verdade, que os primeiros impostos que aí foram coercivamente estabelecidos tinham a forma de uma proporção fixa do total das colheitas que um funcionário estimava terem sido obtidas pelo contribuinte. Ora, enquanto a oferta que um homem faz ao templo não implica, em princípio, avaliações rigorosas, já um pagamento regular coactivamente exigido pela autoridade competente obriga a esse cálculo, só possível pela multiplicação de funcionários encarregados de avaliar as colheitas de cada um e fixar a colecta correspondente.

Entretanto, consta que na Grécia Antiga as receitas provinham principalmente do patrimônio real, tributos diretos em espécie (*dotinae* e *themistae*, os últimos sendo irregulares) do domínio sobre homens e bens, não existindo, nesta época, os impostos de consumo, como os entendemos nos dias hoje, não existiam. Hinrichs (1972, p.35) faz a seguinte observação:

O comércio exterior, sendo, em sua infância, irregular e sob a forma de escambo, não poderia ser sujeito a direitos alfandegários. Não obstante, alguns direitos quase aduaneiros existiam sob a forma de doações extorsivas em troca de permissão para comerciar, embora não guardasse qualquer relação direta entre estas e a quantidade de importações.

No entender de Santos (2003, p.33), no Estado Ateniense, eram cobrados, sob a forma de impostos indiretos, direitos alfandegários sobre a importação e a exportação de mercadorias, que consistiam num imposto *ad valorem* à taxa de 2% e alguns tributos sobre as vendas de bens pertencentes à cidade (v.g. bens confiscados).

Já na Civilização Helenística, que se desenvolveu nos três séculos que antecedem o estabelecimento da dominação romana no Oriente, era necessário um volume de receitas proporcional à dispendiosa política de obras públicas e de mecenato, considerados hoje “gastos faraônicos”, Para tanto, os agentes públicos responsáveis instauraram o que ficou conhecido de “regime de superfiscalismo e monopólios.”(SANTOS, 2003, p.39)

Existia um controle da produção de bens de consumo corrente, ocorrendo uma forte intervenção estatal na circulação de mercadorias. Dentre vários fatos econômicos tributados, tem-se a presença da circulação de mercadorias como fato gerador de imposto, nos seguintes exemplos:

1. Imposto sobre a venda de escravos, (a qual era obrigatoriamente, *objecto* de prévia declaração): um deles, à taxa proporcional 17,5%, pertencente ao rei; outro, de âmbito local, de valor fixo por unidade vendida; e
2. Direitos alfandegários, principalmente sobre algumas mercadorias importadas que tributavam as taxas variáveis: baixas para os bens de que o país carecia (v.g. madeira, minério de ferro, cavalos), mas podendo atingir valores muito elevados para os artigos produzidos internamente

(v.g., azeite, 50%; vinho, 33,3%; mel, 25%). A estes direitos acrescia o pagamento de diversas taxas portuárias.

Observa Santos (2003, p.44) que:

Não havia no Egipto uma única etapa do caminho pelo qual as mercadorias circulavam, fosse de um porto de entrada para um porto de saída, fosse do local de produção para o local de consumo, onde o fisco não intervesse para arrecadar uma parte mais ou menos considerável do respectivo valor.

## 4.2.2 Império Romano

No Império Romano, dava-se um típico exemplo de discriminação fiscal entre povo soberano (romanos) e o povo conquistado, sofrendo este os encargos pelos impostos, restando àqueles uma fiscalidade mínima. Hinrichs (1972, p.35) faz uma interpretação sóbria sobre a tributação direta em Roma:

Pode-se facilmente interpretar mal as lições do mundo antigo. Pode-se olhar para as elevadas árvores de Atenas e Roma e maravilhar-se com a ausência de tributação direta sobre os poucos cidadãos livres. Mas assim proceder é omitir a floresta de países subjugados, províncias saqueadas, aliados involuntários, metecos, prostitutas, escravos e estrangeiros que tornaram possível a uma minoria dominante manter-se ao abrigo da tributação. Impostos diretos não eram necessários para os poucos, quando eles podiam ser retirados de muitos. Não era de admirar que o cidadão livre da antiguidade abominasse os impostos diretos, pois estar sujeito a eles significava opressão.

Em Roma, os negócios mercantis constituíam profissão desprezível (sórdida), assim, a opção que se abria aos patrícios mais ricos era, ou instituírem o *peculium* em favor de terceiro, geralmente um escravo ou um liberto, ou investirem seus haveres em propriedades rústicas, tanto mais quando, algum tempo depois em *senatus-consulto* tomando sob Tibérico (33 d.C) tornava compulsório este investimento na razão de duas terças partes do patrimônio.

No ápice do desenvolvimento de Roma, a terra era a principal fonte de receita do fisco romano. Os romanos viam nos impostos indiretos a única prática fiscal compatível com a liberdade civil, e tradicionalmente conheceram o imposto anuário (*portorium*), gravando genericamente, os produtos que transitassem em vários pontos aduaneiros das fronteiras e dentro do próprio império.

Júlio César limitou o *portorium* a redito de importação propriamente dito, ou produtos estrangeiros, não mais os que transitassem no solo peninsular ou entre

este e algumas províncias. Sobre o assunto J.M. Sidou (2003, p.370) faz a seguinte observação:

Otávio Augusto, seu sucessor, matando a República e promovendo uma reforma administrativa de profundidade, inclusive no campo tributário, subsidiou-se fartamente nos impostos indiretos, buscando noutras fontes de incidência novos ingressos. Assim, tributou as heranças (*vicesima hereditatum*, no ano 6º), as mercadorias compradas ou arrematadas em geral (*centesima rerum venalium*) e a venda de escravos (*quinta et vicesima vnaum mancipiorum*), sem embargo de que, quanto à venda de escravos, já existia de muito (375 a.C) o tributo sobre as manumissões (cinco por cento sobre o valor dos escravos alforriados, ou *vicesima libertalis*). É pois na era augústea, o século de Augusto que se pode sediar o sistema indireto de impostos, quando menos disciplinado tal como hoje o praticamos.

A centésima *rerum*, criada por volta do séc 6º, era a tarifação de um por cento sobre as vendas em geral era uma idéia aprendida no Egito, onde ao tempo de Philometor toda venda dava lugar à exigência de uma taxa em favor do tesouro público. A anexação da Capadócia, como província aliviando consideravelmente o império romano, foi motivo para que Tibério reduzisse este imposto, suprimido por seu sucessor, Calígula, e por ele mesmo restabelecido. Corresponde ao nosso imposto sobre circulação de mercadorias.

### 4.2.3 Idade Média

A vida econômica do primeiro período da Idade Média apresentou um sombrio retrocesso às primitivas condições de vida, causado pelo desaparecimento quase completo do grande comércio marítimo que fora a base da economia mediterrânea antiga.

Desaparecida a classe mercantil, toda a existência social passou a girar em torno da posse da terra, iniciando o que depois se chamou de *regime feudal*<sup>8</sup>, cujo surgimento, segundo Henri Pirenne (*apud* SANTOS, 2003, p.68), “nada mais é do que a repercussão na ordem política, do retorno da sociedade a civilização puramente rural.”

Neste período da história, o imposto praticamente desaparece, no sentido de receita pública, uma vez que havia a cobrança realizada pelos senhores da terra a seus vassallos, cuja receita que àqueles pertencia, não pode ser considerada imposto.

---

<sup>8</sup> Início: século VIII; apogeu: século XII.

Uma das obrigações de ordem tributária imposta às classes servis pelo regime senhorial eram os “direitos de circulação”, que na explicação de Santos (2003, p.70-71):

Eram avulsamente cobrados pelos inúmeros senhores sobre os reduzidos fluxos comerciais que subsistiam e que atravessavam os seus domínios. Para além do *terrádego* (taxa exigida pela ocupação de terreno para a venda de produtos, nomeadamente numa feira), é possível identificar vários direitos deste tipo cobrados na época, como sejam: o *rotaticum* (taxa de mercadorias em veículos de rodas), o *saumaticum* (taxa sobre o transporte de mercadorias em animais de carga), o *ripaticum* (taxa de atracação), o *portaticum* (taxa portuária ou direito de entrada numa cidade ou num castelo), e o *pontaticum* (taxa cobrada pelo atravessamento de uma ponte). Pelo seu número e pelo valor de alguns deles, estes direitos deram azo à afirmação de que o tráfico medieval foi restringido por barreiras artificiais, mais do que pelo estado da técnica.

A ordem feudal entrou em pleno declínio no final do século XIII, até que em 1500 o sistema já estava extinto em toda a Europa Ocidental, com poucas exceções. Seguindo as circunstâncias, as cidades foram adquirindo autonomia, em torno de poder central forte e atuante, que garantia a liberdade de movimento e a segurança do tráfego das mercadorias.

Juntamente com as artes, também floresceram o comércio e as navegações, não se sabe em que ordem. Tanto que um dos marcos históricos deste período foi a Revolução Comercial (1500 – 1700), que, no dizer de Santos (2003, p.80), “subverteu a economia estática das corporações medievais e estabeleceu um regime dinâmico de operações lucrativas.” Os novos produtos introduzidos pelos descobrimentos marítimos, que tiveram início por volta do século XV, alargaram o fluxo comercial e alargaram o mundo conhecido pelos europeus.

Nesse ínterim o desenvolvimento dos negócios e o uso do dinheiro tornaram menor a importância dos impostos diretos, outrora relacionados à terra e à produção agrícola. O governo centralizado maximiza seus impostos sobre o comércio, buscando uma fonte intermitente de recursos e uma maneira de tributar a nascente classe mercantil. Neste sentido, expõe Neurisse (*apud* SANTOS, 2003, p.80):

Claro que a burguesia nascente, tão endinheirada quanto carecida de linhagem, assegurava uma procura que tornava este ‘mercado’ florescente, levando Montesquieu a cunhar a expressão *nouveaux riches*, que caracterizou pela necessidade de reformar o seu nome, polir os seus antepassados e ornar as suas carruagens.

Assim, foram criadas tarifas, impostos sobre arrendamento agrários, consumo, licença para negócios e impostos sobre os grupos minoritários de comerciantes passam a ser a maior fonte de receita. As formas mais tradicionais de tributação indireta, principalmente sobre direitos alfandegários e pedágios, são complementadas por um tipo de tributação indireta interna, sendo, posteriormente, alcançadas por este tipo de tributação: vendas, consumo, transações e outros impostos sobre o crescimento dos negócios e a produção da economia.

A tributação indireta também era uma forma de alcançar as classes sociais privilegiadas pelas isenções dos impostos diretos – a nobreza e o clero. É o caso dos impostos sobre consumo ou um imposto geral pelas vendas (por exemplo: sisa e alcavala).

Salienta-se neste ponto, que não havia um sistema fiscal único europeu, pois, apesar de existir um padrão incorporador de algumas tendências comuns, as diferenças eram oriundas das especificidades de cada país. Contudo, o sistema tributário francês pode ser utilizado para ilustrar a realidade fiscal deste tempo.

Santos (2003, p.96) enumera como exemplos de tributação indireta da França, neste período pós-feudalismo:

1. Impostos específicos sobre o consumo de certos bens, principalmente bebidas (v.g., carne, peixe, vinho, cerveja, sidra, aguardente);
2. Direitos aduaneiros, cobrados não apenas nas fronteiras do País com o exterior, mas também em postos alfandegários colocados no interior do reino, ao longo das linhas divisórias que definiam as diversas províncias que o compunham;

Sobre o consumo, ainda havia impostos cobrados sobre os direitos de mercadorias que por elas transitavam ou nelas se consumiam (*octrois*).

Importante colocar que nesta época surgiram impostos com alcance em todo o território do reino, cobrados para custear as longas guerras ocorridas no período que podem ser considerados a origem do *imposto nacional*. Este tipo de tributação, a rigor deveria tornar mais justo o peso dos tributos, uma vez que todos deveriam

pagar. Infelizmente, os demasiados privilégios da nobreza e do clero, junto com a cobrança de outros encargos, por parte do poder local e da Igreja, tornavam mais que insuportável a carga tributária sobre o povo.

Não poderia deixar de citar um desabafo de Hyppolite Taine (*apud* SANTOS, 2003, p.98):

Sou miserável porque me cobram demasiado. Cobram-me demasiado porque não cobram alguma coisa aos privilegiados. Os privilegiados não só me fazem pagar no seu lugar, como ainda me exigem os seus direitos eclesiásticos e feudais. [...] Eu sozinho, pobre homem, pago dois governos: um, antigo, local, hoje em dia ausente e inútil, *incómodo*, humilhante e que já só actua pelas suas dificuldades, pelas suas injustiças e pelos seus tributos; o outro, recente, central, presente em todo o lado e que, tomando a seu único cargo todos os serviços, tem necessidades imensas, fazendo cair sobre os meus fracos ombros todo o seu enorme peso.<sup>9</sup>

#### 4.2.4 A Idade Moderna e a Idade Contemporânea

Nesta fase da história, surgiram conceitos de economia política desmistificando o argumento da superioridade e da independência da política em relação aos demais aspectos da vida social, mais precisamente da atividade econômica. Surgiram, da mesma forma, os primeiros trabalhos de teorização do fenômeno fiscal. Teses sustentando que os impostos devem ter estabilidade, clareza, justiça e moderação, por forma a não afastar os capitais do país nem oprimir o trabalho (fonte da riqueza) (SANTOS, 2003, p.107).

Verifica-se a preocupação de teóricos acerca da proporcionalidade da tributação e da capacidade contributiva daqueles que contribuía com o pagamento dos tributos, sem falar da institucionalização do consentimento do imposto, primeiramente limitado à Inglaterra, mas que por fim, seria uma característica crucial dos estados democráticos (SANTOS, 2003, p.107-108).

As Revoluções Industrial e Francesa e as ideologias que as projetaram na sociedade, constituíram marcos históricos que repercutiram irreversível e concretamente, no plano tributário, modificando a generalidade dos sistemas fiscais. Particularmente, quanto à transferência do poder tributário, das mãos do rei para assembleias representativas de povos soberanos, dando origem ao *imposto* moderno.

---

<sup>9</sup> Historiador e filósofo francês.

No dizer de Santos (2003, p.109) “coube ao parlamento inglês servir de modelo aos sistemas constitucionais que se implantaram na Europa Ocidental no decurso dos séculos XIX e XX.” O imposto, neste contexto, com o sentido geral de tributo, ao passar de uma prestação excepcional para um pagamento anualmente exigido, fez com que o parlamento se reunisse regularmente para votá-lo.

Tem-se uma visão de que o imposto moderno fez com que houvesse uma divisão entre o Estado e o Indivíduo. Ao invés de aquele (Estado) exigir do indivíduo uma prestação específica, deu-lhe liberdade para fazer, com o seu patrimônio e seus recursos, o que lhe aprouvesse, limitando-se a exigir uma quantia em dinheiro a título de tributo. O imposto moderno, desta forma, tornou-se impessoal.

Acrescente-se que com a intensificação da produção industrial, alguns fenômenos apropriados ao aumento da fiscalidade também restaram comuns. Exemplos deste fato são o aumento da produção e da produtividade, fatores que fizeram alargar progressivamente o “excedente econômico acima do mínimo de subsistência” e dos custos de renovação do aparelho produtivo, dilatando, por conseguinte, a margem tributável. Santos (2003, p.116) assevera:

Por outro lado com a indústria e o comércio a absorverem parcelas crescentes da população ativa e com a concomitante especialização produtiva, avolumaram-se os fluxos de bens e serviços e reforçou-se o circuito econômico, oferecendo, assim, novas bases para a incidência de impostos; por último, do mesmo passo que facilitou a tributação, a Revolução Industrial colocou novas e pesadas exigências ao Estado, as quais elevaram as despesas públicas para níveis que, incompatíveis com os tradicionais meios de financiamento, implicaram um recurso mais extenso às receitas fiscais.

Neste ponto, surgiram três princípios, em matéria de impostos, que marcaram uma ruptura com o passado de privilégios e de iniquidades fiscais que até então vigorara. Foram os princípios da *universalidade* – todos os cidadãos, sem exceção, vinculavam-se à obrigação de contribuir para o custeio dos encargos públicos -; o princípio da *igualdade* – as pessoas em idênticas condições econômicas devem ter o mesmo tratamento fiscal -; e o princípio da *proporcionalidade* – cada um deve contribuir para a despesa pública em harmonia com a sua capacidade econômica.

Cumpra aqui esclarecer que no decurso do século XIX, a tributação indireta desenvolveu-se de forma extraordinária, face à crescente produção industrial interna e à progressiva generalização do consumo de bens não essenciais (chá, café, cacau

ou tabaco), incentivados pelo aumento do rendimento médio.

Nota-se que os impostos indiretos evoluíram, neste período, incidindo, preferencialmente, sobre os bens supérfluos, cujo consumo ia se vulgarizando. Os economistas clássicos que rejeitavam a tributação dos bens essenciais sob o argumento de esta refletia em um aumento dos salários e, por conseguinte dos preços, como ressalta Adam Smith (1974, p.103), nesta passagem de Riqueza das Nações:

os impostos sobre os bens de luxo não têm tendência a aumentar o preço de qualquer outro produto, com excepção dos produtos obrigados a imposto. Os impostos sobre os bens de primeira necessidade, ao aumentarem os salários do trabalho, tendem necessariamente a aumentar o preço de todas as manufaturas e conseqüentemente a diminuir a extensão da sua venda e consumo.

Vale a pena ressaltar que os impostos indiretos, na França, foram abolidos pelos revolucionários de 1789, somente repostos por Napoleão Bonaparte, investido como Imperador, com vistas ao financiamento das pesadas exigências financeiras oriundas de suas campanhas militares. Era sua a frase: “há que disfarçar os impostos para que eles pareçam menos pesados.” (SANTOS, 2003, p.117)

### **4.3 Evolução do ICMS no Brasil**

Roque Antônio Carraza (2006, p.38) estabelece uma genealogia do ICMS da seguinte forma: “o IVC gerou o ICM, que gerou este primeiro ICMS (o imposto sobre operações mercantis). No Brasil, o consumo foi tributado pelo Imposto sobre Vendas Mercantis até a promulgação da Constituição Brasileira de 1934, que introduziu o IVC -Imposto sobre vendas e Consignação que recaía somente sobre as operações de venda mercantil.

O IVC fora criado pela União em 1923, através da Lei Nº. 4.625, de 31.12.1922, atendendo aos pleitos oriundos das associações comerciais, cujo anseio era a emissão de um papel líquido e certo, com força cambial semelhante a das letras de câmbio e promissórias, implantadas pela Lei Nº 2.044, de 1908, com o intuito de facilitar o desconto das faturas de vendas dos comerciantes industriais nos bancos, quando reconhecidos e assinados pelos compradores. Quanto a este pleito, Aliomar Baleeiro (2007, p.365), relata:

O Congresso as atendeu e foi instituída a emissão da duplicata da fatura para ser aceita pelos devedores, em troca do imposto de 0,3% (Rs3\$, por conto de réis), não só nas vendas a prazo, mas também nas vendas a vista, registrada em livros próprios. Na época ficaram conhecidas como *contas assinadas*.

Posteriormente, a Constituição de 1934 estendeu este imposto também às consignações e aos produtos em geral, inclusive os produtos agrícolas. O Brasil buscou na França e na Alemanha modelo para implantação do IVC em 1922.

O IVC brasileiro, nas palavras de Sacha Calmon, (2007, p.356) consistia em um tributo “avelhantado, em cascata, propiciador de inflação, verticalizador de atividade econômica, impeditivo do desenvolvimento da federação e tecnicamente incorreto [...]” Tendo sido as críticas proferidas pelos juristas e economistas da época que sensibilizaram o governo militar à realização de uma reforma tributária com o objetivo, dentre outros, de substituir o IVC cumulativo em um imposto “não-cumulativo” que tivesse como fato gerador “a realidade econômica das operações promotoras da circulação de mercadorias e serviços, no país, como um todo” (COELHO, 2007, p.356).

Inobstante às dificuldades apresentadas pela proposta original da reforma, bem como o temor que as pessoas políticas não se adaptassem às mudanças em um prazo hábil para evitar perdas de receitas que, por sua vez, gerariam problemas políticos e sociais, a reforma tributária consolidou-se por meio da Emenda Constitucional nº 18/65 à Constituição de 1946.

Acerca da transformação na tributação sobre o consumo propiciada pela EC 18/65, Aliomar Baleeiro (2007, p.367) escreveu:

Do ponto de vista econômico, o ICM é o mesmo IVC, que concorria com cerca de  $\frac{3}{4}$  partes da receita tributária dos Estados-Membros. Argüia-se que só diferia do imposto de consumo e do imposto de indústrias e profissões sobre comerciantes e industriais, pelo *nomem júris*, pois os três sangravam a mesma realidade econômica: introdução da mercadoria no circuito comercial.

A Emenda 18, pretendendo remediar essa contingência daquela realidade, inventou novas normas e formulou o fato gerador de modo diverso, confundindo quase o imposto de consumo e o IVC. Pela Constituição de 1946, o fato gerador do IVC era o contrato de compra e venda, o negócio jurídico no qual figuravam, como vendedores, os comerciantes e produtores, inclusive industriais e só eles.

A Emenda 18 e a Emenda 1/69 deram para o fato gerador do ICM o mesmo que o legislador ordinário fixara há muitos anos para o imposto de consumo, que estes diplomas rebatizaram de imposto sobre produtos industrializados; o momento ou fato de a mercadoria sair do

estabelecimento do contribuinte para o negócio. Mas o IPI incide também na saída da alfândega ou depois do leilão das mercadorias importadas abandonadas. Acontece praticamente o mesmo com o ICM.

Em análise à Emenda Constitucional Nº. 18/65, Benedito Ferreira (1986, p.195) afirma que esta operou o que se chamou de FEDERALISMO FINANCEIRO DE INTEGRAÇÃO, cuja idéia original era:

- a) Reduzir a autonomia dos Estados e dos Municípios (aos Estados sobraram o ICM e o ITBI e aos Municípios, o ISS e o IPTU);
- b) Criar canais de distribuição automática dos recursos arrecadados por uma máquina fiscal centralizadora, a da União, com o que se visava maior eficiência administrativa a custos menores. A rigidez do sistema alcançou o máximo possível, pela absoluta vedação à bitributação e pela entrega da competência residual exclusivamente à União.

Acrescenta Ferreira (1986, p.196) que, mesmo em relação aos impostos de competência dos Estados (ICM e ITBI) e dos Municípios (ISS e IPTU), a competência destes entes não era plena, visto que o texto constitucional estabelecia limitações. Primeiro, as que provinham das normas gerais de Direito Tributário, estabelecidas pela União; e em segundo, as isenções que a União, por força da Constituição, poderia determinar. Em ambos os casos tais limitações teriam que vir em forma de lei complementar.

Havia, além destas, outras limitações específicas, como a fixação, via resolução do Senado Federal, das alíquotas máximas dos dois impostos estaduais. Presente ainda, a limitação ao poder de tributar dos Estados, nos casos de concessão de isenções ou qualquer outro benefício fiscal, os quais deveriam submeter-se a convênios firmados entre os demais Estados da Federação, após aprovação unânime.

A reforma tributária iniciada em 1965 vem, portanto, em resposta às deficiências surgidas no período anterior e apresentava, segundo Benedito Ferreira (1986, p.195-196), os principais objetivos:

1. Criar um sistema tributário realmente integrado, harmônico e de caráter nacional, compatibilizando, ainda, a competência tributária com as responsabilidades da União à política econômica geral;
2. Reduzir o número de impostos e fundar os respectivos fatos geradores em realidades econômicas, para evitar ao máximo distorções e fatores de ineficiência;
3. Estruturar mecanismos adequados à utilização dos impostos para finalidades extrafiscais, vale dizer, como instrumentos de política econômica e social;
4. Racionalizar a arrecadação dos tributos, centralizando a legislação e a administração, quanto à impostos, na esfera federal, mas estabelecendo mecanismos automáticos de distribuição do produto para as outras esferas;
5. Recomendar determinados impostos, principalmente o de renda e o incidente sobre a produção mineral, de modo a permitir um aumento da progressividade global do sistema tributário viabilizando uma mais justa divisão da carga tributária na sociedade.

Vislumbra-se, facilmente, a ausência de integração entre as esferas tributantes e também a ausência de uma política econômica geral. Resolveu-se, destarte, substituir o velho IVC cumulativo pelo ICM não-cumulativo. Como já foi dito, o ICM brasileiro inspirou-se no IVA europeu, entretanto para Sacha Calmon (2007, p.356-357), logo surgiram as diferenças entre as duas figuras tributárias, a partir das diferentes realidades entre a Europa e o Brasil:

[...] A primeira, a realidade de que tais impostos, nos países europeus, davam-se em nações de organização unitária, onde inexistiam Estados-Membros, e quando assim não fosse, a competência para operá-los ficava sempre em mãos do Poder Central. A segunda, a constatação de que no Brasil, Estado Federativo, os Estados Membros estavam acostumados a tributar o comércio das mercadorias (IVC), a União, a produção de mercadorias (indústrias e profissões).

Neste sentido, Ferreira (1986, p.179) considera o IVC um tributo mais injusto em relação ao ICM, pois era aplicado *em cascata*, gravando todas as operações que envolvessem o comércio de mercadorias, produtos e matérias-primas. Para o citado autor, agravava o fato de que sobre o IVC, o Governo Federal não exercia nenhum

controle, além da proibição formal contida na Constituição Federal, a qual, no dizer de Ferreira, (1986, p.179) “nunca passou de letra morta”, posto que as alíquotas chegavam a dobrar de um Estado para o outro.

Para Sacha Calmon (2007, p.357), o ICM surgiu com algumas “perversões” as quais elenca:

A) O ICM, por sua natureza um imposto global sobre circulação de mercadorias e serviços de expressão econômica, sobrepõe-se ao IPI federal (ex-imposto de consumo, tributando indiretamente os produtos industrializados) e ao ISS municipal (que conservava sua base tributável parte dos serviços ligados à produção, antes tributados pelo imposto sobre indústrias e profissões). A realidade de um país federativo com três ordens de governo impunha-se desafiadora.

B) O ICM, por ser, na genealogia dos IVAs, um imposto nacional que difunde os seus efeitos pelo território inteiro do país, em razão, principalmente, do seu caráter não-cumulativo, viu-se – o imposto deveria ser da União – na contingência de ser retalhado em termos de competência impositiva entre os diversos Estados-Membros da Federação, o que antecipou sérias dificuldades no manejo do gravame que deveria ter ‘perfil nacional’ uniforme. A consequência foi o massacre da competência estadual, já que o imposto teve que se submeter a um regramento unitário pela União através de leis complementares e resolução do Senado. E, para evitar políticas regionais autônomas e objetivos extrafiscais parainfados pelos Estados de *per se*, foram ideados os Convênios de Estados-Membros, espécie de convívio forçado em que um só podia fazer o que os demais permitissem ou tolerassem.

C) Dadas a diversidade nos estágios de desenvolvimento das várias regiões do País e a ânsia generalizada dos estados de se desenvolverem, o ICM, já esparramado sobre um mapa de 23 estados e mais 4 mil municípios, foi logo agarrado pelas unidades federadas como uma ferramenta hábil para partejar o desenvolvimento econômico, se bem que, em parte, contidas pelos convênios. Oriundo, na sua concepção, de países já desenvolvidos, unitários em sua maior parte, o nosso ICM contorceu-se para conviver com as ânsias de crescimento dos estados e a profunda diversidade econômica dos ‘países’ componentes da federação.

Por sua vez, Ferreira (1986, p.180) indica como distorção do ICM, na EC 18/65, a utilização deste imposto como instrumento de política econômica. Assim o diz:

Esse imposto, pelas suas características, foi idealizado com uma função meramente arrecadadora, de modo que a não incidência sobre bens de capital e matérias-primas importadas e uma grande gama de isenções, provocaram um desvirtuamento do sistema originariamente imaginado. Além do mais, as suas alíquotas, nas operações internas, em 1968, caíram de 18% (no Norte e no Nordeste) e de 17% (no Centro-Sul), para 15% e 14%, respectivamente, afetando o equilíbrio financeiro dos Estados.

E acrescenta que a filosofia inicial do ICM – a centralização da competência tributária com redistribuição do produto da arrecadação – fora, da mesma forma, afetada por várias medidas com vistas a resolver problemas conjunturais, acabaram por reduzir os recursos transferidos aos Estados e aos Municípios. Os percentuais

que constituíam o Fundo de Participação dos Estados e Municípios foram originariamente fixado em 20% do produto da arrecadação do IPI e do IR, posteriormente, em 1969, foram reduzidos para 10%, permanecendo até 1975.

Para compensar as reduções (também foi reduzido o percentual do Imposto Único sobre Lubrificantes e Combustíveis – IULC), os Estados passaram a tributar com o ICM a venda ao consumidor final de lubrificantes e combustíveis líquidos, porém, por pouco tempo.

Outra perda relevante para os Estados deu-se, em virtude da inclusão do IPI na base de cálculo do ICM, sendo a única exceção, a tributação do cigarro, que 70% do seu preços final era relativo ao IPI, enquanto o ICM não atingia 5%.

Referidas distorções, na análise de Ferreira, (1986, p.197) foram corrigidas com o passar do tempo. E cita alguns exemplos, no que diz respeito ao ICM: “As alíquotas do ICM foram elevadas para 17%. Ampliou-se a incidência desse imposto para atingir os bens de capital e as matérias-primas importadas. O IPI-Fumo foi incluído na base de cálculo do ICM.”

As transferências tributárias passaram a ocupar um lugar importantíssimo na receita de grande parte dos Estados brasileiros:

Para que se tenha uma idéia, em 14 Estados e Territórios das regiões norte-nordeste e centro-oeste, os recursos oriundos dessas transferências ultrapassam o valor da arrecadação local da União. Além disso, em 12 estados e Territórios das mesmas regiões das transferências federais são superiores aos da arrecadação local do ICM. Tais Estados são os seguintes: Acre, Rondônia, Ceará, Maranhão, Piauí, Rio Grande do Norte, Paraíba e Sergipe (FERREIRA, 1986, p.200).

Ruy Barbosa Nogueira (1976, p.30), analisando o sistema tributário brasileiro vigente em 1976, escreveu:

O vigente sistema tributário do Brasil é fruto de evolução histórica e de recente teorização ou racionalização, realizada com a reforma tributária feita pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965 que, com alterações, foi inserida na Constituição de 1967.

A idéia de racionalização foi mesmo visada pelo legislador da Emenda 18, que esclareceu: [...] ‘a Comissão procurou subordinar seus trabalhos a duas premissas que adotou como fundamentais. A primeira delas é a consolidação dos impostos de idênticas naturezas em figuras unitárias por via de referência às suas bases econômicas, antes que a uma das modalidades jurídicas que pudessem revestir. A segunda premissa é a concepção do sistema tributário como integrado no plano econômico e jurídico nacional, em substituição ao critério atual e histórico, e de origem

essencialmente política, da coexistência de três sistemas tributários autônomos, federal, estadual e municipal<sup>10</sup>

Em termos numéricos, em estudo elaborado por Benedito Ferreira (1986, p.139), vê-se que a arrecadação de tributos e taxas pelos Estados, de 1952 até 1966, período de vigência do antigo IVA, correspondia a 74% da receita tributária total, atingindo 91,11% em 1964. Após implantação do ICM, em 1967, passou este imposto a ocupar faixa sempre acima dos 95% a 97%, sobre o total da arrecadação estadual. Números que permanecem até hoje no tocante ao ICMS.

Ferreira, (1986, p.179) analisando o ICM em 1986, faz as seguintes observações:

Mas o ICM, mesmo após a série de aperfeiçoamentos que recebeu nos 17 anos de vigência, possui, ainda, o mal congênito do tributo indireto; é grandemente injusto para com a agropecuária, porque a ela não concede o crédito que acompanha os produtos por ela consumidos para produzir, atingindo, pela mesma forma, o extrativismo não organizado sob a forma de empresas.

As maiores críticas ao ICM inaugurado pela EC 18/65, entretanto, giram em torno do excessivo uso deste imposto com função extrafiscal, o que o desvinculava da idéia original de “imposto neutro”

Ruy Barbosa Nogueira, (*apud* COELHO, 2007, p.358) defendeu a tese do ICM NEUTRO, condenando a tentativa sulina de utilizá-lo extrafiscalmente, com as seguintes palavras:

O ICM não pode ser usado como instrumento regulador da economia fomentando ou desencorajando atividades. Não é imposto hábil de atuação extrafiscal, quer em sua natureza quer pela razão de seu sujeito ativo. O princípio da uniformidade da alíquota para todas as mercadorias é a característica fundamental de que o ICM é imposto essencialmente fiscal.

Vê-se que o pensamento do professor, quanto à estrutura e ao uso do imposto sobre a circulação de mercadorias, não se materializou, visto que no Brasil de hoje o ICMS apresenta-se como um formidável instrumento de intervenção na economia.

O ICM, que antecedeu o ICMS, foi instituído em 1968 pelo Decreto Lei nº 406/68, portanto, sob a égide da Constituição de 1967/1969 e sempre manteve o

---

<sup>10</sup> Primeiro relatório da comissão publicado pela Fundação Getúlio Vargas, Comissão de reforma do Ministério da Fazenda, Reforma Tributária Nacional, Rio, v. 17, p. 30.

mesmo princípio, o da não-cumulatividade, que permite a compensação do imposto pago nas operações anteriores, quando houver operações seguintes.

Em 1987 é convocada pelo então Presidente José Sarney a Assembléia Nacional Constituinte, para a elaboração de uma Constituição, finalmente democrática, primando pelo fortalecimento e concretização dos direitos fundamentais do homem e pelos anseios de independência e autonomia financeira dos Estados-Membros, no caminho da descentralização do poder central.

Surge desta forma o ICMS – Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação dos Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicação, hoje previsto na Constituição Federal de 1988, no art. 155, cujo teor é o seguinte:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

Para Sacha Calmon (2007, p.359), diversos tipos de pressão oriundas dos mais diferentes grupos da sociedade, convergiram sobre a Assembléia Constituinte de 1987/88, sendo um dos principais, aquele formado pelos Estados, cuja vontade acabou por prevalecer no novo sistema tributário nacional. Assim o autor relata o surgimento do ICMS:

E surge o ICMS, outra vez à revelia das serenas concepções dos juristas nacionais, senhores das experiências européias e já caldeados pela vigência de 23 anos de existência do ICM. Suas proposições não foram aceitas. Prevaleceu o querer dos Estados.

O ICMS englobou os três impostos únicos federais sobre: energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos e minerais, sob o argumento de que tais bens são mercadorias que circulam. Para Sacha Calmon (2007, p.357), entretanto, “estas mercadorias não deveriam se submeter à disciplina genérica do ICMS” Além dos impostos citados o ICMS passou a incidir sobre os serviços de transporte, e de comunicação.

Sacha Calmon (2007, p.359) fala sobre a composição do ICMS: “A rigor, o ICMS é um conglomerado de seis impostos, se computado o antigo ICM, a que se pretende dar um tratamento fiscal uniforme, a partir do princípio da não-

cumulatividade, ao suposto de incidências sobre um ciclo completo de negócios (plurifasia impositiva)”

#### **4.4 ICMS: Tipificação**

Como foi visto, o ICMS é um imposto de competência dos Estados, nos termos do art. 155, II, da Constituição Federal de 1988. Trata-se de um imposto não-cumulativo, incidente sobre todas as fases de produção e circulação, procurando por meio da dedução do imposto pago na operação anterior, alcançar apenas a circulação mercantil líquida de cada empresa, ou seja tributar apenas o valor adicionado realizado. Pode-se dizer que, sob uma ótica econômica, o ICMS é transferido para o adquirente pelo mecanismo dos preços, sendo, definitivamente suportado pelo consumidor final. Neste sentido, Misabel Derzi (2007, p.368) explica:

Procura-se, então, propiciar ingressos à Fazenda em cada uma das etapas do processo econômico de produção, distribuição e comercialização, na proporção de que cada uma delas incorpora, agrega ou adiciona valor ao produto. Daí a expressão valor adicionado.

Para Roque Carrazza, (2006, p.37) o ICMS abrange em sua composição pelo menos cinco impostos diferentes, a saber:

- a) imposto sobre operações mercantis (circulação de mercadorias) – que compreende também o imposto incidente sobre a entrada de mercadorias do exterior;
- b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
- c) o imposto sobre serviços de comunicação;
- d) imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e
- e) imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

O termo “diferente” aplica-se perfeitamente, uma vez que se tratam de cinco hipóteses de incidência diferentes, ou seja, cinco núcleos distintos de incidência do ICMS.

Os Estados Federados exercem a competência que lhes foi atribuída pela Constituição Federal para instituir o ICMS, por meio de lei ordinária, na qual deverá conter todos os elementos necessários à completa criação do tributo. Entretanto, o poder de tributar dos entes federativos não é ilimitado, sendo seus limites estabelecidos pela própria Constituição Federal.

Os primeiros limites que devem ser observados pelos legisladores estaduais na elaboração das leis relativas aos tributos de sua competência são os princípios constitucionais tributários (anteriormente tratado – ver capítulo 3). Ademais, no caso específico do ICMS, o legislador constituinte impôs a necessidade da elaboração de uma lei complementar, de competência da União, com o objetivo de tratar de normas gerais, traçando diretrizes comuns, a serem observadas por todos os Estados e o Distrito Federal, face aos interesses econômicos e políticos que giram em torno deste imposto.

Assim, são enumerados no art. 155, §2º, XII, da Constituição Federal Brasileira, os tópicos a serem tratados por lei complementar:

Art.155

.....  
§2º

.....  
XII - cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.
- h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)
- i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

Em 13 de setembro de 1996, foi editada a Lei Complementar Nº 87, atendendo aos ditames constitucionais previstos no art. 155, de forma específica e de forma

genérica ao art. 146, da Constituição. Antes da edição da LC 87/96, o ICMS, de forma precária e bastante polêmica, era uniformizado pelo Convênio ICMS Nº 66/88, firmado pelos Estados, na competência lhes atribuída pelo art. 34, §8º dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias, o qual, na própria interpretação do Supremo Tribunal Federal, fazia as vezes de lei complementar.<sup>11</sup>

Também consta no texto constitucional, como normas gerais que devem ser observadas pelos Estados, as resoluções do Senado Federal, como o expresso no art. 155, §2º, IV:

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

Sobre o tema disserta Misabel Derzi (2007, p.372-373):

Não quis a Carta padronizar a forma, elegendo as leis complementares como único veículo normativo, mas também atribuiu importante papel às resoluções do Senado Federal de dúplice natureza:

**1º)** como exercício de competência heterônoma e privativa, pelo qual se amputa parcela da competência legislativa dos Estados, se lhes impondo a uniformização de alíquotas na política de exportação ou o equilíbrio financeiro entre Estados consumidores mais pobres e produtores mais ricos, nas operações interestaduais de circulação de mercadorias e serviços sujeitas ao ICMS. A ausência de Resolução na matéria configura vácuo legislativo insuperável pela lei estadual, razão pela qual não nos defrontamos aí com o campo próprio das normas gerais, mas com competência privativa do Senado Federal sobre matéria que escapa ao campo legislativo próprio dos Estados. Exemplo encontramos na Resolução do Senado Federal Nº 22, de 19.05.1990, na parte em que fixa alíquotas interestaduais e à exportação.

**2º)** ou configura faculdade de editar normas gerais de delimitação quantitativa – mínima ou máxima – que deverão ser observadas pelas leis dos Estados, na eleição de suas alíquotas, respeitados apenas os tetos mínimos ou máximos eventualmente estabelecidos por resolução senatorial. Igualmente, na ausência do ato normativo próprio do Senado Federal, exercerão os Estados sua competência legislativa plena (sem tetos mínimos ou máximos). Aí, então, estamos no campo do exercício da competência concorrente, sob a forma de resolução senatorial.

<sup>11</sup> “O Convênio 66/88, enquanto de instrumento normativo de regência provisória da matéria pertinente ao ICMS, qualifica-se, nos termos do art. 34, §8º, do ADCT, como sucedâneo constitucional da lei complementar exigida pelo art. 146, III, a, da Carta Política” (RE 156.287, Rel. Min. Celso Mello, julgamento em 30.11.93, DJ de 20.5.94)

Ainda nos termos do art. 155, II, §2º da Constituição Brasileira, o ICMS deverá observar os princípios da Não-cumulatividade e da Seletividade que recebem atenção especial neste trabalho nos itens 4.4 e 5.1.

#### **4.4.1 Hipótese de incidência e fato gerador**

Paulo de Barros Carvalho (1998, p.157) faz críticas à expressão “fato gerador”, em virtude de esta aludir tanto a “descrição legislativa do fato que faz nascer a relação jurídica tributária”, quanto do “próprio acontecimento no mundo físico, ocorrido no contexto social.” Afirma o autor que diversas locuções são sugeridas pelos tributaristas do mundo todo, para indicar, nomear o antecedente ou suposto das normas que prescrevem as prestações tributárias. Como exemplo destas locuções pode-se citar: situação-base, pressuposto de fato do tributo, suporte fático, fato imponible, hipótese de incidência, fato gerador, etc.

Entretanto, Carvalho (1998, p.158) lembra que no Brasil a expressão “fato gerador” obteve total acolhida e explica as causas desta escolha:

[...] certamente pela influência de conhecido artigo do publicista francês Gaston Jéze, traduzido para o português e publicado na RDA, em seu v.2. Tal foi a acústica obtida por essa terminologia, que muitos passaram a crer tratar-se até de particularidade do Direito Tributário.

Perez de Ayala (1968, p.56-57) adverte que a função tributária pode ser examinada em dois momentos: primeiro, o da promulgação de lei tributária, átimo em que se define legalmente o fato tributário, com a previsibilidade dos efeitos jurídicos se e quando se der a realização do suposto (função tributária abstrata) e, o segundo, quando da efetivação do fato conjecturado (função tributária concreta).

Geraldo Ataliba (1991, p.49), posteriormente, propôs a adoção do termo “hipótese de Incidência” para denominar a descrição abstrata, contida na lei, (descrição legal, hipotética, de um fato estado de fato ou conjunto de circunstância de fato) e “fato imponible” representando a efetiva ocorrência no mundo físico, num determinado tempo e lugar, do fato que se encontrava já descrito na norma precedente.

Dentre os críticos da expressão “fato gerador” podemos citar: Alfredo Augusto Becker, Souto Maior Borges, Amílcar Falcão dentre outros. Paulo de Barros (1998,

p.159), contudo, perseverou no uso da expressão “fato gerador”, a despeito de tão abalizadas críticas.

A linguagem do Direito possui a função básica de prescrever condutas. Paulo de Barros Carvalho (1998, p.07) assevera que “o objetivo do Direito é justamente alterar os comportamentos nas relações intersubjetivas, orientando-os em direção a valores que a sociedade pretende implantar” Neste sentido, as normas jurídicas descrevem situações hipotéticas, as quais tornando-se concretas, no mundo dos fatos, originam um vínculo jurídico entre sujeitos componentes de uma relação, a Relação Jurídica. A nota Carvalho (1998, p.09):

Agora, é importante dizer que não se dará a incidência se não houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina. As normas não incidem por conta própria. Numa visão antropocêntrica, requerem o homem, como elemento intercalar, movimentando as estruturas do Direito, [...] e com isso, imprimindo positividade ao sistema.

A incidência da norma tributária não foge à regra. Assim, mais uma vez citando Carvalho (1998, p.13), “Publicado o veículo introdutor de enunciados prescritivos, seu destinatário saberá que, uma vez ocorrido o fato, deverá recolher aos cofres do Poder Público certa importância a título de tributo.”

A regra-matriz de incidência do tributo é, portanto, hipotética, geral e abstrata e condiciona o destinatário à concretização do fato pré-anunciado.

Carvalho (1998, p.80-81) faz a seguinte estruturação da regra-matriz de incidência do tributo:

#### **I – Elemento Descritor da Norma:**

- a) **Hipótese** (suposto, antecedente) > diretrizes para identificação de eventos portadores de expressão econômica;
- b) **Critério material** > comportamento de alguma pessoa;
- c) **Critério temporal** > momento da ação;
- d) **Critério espacial** > lugar da ação;

## II – Elemento Prescritor:

- a) **Critério pessoal** > sujeito ativo e sujeito passivo;
- b) **Critério quantitativo** > base de cálculo e alíquota.

O citado autor nos explica que a junção desses elementos oferece a possibilidade de demonstrar, plenamente, “o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão”, necessários e suficientes para o impacto jurídico da exação.

Pontes de Miranda (1967, p.87) nos diz com muita clareza, que a “incidência supõe a regra jurídica e o fato, ou fatos sobre os quais ela incida, tornando-os fatos jurídicos. Eficácia jurídica é eficácia da lei e do fato e não da lei ou do fato” Ou seja, sempre que se concretizar o fato há a incidência da norma.

Como visto anteriormente, o pressuposto de incidência do ICMS encontra-se discriminado no Art. 155, II, da Constituição Federal, fazendo-o incidir sobre as operações mercantis relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais e sobre serviços de comunicação.

Entretanto, a Constituição Federal não cria o tributo propriamente dito. A Constituição Federal discrimina as competências entre os entes da federação dotados de poder de tributar. Estes instituem os tributos de sua competência, por meio de lei aprovada por seu Poder Legislativo.

Como já visto acima, Instituir o tributo, contudo, significa também a instituição dos elementos necessários à sua real incidência. Assim, a lei que cria determinado tributo há, necessariamente, que discriminar sua hipótese de incidência, o momento de ocorrência do seu fato gerador, seu sujeito passivo, base de cálculo, alíquota, suas hipóteses de isenção e demais aspectos importantes para a aplicação e cobrança deste tributo.

No caso específico do ICMS, coube aos Estados-Membros, a elaboração da lei de sua criação e as demais normas necessárias à sua aplicação, ou seja, cabe aos Estados a instituição, normatização, arrecadação, fiscalização e controle do ICMS.

Infelizmente, existe, hodiernamente, em todos os Estados uma teia indecifrável de leis, decretos, portarias, Instruções Normativas e tudo o mais que tenha forma de norma jurídica (mesmo não o sendo), dispondo acerca da tributação do ICMS.

Este “manicômio jurídico tributário”, descrito com muita propriedade por Alfredo Augusto Becker (1998, p.05), torna o ICMS, um imposto de difícil manuseio, tanto por parte dos Estados, que têm dificuldade em controlar a vasta malha de fatos geradores deste imposto, quanto por parte dos contribuintes, que às vezes, por não compreender, têm dificuldade de cumprir as normas estabelecidas.

Desta feita, fato gerador do tributo é o suporte fático pertencente ao mundo jurídico, sobre o qual incide a norma, produzindo efeitos jurídicos. Preleciona Becker (1998, p.262):

A hipótese de incidência ('fato gerador', 'fattispecie', 'hecho imponible', suporte factício) não é especificidade da regra jurídica tributária. A regra jurídica tributária tem estrutura lógica e atuação dinâmica idêntica a qualquer outra norma jurídica.

Para Aliomar Baleeiro (2007, p.374), existem quatro modalidades de fato gerador do ICM (Imposto sobre circulação de Mercadorias), quais sejam: a saída de mercadoria, a entrada de mercadoria importada, o fornecimento e a transmissão de mercadoria; entretanto, o autor considera como sendo a modalidade mais importante, a saída da mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor. E explica:

Isso acontece, normalmente, pelo negócio da compra e venda, mas pode ocorrer por outro contrato ou fato juridicamente relevante, isto é, por uma operação jurídica e econômica com valor definido ou não.

Misabel Abreu Machado Derzi (2007, p.374) ressalta que considerar como fato gerador do ICMS a saída física de mercadoria, independentemente da causa, do título jurídico ou o negócio é entendimento superado pela doutrina a qual aceita, unanimemente, a tese de que não há circulação de mercadorias sem a transferência de propriedade das mesmas.

O próprio Baleeiro (2007, p.375), refutando a tese de que a saída física de mercadorias pudesse configurar hipótese de incidência do ICM, argumenta que por este entendimento, oriundo do Fisco estadual, “até a saída por furto ou roubo seria fato gerador”.

Afirma ainda Baleeiro, que, a operação que dá origem à circulação é “todo negócio jurídico que transfere a mercadoria desde o produtor até o consumidor final”.

Alberto Xavier (1982, p.294), em comentário à Constituição de 1967/69, explica com muita propriedade:

Em primeiro lugar, deve-se ter presente que a Constituição descreve a hipótese de incidência deste tributo como sendo a operação relativa à circulação em si mesma considerada. A ênfase posta no vocábulo ‘operação’ revela que a lei apenas pretendeu tributar os movimentos de mercadorias que sejam imputáveis a negócios jurídicos translativos da sua titularidade.

Para Sacha Calmon (2007, p.359) o fato gerador do ICMS em sentido genérico, “é a realização de operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de comunicações e transportes de natureza não estritamente municipais, por produtores, extratores, indústria, comerciante e prestadores.”

Sendo o ICMS, na visão do citado autor, um imposto “qualificado por relações jurídicas entre sujeitos econômicos, ainda que pessoas físicas, mormente em caso de importação de mercadorias.” (COELHO, 2007, p.359). É preciso destacar que o ICMS incide sobre “operações” com mercadorias, sendo este termo mais explicitativo do fato gerador deste imposto do que a simples “circulação de mercadorias”.

Como diz Geraldo Ataliba (1966, p.246), toda ênfase deve ser posta no termo ‘operação’, mais do que no termo ‘circulação’. Assim, as operações sobre as quais incide o ICMS, têm que referir-se à circulação de mercadorias, por sua vez configuradas por um contrato mercantil firmado entre produtores e comerciantes ou entre exclusivamente comerciantes.

Roque Carrazza (2006, p.39) explica que se tratam de ‘operações mercantis’, as quais possuem as seguintes características: a) regidas pelo Direito Comercial; b) tenha sido praticado num contexto de atividades empresariais; c) tenha por finalidade, pelo menos em linha de princípio, o lucro; e d) tenha por objeto uma mercadoria.

Mercadoria, por sua vez, é o bem móvel, que pode ser objeto do comércio. Ressalte-se que nem todo bem móvel pode ser comercializado, ou seja, o comércio

ocorre quando o bem móvel que, após integrado ao estoque da empresa, destina-se a venda ou a revenda.

Neste sentido, afirma Carrazza (2006, p.43), que “Nem todo bem móvel é mercadoria. Só o bem móvel que se destina à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria.”

Mercadoria, então, configura-se pela destinação comercial do bem móvel, sendo esta uma característica extrínseca. Como diz Carrazza (2006, p.44) na seguinte passagem:

Estamos percebendo que nada é mercadoria pela própria natureza das coisas. De fato, como observa Paulo de Barros Carvalho, a natureza mercantil de um bem não deflui de suas propriedades intrínsecas, mas de sua destinação específica. Assim um jogo de xadrez será mercadoria, se colocado à venda pelo comerciante, em seu estabelecimento, mas não o será se ele o trouxer para sua casa, para seu deleite intelectual. Também uma máquina operatriz é mercadoria quando a pessoa que fabrica a vende a industrial, para a sua empresa. Nesta, porém a máquina passa a ser bem de capital físico, deixando de ser mercadoria, já que mudando de finalidade, sai da circulação e entra na produção. Portanto é a destinação do objeto que lhe confere, ou não, o caráter de mercadoria.

O ICMS incide, portanto, sobre bens corpóreos destinados ao comércio. A exceção fica a cargo da energia elétrica, que por ficção jurídica, é considerada mercadoria – bem móvel dotado de valor econômico.

A LC 87/96 indica ocorrido o fato gerador do ICMS no momento em que ocorrerem as seguintes situações:

- Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:
- I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;
  - II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;
  - III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;
  - IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;
  - V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;
  - VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;
  - VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
  - VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:
    - a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
    - b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com

indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;

IX – do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;

XI – da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização; (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

As legislações estaduais, obrigatoriamente, acompanham os termos da lei complementar na definição dos fatos gerador do ICMS contido em suas leis específicas.

O ICMS incide também sobre as prestações de serviço de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação. Vale dizer que as prestações de serviços intramunicipais são tributadas pelo Imposto sobre Serviços de qualquer natureza – ISS, de competência dos Municípios (art. 156, I, CF).

É importante destacar que a prestação de serviço de transporte sujeita à incidência do ICMS deve ser *onerosa* e realizada por via terrestre, (de superfície ou subterrâneo), via aérea, marítima, lacustre, fluvial, hidroviária ou ferroviária, ainda que não vinculado à circulação de mercadorias.

Carrazza (2006, p.44) esclarece que o ICMS abrange:

[...] tanto o deslocamento de pessoas, como o de qualquer objeto (sólido, líquido, gasoso ou simplesmente o de conteúdo de energia). Alcança, pois, (ou pode alcançar), os transportes de passageiros, de cargas, de valores, de mercadorias, etc., bastando que o serviço seja objeto de contratação autonomamente considerada.

Os serviços podem ser prestados por qualquer tipo de veículo: automóvel, caminhão, camionete, barco, avião, inclusive os condutores de energia, de óleo, como os diversos tipos de encanamentos, conexões, veículos movidos a tração animal, etc.

O importante é que o serviço de transporte seja objeto de um contrato civil, oneroso, firmado entre o tomador e o prestador do serviço. Sobre serviço realizado

pelo proprietário da mercadoria, não incide o ICMS. Ou seja, a existência do negócio jurídico originando a prestação do serviço é condição *sine qua nom* da incidência deste imposto.

O chamado ICMS-Comunicação encontra-se explicitado no art. 2º, III, da Lei Nº 86/97, que estabelece: Art. 2º. O ICMS incide sobre:

III – prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

Vê-se que o legislador referiu-se às prestações *onerosas* de serviços de comunicação, ou seja, tem que decorrer de um contrato oneroso de prestação de serviços.

Assim a simples existência de comunicação é insuficiente para que ocorra o fato gerador do ICMS, do contrário, como assevera Carrazza (2006, p.165) “o ICMS incidiria quando duas pessoas conversassem, trocassem olhares ou fizessem, umas às outras, sinais com as mãos.”

#### **4.4.2 Base tributária, e alíquotas**

A base de cálculo e a alíquota são responsáveis pela quantificação do tributo. Ou seja, o valor a ser pago ao Fisco pelo Sujeito Passivo do tributo é definido com a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo ou base tributável, como chama alguns. A seguir, algumas considerações sobre estes dois elementos do tributo:

##### **A) Base de Cálculo**

A base de cálculo fornece critério para a determinação do quantum tributário, portanto, é essencial ao tributo. Sendo, no dizer de Becker (1998, p.329), o “núcleo da hipótese de incidência”.

Já para Paulo de Barros Carvalho, (1998, p.227) a base de cálculo possui três funções distintas: “a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.”

Explica o autor que a função de “medir as proporções reais do fato, será

realizada pelo legislador ao captar no fato os aspectos exteriores, através dos quais, o fato possa ser valorado, avaliado. E indica que os índices avaliativos podem ser: “o valor da operação, o valor venal, o valor de pauta, o valor de mercado, o valor presumido, o valor arbitrado, o peso, etc.” (CARVALHO, 1998, p.227)

A função de “compor a específica determinação da dívida” significa buscar no fato, a função da base, pronta para compor a específica determinação da dívida. Por derradeiro, a função de confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério da hipótese de incidência refere-se o cuidado que o legislador deve ter com a interpretação da norma de incidência, devendo este proceder a comparação da medida estipulada como base de cálculo com a indicação do critério material explícito na regra de incidência. A base de cálculo deve manter correlação lógica (conexão, relação de inerência) com a hipótese de incidência do tributo. (CARRAZZA, 2006, p.255)

O conceito de base de cálculo em Geraldo Ataliba, (1991, p.108) que utiliza o termo *base imponible*, tem o seguinte teor: “Base imponible é uma perspectiva mensurável do aspecto material da h.i. que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debetur*.”

Diz Ataliba (1991, p.108) que a base de cálculo configura no aspecto material da hipótese de incidência e sempre é mensurável, ou seja, “reduzível a uma expressão numérica”

A ausência de concatenação entre a base de cálculo e a hipótese de incidência do tributo pode descaracterizá-lo, como afirma Becker (1998, p.339):

O critério de investigação da natureza jurídica do tributo, que se demonstrará ser o único verdadeiramente objetivo e jurídico, parte da base de cálculo para chegar ao conceito do tributo. Este só poderá ter uma única base de cálculo. A sua conversão em cifra é que poderá variar de método: ou peso e/ou medida e/ou valor. Quando o método é o do valor, surge facilmente o perigo de se procurar atingir este valor mediante a valorização de outro elemento que constituirá, logicamente, outra base de cálculo e com isto, *ipso facto*, desvirtuou-se o pretendido gênero jurídico do tributo. Haverá tantos distintos gêneros jurídicos de tributo, quantas diferentes bases de cálculo existirem.

Para Rubens Gomes de Sousa (1978, 11-16)), “a base de cálculo é o elemento financeiro do fato gerador, que não é externo à relação jurídica entre o Fisco e o

contribuinte, mas integrante dela.” Amílcar de Araújo Falcão (1971, p.32) conceitua a base de cálculo como “a grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para obter o quantum a pagar.”

Aires Barreto, (1986, p.38), entretanto, discorda a postura de alguns juristas em conceituar a base de cálculo como a perspectiva mensurável ou mensurável da hipótese de incidência. Posto que, explica ele, a hipótese é, por natureza, abstrata, não sendo lógico atribuir-lhe uma face de concretude. Neste sentido, afirma:

Dizer, pois, que a base de cálculo é a perspectiva mensurável da hipótese significa afirmar ser aquela aparência o aspecto mensurável do abstrato. Ora, a característica do abstrato é exatamente a representação à qual não corresponde nenhum dado sensorial ou concreto. A abstração limita-se a expressar uma qualidade ou característica separada do objeto a que pertence (ou está ligada). Logo, não se pode medir o abstrato.

Neste sentido, o autor conceitua a base de cálculo como sendo o “fundamento para cálculo, origem para cálculo ou apoio para cálculo. Equivale a critério para medir ou a padrão para avaliar”.

Para Aires Barreto (1986, p.38) “a base de cálculo consiste na descrição legal de um padrão ou unidade de referência que possibilite a quantificação da grandeza financeira do fato tributário”. Reflete o “critério abstrato uniforme e genérico de mensuração das realidades que se pretende medir.”

A Lei Complementar Nº 87/96 elege como base de cálculo do ICMS, na saída de mercadoria do estabelecimento de contribuinte (ou armazém geral) ou na transmissão da propriedade de mercadoria sem que ela transite no estabelecimento transmitente, **o valor da operação**. Assim está expresso no texto legal:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

- I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, **o valor da operação**;
- II - na hipótese do inciso II do art. 12, **o valor da operação**, compreendendo mercadoria e serviço;
- III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, **o preço do serviço**;
- IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12;
  - a) o **valor da operação**, na hipótese da alínea a;
  - b) o **preço corrente da mercadoria** fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b;
- V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:
  - a) o **valor da mercadoria** ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;
  - b) imposto de importação;
  - c) imposto sobre produtos industrializados;

- d) imposto sobre operações de câmbio;
- e) **quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras**; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)
- VI - na hipótese do inciso X do art. 12, **o valor da prestação do serviço**, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;
- VII - no caso do inciso XI do art. 12, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;
- VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;
- IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, **o valor da prestação** no Estado de origem. (grifo nosso)

Entretanto, vale ressaltar alguns pontos complexos em torno da formação da base de cálculo do ICMS, para melhor compreensão deste imposto, a partir do disposto nos §§1º e 2º, do art. 13, da LC 87/96, que têm a seguinte redação:

- § 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do **caput** deste artigo: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)
- I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;
- II - o valor correspondente a:
- a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;
- b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.
- § 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.

Tem sido objeto de críticas e grandes debates entre os tributaristas, o fato de o valor do ICMS integrar a sua própria base de cálculo. É o que se chama de cálculo “por dentro” do ICMS, que aliás é prática antiga no Direito Tributário Brasileiro. Já constava sob a vigência da Constituição de 1967, a determinação de que o montante do ICM deveria integrar sua própria base de cálculo, conforme o art. 2º, §7º, do Decreto-Lei Nº 406/68

No Judiciário, igualmente, o assunto tem sido objeto de diversas lides, inclusive, já existindo sobre o assunto, pronunciamento do STF, em Recurso Extraordinário ((RE 212.209-RS, red. p/acórdão Min. Nelson Jobim, 23.6.99), na Ação Civil Pública impetrada pela Associação de Proteção e Defesa do Consumidor de Santa Maria, contra a distribuidora de Energia Elétrica do Estado – AES-Sul, decidiu pela constitucionalidade do art. 13, §1º, I, da LC 87/96. Na decisão o STF manteve o acórdão do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul contrária a sentença do juiz monocrático que decidiu pela inconstitucionalidade do art. 13, §1º, I, da LC 87/96.

No julgamento restou vencido o voto do Ministro Marco Aurélio, relator, que entendeu que a LC 87/96, ao exigir que o contribuinte pague imposto sobre imposto, violou os princípios constitucionais da capacidade econômica, da razoabilidade, da não-cumulatividade e da legalidade.

Um dos argumentos levantados pelos opositores do método de formação da base de cálculo do ICMS é a ausência no texto constitucional de dispositivo autorizador da inclusão do valor do ICMS na sua base de cálculo. Entretanto, restou óbvia a intenção do legislador constituinte derivado em legitimar esta prática, ao inserir no texto constitucional, através da EC 33 de 11.12.2001, a alínea “i” do art. 155, XII, com o seguinte teor:

Art. 155

.....  
XII – Cabe à lei complementar:

I) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

Outro ponto gerador de polêmicas no tocante à formação da base de cálculo do ICMS é quanto à inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS.

Passaremos a analisar em linhas gerais este assunto. Estabelece o art. 155, §2º XI, da CF:

§2º O imposto previsto no inciso I (ICMS) atenderá o seguinte:

XI – não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos;

Assim, o montante pago a título de IPI *não pode integrar* a base de cálculo do ICMS quando a operação jurídica, cumulativamente:

- a)** for realizada entre contribuintes;
- b)** tiver por objeto produto destinado à industrialização ou à comercialização;
- c)** configurar o fato gerador destes dois tributos.

Por outro lado, pode o montante do IPI ser incluído na base de cálculo do ICMS, sempre que a operação mercantil for realizada:

- a)** com produto não destinado à industrialização ou à comercialização;

**b)** entre contribuinte e não contribuinte do ICMS

Para exemplificar, o IPI não integra a base de cálculo do ICMS nas vendas diretas a consumidor final, mesmo que este seja contribuinte do ICMS.

**B) Alíquota<sup>12</sup>**

A palavra *alíquota* deriva do latim *aliquot*, ou seja, um tanto qualquer ‘alquanto’, e denota geralmente a parte do inteiro, que tomada um certo número de vezes, dá exatamente o inteiro. Juridicamente, a palavra possui importância em matéria tributária, porque expressa a medida, ou melhor, a taxa do tributo, que se paga em proporção ao objeto sobre o qual incide o tributo, mais exatamente à base de cálculo.

Para Roque Antonio Carraza (2006, p.77), *alíquota* consiste no “critério legal, normalmente expresso em percentagem (%), que, conjuntado à base de cálculo, permite discernir o *quantum debeatur* (quantia devida a título de tributo).”

Para Aires Barreto, (1986, p.24) o Direito Tributário, além de outros, acolhe, as proposições matemáticas, jurisdicizando-as. Assim escreve:

Relevo especial assume a questão quando, visando à determinação da dívida tributária, a Direito hospeda a numeração, expressões do sistema decimal, do mérito decimal, dentre outros. Com maior freqüência, o Direito positivo estampa um dos termos ensejadores do cálculo da dívida tributária através de percentagem, isto é, da parte proporcional calculada sobre uma quantidade de cem unidades.

Aires Barreto (1986, p.41) acrescenta o fato de que a matemática também tenha contribuído ou influenciado na construção do conceito de alíquota e na determinação de sua função, pois sob a ótica matemática, alíquota “representa um número que se contém noutro um número exato de vezes, Equivale a divisor (dois é uma parte alíquota de oito).”

Explica, ainda, o referido autor que o termo *aliquanta* possui significado diverso, pois consiste na parte que não está contida num todo um número exato de

---

<sup>12</sup> Novíssimo Digesto Italiano, UTET, (apud BARRETO, 1986. p.40). No original: “Dalla latina *aliquot*, ‘alquanto’ generalmente quella parte dell’intero, che presa um certo numero de volte dá esattamente l’intero. Giuridicamente la parola há importanza in matéria tributaria, perché esprime la misura o meglio il tasso del tributo, che si paga in proporzione all’oggetto colpito dal tributo, piú esattamente al valore imponible”

vezes. Logo, esclarece, três é uma parte alíquota de dez. E analisando o conceito de alíquota, afirma:

Autores de boa nota têm-se manifestado quanto a ser a alíquota quota, pedaço, fatia ou fração, que se há de tomar da base imponible (base de cálculo). Embora em muitas situações coincida tal conceito com a realidade jurídica, não menos freqüente são as que contrariam ditas definições. [...] Diretamente, salvo em se cogitando tributo satisfeito em espécie, a alíquota não é fatia, mas critério para sua obtenção; isto é a aferição do *quantum debetur*. A não ser obliquamente, não se pode considerar que um número relativo (percentual) seja parte integrante de outro número absoluto. Imediatamente, só é possível considerar parcela o número menor que se contém no maior quando ambos são os números relativos ou números absolutos. Em suma, quando de unidades homogêneas se trata. (BARRETO, 1986, p.41-42)

O pensamento do autor é de que “não é 5% (cinco por cento) que é um pedaço de uma base imponible Cz\$200. Fatia (parcela, parte) desses Cz\$ são os Cz\$10 obtidos pela multiplicação do fator 0,05 (5%) sobre os Cz\$200. (*sic*)

E por fim, feitas estas explicações, Aires Barreto (1986, p.44) conceitua alíquota distinguindo alíquota normativa daquela utilizável no caso concreto:

- a) Alíquota Normativa: é o indicador da proporção a ser tomada da base de cálculo;
- b) Alíquota, no plano da aplicação da lei: é o fator que deve ser conjugado à base calculada para a obtenção do objeto da prestação tributária.

Vê-se que somente no momento da aplicação da lei ao caso concreto é que surgirá a transformação da incógnita matemática (valor venal, preço do serviço, valor da operação, valor da renda, da importação, etc) em números, momento em que será conhecido o valor da dívida tributária propriamente dita.

Para Carrazza, (2006, p.78) a alíquota pode variar, inclusive num mesmo tributo (alíquota progressiva), mas não deve imprimir-lhe feições confiscatórias (art. 150, IV, da CF), inviabilizando o direito de propriedade (arts. 5º, XXII e 170, II, da CF).

É sabido que a Constituição Federal não cria tributos. Contrariando este entendimento pacificamente aceito pela doutrina abalizada, José Souto Maior Borges (1975, p.05) afirmou: “[...] mesmo antes de sua instituição por lei, o tributo

apenas previsto na Constituição já existe.”

De fato, o tributo se encontra predefinido na Constituição de um país. Não existe ainda o tributo definido com todos os seus elementos, este só o será quando da edição da lei ordinária oriunda da pessoa política constitucionalmente competente para instituí-lo.

Entretanto, na Constituição encontram-se delimitados, implicitamente ou não, os critérios compatíveis com a natureza do tributo, que devem ser observados pelo legislador infraconstitucional na criação, tanto dos tributos, quanto de seus elementos formadores.

A formação da alíquota não foge à regra. Deve esta observar os princípios constitucionais da capacidade contributiva (art. 145, §1º - 1ª parte, da CF); da estrita legalidade, devendo, portanto ser fixada por meio de lei; da proporcionalidade, dentre outros.

Aires Barreto (1986, p.92-93) classifica as alíquotas em:

- a) **Explícita** > deve ser encontrada de modo expresse em lei.ex.: 2% sobre o valor venal; 5% sobre o preço do serviço; 17% sobre o valor da operação de venda; etc.
- b) **Implícita** > ou alíquota preliminar, ocorre quando a alíquota explicitada em lei careça de ajuste, por força de imperativo constitucional. Ex.: contribuição de melhoria.

Não se pode olvidar que a alíquota é instrumento de medição da proporcionalidade, progressão e regressão do tributo. É neste sentido que o autor assevera:

Com efeito, *proporcional* é a alíquota que não varia, embora oscile o valor da matéria tributável. Em outras palavras, a alíquota é invariável, mas a base calculada é variável, de sorte que o imposto devido está na razão direta do maior ou menor valor da base calculada.

*Progressivas* são as alíquotas que aumentam à medida que cresce a base calculada. A progressividade das alíquotas comporta subdivisão em simples e graduada.

*Regressivas* são as alíquotas que variam, para menor, consoante o crescimento da base calculada, a partir de um determinado piso. (BARRETO, 1986, p.92-93)

O citado autor acrescenta ser admissível falar-se, em “alíquotas progressivas-regressivas (*sic*) ou em alíquotas progressivo-proporcionais”, e por isso mesmo, a partir de certo ponto, regressivas.

Quanto à classificação das alíquotas em progressivas simples e progressivas graduadas, Rubens Gomes de Sousa, (1975, p.171) assim esclarece:

Progressão simples é aquela em que cada alíquota maior se aplica por inteiro a toda a matéria tributável [...]. Progressão graduada é aquela em que cada alíquota maior se calcula apenas sobre a parcela do valor compreendida entre um limite e outro superior, de modo que é preciso aplicar tantas alíquotas quantas sejam as parcelas de valor e depois todos esses resultados parciais para obter o imposto total a pagar.

De acordo com a Constituição Federal, as alíquotas do ICMS, são definidas na lei ordinária dos Estados, devendo ser observados os limites máximos e mínimos fixados pela Resolução do Senado, para as operações internas, nos termos do art. 155, §2º, V, da CF. Neste sentido, Misabel Derzi (2007, p.438):

Em relação às alíquotas internas, portanto, a resolução senatorial apenas estabelecerá os marcos quantitativos mínimo e máximo (espécie de normas gerais, de normas-quadro). A instituição da alíquota interna dependerá, assim, de lei ordinária interna estadual.

No tocante às alíquotas interestaduais e de exportação, o Senado Federal tem a competência de determiná-las e não somente de lhes pôr um limite máximo (ou mínimo). Assim dispõe a Constituição, em seu art. 155, §2º, IV:

Art. 155.....  
 §2º.....  
 IV – Resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas interestaduais e de exportação.

Vê-se, então, que somente à resolução senatorial cabe dispor sobre as alíquotas interestaduais e de exportação, não podendo nem a lei complementar nem a lei ordinária inovar acerca da matéria.

Misabel Derzi (2007, p.439) chama atenção para o fato de que, não sendo da competência de lei complementar, não há que se falar em fixação de alíquotas interestaduais ou de exportação por convênio entre os Estados, na ausência daquela, face ao disposto no art. 34, §8º, do ADCT.

#### 4.4.2 Sujeição ativa e sujeição passiva

Os sujeitos ativo e passivo compõem o aspecto pessoal da hipótese de incidência do tributo. Esta, por sua vez, somente poderá ser descrita na lei expedida pela pessoa política indicada na Constituição Federal como competente para instituir o tributo, ou seja, dotada de poder de tributar, conforme os critérios de discriminação de rendas adotados pelo legislador constituinte.

Sujeito ativo de tributo, no entender de Geraldo Ataliba, (1991, p.81) “é o credor da obrigação tributária. É a pessoa a quem a lei atribui a exigibilidade do tributo. Só a lei pode designar o sujeito ativo.”

Para Zelmo Denari (1995, p.192), “sujeito Ativo é o ente político investido de competência e capacidade tributárias, isto é qualificado para instituir os tributos discriminados na Constituição, bem como apto para cobrá-lo dos respectivos sujeitos passivos.” Resume o autor que sujeito ativo da obrigação tributária é “a pessoa investida de qualidade para instituir (competência) e aplicar (capacidade) os tributos discriminados na Constituição”

Sujeito ativo, em regra, é aquela pessoa que a Constituição atribui competência tributária, contudo, a lei pode atribuir a pessoa diversa, a titularidade para exigir o tributo. Sobre o assunto Geraldo Ataliba (1991, p.82) assevera que:

Não se confundem a competência para legislar com a de ser sujeito ativo de obrigações tributárias. A lei pode atribuir a titularidade de um tributo a própria pessoa pública de que ela (lei) é a expressão, ou a pessoa diversa. No primeiro caso não precisa mencionar expressamente o sujeito ativo. Sua determinação é implícita [...] Se, entretanto, a lei quiser atribuir a titularidade da exigibilidade de um tributo a outra pessoa, que não a competente para instituí-lo, deverá expressa, designando-a explicitamente; na maioria das vezes assim se configura a parafiscalidade.

Um bom exemplo de sujeito ativo diverso da pessoa política competente constitucionalmente para a instituição do tributo, é o caso da contribuição previdenciária federal, hoje o INSS. A lei que institui esta contribuição, que configura um tributo, diz expressamente que o sujeito ativo é a autarquia previdenciária federal, Caso a lei fosse omissa a este respeito, o sujeito ativo seria a União. Já Aliomar Baleeiro, (2007, p.74) aborda o assunto sujeito ativo, sobre o seguinte prisma:

A competência tributária, no sistema rígido do Brasil, que discriminou as receitas dos três níveis de governos do Estado Federal, retirando qualquer possibilidade de acumulação ou concorrência dum com o outro, é regida pela Constituição Federal. Mas o art. 6º do CTN esclarece que a Pessoa de Direito público Interno competente para decretar um tributo, também é competente para a "legislação plena sobre o mesmo, desde que qualquer delas não contrarie Constituição Federal.

Manteve-se atual o art. 6º do CTN face à Constituição Federal de 1988, posto que as normas de atribuição de competência tributária são normas originárias, não derivadas e dotadas de eficácia imediata, observadas, é claro, as limitações impostas pela própria Constituição.

O regime federativo brasileiro permite que as competências atribuídas aos entes federativos sejam discriminadas na Constituição Federal. Por isso chamada, competência originária. Não é diferente quanto à competência tributária. Assim, se os tributos de competência nascem de fonte jurídica própria estadual; se aqueles atribuídos aos Municípios pela Constituição, surgem de atos do poder legislativo municipal, ou se a União cria seus tributos através do poder legislativo federal, não há que se falar de hierarquia ou relação de supra-ordenação de um poder sobre o outro. O que há é a subordinação das ordens de governos parciais face a uma ordem jurídica nacional ou total, que é a Constituição Federal e as normas gerais de Direito Tributário. Sobre este assunto, cita-se Misabel Derzi (2207, p.76):

Em conseqüência, as normas gerais jamais substituem o exercício da competência legislativa da União, dos Estados, do Distrito Federal e Municípios em matéria financeira e tributária, de tal sorte que, havendo omissão do legislador ordinário estadual ou municipal, não poderá a União – mesmo editando lei complementar – regular o tributo de alheia competência, para valer no território daquela pessoa que renunciou à faculdade de legislar, atribuída na Carta Magna. Também, como conseqüência, se infere que a norma de atribuição de competência legislativa, especialmente em matéria tributária e financeira, tem eficácia imediata, sendo originária e institucionalmente assentada na Constituição Federal.

Assim é que inexistindo lei complementar da União, que evite ou trate sobre conflitos de competência, regulamente as limitações do poder de tributar ou defina os tributos, suas espécies, os fatos geradores e as bases de cálculos dos impostos discriminados na Constituição Federal, nos termos do art. 146, o exercício da competência legislativa de cada ente político da federação restará bloqueado, pois trata-se de competência plena originária das normas atributivas de poder contidas nos arts. 145, 148, 149, 153, 155 e 156 e daquelas normas restritivas e proibitivas

contidas nos arts. 150, 151 e 152, todos da Constituição Federal do Brasil.

A autora fecha a questão da competência plena dos entes da federação, asseverando que:

[...] as normas gerais não suprimem, nem reduzem ou substituem o exercício da competência legislativa tributária por cada pessoa política, que regulará o tributo de sua competência por meio da edição de lei própria, único ato normativo estatal apto a instituí-lo, validamente, dentro do respectivo âmbito territorial de validade. Nem tampouco a inexistência da norma geral federal poderá paralisar o exercício da competência legislativa estadual ou municipal. É preciso observar que o art. 150, I da Constituição e, conseqüentemente, o art. 97 do Código Tributário Nacional referem-se à necessidade de lei da pessoa competente (federal, estadual ou municipal) para instituir e regular o tributo, não satisfazendo o mandamento constitucional nem a edição de normas gerais por meio de lei complementar federal, nem a edição de lei orçamentária ou de diretrizes orçamentárias. (DERZI, 2007, p.77)

O art. 8º do CTN prescreve: “Art. 8º O não exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de Direito Público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído”.

Logicamente, o legislador constituinte originário ao instituir o sistema tributário nacional, o fez sob a inspiração de várias diretrizes políticas e econômicas, como ocorre a todas as constituições. A preservação do regime federativo brasileiro, com certeza consistiu na ou em uma das diretrizes mais importantes a ser observada pelo legislador responsável pela a elaboração da Constituição. Assim, as três esferas de governo (federal, estadual e municipal) foram providas de receitas exclusivas e delegadas. A rigor, poderia ficar implícito que, face ao regime federativo, as competências tributárias não exercidas pelo ente político competente, não poderiam ser exercidas por outro sem a devida previsão constitucional. Misabel Derzi (2007, p.87) explica que “a competência fiscal não é *res nullius* de que outra pessoa de Direito Público se poderá aproveitar pela inércia do seu titular.”

A LC 87/96, repetindo o texto constitucional, indica quais são os entes federativos competentes para instituir o ICMS em seu art. 1º:

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

O sujeito passivo da relação tributária é o devedor, chamado convencionalmente, de *contribuinte*. Para Geraldo Ataliba, (1991, p.84) sujeito passivo “é a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo.”

Ataliba (1991, p.84) afirma ser o sujeito passivo, em regra, uma pessoa que está em conexão íntima (relação de fato) com o núcleo (aspecto material) da hipótese de incidência.

Quando a lei não explicita circunstância definidora do sujeito passivo, o intérprete deverá desvendar a conexão entre o núcleo e a relação tributária.

Para Rubens Gomes de Sousa, (1975, p.92) “o sujeito passivo é a pessoa obrigada a cumprir a prestação que constitui o objeto da obrigação que o sujeito ativo tem o direito de exigir.” No entendimento do citado autor, o sujeito passivo está obrigado tanto à obrigação principal quanto à acessória, já o sujeito passivo da obrigação principal recebe o nome de contribuinte. Sobre a quem deve ser cobrado o tributo, o autor escreve:

O tributo deve ser cobrado da pessoa que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação; por outras palavras, o tributo deve ser cobrado da pessoa que tira uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado. Quando o tributo seja cobrado nessas condições, dá-se a sujeição passiva direta, que é a hipótese mais comum na prática. (SOUSA, 1975, p.92)

A princípio, a Constituição não indica o contribuinte do tributo, apenas referencia as materialidades suscetíveis de incidência, remetendo à lei complementar a edição de normas gerais para definir os contribuintes dos impostos (art. 146, III, a). José Eduardo Soares de Melo (1997, p.170) assim disserta:

Numa esfera pré-jurídica, o legislador colhe a pessoa intimamente vinculada à realização da materialidade, que deve traduzir-se no mero índice de capacidade contributiva. A íntima conexão da pessoa com a materialidade é que tem a virtude de revelar a figura do contribuinte, porque, ao realizar o fato impositivo, terá que recolher aos cofres públicos uma parte da respectiva grandeza econômica qualificada como tributo.

A sujeição passiva indireta dá-se quando o Estado (sujeito ativo) tenha interesse ou necessidade de cobrar o tributo de pessoa diferente. Rubens Gomes de Sousa (1975, p.92-93) classifica a sujeição passiva indireta em transferência e

substituição, sendo esta última dividida em solidariedade, sucessão e responsabilidade. São as seguintes as definições:

**A) Transferência:** ocorre quando a obrigação tributária, depois de ter surgido contra uma pessoa determinada (que seria o sujeito passivo direto), entretanto, em virtude de um fato posterior transfere-se para outra pessoa diferente (que será o sujeito passivo indireto). As hipóteses de transferência são três:

**I – Solidariedade:** é a hipótese em que duas ou mais pessoas sejam, simultaneamente, obrigadas pela mesma obrigação;

**II – Sucessão:** é a hipótese em que a obrigação se transfere para outro devedor em virtude do desaparecimento do devedor original; esse desaparecimento pode ser por morte do primeiro devedor ( a obrigação se transfere aos herdeiros) ou por venda do imóvel ou do estabelecimento tributado ( a obrigação se transfere ao comprador);

**III – Responsabilidade:** é a hipótese em que a lei tributária responsabiliza outra pessoa pelo pagamento do tributo, quando não seja pago pelo sujeito passivo direto.

**B) Substituição:** ocorre quando, em virtude de uma disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio tributado: nesse caso, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto.

O CTN traz em seu art. 121, o conceito de sujeito passivo da obrigação de pagar o tributo (principal):

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Vê-se que o CTN faz diferença entre o sujeito passivo da obrigação tributária principal, que é a pessoa obrigada a pagar o tributo ou a penalidade pecuniária, do sujeito passivo da obrigação acessória.

Entre os sujeitos passivos da obrigação principal, o CTN também faz distinção entre o contribuinte propriamente dito, e o responsável, que tem obrigação de pagar, em virtude de expressão previsão legal. Caracteriza-se o contribuinte pela relação pessoal e direta com o fato gerador. É o que nos ensina Aliomar Baleeiro, (2007, p.721) explicitando como ocorre esta relação: “quem pratica, em seu nome, o ato jurídico ou o fato previsto na lei.”

Exemplificando, contribuinte, dentre outras situações, é aquele que vende, importa ou exporta mercadoria; quem emite o título; quem é proprietário, foreiro ou possuidor do imóvel, ou quem o herda.

A sujeição passiva sujeita-se ao regime jurídico constitucional, devendo ser observados os princípios constitucionais tributários por aqueles que têm a obrigação de pagar tributo. Desta forma, a sujeição passiva deve observar:

I – aos princípios da legalidade, irretroatividade, anterioridade e capacidade econômica;

II – prevalência do regime jurídico do contribuinte. Aliomar Baleeiro, (2007, p.726) neste ponto, observa:

A aplicação dos princípios gerais, tanto à obrigação do contribuinte, como do responsável tributário não deve obscurecer o fato de que o regime jurídico próprio da sujeição passiva será sempre o do contribuinte. O fato gerador hipotético, da norma secundária, é integralmente dependente do fato gerador hipotético da norma básica ou matriz, com o qual o contribuinte está em relação direta e pessoal. Como o responsável tributário não realiza o fato descrito na hipótese da norma básica (mas é partícipe apenas do fato descrito na hipótese da norma secundária), a norma secundária tem como consequência remeter à consequência da norma básica, para introduzir o dever do responsável tributário, sem, entretanto, modificar ou alterar os demais elementos, critérios ou aspectos da norma básica.

A LC 87/96 indica em seu art. 4º quais são os contribuintes do ICMS:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

Seguindo o conceito de Aliomar Baleeiro (2007, p.448) descrito acima, o contribuinte do ICMS é a pessoa titular da propriedade ou da posse que a aliene ou o prestador de serviços. São estas pessoas, que nos termos do art. 121, do CTN, têm relação pessoal e direta com o fato gerador.

Alfredo Augusto Becker (1998, p.133) chama de *atos signos presuntivos de riqueza* os aspectos materiais da hipótese de incidência moldados pela Constituição. É de grande importância a precisa delimitação da hipótese de incidência para a verificação do contribuinte do tributo. Para Misabel Derz (2007, p.448):

O art. 4º da Lei Complementar nº 87/96 tem exatamente a preocupação de qualificar o 'contribuinte' a partir da delimitação da hipótese. Assim, diz ser a pessoa física ou jurídica que pratique a operação jurídica mercantil de circulação ou o prestador de serviços. A habitualidade ou o volume que caracterize o intuito comercial são características presuntivas do ato de comércio.

O parágrafo único do artigo em comento, equipara a contribuinte os adquirentes da mercadoria ou o usuário do serviço: o importador, o adquirente em leilão, o adquirente de combustível). Nestas hipóteses isoladas, o contribuinte de direito coincide com o contribuinte de fato, face a impossibilidade de alcance, pelo legislador, das pessoas que promoveram a operação de circulação ou de prestação de serviços.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 121, admite que o legislador eleja como sujeito passivo outra pessoa que não tenha relação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação tributária. É o que se conhece por RESPONSÁVEL. (acima definido).

Nos termos do art. 5º da Lei Complementar nº 87/96, o legislador ordinário possui a faculdade de atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto, nos seguintes termos:

Art. 5º Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do

imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

Os arts. 6º e 7º disciplinam sobre os contribuintes substitutos:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

Art. 7º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, incluíse, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

O CTN prescreve no art. 128 que:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

A atribuição de responsabilidade a terceiro é matéria de lei e não pode contrariar o princípio da capacidade contributiva.

Alfredo Augusto Becker (1998, p.280) esclarece que o legislador qualifica como sujeito passivo um outro indivíduo “em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo”

A Constituição Federal albergou o instituto da substituição tributária em seu art. 155, §2º, XII, “b”, remetendo à lei complementar a competência para dispor sobre esta matéria. Além de ressaltar no art. 150, §7º (incluso pela EC 3/93), que a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. É a chamada substituição “para frente”, objeto de inúmeras polêmicas no passado, a maioria ultrapassada, sendo que outras permanecem latentes até os dias de hoje.

Continuando o raciocínio, tem-se que, no mais das vezes, são contribuintes do ICMS o produtor, o industrial, o comerciante e o prestador de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação. Isso não quer dizer que somente pessoas jurídicas possam ser contribuintes deste imposto. Também as pessoas físicas que realizam o fato gerador do ICMS podem ser consideradas contribuinte, como, *v.g.*, o comerciante de fato, o comerciante irregular, o menor incapaz, que repetidamente realize operações relativas à circulação de mercadorias, etc.

A capacidade civil da pessoa, ou sua irregularidade cadastral face aos órgãos fazendários, não influem na sua capacidade para pagar imposto. É o que diz expressamente o CTN, em seu art. 126:

Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:  
 I - da capacidade civil das pessoas naturais;  
 II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;  
 III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

Além do mais, o legislador constituinte derivado pôs fim a polêmica quanto ao fato de ser considerado contribuinte a pessoa física que promove a importação de bens, com a nova redação dada ao art. 155, IX, "a", da CF, pela EC 33/2001, que diz:

Art. 155  
 .....  
 §2º  
 .....  
 IX – Incidirá também:  
 a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior **por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade**, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço; (grifo nosso).

Ou seja, a pessoa física é considerada contribuinte do ICMS quando realizar o fato gerador do ICMS com habitualidade e volume que caracterize intuito comercial ou quando importar do exterior mercadoria, qualquer que seja a sua finalidade.

#### 4.5 Princípio da não-cumulatividade

Um dos traços característicos do ICMS é a não-cumulatividade. Razão pela

qual este imposto deve sujeitar-se, necessariamente, ao princípio da não-cumulatividade esculpido na Constituição Federal, no art. 155, §2º, I e II:

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

O antigo imposto sobre vendas brutas, posteriormente transformado no imposto sobre vendas líquidas (também chamado de imposto sobre valor adicionado ou agregado), incidia em todas as fases de industrialização e comercialização, pelo preço bruto da venda. Tratava-se de um imposto cumulativo, ou seja, a fase seguinte era tributado o mesmo valor tributado anteriormente. A cumulatividade do imposto, ou imposto em cascata provocava uma injusta repercussão nos preços, onerando desproporcionalmente o produto.

Outra consequência da tributação em cascata era a verticalização das empresas que procuravam se integrar para evitar a incidência do tributo em todas as fases da produção e da comercialização. Com a repercussão financeira do valor do tributo, este era transferido ao consumidor final que o suportava em definitivo.

A adoção do princípio da não-cumulatividade nos impostos sobre o consumo, buscou alcançar uma tributação mais justa para o contribuinte e para o consumidor final.

Hugo de Brito Machado (2007, *on line*) informa que a não-cumulatividade surgiu na França, nos anos cinquenta em substituição a um imposto sobre a produção, equivalente ao nosso IPI, denominado imposto de consumo. Ficou criado, assim, o imposto sobre valor agregado.

Sacha Calmon Coelho (2007, p.359) explica que com a adoção da não-cumulatividade, buscou-se “propiciar ingressos à Fazenda Pública em cada uma das etapas do processo econômico de produção, distribuição e comercialização, na proporção de que cada uma delas incorpora, agrega ou adiciona valor ao produto.

Daí a expressão valor adicionado.”

Conceituando a não-cumulatividade, Hugo de Brito Machado (2007, *on line*) escreveu:

Entende-se por não cumulatividade a qualidade do imposto o princípio segundo o qual em cada operação o contribuinte deduz do valor do imposto correspondente à saída dos produtos o valor que incidu na operação anterior, de sorte que reste tributado somente o valor acrescido. Em outras palavras, do valor do imposto que incide na saída dos produtos deduz-se o valor do imposto que incidu nas operações anteriores sobre os respectivos insumos.

Para Klaus Tipke (2002, p.106), os fundamentos mais importantes para a adoção do princípio da não-cumulatividade repousam na:

- neutralidade da concorrência;
- repercussão mais justa dos preços, sem deformações e desvios perturbadores do desenvolvimento econômico.

Foram tais argumentos que sensibilizaram a Corte Constitucional Alemã.

#### **4.4.1 O princípio e a técnica**

Existe, entre os doutrinadores, a polêmica se a não-cumulatividade constitui um princípio ou uma técnica. Para Hugo de Brito Machado (*on line*), a cumulatividade pode ser vista como um princípio e como uma técnica, e explica:

É um princípio, quando enunciada de forma genérica, como está na Constituição no dispositivo que se reporta ao IPI dizendo que esse imposto “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.” Ou como está no dispositivo que se reporta ao ICMS dizendo que esse imposto “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.” A técnica da não-cumulatividade, a seu turno, é o modo pelo qual se realiza o princípio. Técnica é “maneira ou habilidade especial de executar algo.” Assim, a técnica da não cumulatividade é o modo pelo qual se executa, ou se efetiva o princípio.

Assim, a regra da não-cumulatividade, no Brasil, somente poderá ser considerada e corretamente compreendida, segundo os critérios plasmados na Constituição Federal. Nem a lei complementar, nem a lei ordinária podem disciplinar livremente a matéria.

A Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 19, reproduziu, literalmente, o texto da Constituição ao dizer que “o imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.”

Lembra-nos Hugo de Brito Machado (Parte II, 2007, *on line*) que o legislador infraconstitucional foi silente no tocante ao Distrito Federal no fim do dispositivo.

Contudo, afirma o jurista que tal omissão deve ser “suprida pelo intérprete, para preservar o próprio princípio constitucional. Entender-se que o imposto cobrado pelo Distrito Federal não pode ser compensado em operações seguintes nos Estados violaria flagrantemente a Constituição.”

Ocorre que a vinculação da lei complementar ao texto constitucional nem sempre é completa, o que possibilita uma margem ao legislador para sua livre apreciação da matéria.

Sobre o assunto, ensina-nos Hugo de Brito Machado (Parte II, 2007, *on line*):

Como ensina KELSEN, a relação entre Constituição e lei, ou lei e sentença judicial, é uma relação de determinação ou vinculação: a norma do escalão superior regula o ato através do qual é produzida a norma do escalão inferior. Não só o processo de produção da norma inferior, mas também, eventualmente, o seu conteúdo. “Esta vinculação nunca é, porém, completa. A norma do escalão superior não pode vincular em todas as direções (sob todos os aspectos) o acto através do qual é aplicada. Tem sempre de ficar uma margem, ora maior ora menor, de livre apreciação, de tal forma que a norma do escalão superior tem sempre em relação ao acto de produção normativa ou de execução que a aplica o carácter de quadro ou moldura a preencher por este acto.” O legislador complementar, no caso, opera dentro do quadro ou moldura de possibilidades deixadas pelas normas da Constituição. E estando, como está, expressamente autorizado pela norma constitucional a dispor sobre o regime de compensação do imposto, pode validamente optar entre o regime do crédito físico, ou o do crédito financeiro, assim como pode adotar um regime misto, com características de um e do outro.

Desta forma, a Constituição admite mais de uma interpretação, não se podendo olvidar da importância do legislador complementar para dispor a respeito do regime de compensação do imposto.

Sendo assim, o art. 155, § 2º, inciso I, da CF/88, confere ao contribuinte do ICMS o direito público subjetivo, oponível aos Estados e ao Distrito Federal, de fazer

o abatimento (quando presentes os requisitos constitucionais).

#### 4.4.2 Questões polêmicas acerca da não-cumulatividade

No caso da não cumulatividade, algumas questões sobressaem-se como objeto de polêmica entre os doutrinadores do Direito Tributário. A primeira delas é a utilização do termo “compensação” pelo legislador constituinte. A crítica gira em torno de compensação ser uma forma de extinção do crédito tributário, (art. 156, II, do CTN), que só ocorre quando duas pessoas forem, ao mesmo tempo, credora e devedora uma da outra pela mesma importância. Seria mais correto usar o termo “deduzir” o imposto cobrado (regra na Constituição de 1969). Encerrando a polêmica diz Hugo de Brito Machado (Parte II, 2007, *on line*):

As palavras devem ser entendidas no contexto em que encartam. Não existem palavras uníssonas. Todas as palavras têm mais de um significado, e o fato de haver a linguagem jurídica utilizado determinada palavra com um certo significado não impede que o legislador a empregue em outro, desde que o contexto viabilize a compreensão exata deste outro significado. [...] No tema em exame, são empregadas as palavras débito, crédito, e compensação, com sentido diverso daquele em que as mesmas são usadas em outros setores do Direito, mas existe tal analogia que se pode considerar tal uso plenamente justificado. O princípio da não-cumulatividade realmente não cria para o contribuinte um direito de crédito contra o fisco. O denominado crédito, do ICMS é apenas um elemento a considerar no cálculo do imposto a ser pago. Da mesma forma, a saída das mercadorias não cria, por si mesma, um débito do contribuinte. Só depois de apurado o imposto se pode falar realmente em crédito tributário, crédito do fisco, que é, este sim, um débito do contribuinte. Não há, todavia, impropriedade no uso das palavras crédito, débito, nem compensação, nesse contexto. Apenas não estão empregadas em certo sentido com o qual geralmente aparecem na linguagem jurídica, mas no sentido com o qual são geralmente usadas em contabilidade. Poder-se-ia dizer que o valor do imposto a ser pago será o resultante positivo da soma algébrica do montante do imposto relativo às saídas, positivo, com o montante do imposto relativo às entradas, negativo, sendo o resultante negativo transportado para o período de apuração seguinte. Certamente essa forma de dizer não seria melhor do que a adotada.

Outra polêmica gira em torno do sentido da palavra cobrado, no contexto inserido no art. 155, §2º, I, da CF:

será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o **montante cobrado** nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;(grifo nosso)

A jurisprudência e a doutrina firmaram-se no sentido de que não importa, para a validade do direito à compensação, que na etapa anterior o imposto tenha sido

pago ou cobrado, ou recolhido em valor inferior ao devido por erro do contribuinte, inação do Estado ou inconstitucionalidade de lei. A não-cumulatividade deve ser necessariamente respeitada. Sacha Calmon (2007, p.359) averbera:

Efetivamente, quem esteja um pouco familiarizado com a vivência prática do ICM, logo se dá conta de que não prevalece a interpretação literal da dicção 'cobrado' do texto constitucional; nem com a expressão 'pago', usada pelo legislador infraconstitucional. É amplamente aceito que se reconheça o crédito do ICM, em inúmeros casos nos quais não houve ainda cobrança nem pagamento. Vale, para esse efeito, o simples direito à cobrança ou à mera possibilidade de cobrança.

O Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, estabelecia que o ICM é não cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante **cobrado** nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado. E também: “a lei estadual disporá de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente às mercadorias saídas do estabelecimento e o **pago** relativamente às mercadorias nele entradas. O saldo verificado em determinado período a favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes.”

Hugo de Brito Machado (Parte II, 2007, *on line*), em análise dos termos “pago” e “cobrado”, no contexto do Decreto-lei nº 406/68, conclui que estas palavras estão empregadas, na norma citada como sinônimos, e que não podem ser interpretadas literalmente. Afirma o autor:

Nem pago quer dizer o que tenha sido efetivamente recolhido, nem cobrado quer dizer o que tenha sido efetivamente exigido. Significam ambas, o imposto incidente, ou devido, nas operações anteriores. Chegamos a sustentar que pago, ou cobrado, nesse contexto, havia de ser entendido como o imposto relativo às operações anteriores. Não apenas o imposto devido, mas também o que não o seja, em virtude de imunidade, ou de isenção. E àquela época realmente era assim, tendo o Supremo Tribunal Federal decidido que o valor do imposto não recolhido em virtude de isenção concedida pelo Estado de origem não podia ser cobrado pelo Estado de destino mediante a denegação do crédito respectivo.

Considerando o art. 155, §2º, I, da Constituição de 1988, José Eduardo Soares de Melo (1996, p.158) entende que a expressão “montante cobrado” também não pode ser interpretada literalmente, tendo em vista que a efetiva cobrança (arrecadação) escapa ao conhecimento do adquirente das mercadorias ou do tomador de serviço. Acrescenta que:

Considerando os diversos motivos pelos quais um contribuinte deixa de recolher o ICMS (esquecimento, falta de suporte financeiro, questionamento), ou o fisco de lançá-lo, (no prazo decadencial de cinco

anos), entende-se que a prévia 'cobrança' (ou a liquidação do tributo) não constitui pressuposto essencial do direito ao crédito. A interpretação da norma pauta-se no sentido da existência de uma anterior operação, ou prestação, sendo de todo irrelevante exigir-se ato de cobrança, ou prova da extinção da obrigação, mesmo porque o prazo legal para realização de tais atos pode ser maior do que o período para fruição normal do crédito fiscal.

O mesmo entendimento tem Alcides Jorge Costa (1978, p.156), ao afirmar que “o vocábulo ‘cobrado’ não pode ser entendido sentido de ser corretamente exigido e que o sentido de cobrar só pode ser o de incidir.”

Paulo Celso Bonilha (*apud* MELO, 1996, p.158) entende que a expressão “imposto cobrado” pressupõe que se trata de imposto que foi objeto de lançamento, o que não implica que o contribuinte tenha que comprovar o pagamento para exercer seu direito de abatimento.

Também tem sido objeto de discussão entre os doutrinadores, a aplicação do princípio da não-cumulatividade nas situações previstas no inciso II, do §2º, do Art. 155, da CF:

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:  
a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;  
b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

O ponto gerador de questionamentos entre os doutrinadores do Direito Tributário é o impedimento, por parte dos Fiscos Estaduais, do aproveitamento do crédito de ICMS incidente sobre as operações anteriores às operações isentas ou não tributadas. Trata-se de uma **restrição ao Princípio da Não-Cumulatividade**.

O entendimento que predomina entre os juristas brasileiros é o de que o ICMS incidente nas operações anteriores à isenção ou não incidência, pode ser aproveitado pelo contribuinte. Desta forma, restaria integralmente observado o princípio da não-cumulatividade do ICMS previsto na Constituição Federal.

Esclarecendo a matéria em comento, destacam-se os ensinamentos do Prof. Hugo de Brito Machado (Parte II, 2007, *on line*):

Em se tratando de situações de imunidade, ou de isenção, tem-se o grave problema da eliminação de tais institutos jurídicos, que restam substituídos por simples deferimento da incidência tributária. Aliás, admitir-se que a isenção impede o crédito relativo às operações anteriores faz com que a

isenção, em vez de ensejar a redução da carga tributária, enseja efeito contrário, agrava essa carga. A isenção passa a ser uma fórmula para aumentar a arrecadação, o que é absurdo evidente. Por isto mesmo nos parece que as normas da própria Constituição, tanto a que veda o crédito na operação que se segue a uma operação isenta, e que obriga a anulação do crédito relativo a operações anteriores, devem ser interpretadas em harmonia com o princípio da não-cumulatividade.

O rol das restrições ao princípio da não-cumulatividade é taxativo (*numerus clausulus*), e encontra-se fixado no dispositivo constitucional acima transcrito. Não cabe nem ao legislador, nem ao julgador, nem ao intérprete, ampliá-lo (CARRAZZA, 2006, p.328)

Na opinião de Tércio Sampaio Ferraz Jr. (s.d.), o não aproveitamento do crédito de ICMS relativo às operações isenta ou não-tributadas, as quais refere a Constituição, somente se daria quando a isenção ou não incidência ocorrem no começo ou no fim do ciclo de circulação de mercadorias. Assim diz o autor:

Nestes casos e apenas neles, da aplicação do princípio da não-cumulatividade haveria um prejuízo para o órgão arrecadador, configurando-se, destarte, uma situação excepcional que exige a aplicação da regra da especialidade e da qual decorre o estrito entendimento das alíneas *a* e *b*, do art. 155, §2º, da CF. Este entendimento restrito, que preserva o sentido próprio e genérico da não-cumulatividade, exige, por outro lado, que, quando a isenção ou a não incidência ocorra no meio do ciclo, o crédito só deixará de ser compensado, devendo ser anulado, apenas no que diz respeito às operações imediatamente posteriores e anteriores, não valendo para as subseqüentes, sob pena de ser provocarem extensos e perversos efeito cumulativos. Fora destes casos, vale plenamente o princípio da não-cumulatividade. (FERRAZ JR., s.d.)

Sacha Calmon (2007, p.361) faz crítica ao dispositivo constitucional em comento (art. 155, §2º, II, *a* e *b*):

Cabe aqui referir que a Constituição, com tais disposições, tornou cumulativo, em certas configurações, um imposto que ela cunhara de *não-cumulativo*. Paradoxo. Mais do que isso, ausência de técnica legislativa e visão curta. A pressão dos estados se fez irresistível.

Vale salientar que o legislador infraconstitucional, nos termo do §6º, do art. 20, da LC 87/96, reconheceu o direito ao crédito do ICMS em relação às operações com produtos agropecuários, transferindo, contudo, à legislação ordinária, decidir sobre o crédito, na mesma situação relativa a outros produtos. Abaixo o teor da lei.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços

de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

§ 6º Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:

I - produtos agropecuários;

II - quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias. (grifo nosso)

A EC 42 de 19.12.2003, que deu nova redação ao art. 155, §2º, X, a, da CF assegurou expressamente, nas operações que destinem mercadoria para o exterior e nos serviços prestados no exterior, **a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrados nas operações e prestações anteriores**. O que significou, para muitos, uma diminuição das restrições ao princípio da não-cumulatividade. Como se verifica com a incidência do ICMS em cada operação ou prestação surge uma relação de crédito em favor do contribuinte.

Não se trata de uma mera sugestão do legislador constituinte, ao legislador ordinário, e sim de uma diretriz constitucional imperativa que concede ao contribuinte aquele direito subjetivo a ser observado.

O direito ao crédito do ICMS, oriundo às operações anteriores, não pode ter limitação, nem pelo Poder Executivo, nem pelo Poder Legislativo. A Constituição Federal de 1988 não permite que o contribuinte de direito seja onerado, posto que por meio do princípio da não-cumulatividade, lhe é garantido que ao promover operações de venda, transfira ao adquirente o ônus do imposto que recolherá antecipadamente ao Estado e, ao mesmo tempo, possa ele creditar-se do imposto que suportou nas operações anteriores.

Como ensina Pontes de Miranda (1967, p.38), “o direito de crédito integra o direito de propriedade do contribuinte, pois que propriedade é qualquer direito patrimonial e a sua utilização é competência exclusiva de seu titular.”

Para Geraldo Ataliba e Cléber Giardino (1980, p.74-76), “a cláusula da não-cumulatividade não consubstancia mera norma programática, nem traduz recomendação, sequer apresenta cunho didático ou ilustrativo, caracterizando, na realidade “diretriz constitucional imperativa. Trata-se de uma autêntica obrigação a ser cumprida tanto pelo poder público, como pelo contribuinte”. Afirmam ainda, os

citados autores que “o abatimento é direito constitucional, oponível à Fazenda pelo contribuinte do imposto, como uma *facultas agendi*, exercitável ou não.”

Misabel Derzi (2007, p.419) comentando o princípio da não-cumulatividade do ICMS faz as seguintes considerações:

As economias que tendem à integração, como nos modelos europeus ou latino-americanos, o imposto da modalidade do ICMS é considerado o ideal, exatamente por suas qualidades:

- É neutro, devendo ser indiferente tanto na competitividade e concorrência, quanto na formação de preço de mercado;
- Onera o consumo e nunca a produção ou o comércio, adaptando-se às necessidades de mercado;
- Oferece maiores vantagens ao Fisco, pois, sendo plurifásico, o ICMS permite antecipar o imposto que seria devido apenas no consumo (vantagens financeiras), e coloca, ademais, todos os agentes econômicos das diversificadas etapas de circulação como responsáveis pela arrecadação (vantagens contra o risco da insolvência).

#### **4.6 A repercussão fiscal**

Dá-se a repercussão fiscal sempre que um contribuinte de direito, ou seja, aquele indicado pela lei como o contribuinte do imposto (por manter com o fato gerador deste imposto relação direta e pessoal), transfere para outro agente econômico (contribuinte de fato), total ou parcialmente o ônus financeiro do imposto com o intuito de evitar a detração patrimonial que é própria do imposto.

Inobstante o Poder Público, diante da repercussão financeira, arrecade efetivamente o tributo, as conseqüências deste fenômeno (o da repercussão) podem ser menos desastrosas, uma vez que sendo o tributo um meio de repartir o encargo público, qualquer distorção das intenções do legislador pode refletir negativamente nos planos econômico e político.

José Albano dos Santos (2003, p.318), em análise da repercussão fiscal assevera:

De fato, a determinação da incidência da tributação é importante por uma razão muito simples: queremos saber se um imposto leva a uma repartição justa dos custos das despesas públicas. Para determinar se o encargo fiscal é partilhado justamente, necessitamos de saber o ônus que o imposto efetivamente coloca sobre os vários grupos econômicos [...] A economia não pode apurar se um imposto é justo, porquanto a justiça deve refletir um

juízo de valor sobre a incidência do imposto. Mas a economia pode ajudar-nos a formular juízo de valor mais informados determinando a incidência real dos impostos.

Na análise da repercussão fiscal, é prioritário saber quem, na realidade, suporta o imposto: o contribuinte indicado pelo legislador ou outro determinado pelo jogo das forças econômicas, independente de quaisquer considerações de justiça fiscal?

A resposta a esta questão representa ponto crucial para os economistas e tributaristas, conscientes de que a quitação do imposto não pode significar o final de um processo de formação e distribuição dos rendimentos, ao contrário, pode significar um início de ciclos de ajustamentos, cujo objetivo maior é realização da verdadeira justiça fiscal.

Como se viu, o ICMS é um imposto plurifásico e não-cumulativo que possibilita a transferência de seus encargos a terceiros, possibilitando ao seu contribuinte de direito o *reembolso* da quantia paga ao erário. Constata-se, entretanto, que nestas espécies de imposto, não existe forma de mensurar a capacidade econômica do contribuinte uma vez que não se sabe quem será o destinatário final do produto ou do serviço.

Na verdade, o ICMS não pode onerar o contribuinte de direito. E isso se dá face o disposto na Constituição Federal Brasileira que garante aos contribuintes deste imposto que nas operações de venda, transfira ao adquirente o ônus do imposto que adiantará ao Estado e ao mesmo tempo, aproveite o imposto suportado em suas aquisições.

Desta forma, o ICMS não onera a força econômica do empresário que compra, vende ou industrializa, onera sim, o consumidor. Misabel Derzi (2007, p.371) afirma que o ICMS fora “modelado para ser suportado pelo consumidor, jamais pelo contribuinte-comerciante.”

A autora, em nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro (2007), defende ser uma verdade econômica que os impostos indiretos são repassados ao consumidor final, não podendo ser suportados pela empresa, porque independem dos resultados da pessoa e integram o custo da atividade. Acrescenta que:

O ordenamento jurídico, que não conflita com a realidade econômica, autoriza que tais tributos sejam transferidos, pelo mecanismo dos preços das mercadorias e serviços, aos consumidores. Inexistisse a transferência, logo o endividamento e a insolvência comprometeriam a saúde financeira de toda a atividade econômica. Mas essa afirmação, que é simplesmente econômica para a maior parte dos tributos que oneram a pessoa independentemente do resultado da atividade, no caso do ICMS e do IPI, ao contrário, encontra apoio jurídico na Constituição Brasileira. (BALEEIRO, 2007, p.336)

Para Misabel Derzi (2007, p.337), a Constituição autoriza e legitima a repercussão fiscal ao firmar como princípio constitucional norteador de alguns impostos, como o IPI e o ICMS.

Já no Código Tributário Nacional, o art. 166, fazendo referência a possibilidade da transferência do encargo financeiro, regula o repetição de indébito:

Art. 166. A restituição de tributos que **comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro** somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la. (grifo nosso)

O dispositivo legal acima tem origem nas Súmulas 71 e 546 do Supremo Tribunal Federal, bem como os Acórdãos proferidos nos Recursos Extraordinários nº 44.115 e nº 45.977 que lhes deram base.

Por sua vez, a teoria do enriquecimento sem causa, juntamente com as interpretações e entendimentos do Tribunal Superior que deram origem ao art.166 do Código Tributário Nacional e suas peculiaridades, basearam as aludidas súmulas.

A Súmula 71 do STF tem o seguinte teor: "Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto". Vê-se que não existe nenhuma referência expressa quanto a legitimidade do contribuinte de fato para pleitear a repetição dos tributos indiretos. Embora traga implícita a teoria do enriquecimento sem causa, a súmula não traz na literalidade a conclusão de legitimidade no Acórdão proferido no Recurso Extraordinário nº 44.115 que lhe serviu de base.

No que concerne a Súmula 546 do STF editada posteriormente, esta passou possibilitar a restituição do tributo indireto para o contribuinte de direito que conseguir comprovar que assumiu o encargo financeiro ao não transladar o ônus ao contribuinte de fato.

Assim, expressa: "cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido, por decisão, que o contribuinte de jure não recuperou do contribuinte de facto o quantum respectivo".

Neste sentido, a jurisprudência sumulada do Supremo Tribunal Federal já definira que em pleitos de restituição apresentados pelos contribuintes legais de impostos indiretos, somente cabe a restituição do tributo pago indevidamente quando reconhecido, por decisão, que o contribuinte de jure não recuperou do contribuinte de fato o *quantum* respectivo.

Como visto, o dispositivo legal, regra geral, outorga ao *contribuinte de fato* a legitimidade ativa de postular o direito de repetição de indébito tributário nos tributos indiretos. Para alguns autores clássicos como José Mörchbacher (1998, p.48), o art.166 do CTN considera o contribuinte de fato como sujeito ativo, credor, da *relação jurídica* que se estabelece com o Estado, pelo enriquecimento ilícito deste em detrimento daquele, em decorrência de pagamento indevido de imposto indireto pelo contribuinte de direito, mas suportado economicamente pelo contribuinte de fato. Pensamento que seduziu e influenciou largamente os tribunais na interpretação do artigo.

O "indébito tributário" surge do enriquecimento sem causa do Estado em face do empobrecimento do contribuinte de direito – desde que prove o encargo – ao pagar o indevido, ou do contribuinte de fato que suportou em definitivo o ônus que estava incorporado ao custo do imposto indevido – no que concerne ao preço da mercadoria gravando o consumidor ou adquirente – pelo entendimento de se tratar o art.166 de tributos indiretos.

A legitimidade é do contribuinte de fato, restando apenas para o contribuinte de direito ao almejar exercitar o seu direito de repetição, ficar a mercê, neste caso, da expressa autorização daquele à postulação do seu indébito. Mais um motivo razoável que induz a entender: quem pode autorizar pode pedir diretamente.

Somente em casos assim aplica-se a regra do art.166 do Código Tributário Nacional, pois a natureza a que se reporta tal dispositivo legal só pode ser a natureza jurídica que é determinada pela lei correspondente, e não por meras circunstâncias econômicas que podem estar, ou não, presentes, sem que disponha

de um critério seguro para saber quando se deu, e quando não se deu, tal transferência.

Para esta corrente de pensamento, somente seria possível aplicar-se a transferência do ônus aos impostos subordinados ao princípio da não-cumulatividade. (MÖRCHBÄCHER, 1998, p.60)

## 5 O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL BRASILEIRA DE 1988

*“Estudemos Direito Tributário em toda sua amplitude e encontraremos o homem” (Flávio Puig)*

Segundo a Constituição Federal de 1988, o ICMS: “Art. 155 [...] §2º [...] III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e serviços;”. No mais das vezes, nos sistemas jurídicos em que se consagram os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, a seletividade impõe-se. (BALLEIRO, 2007, p.408)

De início, faz-se necessário a análise etimológica da palavra “seletividade”, esmiuçada nas partículas *seleção*, *selecionar* e *seleto*. Conforme Houais (2001, p.2538), *seleção*, significa “escolha sob critérios definidos; selecionar, fazer seleção ou escolha de; e seleto, o que foi objeto de seleção; escolhido; primeira ordem, ou de primeira qualidade; especial; que ressalta dentre os melhores.”

Pode-se perfeitamente afirmar que o Princípio da Seletividade dos tributos decorre de normas e outros princípios presentes na Constituição Federal, e possui a honrada missão de preservá-los e possibilitar o seu cumprimento. Senão vejamos: O Princípio da Dignidade da Pessoa Humana (art. 1º, III, da CF); Princípio do Desenvolvimento Nacional (art. 3º, II, da CF); a erradicação da pobreza, da marginalização e redução das desigualdades sociais (art. 5º, III, CF); necessidades vitais básicas do cidadão e de sua família – moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência (art. 7º, IV, CF); Princípio da Capacidade Contributiva, etc.

Gabriel Hernan Facal Villarreal (2002, p.155-163), analisando o princípio da seletividade na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), assim o definiu:

Trata-se de determinação constitucional dispondo que, mediante escolha sob critérios definidos, caberá ao legislador ordinário a diferenciação entre produtos sujeitos a maior tributação pelo imposto em tela. Ainda tal diferenciação far-se-á mediante a aplicação do critério da essencialidade, visando vincular uma carga tributária consideravelmente maior sobre os produtos não essenciais, e diminuindo a tributação incidente sobre os produtos considerados essenciais de maneira a obter a realização do princípio da capacidade contributiva.

Ruy Barbosa Nogueira (1976, p.106), referindo-se ao IPI, explica que:

em função do princípio da seletividade em função da essencialidade, a legislação deste imposto deverá ser elaborada através das categorias da técnica de tributação – não-incidência (base de cálculo e alíquotas), isenções e imunidades – tendo presente o grau de essencialidade dos artigos de consumo.

Ainda relativamente ao IPI, Misabel Derzi (2007, p. 347) analisa a expressão *seletividade* presente no art. 48 do CTN, como sendo “discriminação ou sistemas de alíquotas diferenciais por espécies de mercadorias.” Neste sentido, explica:

A seletividade quer dizer discriminação ou sistema de alíquotas diferenciadas por espécies de mercadorias. Trata-se de dispositivo programático, endereçado ao legislador ordinário, recomendando-lhe que estabeleça as alíquotas em razão inversa da imprescindibilidade das mercadorias de consumo generalizado. Quanto mais sejam elas necessárias a alimentação, vestuário, à moradia, ao tratamento médico e higiênico das classes mais numerosas, tanto menores devem ser. O discricionarismo honesto do legislador, fiel ao espírito da Constituição, fará a seleção das mercadorias e a relatividade das alíquotas.

Sem sombra de dúvida, as mesmas acepções acima relacionadas ao IPI, aplicam-se ao ICMS como veremos nos subtítulos seguintes.

## 5.1 Princípio da seletividade no ICMS

De acordo com o princípio da seletividade (art. 155, §2º, III, da CF), o ICMS poderá graduar sua carga tributária na inversa proporção à essencialidade das mercadorias e serviços de transporte ou de comunicação. Ricardo Lobo Torres (2003, p.96) observa que:

Seletividade em função da essencialidade significa que o tributo recai sobre os bens em razão inversa de sua necessidade para o consumo popular e na razão direta de sua superfluidade. Se os produtos se tornarem menos essenciais ao consumo popular poderá a lei graduar a incidência na razão inversa de sua utilidade.

Torres (2003, p.96) explica que o critério de seletividade é atingir com o imposto indireto o *excedente dos gastos dos consumidores*, após satisfeitas as

necessidades básicas essenciais. E conclui que “a valoração jurídica leva sempre em consideração a pessoa do consumidor e não a do contribuinte de direito, nem as qualidades intrínsecas do produto”.

Segundo Aliomar Baleeiro (2007), por meio do princípio da seletividade, o ICMS pode ter sua carga graduada de acordo com o grau de necessidade humana no consumo de cada mercadoria ou serviço, onerando ou desonerando, assim, a satisfação de tais necessidades.

Com base nesta afirmação, Douglas Yamashita (2002, p.107-108) infere que, sendo o consumo a satisfação de necessidades humanas, por força do princípio da seletividade, *o ICMS deve onerar direta ou indiretamente o consumo final*.

Misabel Derzi (2007, p.408) ensina que no caso dos impostos que repercutem ao consumidor, como o ICMS, seria muito difícil graduar o imposto sobre operações de circulação de mercadorias de acordo com a capacidade econômica da pessoa que adquire o produto ou a mercadoria para o consumo (que é quem suporta o encargo tributário). Citando Moschetti (*apud* BALLEIRO, 2007, p.408), a autora, salienta que:

A seletividade é obrigatória sobre os bens ou serviços de primeira necessidade. A necessidade obriga. O consumidor é constringido à aquisição dos gêneros necessários à manutenção da vida, inexistindo nisso nenhuma liberdade de consumo.

Com exceção dos gêneros de primeira necessidade, pois que com relação a estes não existe liberdade de escolha, a lei poderá elevar substancialmente a carga tributária sobre os produtos e serviços considerados sumptuários, de luxo ou supérfluos. Objetiva-se a mera redução de uso ou consumo destes bens. Para Misabel Derzi (2007, p.408), “A seletividade está longe de se impor no ICMS brasileiro, que deveria atuar com as alíquotas graduadas (reduzidas, médias ou elevadas), à moda do IVA europeu, em cumprimento aos ditames da Constituição”

Hugo de Brito Machado (1998, p.82-91) conceitua imposto seletivo como sendo “aquele que onera diferentemente os bens sobre os quais incide. Seleciona os bens em razão de certos critérios”.

Lembra o autor que a seletividade faz o imposto exercer sua função extra fiscal, a qual possibilita a intervenção do Estado na economia privada a partir de estímulo ou desestímulo de consumo ou de uso de determinados produtos. Isto também é possível com a oneração do fato tributável de forma e alíquotas diferentes.

No mesmo sentido Carrazza (2006, p.375) assevera que a seletividade no ICMS (e também em outros tributos), deve ser utilizada como instrumento de ordenação político-econômica, ou seja, como meio de intervenção do Estado na economia. O autor faz a seguinte observação: “Estimulando a prática de operações ou prestações havidas por úteis ou convenientes para o País e, em contranota, onerando outras que não atendam tão de perto ao interesse nacional.”

Pode-se exemplificar o uso da seletividade como instrumento de intervenção do governo na economia, com as alíquotas de 25% sobre o valor da operação, para os produtos supérfluos, e outras de 17%, 12% ou 9%, para os produtos essenciais. No ICMS, o princípio da seletividade visa atingir aos contribuintes finais ou *contribuintes de fato*, que, como visto anteriormente, são os que suportam a carga econômica do ICMS. Por esta razão, infere-se que quem adquire um bem ou um serviço luxuoso possui grande capacidade econômica, devendo, pelo princípio da capacidade contributiva, ser proporcionalmente mais tributado por meio do imposto sobre o consumo, do que quem adquire um bem essencial ou imprescindível.

Quem adquire um bem imprescindível, no mais das vezes, não o faz por liberdade de consumo, uma vez que a necessidade de consumo é quem dita as regras.

Carrazza (2006, p.376) lembra que “ninguém pode prescindir de pão, de transporte coletivo, de energia elétrica. Daí ser imperioso que sobre estes bens e serviços se faça sentir um tratamento fiscal mais brando.”

O ordenamento jurídico disponibiliza um amplo espectro de procedimentos que podem ser adotados com a finalidade de reduzir a carga tributária incidente sobre as mercadorias e os serviços considerados de primeira necessidade para a comunidade.

As mais utilizadas são as técnicas de alteração quantitativa de carga tributária, que abrangem, dentre outros, sistema de alíquotas diferenciadas, variação de base de cálculo, criação de incentivos fiscais, alíquota zero, isenção.

No âmbito ICMS, a técnica de seletividade mais aplicada pelos legisladores, é a da alíquota majorada ou minorada em razão da essencialidade das mercadorias ou dos serviços. Assunto que será abordado com mais precisão no item 5.4., abaixo.

Note-se que, tecnicamente, a seletividade poderá ser utilizada de diversas formas, desde que atinja o seu objetivo final que é a redução da carga tributária por meio de uma tributação mais leve dos produtos e serviços considerados de primeira necessidade para a sobrevivência humana.

### **5.1.1 A obrigatoriedade ou não da observância do princípio da seletividade na legislação do ICMS**

Como forma de minimizar os efeitos da transferência do ônus tributário, principalmente nos impostos plurifásicos e não-cumulativos, sem qualquer observância ao Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva, o legislador constituinte impôs (no tange à tributação do IPI), e sugeriu (no ICMS), a observância do critério da Seletividade, que determina que a tributação seja inversamente proporcional à essencialidade do produto que onera. Assim, quanto mais essencial o produto para a sociedade, menos deverá ser a sua alíquota, e vice-versa.

Vale salientar que o referido princípio é imperativo somente no que se refere à tributação do IPI, conforme previsto no artigo 153, § 3º, I, da Constituição Federal, o qual asseverou que o IPI *será* seletivo, em função da essencialidade dos produtos tributados.

Ao tratar da seletividade no ICMS, porém, a Constituição Federal o fez de modo um pouco diferente do IPI. Asseverou, em seu artigo 155, § 2.º, III, que o imposto *poderá* ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

Roque Carrazza (2000, p.28) defende a adoção compulsória do princípio da seletividade, alegando que: “A Constituição não é um mero repositório de recomendações, a serem ou não atendidas, mas um conjunto de normas supremas que devem ser incondicionalmente observadas, inclusive pelo legislador infraconstitucional.”

Assevera o autor que o termo *poderá*, utilizado pelo constituinte, na verdade, equivale a um peremptório *deverá*. O autor chega a tal conclusão citando as lições de Celso Antonio Bandeira de Mello (*apud* CARRAZZA, 2006, p.375), segundo o qual quando a Constituição confere a uma pessoa política um “*poder*”, ela, “*ipso facto*”, lhe impõe um “*dever*”. É por isso que se costuma falar que as pessoas políticas têm *poderes-deveres*.

Sacha Calmon (2007, p.382) é objetivo neste assunto: “A seletividade no ICMS é facultativa. No IPI é obrigatória.” Acrescenta o autor que a seletividade do ICMS é diferente da seletividade do IPI e explica o porquê:

No IPI a seletividade está intimamente ligada ao processo industrial, no ICMS, a seletividade olha para a população em primeiro lugar. Além do que, miríades de alíquotas no processo de circulação criariam problemas muito sérios na formação dos custos e dos preços em território nacional, podendo penalizar uns setores em detrimento de outros, ou mesmo regiões do País contra o espírito federativo. É precisamente o que está a ocorrer. São dezenas de *alíquotas reais* que as nominais não contam. Verdadeira *Babel*.

José Eduardo Soares de Melo (2002, p.187) trata com relatividade a seletividade “facultativa” em função da seletividade “obrigatória” do IPI. Entende que, no tocante ao ICMS, devem ser observados os mesmos princípios observados pelo legislador ao tratar do IPI:

Embora facultativa, penso que a seletividade do ICMS também deverá obedecer as diretrizes constitucionais que nortearão o IPI. As únicas diferenças de tributação consistirão no elemento espacial (território nacional como unidade, e territórios estaduais, isoladamente), e no tipo de coisa (produtos industrializados e mercadorias e serviços). Conquanto a facultatividade constitua o elemento impulsionador da edição do ICMS seletivo, não poderá haver, propriamente, mero critério de conveniência e oportunidade, porque impõe-se obediência a inúmeros postulados constitucionais (como já foi apontado para o IPI).

Para Machado Segundo, (2000, p.70-77) Os Estados possuem a faculdade de criar um ICMS proporcional que, em sua opinião, não seria compatível com os Princípios da Capacidade Contributiva e da Igualdade Tributária, pois representaria

um ônus de percentual idêntico para todos os produtos e serviços por ele alcançados, *ou* a criação de um ICMS com caráter seletivo, opção que, “se adotada, deverá guiar-se, obrigatoriamente pela essencialidade dos produtos e serviços tributados. A seletividade é facultativa. O critério da seletividade é obrigatório.”

Sobre o assunto, Marcelo Casseb (2007, p.109-119) assegura que o fato de a seletividade do ICMS ser facultativa decorre da natureza fiscal deste imposto o que revela sua finalidade arrecadatória.

Para este autor, a grande diferença entre o IPI e o ICMS, relativamente à seletividade, reside na questão da liberdade de conformação do legislador. E assim o explica:

Dentre as diretrizes hermenêuticas relevantes à interpretação da seletividade do ICMS em função da essencialidade, não se pode deixar de reconhecer a fixação de um marco constitucional normativo, no qual o legislador tem a liberdade de conformação. Aqui se dá uma das principais diferenças entre o IPI e o ICMS. E a teor do que nos ensina Robert Alexy, dentro desse marco estrutural normativo delimitado pelas normas constitucionais, a liberdade de conformação do legislador para a fixação dos parâmetros legais não pode ser contestada pelo Judiciário, sob o risco de uma perigosa intervenção na autonomia do Poder legislativo e vulneração do Princípio da Separação dos Poderes. (CASSEB, 2007, p.109-119)

A jurisprudência sobre o assunto é vasta no âmbito dos Tribunais Estaduais. Para exemplificar, a decisão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, no Mandado de Segurança Nº 1.0024.05.747359-7/001, de 16.05.2006 (DJ 09.06.2006):

[...] Consoante disposição do art. 155, §2º, inciso III, da CF, o ICMS ‘poderá’ ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e serviços, competindo ao Senado Federal estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação. A incidência do princípio da seletividade permite ao legislador o estabelecimento de alíquotas diferenciadas para as mercadorias e/ou serviços, tomando-se por norte seu caráter essencial, útil ou supérfluo. Porém, tais fatores apesar de servirem de norte não caracterizam balizas imóveis, nem determinam a instituição de alíquota mínima ou máxima a este ou aquele produto e/ou serviço. Assim, tendo que a instituição das alíquotas do ICMS provém de avaliação de caráter subjetivo, não há se falar em ‘direito líquido e certo’ da redução das referidas alíquotas amparável pelo mandado de segurança, mormente para percentuais sugeridos pela impetrante.

O fato é que, uma vez adotado o ICMS seletivo, essa seletividade deverá ocorrer de acordo com a *essencialidade das mercadorias e serviços*, e não com outros critérios. Nos termos da Constituição Federal, a essencialidade é fator

balizador do princípio da seletividade.

## 5.2 Seletividade e essencialidade

Ruy Barbosa Nogueira (1976, p.107) analisa a essencialidade do produto para efeito da aplicação da seletividade, partindo da indagação: *Que é a essência da coisa?* Ele mesmo responde a pergunta dizendo que:

a essência é aquilo que constitui a natureza das coisas, é a substância. No caso em que a coisa ou produto deve ser excluído ou incluído e normatizado em razão da sua natureza essencial e da sua finalidade.

Immanuel Kant, (*apud* NOGUEIRA, 1976, p.107) diz: “A essência é o primeiro princípio de tudo aquilo que pertence a possibilidade de uma coisa”

Deste modo, em atenção ao que representa o princípio da seletividade face a função essencial do produto, o legislador deverá excluir do imposto ou mesmo dosar a tributação do produto, tendo em vista sua natureza e finalidade. De Fato, consumo de certos bens revela riqueza, enquanto o de outros – como produtos de alimentação básica, higiene, saúde, e vestuário – compõe o chamado “mínimo vital”. Assim, parece razoável que o mesmo imposto incida com maior impacto sobre artigos de luxo e com pequena ou nenhuma intensidade sobre os artigos de primeira necessidade.

De acordo com o Novo Aurélio Século XXI, (1999, p.825) “essencial” significa “absolutamente, necessário.” As necessidades básicas do cidadão brasileiro e de sua família encontram-se definidas no art. 7º, IV da Constituição Federal quando determina que o salário mínimo deve ser suficiente para atender “às necessidades vitais básicas com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social.”

Segundo Regina Helena Costa (1993, p.36), o conceito de “mínimo vital” varia no tempo e no espaço, ou seja, a fixação do “mínimo vital” variará de acordo com o conceito e necessidades básicas. O problema é tormentoso, pois concerne a decisão política do legislador. Este deverá basear-se, à falta de normas constitucionais específicas, no que, numa sociedade dada, razoavelmente se reputar “necessidades fundamentais do indivíduo e de sua família”.

Aliomar Baleeiro (2007, p.188) esclarece, de forma precisa, o que vem a ser essencialidade:

A palavra (essencialidade) refere-se à adequação do produto à vida do maior número dos habitantes do País. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente, ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo. Geralmente são os artigos mais raros, e por isso, mais caros. Do ponto de vista econômico, a norma inspira-se na utilidade marginal. Do ponto de vista político, reflete as tendências democráticas e até mesmo socialistas do mundo contemporâneo no qual os países civilizados seguem orientação idêntica.

O conceito de mercadorias supérfluas, para Sacha Calmon (2007, p.382), não pode ficar ao alvedrio exclusivo do legislador. Entende o autor que o contribuinte possui o direito de provocar o Judiciário para que este declare se esta ou aquela mercadoria é supérflua. E cita alguns exemplos: “Assim o automóvel, em si, não é bem supérfluo, embora um carro Mercedes possa sê-lo. Do mesmo modo feijão é gênero de primeira necessidade, e caviar é supérfluo.”

Não se sabe, de fato, quem será o verdadeiro contribuinte, mas presume-se que seja o consumidor final, já que este suporta todo o ônus do ICMS.

Entretanto, conforme já observado na prática, a capacidade contributiva do contribuinte de fato não poderá ser atingida, pois no momento da aquisição do produto, todos suportam o mesmo imposto, pois o preço é o mesmo. É uma maneira de se amenizar os efeitos de uma tributação arbitrária.

Para Henry Tilbery (1990, p.2.969-3.031), o conceito de essencialidade não deve ser interpretado estritamente para cobrir as necessidades biológicas (alimentação, vestuário, moradia, tratamento médico), mas deve abranger também aquelas necessidades que sejam pressupostos de um padrão de vida mínimo decente, de acordo com o conceito vigente da maioria.

Para este autor, o espaço e o tempo também contribuem para a composição das necessidades essenciais, uma vez que estas podem variar em função do país ou da região, ou ainda, em função do momento histórico da população. Neste sentido, Tilbery (1990, p.2.969-3.031) comenta:

Em um país que se encontra em fase avançadíssima de desenvolvimento, como é o caso do Brasil, a imposição seletiva sobre o consumo em função

da essencialidade é um instrumento para frear o consumo de produtos indesejáveis ou ao menos necessários, para liberar forças para investimentos merecedores de apoio, e, ao mesmo tempo constitui instrumentalidade para nivelar diferenças excessivas no consumo de diversas classes em diversificadas zonas e alcançar a meta de redistribuição de rendas e maior aproximação da justiça fiscal.

Vê-se, claramente, na opinião do jurista, a presença do pensamento do economista Adam Smith, conforme veremos a seguir.

### 5.2.1 Bens supérfluos e bens essenciais

Em A Riqueza das Nações, Adam Smith (1974, p.560) esclarece que os bens de consumo podem ser de duas espécies: os de **primeira necessidade** e os de **luxo**.

O economista entende por bens de primeira necessidade, aqueles indispensáveis para o sustento e também, todos aqueles que o costume do país considera indigno para as pessoas não os possuir, mesmo as das classes mais baixas. Assim, esclarece que estes bens compreendem “não só as coisas que nutrem, mas as que as regras estabelecidas da decência tornaram necessárias às pessoas de mais baixa condição”.

As demais coisas, reúne na categoria de “bens de luxo”.

Sobre a tributação dos bens de consumo, tantos os de primeira necessidade quanto os de luxo, escreve Adam Smith (1974, p.560):

Um imposto sobre bens de primeira necessidade *actua* exatamente do mesmo modo que um imposto *directo* sobre os salários do trabalho. [...] Acontece o contrário com os impostos sobre o que chamo bens de luxo, mesmo sobre os dos pobres.

A subida de preços dos bens obrigados a imposto não ocasionará necessariamente qualquer subida nos salários do trabalho. Um imposto sobre o tabaco, por exemplo, embora um bem de luxo tanto de pobres como de ricos, não aumentará os salários. [...] Qualquer subida do preço médio dos bens de primeira necessidade, a menos que seja compensada por uma subida proporcional dos salários, tem de, necessariamente diminuir, mais ou menos, a capacidade de os pobres criarem famílias numerosas.

Os impostos sobre os bens de luxo não têm tendência a aumentar o preço de qualquer outro produto, com exceção dos produtos obrigados a imposto. Os impostos sobre os bens de primeira necessidade, ao aumentarem os salários do trabalho, tendem necessariamente a aumentar o preço de todas as manufaturas e conseqüentemente a diminuir a extensão da sua venda e consumo.

Os ensinamentos de Adam Smith (1974) perfilaram os entendimentos de quase todos os juristas contemporâneos.

### 5.3 Seletividade e capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva, devidamente tratado no capítulo 3, item 3, deste trabalho, nem sempre pode ser diretamente aplicado, face às características diferentes das diversas espécies de tributos de um sistema tributário. Assim, o legislador, buscando alcançar os ditames constitucionais de imperiosa necessidade de concretizar a justiça tributária, procura driblar os obstáculos criados pelos mais diferentes tipos de tributos. Desta forma, aqui se faz necessário estabelecer os dois sentidos que cabem ao conceito capacidade contributiva.

Regina Helena Costa, (1993, p.26-28) com referência à distinção, esclarece:

Fala-se em **capacidade contributiva absoluta ou objetiva** quando se está diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza; refere-se o termo, nessa acepção, à atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas. Tais eventos, assim escolhidos, apontam para a existência de um sujeito passivo potencial.

Diversamente, a **capacidade contributiva relativa ou subjetiva** reporta-se a um sujeito individualmente considerado. Expressa aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa. Nesse plano, presente a capacidade contributiva *in concreto*, aquele potencial sujeito passivo torna-se efetivo – apto, pois, a absorver o impacto tributário. (grifo nosso)

Como se vê, a capacidade contributiva absoluta ou objetiva funciona como fundamento jurídico do tributo, ao facultar ao legislador a escolha dos fatos que ensejarão o nascimento de obrigações tributárias. Representa sensível restrição à discricção legislativa, na medida em que não autoriza como pressuposto de impostos, a escolha de fatos que não sejam reveladores de alguma riqueza. Acrescenta a autora que:

[...] se os fatos a serem escolhidos pelo legislador como hipóteses de incidência tributária devem espelhar situações reveladoras de tal capacidade, forçoso refiram, portanto, índices ou indicadores de capacidade contributiva, que nada mais são do que signos que representam manifestações de riqueza. Atualmente, sabe-se que os índices de capacidade contributiva reportam-se sempre à renda, ao patrimônio ou ao consumo. (COSTA, 1993, p.26-28)

A capacidade contributiva relativa ou subjetiva atua, inicialmente, como critério de graduação dos impostos e como limite da tributação permitindo a manutenção do

"mínimo vital", obstando-se, desta forma, que a progressividade tributária atinja níveis de confisco ou de cerceamento de outros direitos constitucionais. Como já foi visto, a aplicação ou mensuração da capacidade contributiva do cidadão restam prejudicadas no que diz respeito àqueles impostos considerados indiretos.

Pode-se dizer se de difícil aplicação a observação da capacidade contributiva nos impostos plurifásicos e não-cumulativos, como é o caso do ICMS e do IPI, face ao desconhecimento do destinatário final do produto ou da mercadoria. Flavio César Breda, (2007, *on line*) disserta sobre o assunto:

Como forma de minimizar os efeitos desta transferência do ônus tributário, sem qualquer observância ao Princípio da Capacidade Contributiva, o legislador constituinte impôs, somente no que tange a tributação do IPI, a observância do critério da Seletividade, que determina que a tributação seja inversamente proporcional á essencialidade do produto que onera. Assim, quanto mais essencial o produto para a sociedade, menos deverá ser a sua alíquota, e vice-versa.

Salienta-se, conforme lembrado anteriormente, que no tocante ao ICMS a seletividade é facultada ao legislador, nos termos do art. 155, §2º, III, da CF.

A seletividade, portanto, consiste em uma forma, ainda que precária, de fazer valer o Princípio da Capacidade Contributiva presente no art. 145, §1º da CF.

Aliomar Baleeiro (2007, p.168), atualizado por Misabel Derzi, sobre o assunto discorre:

O princípio da seletividade, tanto no imposto sobre produtos industrializados, como no imposto sobre operações de circulação de mercadorias, objetiva atender o princípio da capacidade econômica, pela essencialidade dos produtos. Uma vez que esses tributos, embora pagos pelos contribuintes que ocupam o pólo passivo da relação tributária, são transferidos a terceiros, os consumidores, pelo mecanismo dos preços, a capacidade econômica de contribuir deve ser aferida pela manifestação de riqueza demonstrada com a aquisição do bem.

Para Misabel Derzi, (2007, p.890) nos tributos indiretos a capacidade econômica somente poderá ser demonstrada por quem tem aptidão para o consumo, pois que estes estão passíveis do pagamento de tributos sobre o consumo de gêneros e produtos de necessidade média, de luxo ou supérfluos.

O princípio da seletividade, outrossim, é revertido de grande relevância para o sistema tributário pátrio. Não sem razão, o Profº Hugo de Brito Machado (1988, p.47) preleciona que:

Por outro lado, o princípio da capacidade contributiva, ou em outras palavras o princípio segundo o qual os impostos devem ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, não deve ser interpretado como simples forma de manifestação do princípio da isonomia. Já está expresso em outros dispositivos da Constituição, um dos quais no próprio capítulo do Sistema Tributário. Assim, a existência de um dispositivo constitucional consubstanciado, expressa e especificamente o princípio da capacidade contributiva tem, indiscutivelmente, grande relevância na interpretação desse princípio. Embora intimamente a este ligada, a idéia de isonomia é insuficiente para indicar o seu alcance, precisamente porque a isonomia, conforme a posição filosófica do hermeneuta pode ficar reduzida simplesmente à indicação do caráter hipotético da norma jurídica.

Não há dúvidas portanto que a seletividade é uma das mais eficientes formas de se efetivar o princípio da capacidade contributiva, princípio fundamental do Estado Social de Direito e da consciência jurídica, conforme ensina Tipke (2002, p.29)

#### **5.4 Seletividade e alteração de alíquotas**

Sacha Calmon (2007, p.382) entende que no ICMS a seletividade não poderá ser muito ampla. Espera-se que duas alíquotas sejam suficientes. Uma para as mercadorias supérfluas ou sumptuárias, outra para o grosso das mercadorias de grande consumo popular, como se costuma dizer.

Roque Antônio Carrazza (2006, p.298) professa que no ICMS, a seletividade no ICMS torna-se mais facilmente alcançável, por meio da variação de alíquotas, inobstante o mesmo autor posteriormente admitir que:

De qualquer modo, temos detectado uma tendência, da parte dos legisladores, no sentido de usarem os mecanismos dos créditos presumidos e das reduções de bases de cálculo, o que na prática, acaba fazendo com que sejam menos gravadas algumas operações mercantis com aves, com suínos, com combustíveis, bem como os serviços intermunicipais de transporte aéreo.

É sabido que os impostos podem ter alíquotas diferentes em função do produto ou do objeto da tributação – são os impostos seletivos; ou uma só alíquota para todos os produtos – impostos não- seletivos.

Ruy Barbosa Nogueira (1976, p.107) apresenta os seguintes exemplos:

Tratando-se de um artigo de consumo popular, deve ser tributado com a não incidência, alíquota zero ou ínfima; no caso de artigo de vício ou indesejável,

alíquota proibitiva (poder de polícia); se artigo de luxo ou dispensável, alíquota comportável; se matéria prima, alíquota zero ou moderada, etc.

Com o mesmo raciocínio, Paulo de Barros Carvalho (2002) enfatizava a divisão das alíquotas do IPI em três categorias:

- a)** necessários à subsistência (alíquotas suaves);
- b)** úteis, mas não necessários (alíquotas moderadas); e
- c)** os produtos de luxo (alíquotas significativas).

Para Hugo de Brito Machado Segundo (2000, p.70-77), a variação das alíquotas sempre deve fundamentar-se em critérios justos, baseados no Princípio da Capacidade Contributiva, pois se assim não o fosse, seria gritante a inconstitucionalidade da lei que as fixasse, face a não-observância da igualdade tributária que não permite que as alíquotas de um imposto sejam, aleatoriamente, estabelecidas.

É claro o uso das alíquotas do tributo para realizar o princípio da seletividade. Nesta técnica é importante valer-se da distinção que existe entre isenção, de um lado, e não incidência ou alíquota zero, do outro. É preciso reduzir as alíquotas até zero em razão da essencialidade do produto. Já a isenção deve ser utilizada para alcançar outros objetivos, como é o caso do incentivo ao desenvolvimento regional, sem qualquer pertinência com a seletividade.

No caso do IPI, pode ocorrer que um produto seja não tributado, ou submetido à alíquota zero, por ser essencial.

Acontece que este mesmo produto pode ser utilizado como insumo para fabricação de produtos diversos. Alguns de grande essencialidade, como remédios. Outros, menos essenciais ou até supérfluos, como perfumes.

Válido é lembrar que a única forma de preservar o princípio da seletividade, fazendo com que o ônus do IPI sobre cada produto seja o efetivamente resultante da aplicação da alíquota respectiva, é restringir os créditos do imposto às entradas efetivamente oneradas.

Assim, as aquisições de insumos não tributados, ou com alíquota zero, não devem ensejar os créditos porque estes viriam amesquinhar o princípio da seletividade. O direito ao crédito, quando se trata de aquisição de produto isento somente se justifica, então, para a preservação da eficácia da norma jurídica que concedeu a isenção.

José Eduardo Soares de Melo (2002, p.196) salienta que, neste sentido, não podem ser cometidas arbitrariedades, como por exemplo, “o estabelecimento de alíquotas mais elevadas com o único propósito de incrementar a arrecadação do ICMS, relativamente a bens que não seja de primeira necessidade”. E continua:

[...] E nem com referência a fatores diferentes, geográficos ou políticos, uma vez que se tal distinção fosse permitida, daria ensejo a possível favorecimento de uma região em detrimento de outras, contrariando o preceito constitucional que determina a uniformização de tributos no território nacional.

Em pesquisa realizada face a legislação do ICMS de vários Estados Brasileiros<sup>1</sup>, Machado Segundo (2000, p.70-77) verificou que estes optaram por instituir o ICMS seletivo, conforme se depreende de sua legislação. Esclarece o autor que:

Alguns adotaram simples seletividade, tributando com alíquotas diferentes mercadorias diferentes. É o caso do Estado do Ceará, no qual bebidas, asas-delta, armas etc., e energia elétrica são oneradas pelo ICMS com alíquota superior à aplicável às demais mercadorias e serviços<sup>2</sup>. Também adotaram tributação simplesmente seletiva os Estados de Alagoas, Bahia, Goiás, Minas Gerais, Paraíba, Piauí e Tocantins. Outros Estados instituíram alíquotas seletivas, que tributam diferentemente mercadorias e serviços diversos, e, no que diz respeito à energia elétrica, também progressivas, que se elevam na medida em cresce a base de cálculo respectiva.

Como se vê, são várias as formas de utilizar a variação de alíquotas como instrumento de seletividade do ICMS.

## 5.5 Seletividade, isenção e alíquota zero

Existem, na doutrina brasileira, diversas vertentes acerca do conceito e da natureza da isenção tributária. Não se pretende aqui abordar todos os estudos sobre este assunto, apenas salientar duas correntes principais.

<sup>1</sup> Mais precisamente os Estados de Alagoas, Bahia, Ceará, Goiás, Mato Grosso, Minas Gerais, Paraíba, Pernambuco, Piauí, São Paulo, Sergipe, Tocantins e do Distrito Federal.

<sup>2</sup> 25% para energia elétrica e supérfluos, e 17% para a generalidade das mercadorias.

A isenção, no mais das vezes, é caracterizada pela doutrina nacional como a dispensa legal do pagamento do tributo devido.<sup>3</sup>

Neste sentido, Geraldo Ataliba (1964, p.243) ensina que “na isenção, verifica-se o fato gerador e ocorre a incidência; entretanto como não é exigido o crédito tributário, em virtude da dispensa do pagamento, não se recolhe o tributo.”

Para Rubens Gomes de Sousa, (1975, p.59) isenção, por ser uma dispensa de pagamento do tributo, pressupõe a incidência ou, melhor dizendo, a existência da obrigação tributária substantiva.

José Souto Maior Borges, (2001, p.164) no entanto, entende que na isenção, a relação tributária não se instaura, configurando esta uma hipótese de desobrigação tributária.

Para este autor, na isenção inexistente a ocorrência do fato gerador, e muito menos o surgimento da obrigação tributária. Essas são suas palavras:

[...] em decorrência do princípio da reserva de lei, da natureza legal da obrigação tributária, não se converte o fato gerador, por uma espécie de transubstanciação legal, em fato isento. Se fosse possível tal fenomenologia, a norma que estabelecesse a isenção estaria a rigor em contradição com a norma que definisse o fato gerador da obrigação tributária, e duas proposições normativas contraditórias não poderiam ser ambas válidas. (BORGES, 2001, p.163)

Alíquota-zero é o mesmo que não-tributação, que é o mesmo que isenção, esta é a opinião de José Souto Maior Borges, (2001, p.354) que complementa seu raciocínio, referindo-se ao IPI, sintetizando: “não há incidência de norma obrigacional do IPI na isenção, não-tributação ou alíquota-zero.”

Na verdade, tratam-se de categorias afins dentro do direito tributário. Sobre alíquota-zero escreve Aires Barreto (1986, p.56):

[...] a obtenção da dívida tributária emerge do produto do binômio base calculada e alíquota, mediante a utilização do critério estabelecido pelo legislador ordinário para a base de cálculo, não tem sentido sobrepor relevo à análise da base, abstrata ou concretamente considerada, se, *de per si*, é instituto suficiente à obtenção da compostura numérica da dívida.

Para Paulo de Barros Carvalho (*apud* BARRETO, 1986, p.58) a alíquota-zero mutila a regra matriz do tributo na própria obrigação tributária. Assim discorre:

---

<sup>3</sup> Neste sentido: Geraldo Ataliba, Bernardo Ribeiro de Moraes Rubens Gomes de Sousa, etc.

A tática legislativa, inobstante, pode voltar-se a derribar qualquer dos critérios da consequência da regra matriz. Assistimos, então, aos sujeitos (ativo ou passivo) inibidos pela expedição da providência isentiva, tolhendo-se o surgimento do laço obrigacional. Por último, a regra de isenção aparece concebida para aluir o critério quantitativo, o que se alcança pela redução a zero, quer da base de cálculo, da alíquota ou de ambas.

O autor conclui constatando que nos casos de isenção, e alíquota-zero, desaparece o conteúdo da prestação. “Nada havendo por exigir o credor e nada tendo que cumprir o devedor (BARRETO, 1986, p.58).

Ives Gandra da Silva Martins, (*apud* BARRETO, 1986, p.59) sobre alíquota-zero ensina:

A alíquota-zero não é senão uma das formas de isenção, pois expressa, claramente, em lei e com as mesmas consequências jurídicas. Dizer o legislador que o produto é isento do IPI ou que tem alíquota-zero, é dizer de forma clara e inequívoca que por força de favor legal, o produto referido não sofre qualquer incidência tributária. Os termos se equivalem e, por consequência, o que aplicado for para as leis de exclusão da exigência tributária quanto à isenção, aplicado deveria ser para a alíquota-zero.

Conclui-se do exposto, que, tanto a isenção quanto a alíquota-zero são técnicas que podem ser utilizadas pelo legislador na efetivação do princípio da Seletividade.

## 5.6 Seletividade e progressividade

De acordo com de Plácido e Silva (1996), *progressividade* (qualidade, caráter e condição no que é progressivo), caracteriza-se pelo aumento crescente da tarifa ou de seus elementos que servem de base à verificação do imposto, e razão do aumento da cota ou da riqueza em que vai incidir. No mesmo dicionário jurídico, encontra-se o termo *progressivo* sendo “o que se vai elevando em razão do aumento daquilo, em que se vai firmar para estabelecer uma situação.”

O Dicionário de Direito Tributário (TENÓRIO; MAIA, 1975, p.336) traz a conceituação de Edwin R. A. Seligman para os impostos progressivos, cujo teor é o seguinte:

Os impostos são progressivos quando seu crescimento é mais do que proporcional ao incremento da propriedade ou do rendimento taxado, isto é, quando a percentagem do tributo aumenta em proporção maior do que o crescimento do valor do objeto tributado. Tanto mais alto é o valor do objeto quanto mais se eleva a razão crescente do tributo.

Desta forma, pode-se afirmar que a progressividade é uma técnica de tributação a qual consiste em elevar as alíquotas aplicáveis a determinados fatos imponíveis, à medida que se leva o valor do respectivo bem alcançado pela imposição tributária. Pode-se, facilmente, verificar que a progressividade é uma técnica de graduação do tributo.

Para Aliomar Baleeiro, (2007, p.262) a progressividade é a única técnica de tributação que permite a personalização justa dos impostos, sendo a mais simples de ser aplicada. No entender deste autor, utilizando a técnica da progressividade, o legislador poderá considerar as necessidades pessoais e familiares dos contribuintes, podendo conceder isenções e reduções de impostos, as quais serão compensadas com a elevação das alíquotas incidentes sobre os bens de maior valor. Este procedimento possibilitará que seja observado o princípio da igualdade e que, ao final, o montante da arrecadação se mantenha o mesmo no total.

Pesquisando-se a doutrina, verifica-se que não há uniformidade na classificação dos tributos. A título ilustrativo, faz-se a citação de duas formas de classificação dos tributos quanto à sua graduação. Abaixo, o entendimento de Rubens Gomes de Sousa e de Aliomar Baleeiro.

Para Rubens de Sousa, (1975, p.135) os impostos (refere-se apenas aos impostos) são fixos, proporcionais e progressivos.

Aliomar Baleeiro (1998, p.216) preferiu classificar os tributos em fixos, proporcionais ou graduados. Sendo que:

- a) **Os tributos fixos** são aqueles, cuja matéria tributável é fixada pela lei;
- b) **Os tributos proporcionais** são aqueles nos quais, o quantum a pagar será sempre calculado pela mesma fração incidente sobre o valor da matéria tributada, variando a quantia a ser paga para mais ou para menos, conforme a estimativa fiscal. No entanto, a relação entre o tributo e matéria tributada será sempre a mesma, ou seja, a mesma alíquota ou a mesma percentagem. Sempre a mesma, uniforme e invariável. “Cresce ou diminui o quantum pretendido pelo Fisco apenas porque pode ser maior ou menor o valor da coisa ou fato tributado.”

**c) Os tributos graduados, para Baleeiro (1998, p.217) são também proporcionais e explica:**

Os tributos graduados são também proporcionais, em princípio, porque se calculam à base de alíquotas, ou frações percentuais sobre o valor da coisa ou ato tributável. Mas essa fração, em contraste com os impostos proporcionais propriamente ditos, não é sempre a mesma: varia, na sua expressão numérica, conforme o valor maior ou menor daquilo que se tributa. Há uma relação matemática crescente ou decrescente, conforme o vulto da coisa ou fato sujeito ao gravame fiscal. Isso contrasta com a relação uniforme e invariável, que é peculiar aos impostos simplesmente proporcionais.

Hugo de Brito Machado (1998, p.82-81) entende que a progressividade pode ser considerada tanto em relação a um tributo isolado, quanto em relação ao sistema tributário como um todo.

Fernando Perez Royo, (*apud* MACHADO, 1998, p.82-91) em citação feita por Machado, conceitua progressividade:

*Se entiende por progresividad aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza. Los que tienen más contribuyen en proporción superior a los que tienen menos.*

Como foi visto, a progressividade deve ser empregada nos impostos como forma de medir a capacidade econômica do contribuinte, exigindo-se deste, parcela de riqueza compatível com o seu patrimônio.

Luciano Amaro (1999, p.137) entende que a progressividade não decorre diretamente da capacidade contributiva. Trata-se, na verdade, de um *refinamento* deste princípio. A progressividade faz com que a alíquota para as *fatias mais altas de riqueza seja maior*.

Roque Antônio Carrazza, (1997, p.66) enfatizando a importância do princípio da progressividade, entende que todos os impostos de nosso sistema jurídico, devem ser progressivos, porque é graças à progressividade que eles conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva.

No estudo da progressividade do tributo, não se pode olvidar conceitos da ciência econômica, os quais, por sua precisão possibilitam um maior entendimento desta técnica de tributação.

Neste sentido, Rodolfo Hoffmann, Fernando Gaiger Silveira e José Adrian Pinto Payeras, (2007, *on line*) em pesquisa sobre a progressividade e o sacrifício eqüitativo, afirmam:

Um imposto é progressivo se a sua taxa (relação entre o imposto e a renda) cresce com o valor da renda. Um imposto progressivo faz com que a desigualdade da distribuição da renda após o imposto seja menor do antes do imposto.

Os autores, citando dados da Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) de 1995-1996, Vianna et al. (2000), demonstram em seu trabalho, que a **carga tributária direta no Brasil é progressiva, e que a carga tributária total é regressiva, devido à forte regressividade nos impostos indiretos.**

Machado (1998, p.82-91) explica que as alíquotas progressivas são aquelas que crescem quando cresce a base de cálculo, e regressivas são aquelas que diminuem quando cresce a base de cálculo.

Em 1848, John Stuart Mill (1988, p.290) já pensava sobre qual seria um sistema tributário ideal. E a análise da progressividade do tributo já se encontrava presente:

Quanto ao princípio da tributação progressiva [...], isto é, de cobrar uma porcentagem maior sobre uma quantia maior, embora sua aplicação seja, em meu entender contestável, ela me parece justa e conveniente quando se trata de imposto sobre legados e heranças.

Como norma geral de aplicação de impostos Mill (1988, p.294) defendeu o princípio do sacrifício eqüitativo:

A igualdade de tributação, como máxima de política, significa a igualdade de sacrifício. Significa distribuir a contribuição de cada pessoa para cobrir as despesas do governo de tal forma que ela não sinta nem mais nem menos incômodo, com a cota que lhe cabe pagar, do que qualquer outra sente pagando a dela.

Por sua vez, Machado (1998, p.82-91) lembra que se verifica a progressividade *sempre* em relação ao mesmo contribuinte, e ao mesmo fato gerador. E “consubstancia-se pela aplicação, no cálculo do imposto a ser pago por um mesmo contribuinte, de várias alíquotas, crescentes na medida em que aumenta o fato tributável, ou base de cálculo do imposto.”

No mesmo diapasão, Rubens Gomes de Sousa (1975, p.136) conceitua *progressividade* levando em conta a alíquota aplicada:

Progressivos são os impostos cuja alíquota é fixada na lei em porcentagem variável conforme o valor da matéria tributável. O imposto progressivo é na realidade um imposto proporcional, cuja proporção aumenta à medida em que aumenta o valor da matéria tributada.

Machado (1998, p.82-91) afirma que a principal função da progressividade dos tributos é a redistribuição da riqueza. “Com o tributo progressivo, quem tem mais paga não apenas proporcionalmente mais, porém mais do que isto, paga progressivamente mais.”

Em conclusão a este tópico, vale salientar que os conceitos entre seletividade e progressividade são distintos, sendo o fator de coincidência entre as duas figuras o fato de que ambas são técnicas de tributação que buscam a realização do princípio da capacidade contributiva.

## 6 O CASO DAS ALÍQUOTAS DO ICMS SOBRE O FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA, NO ESTADO DO CEARÁ

Como visto anteriormente, a tributação do ICMS sobre a energia elétrica, é realizada, pela maioria dos Estados, com alíquota superior à aplicável às demais mercadorias e serviços.

No Estado do Ceará, o legislador ordinário, atento às disposições constitucionais quanto ao princípio da seletividade, tratou de moldar a legislação tributária estadual em conformidade com seus ditames constitucionais.

Assim o é, tanto, que a Lei Estadual Nº 12.670, de 27 de dezembro de 1996, que dispõe sobre o ICMS neste Estado, expressamente consagra o princípio da seletividade nas operações relativas ao fornecimento de energia elétrica, nos termos a seguir transcritos:

Art. 4º O ICMS não incide sobre:  
XI – operação de fornecimento de energia elétrica para consumidor:  
a) da classe residencial com consumo mensal igual ou inferior a 50 KWH;  
b) da classe de produtor rural.

Agindo desta forma, o legislador selecionou um universo de contribuintes de mais baixa renda para, a esta categoria de usuários, aplicar um critério seletivo de tributação indo ao limite máximo que a legislação autorizou, para realização da capacidade contributiva do particular, qual seja a exclusão total do imposto, que no entendimento de José Souto Maior Borges (2001, p.320) pode-se chamar de ISENÇÃO.

É verdade que os contribuintes beneficiados com a isenção do imposto, no caso em estudo, compõem parcelas específicas da população as quais deve ser dispensado tratamento tributário diferenciado, posto que:

a) trata-se de um segmento (parte da classe residencial) que demonstra falta de capacidade econômica para contribuir com a manutenção do estado; e

b) o segmento (rural) deve ser incentivado para que bem possa desenvolver a produção agrícola, vocação natural do estado brasileiro, e que, especificamente no caso do Estado do Ceará, está a merecer toda a atenção do Poder Público, dadas as condições adversas.

O Estado do Ceará, em busca de uma seletividade mais eqüitativa e ampla, passou a alcançar uma gama mais significativa de contribuintes, com a edição da Lei nº. 12.945, de 27 de setembro de 1999, que acrescentou a alínea "c" ao inciso XI do art. 4º, da Lei nº 12.670/96, nos seguintes termos:

c) enquadrado na classe "Residencial Baixa Renda", com consumo mensal de 51 a 140 KWh, na forma e condições definidas pelo órgão federal regulador das operações com energia elétrica.

Com a edição de tal comando normativo, pode-se afirmar, indubitavelmente, que a legislação tributária do Estado do Ceará homenageou os princípios da capacidade contributiva e da seletividade, através de uma forma muito mais eficaz que a adoção da seletividade das alíquotas, que foi a exclusão do campo da incidência de tais operações, faltando-lhes, pois, suporte fático para irradiar efeitos jurídicos ensejadores do surgimento da obrigação tributária, levando pois à desoneração total de tais operações mercantis.

## **6.1 Dos efeitos da adoção do princípio da seletividade do ICMS na energia elétrica**

O reflexo da adoção do princípio da seletividade no ICMS através da técnica da não-incidência, conforme estatuído pela legislação tributária, traz para a população cearense, especialmente aos menos favorecidos economicamente, enormes benefícios sob os aspectos tributários.

Basta se observar que o valor da tarifa especialmente reservada a esta categoria de usuários é bem inferior.

É certo que o governo federal criou uma categoria especial de usuários, ou seja, aqueles enquadrados como "Consumidores de Baixa Renda", desde que atenda a requisitos estabelecidos na legislação federal específica, destinando-lhes

tarifas diferenciadas. Contudo, o Estado do Ceará ao adotar a seletividade no ICMS para esta categoria e outras, como visto em nossa legislação, está aplicando a seletividade adotando o conceito “essencialidade” em seu sentido mais amplo e adequado possível.

Especificamente, o resultado obtido com a tributação da energia elétrica, no Estado do Ceará, é bastante alvissareiro, quando contemplados pela ótica do Princípio da Capacidade Contributiva. Basta que sejam exibidos os números referentes ao consumo de energia e a quantidade de contribuintes ou usuários beneficiados com tal tributação, na forma abaixo demonstrada:

A Distribuidora COELCE forneceu, no Estado do Ceará, em julho de 2006, 486.501 MWh de energia. Desse total, 157.510 MWh, ou seja, 32,38% foram fornecidos com o benefício de não incidência do ICMS.

Não é essa, porém, a ótica ideal para analisar o alcance do benefício, haja vista que o consumo agregado de energia das classes menos favorecidas tem peso desproporcional em relação à quantidade de consumidores que integram essas classes.

Analisemos, portanto, pela vertente da composição, no mesmo período de julho/2006, da carteira de consumidores da Coelce segundo o critério de cobrança do ICMS:<sup>1</sup>

### **Consumidores beneficiados com isenção ou não incidência do ICMS**

Rural	208.608
Residencial baixa renda até 140 kwh	1.274.197
<b>Sub total 1</b>	<b>1.482.805 (62,46 %)</b>

<sup>1</sup> Pesquisa realizada por Osvaldo Rebouças, Auditor Fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, em informação exarada pela Célula de Macro seguimentos - CEMAS, especializada na fiscalização de energia elétrica, combustíveis e comunicação, pertencente à SEFAZ/CE.

### **Consumidores cuja conta é tributada pelo ICMS**

Residencial baixa renda até 220 kwh	220.483
Demais classes	670.542
<b>Sub total 2</b>	<b>891.025 (37,54%)</b>

Convém esclarecer que a quantidade de 1.494.680 consumidores da classe Residencial Baixa Renda em julho/2006, classificados segundo o critério do Agente Regulador, está decomposta, no demonstrativo acima, em 1.274.197 consumidores até 140 kwh e 220.483 consumidores entre 140 e 220 kwh. Podemos chegar a tais números aplicando a proporção encontrada em dez/2005 nos dados recebidos da Coelce. Conforme se pode observar na evolução jan/jul/06, a variação dessa composição é pouco relevante.

### **6.2 A utilização de alíquotas do ICMS majoradas nas operações com energia elétrica realizadas por contribuintes acima do consumo isento**

Em contrapartida, nos termos da Lei Complementar Estadual Nº 37, de 26.11.2003, no Ceará, a alíquota incidente sobre as operações internas com energia elétrica, bem como, bebidas, armas e munições, fumo, cigarro, aviões, ultraleves e asas-delta, gasolina e serviços de comunicação é de 27%;<sup>2</sup> enquanto os demais produtos são onerados com a alíquota de 17%, conforme o disposto no art. 44, I, "b", da Lei Nº 12.670, de 30.12.1996.

Hugo de Brito Machado Segundo (2000, p.70-77) faz árduas críticas à tributação, pelos Estados, de energia elétrica, através do uso de alíquotas seletivas.

O autor argumenta que como a energia é considerada bem essencial não poderia ser gravada com uma alíquota relativa às mercadorias supérfluas, tais como: asa delta, cigarro, perfume, etc. Nem mesmo, poderia ser objeto de tributação progressiva como ocorre no Estado do Ceará, como demonstrado anteriormente.

---

<sup>2</sup> Art. 2º, I, "f".

Isto porque, a Constituição não faz qualquer referência em seu texto à progressividade relativa ao ICMS. Sabe-se que o art. 155, §2º, III, da Constituição, reporta-se ao Princípio da Seletividade do ICMS, o qual “poderá” ser adotado pelo Estado. Acima a questão da obrigatoriedade ou da facultatividade já fora discutida em todos os seus aspectos. Hugo de Brito Machado Segundo escreve (2000, p.70-77):

Resta saber, para avaliar a validade dessas alíquotas, se a energia elétrica é essencial aos que a consomem. Ou, se essencial não for, se é supérflua, ao ponto de ser tributada de forma mais gravosa que a generalidade das mercadorias e serviços alcançados pelo ICMS. E, por fim, se pode ser submetida a tributação progressiva.

Machado Segundo (2000, p.70-77) defende a idéia de que a energia elétrica, por sua essencial importância na sociedade moderna, não pode, por hipótese nenhuma ser considerada bem supérfluo, não podendo, por este motivo ser tributada com a mesma alíquota incidente sobre estes. Para usar as palavras do autor:

De fato, a energia não é bem supérfluo, nem suntuário. Não se compara ao fumo ou às bebidas. Deveria, portanto, ser tributada no máximo pela mesma alíquota das demais mercadorias e serviços, que na maioria dos Estados é de 17%. Nunca por alíquotas de 25% ou 30%.

Com esses argumentos, o autor citado discorda peremptoriamente da técnica de seletividade adotada pelo Estado do Ceará, e em outros Estados que cita, por ser ela progressiva e por gravar um produto, em sua opinião, considerado essencial, com alíquota relativa a bens supérfluos. Ainda na opinião do autor:

[...] ao instituir alíquotas diferentes para o ICMS, adotando a seletividade facultada pela Constituição, o legislador estadual não se pode afastar do parâmetro da essencialidade das mercadorias e serviços onerados, sob pena de violação patente do artigo 155, § 2.º, III, da Constituição Federal. (MACHADO SEGUNDO, 2000, p.70-77)

Para Machado Segundo, (2000, p.70-77) a técnica da progressividade de tributação não pode ser aplicada ao ICMS pelos motivos que indica:

**a)** a Constituição facultou a instituição de imposto seletivo ou não seletivo, sendo excluída, implicitamente, a possibilidade de progressividade, sob pena de completa perda de sentido do artigo 155, § 2.º, III da CF/88.

**b)** a progressividade no ICMS faz com que uma mercadoria, embora essencial, termine sendo tributada com alíquotas superiores à de mercadorias suntuosas e supérfluas apenas por haver sido consumida em maior quantidade, o que também implica clara violação do citado artigo 155, § 2.º, III da Constituição.

**c)** o Supremo Tribunal Federal já pacificou a sua jurisprudência no sentido de que não é possível a adoção da progressividade para impostos reais (RE-153771/MG, DJ 05-09-97, p.41892; RE-196337/SP, DJ 14-08-98, p.17; RE-248892/RJ, DJ 31-03-00, p. 63;), como é o caso do ICMS.

Por outro lado, Marcelo Casseb Continentino, (2007, p.109-119) fazendo oposição frontal aos argumentos de Machado Segundo, acima descritos, discorda que a tributação diferenciada da energia elétrica, pelo ICMS, mediante a instituição de alíquotas distintas, seja inconstitucional sob os seguintes argumentos:

a) A Constituição deve ser interpretada, tendo em vista a sua eficácia, devendo esta ser considerada no conjunto de suas disposições e finalidade, conforme o Princípio da Unidade da Constituição.

b) Desta forma, a hermenêutica do art. 155, §2º, III, da CF, de forma literal, sem levar em conta o sistema tributário nacional expresso na própria Constituição, seria olvidar os princípios basilares do Direito Tributário, inclusive o da Capacidade Contributiva.

Continentino (2007, p.109-119) alega também, a liberdade de conformação do legislador, para a fixação dos parâmetros legais no tocante à seletividade do ICMS, expressando-se nos seguintes termos:

Mais do que isso, a Constituição acena ao próprio caráter democrático de que se reveste, ao facultar ao legislador estadual estabelecer alíquotas diferenciadas para o ICMS, de acordo com o particular critério da essencialidade, na medida em que concede à comunidade de cada Estado, através de seus representantes, o direito de discutir quais são os produtos e os serviços que sofrerão a incidência do ICMS com alíquotas graduadas.

A discricionariedade do legislador para concretizar a essencialidade, quanto ao IPI foi confirmada na decisão referente ao AI-AgR-ED nº 515.168-1/MG (Min. Cezar Peluso):

A essencialidade é termo fluido, impreciso, de textura aberta, cuja reconstrução semântica depende da cultura de cada intérprete, o que abre certa margem de discricionariedade ao Legislativo para lhe determinar o conteúdo e alcance, sem prejuízo do núcleo significativo mínimo, fora do qual a cláusula constitucional seria inusitada, como sucederia, por exemplo, se fixada a alíquota em 50% (cinquenta por cento), o que não é o caso. Ademais, a alíquota de 18% (dezoito por cento) é máxima, donde pode o Executivo reduzi-la em concreto<sup>3</sup>.

Continentino (2007, p.109-119) conclui que a instituição de alíquotas progressivas para o ICMS não configura afronta ao art. 155, §2º, III, da CF, em virtude de este tipo de tributação progressiva atender e concretizar os valores fundamentais constitucionais, mais precisamente, ao princípio da justiça fiscal.

Vê-se que o assunto da tributação da energia elétrica pelo ICMS instiga a polêmica jurídica, tanto entre os doutrinadores, quanto no seio do Poder Judiciário, como se verá no item seguinte.

### 6.3 Posição dos tribunais

A matéria aqui tratada se encontra em latente discussão nos Tribunais de Justiça dos Estados brasileiros, pois são diversas ações em tramitação sobre o tema. As discussões são alimentadas também pelo fato de que os Tribunais Superiores do País (Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça) ainda não se pronunciaram definitivamente sobre o tema, no que diz respeito ao mérito do problema.

Com efeito, sobre as alíquotas do ICMS incidente sobre energia elétrica, o Superior Tribunal de Justiça decidiu em Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 2005/0154746-9:

TRIBUTÁRIO. **ICMS**. FIXAÇÃO DE ALÍQUOTA. PRINCÍPIO DA **SELETIVIDADE**. PEDIDO DE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPETRAÇÃO CONTRA LEI EM TESE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 266/STF. ATUAÇÃO DO JUDICIÁRIO COMO LEGISLADOR POSITIVO. IMPOSSIBILIDADE. DESCABIMENTO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. EFEITOS FINANCEIROS PRETÉRITOS. IMPROPRIEDADE DA VIA MANDAMENTAL. SÚMULAS 269 E 271/STF. RECURSO DESPROVIDO.<sup>4</sup>

Cabe destacar a decisão proferida pelo Tribunal de Justiça de Pernambuco, no

<sup>3</sup> 1ª Turma, j. 30/08/2005, DJU 21/10/2005

<sup>4</sup> Acórdão de 21/08/2007. DJ de DJ 20.09.2007 p. 220

pedido de Suspensão de Segurança nº 129.803-5<sup>5</sup>, em que reconhecendo a constitucionalidade e a legalidade das alíquotas progressivas, incidentes sobre a energia elétrica, porquanto atenderiam, simultaneamente, os princípios da capacidade contributiva e da essencialidade, suspendeu os efeitos de decisões liminares que as reduziram, sob o argumento de violação ao princípio da seletividade que facultativamente rege o ICMS.

Decisões semelhantes foram adotadas pelo Tribunal de Justiça do Estado do Paraná:

TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO DECLARATÓRIA COM PEDIDO DE LIMINAR. **ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE.** CARÁTER FACULTATIVO. GRAU DE ESSENCIALIDADE DO PRODUTO OU SERVIÇO. DISCRICIONARIEDADE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. ALÍQUOTA DE 27%. ART. 14 DA LEI ESTADUAL 11.580/96. CONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA POR ESTE TRIBUNAL. DECISÃO MONOCRÁTICA.<sup>6</sup>

Entendimento do Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Paraná, no julgamento do Incidente de Declaração de Inconstitucionalidade nº 174.723-7, suscitado pela 1ª Câmara Cível e relatado pelo Dês. Luiz Mateus de Lima, em 17 de novembro de 2006, por unanimidade de votos, e que se declarou a constitucionalidade dos artigos 14 da Lei Estadual nº 11.580/96 e 15 do Regulamento do ICMS do Estado do Paraná, aprovado pelo Decreto nº 5.141/01, que instituíram a alíquota do ICMS incidente sobre energia elétrica na ordem de 27%:

Incidente de declaração de inconstitucionalidade. Pleito de declaração de inconstitucionalidade de artigos de lei estadual e decreto que disciplinam a oneração do ICMS incidente sobre a energia elétrica na ordem de 27%. aplicação do princípio da seletividade em razão da essencialidade do produto. Critério que cabe à administração pública aferir, sob a ótica da discricionariedade. Poder Judiciário incompetente para aferir tal situação, sob pena de violação ao Princípio da Separação de Poderes. Instituição de alíquota na ordem de 27% que não afronta dispositivo constitucional. incidência de declaração de inconstitucionalidade, julgado improcedente, para o fim de declarar a constitucionalidade dos arts. 14 da Lei Estadual nº 11.580/96 e 15 do decreto 5.141/01 do Estado do Paraná.

Contrariamente às decisões citadas anteriormente, o Tribunal de Justiça do Ceará, nos Mandados de Segurança Nsº 2003.006.3061-1 e 2005.0005.0855-3,

<sup>5</sup> Acórdão de 14 de dezembro de 2005. Dês. José Antônio Macedo Malta.

<sup>6</sup> Apelação Cível nº 361.014-2, Rel. Dês. Ruy Cunha Sobrinho, j 11.12.2006, DJ 7.277

decidiu, unanimemente, pela inconstitucionalidade do artigo 44, inciso I, alínea “a” e inciso II, alínea “a” do Decreto nº 24.756/97, nos termos seguintes:

Pelo Exposto, declarando incidentalmente a inconstitucionalidade do artigo 44, inciso I, alínea a e inciso II, alínea a da Lei Estadual nº 12.670/96, bem como do Decreto nº 24.756/97, sufrago a concessão parcial da ordem, para o fim de determinar a incidência da legislação revogada pelas normas ora declaradas *incidenter tantum* inválidas sobre as operações que envolvam o recolhimento de ICMS incidente sobre as operações que envolvam o recolhimento de ICMS incidente sobre a energia elétrica e comunicações, quando ônus fiscal for suportado pelos associados do impetrante, bem como para declarar o direito dos mesmos à compensação fiscal de tudo aquilo que recolheram a mais, nos termos da presente ordem judicial, e que ainda não tenha sido atingido pela prescrição.<sup>7</sup>

Percebe-se que a questão das alíquotas do ICMS adotadas pelos Estados, na tributação da energia elétrica, é matéria que se encontra em plena ebulição no seio da justiça estadual, os quais, conforme o demonstrado, têm exarado decisões divergentes. Urge, portanto, a manifestação dos tribunais superiores do país para que haja a uniformidade do entendimento acerca deste assunto que é de grande interesse para todos os cidadãos brasileiros.

---

<sup>7</sup> Relator: Dês. Francisco Haroldo Rodrigues de Albuquerque

## CONCLUSÃO

- 1 A teoria da justiça é um dos capítulos fundamentais da ciência jurídica. Em sentido amplo, a expressão "Ciência do Direito" abrange todas as disciplinas jurídicas, inclusive a Filosofia do Direito. A Justiça Fiscal é o valor supremo do Estado de Direito dependente de impostos, e ao mesmo tempo da comunidade de contribuintes.
- 2 Direito é propriamente aquilo que é "devido" por justiça a uma pessoa ou a uma comunidade: o respeito à vida é direito de todo homem, a educação é direito da criança, o salário é direito do empregado, a habitação é direito da família, o imposto é direito do Estado. A essa acepção corresponde a expressão clássica "dar a cada um o seu direito".
- 3 O valor próprio do Direito é, pois, a Justiça — não entendida como simples relação extrínseca ou formal, aritmética ou geométrica, dos atos humanos, mas sim como a unidade concreta desses atos, de modo a constituírem um bem intersubjetivo ou, melhor, o bem comum.
- 4 A idéia de justiça faz parte da essência do Direito, de tal forma que, para que a ordem jurídica seja legítima, é indispensável que seja justa. O Direito Positivo seria, nesse sentido, um instrumento apto a proporcionar o devido equilíbrio nas relações sociais. A justiça, no Direito, se incorpora às leis, dando-lhes sentido, e passa a ser exercitada na vida social e praticada pelos tribunais.
- 5 Há uma tensão constante entre os valores do indivíduo e os valores da sociedade e uma necessidade permanente de composição entre esses grupos de fatores, de maneira que venha a ser reconhecido o que toca ao todo e o que cabe ao indivíduo em uma ordenação progressivamente capaz de harmonizar as duas forças, equilibrando-as num sentido de justiça.
- 6 A justiça deve ser compreendida, fundamentalmente, no sentido de justiça social, a qual deve ser cada vez mais absorvida, institucionalizada e defendida

pelo Direito. Assim, a justiça corresponde à compreensão das necessidades de cada indivíduo diante da hierarquia das necessidades essenciais da vida em sociedade, procurando-se um equilíbrio que contemple ambas da forma mais eficiente. Assim, a justiça é a identificação com o atendimento às necessidades da maioria, o que não significa o desprezo à racionalidade jurídica formal ou o abandono ao princípio da legalidade, mas sim com a garantia da efetivação do princípio da igualdade.

- 7 A consagração da Justiça Fiscal como uma espécie autônoma, tomando-a em sentido estrito, se justifica pela ênfase que se pretende dar aos aspectos ligados ao relacionamento entre indivíduo e o Estado arrecadador, e vice-versa. Contudo, há que se considerar que, ainda que se reconheça que certas normas ou certos princípios de justiça fiscal dizem respeito especialmente às relações bilaterais entre o indivíduo e o Estado. Toda forma de justiça é precipuamente justiça social, na medida em que se aplica à vida em sociedade.
- 8 O Direito Tributário identifica desigualdades existentes em uma economia de mercado e que por força do princípio da igualdade a carga tributária total deve ser igualmente distribuída entre os cidadãos. A justiça em sua essência exige que os ricos contribuam proporcionalmente mais que os pobres. O princípio da liberdade impõe limites à oneração fiscal do contribuinte.
- 9 O Direito justo pressupõe princípios (regras, critérios, padrões). A justiça fiscal não se exclui deste fato incontestável, uma vez que se refere, além de a uma justa distribuição de carga tributária entre os cidadãos, levando em conta a capacidade de cada um em contribuir (sacrifício eqüitativo), também deve estar presente na distribuição do produto arrecadado, priorizando aquela população mais necessitada de serviços públicos gratuitos.
- 10 Os impostos deverão ser instituídos em conformidade com a situação de cada contribuinte – justiça tributária -, não sendo exigidos acima daquilo que pode ser suportado por sua capacidade contributiva. Isso se verifica através do sistema de diferenciação de alíquotas e de deduções variadas segundo a circunstância particular em que se encontre o contribuinte.

- 11 O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de transporte e de Comunicação (ICMS) é o principal instrumento tributário dos Estados e do Distrito Federal e representa mais de 90% da receita tributária destes entes federativos, aos quais é atribuída pela Constituição Federal competência tributária para instituir este tributo (art. 155, II).
- 12 O princípio da capacidade contributiva e o princípio da seletividade têm o objetivo de atender ao princípio da igualdade tributária e servem de garantia para o contribuinte contra os abusos do poder estatal.
- 13 Nos sistemas jurídicos em que se consagram os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, a seletividade impõe-se.
- 14 Pode-se perfeitamente afirmar que o princípio da seletividade dos tributos decorre de normas e de outros princípios presentes na Constituição Federal, possuindo a honrada missão de preservá-los e de possibilitar o seu cumprimento. Senão vejamos: o Princípio da Dignidade da Pessoa Humana (art. 1º, III, da CF); Princípio do Desenvolvimento Nacional (art. 3º, II, da CF); a erradicação da pobreza, da marginalização e redução das desigualdades sociais (art. 5º, III, CF); necessidades vitais básicas do cidadão e de sua família – moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência (art. 7º, IV, CF); Princípio da Capacidade Contributiva, dentre outros.
- 15 De acordo com o princípio da seletividade (art. 155, §2º, III, da CF), o ICMS poderá graduar sua carga tributária na inversa proporção à essencialidade das mercadorias e serviços de transporte ou de comunicação.
- 16 A principal diferença entre o IPI e o ICMS dá-se no campo da aplicação facultativa por parte do legislador, do princípio da seletividade no âmbito do ICMS, enquanto, é obrigatória para o IPI. Denomina-se 'liberdade de conformação do legislador', entendimento pacífico no seio jurisprudencial.
- 17 Uma vez adotado o ICMS seletivo, essa seletividade deverá ocorrer de acordo com a essencialidade das mercadorias e serviços, e não com outros critérios.

Nos termos da Constituição federal, a essencialidade é fator balizador do Princípio da seletividade.

- 18 A seletividade faz o imposto exercer sua função extra fiscal, a qual possibilita a intervenção do Estado na economia privada, a partir de estímulo ou desestímulo de consumo ou de uso de determinados produtos. Isto também é possível com a oneração do fato tributável de forma e alíquotas diferentes.
- 19 A seletividade no ICMS (e também em outros tributos), deve ser utilizada como instrumento de ordenação político-econômica, ou seja, como meio de intervenção do Estado na economia.
- 20 Quem adquire um bem ou um serviço luxuoso possui grande capacidade econômica, devendo, pelo princípio da capacidade contributiva, ser proporcionalmente mais tributado por meio do imposto sobre o consumo, do que quem adquire um bem essencial ou imprescindível.
- 21 Tecnicamente, a seletividade poderá ser utilizada de diversas formas, desde que atinja o seu objetivo final que é a redução da carga tributária por meio de uma tributação mais leve dos produtos e serviços considerados de primeira necessidade para a sobrevivência humana.
- 22 No âmbito ICMS, a técnica de seletividade mais aplicada pelos legisladores, é a da alíquota majorada ou minorada em razão da essencialidade das mercadorias ou dos serviços.
- 23 Quem adquire um bem imprescindível, no mais das vezes, não o faz por liberdade de consumo, uma vez que a necessidade de consumo é quem dita as regras.
- 24 Pelo princípio da seletividade face a função essencial do produto, o legislador deverá dosar a tributação do produto, tendo em vista sua natureza e finalidade.
- 25 O consumo de certos bens revela riqueza, enquanto o de outros – como produtos de alimentação básica, higiene, saúde, e vestuário – compõe o chamado “mínimo vital”. Assim, parece razoável que o mesmo imposto incida

com maior impacto sobre artigos de luxo e com pequena ou nenhuma intensidade sobre os artigos de primeira necessidade.

- 26 O conceito de mercadorias supérfluas pode ficar ao alvedrio exclusivo do legislador. O contribuinte possui o direito de provocar o judiciário para que este declare se esta ou aquela mercadoria é supérflua.
- 27 Aquele que compra produtos da cesta básica tem menores condições de contribuir com o Fisco do que aquele que compra diversos perfumes e cosméticos variados. O que é aferido é a capacidade para o consumo.
- 28 O conceito de essencialidade não deve ser interpretado estritamente para cobrir as necessidades biológicas (alimentação, vestuário, moradia, tratamento médico), mas deve abranger também aquelas necessidades que sejam pressupostos de um padrão de vida mínimo decente, de acordo com o conceito vigente da maioria.
- 29 Na prática, a capacidade contributiva do contribuinte de fato não poderá ser atingida, pois no momento da aquisição do produto, todos suportam o mesmo imposto, pois o preço é o mesmo. É uma maneira de se amenizar os efeitos de uma tributação arbitrária.
- 30 O princípio da capacidade contributiva nem sempre pode ser diretamente aplicado, face às características diferentes das diversas espécies de tributos de um sistema tributário.
- 31 A aplicação ou mensuração da capacidade contributiva do cidadão restam prejudicadas no que diz respeito àqueles impostos considerados indiretos. Pode-se dizer que resta de difícil aplicação a observação da capacidade contributiva nos impostos plurifásicos e não-cumulativos, como é o caso do ICMS e do IPI, face ao desconhecimento do destinatário final do produto ou da mercadoria.
- 32 A seletividade, portanto, consiste em uma forma, ainda que precária, de fazer valer o Princípio da Capacidade Contributiva presente no art. 145, §1º da CF.

- 33 Nos tributos indiretos a capacidade econômica somente poderá ser demonstrada por quem tem aptidão para o consumo, pois que estes estão passíveis do pagamento de tributos sobre o consumo de gêneros e produtos de necessidade média, de luxo ou supérfluos.
- 34 Não há dúvidas, portanto, que a seletividade é uma das mais eficientes formas de se efetivar o princípio da capacidade contributiva, princípio fundamental do Estado Social de Direito e da consciência jurídica.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito tributário na Constituição e no STF**. 10. ed. Revista e Atualizada até a EC N°48/2005. Rio de Janeiro: Impetus, 2005.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005,

ANDRADE, Manuel A. Domingues de. **Noções elementares de processo civil**. Coimbra: Coimbra Editora, 1993

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

\_\_\_\_\_. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT. 1966.

\_\_\_\_\_; GIARDINO, Cléber. **ICM e IPI – Direito de crédito, produção e mercadorias isentas ou sujeitas à alíquota zero**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980. v. 46.

\_\_\_\_\_. **Natureza jurídica da contribuição de melhoria**. São Paulo: RT, 1964.

AYALA, Perez de. **Derecho tributário**. Madri: Derecho Financeiro, 1968.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Atualizadora: Misabel Abreu Machado Derzi. São Paulo: Forense, 2007.

\_\_\_\_\_. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 5.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

BARRETO, Aires. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. São Paulo: RT, 1986. v.12. (Coleção Textos de Direito Tributário).

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

\_\_\_\_\_; MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1998.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: LEJUS, 1998.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução Maria Celeste C. J. Santos. 10. ed. Brasília: UNB, 2000.

BODENHEIMER, Edgar. **Ciência do direito: Filosofia e metodologia jurídicas**. Rio de Janeiro: Forense, 1966.

BORGES, José Souto Maior. **Afixação em Lei Complementar das Alíquotas Máximas do Imposto Sobre Serviços**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

\_\_\_\_\_. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BREDA, Flávio César. **Capacidade contributiva, seletividade e ICMS: repercussões** na realização da Justiça Tributária. Disponível em: <<http://www.mail.falnatal.com.br>>. Acesso em: 20 nov. 2007.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2006.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito constitucional tributário**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário – Fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 1998.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA – CONFAZ. Boletim do ICMS e demais impostos estaduais. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/boletim/>>. Acesso em: 5 dez. 2007.

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

CONTINENTINO, Marcelo Casseb. A seletividade do ICMS incidente sobre energia elétrica e a constitucionalidade da graduação de alíquotas segundo o princípio da capacidade contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nº. 141, p.109-119, 2007.

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

COULANGE, Fustel de. **A cidade antiga**. Traduzido por Jean Melville. São Paulo: Martin Claret, 2006.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Comentários à Constituição Brasileira de 1988**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1997.

DEL VECCHIO, Giorgio. **A Justiça**. Tradução de Antônio Pinto de Carvalho. São Paulo: Saraiva, 1960.

DENARI, Zelmo. Sujeito ativo e passivo da relação tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. Belém: Forense, 1995.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 2. ed. São Paulo: RT, 1971.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **A ciência do direito**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1980.

\_\_\_\_\_. **Interpretação e estudos da Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1990.

\_\_\_\_\_. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

\_\_\_\_\_. **ICMS: não cumulatividade e suas exceções constitucionais**. RDP 48/14. São Paulo: Revista dos Tribunais, [s.d.].

FERREIRA, Benedito. **A História da tributação no Brasil: causas e efeitos**. Brasília: Senado Federal, 1986.

FREITAG, Bárbara. O conflito moral. **Revista Tempo Brasileiro**, Rio de Janeiro, nº98. p.79-124, jul.-set. 1989.

GRAU, Eros Roberto. **O Direito posto e o direito pressuposto**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

HINRICHS, Harley H. **Teoria geral da mudança da estrutura tributária durante o desenvolvimento econômico**. Trad. de Ciro Heitor França de Gusmão. Rio de Janeiro: Secretaria da Receita Federal, 1972.

HOFFMANN, Rodolfo; SILVEIRA, Fernando Gaiger; PAYERAS, José Adrian Pintos. **Progressividade e sacrifício eqüitativo na tributação: O caso do Brasil**. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br>>. Acesso: 20 nov. 2007.

LEONETTI, Carlos Araújo. **O Imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil**. São Paulo: Manole, 2003.

MACHADO NETO, Antônio Luis. **Teoria da ciência jurídica**. São Paulo: Saraiva, 1975.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

\_\_\_\_\_. IPTU. Ausência de progressividade. Distinção entre progressividade e seletividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nº. 31, p.82-91, 1998.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nº. 62, p. 70-77, 2000.

- MADEIRA, Anderson S. **Direito tributário**. Rio de Janeiro: Rio IOB Thomson, 2006.
- MELO, José Eduardo Soares. **Curso de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2002.
- MILL, J. S. **Princípio de economia política, com algumas de suas aplicações à filosofia social**. São Paulo: Nova Cultura, 1988.
- MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**. 4. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1999.
- MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967.
- MONTORO, André Franco. **Introdução à ciência do direito**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.
- MOSQUEIRA, Roberto Quiroga. **Tributação no mercado financeiro e de capitais**. São Paulo: Dialética, 1999.
- NADER, Paulo. **Introdução ao estudo do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- NOBRE JÚNIOR, Edílson Pereira. **Princípio constitucional da capacidade contributiva**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris editor, 2001.
- NOGUEIRA, Rui Barbosa. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1976.
- PERELMAN, Chaïm. **Lógica jurídica: nova retórica**. Tradução de Vergínia K. Pupi. São Paulo: Martins Fontes, 1998.
- PIRENNE, Henri. **Historia econômica e social da Idade Média**. 6. ed. São Paulo: Mestre Jou, 1982.
- RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Esteves. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- REALE, Miguel. **Filosofia do direito**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- PINHO, Rodrigo César Rebello. **Teoria geral da Constituição e direitos fundamentais**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- ROUANET, Sérgio Paulo. Ética iluminista e ética discursiva. **Revista Tempo Brasileiro**, Rio de Janeiro, v. 98, p.23-78, jul. -set. 1989.
- SANTOS, José Albano dos. **Teoria Fiscal**. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003.
- SIDOU, J.M. **Os tributos no curso da história**. Dimensão Jurídica do Tributo (Homenagem ao Professor Djalma de Campos). São Paulo: Meio Jurídico, 2003.

SIMPÓSIO NACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO, XIV, São Paulo, 21.10.1989. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6609&p=2>> . Acesso em: 20 set. 2007.

SMITH, Adam. **Investigação sobre a natureza e as causas da riqueza das Nações.** Princípios de economia política e tributação. Traduzido por Conceição Jardim Maria do Carmo Cary e Eduardo Lucio Nogueira. São Paulo: Abril Cultural, 1974. (Os Pensadores, 28)

SOUSA, Rubens Gomes de. Um caso de ficção legal no direito tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM. **Revista de Direito Público**, v.11, São Paulo: RT, 1978.

\_\_\_\_\_. **Compêndio de legislação tributária.** São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TENÓRIO, Igor; MAIA, J. Motta. **Dicionário de direito tributário.** São Paulo: José Bushatsky, 1975.

TELLES JÚNIOR, Goffredo. **O direito quântico** – Ensaio sobre o fundamento da ordem jurídica. 8. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2006.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária del Estado y de los contribuintes.** (Besteuerungsmoral und Steuermoral). Traducion: Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2002.

\_\_\_\_\_;YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva.** São Paulo: Malheiros, 2002.

VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria da norma jurídica.** 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

VILLARREAL, Gabriel Hernan Facal. Direito tributário interno – Princípios da Seletividade, Tipicidade Cerrada, Normas de Interpretação e a Partícula “OUTROS” na Legislação do IPI. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 10, nº. 45, p. 155-163, 2002.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário empresarial** - (pareceres). Rio de Janeiro: Forense, 1982.