

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP

Rafael Vega Possebon da Silva

**A extrafiscalidade no ICMS: seletividade, essencialidade, neutralidade e efeito
indutor das normas tributárias à luz da Constituição Federal de 1988**

MESTRADO EM DIREITO

SÃO PAULO
2015

Rafael Vega Possebon da Silva

**A extrafiscalidade no ICMS: seletividade, essencialidade, neutralidade e efeito
indutor das normas tributárias à luz da Constituição Federal de 1988**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, sob a orientação da Professora Doutora Elizabeth Nazar Carrazza.

SÃO PAULO

2015

BANCA EXAMINADORA

*Aos empresários e trabalhadores que, a
despeito de todas as barreiras, ainda teimam
em acreditar e levar o país em diante.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço à minha companheira, Raquel, pela enorme paciência e apoio durante o curso de mestrado e elaboração desta dissertação.

À minha família e meus amigos, pelas “energias positivas” e por manterem os ânimos necessários nestes anos de esforço.

Aos meus colegas e professores do curso do mestrado, pelos debates e ideias, lições de direito, de vida e indicações de textos e autores.

À Professora Julcira Maria de Mello Vianna, pelo seu incentivo aos estudos e à vida acadêmica.

À minha orientadora, por ter possibilitado esta etapa de minha vida acadêmica.

*Companions the creator seeks, not corpses,
not herds and believers. Fellow creators the
creator seeks – those who write new values
on new tablets. Companions the creator
seeks, and fellow harvesters; for everything
about him is ripe for the harvest.*

Friedrich Nietzsche

*A lot of people never use their initiative
because no-one told them to.*

Banksy

RESUMO

A presente dissertação tem por escopo a análise, do ponto de vista jurídico, dos elementos extrafiscais relacionados ao ICMS, entendidos estes como os efeitos causados pela cobrança desse tributo, além da própria arrecadação ao erário. Para tanto, iniciamos com o estudo dos efeitos econômicos da tributação e dos sistemas sociais e históricos de justificação da imposição fiscal. A partir da compreensão de que o fenômeno tributário implica interdependência entre o sistema jurídico e social, verificamos uma permeabilidade da norma positiva em relação a esses efeitos causados pela tributação, que se relacionam com axiomas que passaram a integrar o ordenamento por meio de valores, princípios jurídicos e diretrizes programáticas estampados na Constituição Federal. Uma interpretação sistemática e constitucional da norma fiscal deve, logo, se atentar para esses reflexos diretos e indiretos da exação, de forma a conceder coerência e coesão ao ordenamento, em atenção à finalidade do Estado tal como determinada pela Carta Magna. A extrafiscalidade pode ser analisada sob diversos aspectos, dentre os quais destacamos a relação da tributação: (i) para com a distribuição do ônus fiscal de forma equânime e progressiva, em leitura da igualdade e do princípio da capacidade contributiva (função distributiva); (ii) para com a efetivação de valores constitucionais por meio da indução de comportamentos (função alocativa); e (iii) com sua utilização para estabilização dos fluxos de mercado, agindo de forma anticíclica (função estabilizadora). As duas primeiras são objeto de maior análise. Em oposição, além da busca pela segurança jurídica, temos que a neutralidade consiste em contraponto a ser cotejado em cada situação em que se discute a extrafiscalidade, eis que configura princípio jurídico autônomo, também representativo de valor protegido pelo sistema. À luz desses conceitos, passamos à análise do ICMS, verificando as peculiaridades dessa forma de tributação e a aplicação do instrumental desenvolvido a algumas situações concretas. Analisando o princípio da seletividade, verificamos que se trata de técnica de gradação do encargo tributário, que será aplicado em conjunto com um critério determinado, a depender do valor constitucional protegido e da função extrafiscal visada. Considerando o ICMS como tributo sobre o consumo, com grande repercussão de sua carga fiscal ao consumidor final, concluímos que a seletividade em função da essencialidade dos produtos/serviços é de aplicação obrigatória no ICMS e viabiliza a gradação do peso do tributo de forma a respeitar, tanto quanto possível, a busca pela capacidade contributiva do consumidor. Ao final, concluímos que a legislação atual do ICMS viola diversos axiomas protegidos pelo ordenamento, implicando em inconstitucionalidade. Entendemos ser essa agressão passível de tutela jurisdicional e, para tanto, buscamos apresentar alguns elementos e parâmetros objetivos para guiar a análise da norma por parte do intérprete em tais situações.

Palavras-chave: Extrafiscalidade. ICMS. Neutralidade. Essencialidade. Seletividade. Efeito indutor. Capacidade contributiva. Interpretação sistemática. Distribuição da carga tributária.

ABSTRACT

The present dissertation aims the analysis, from a legal standpoint, of the non-fiscal purposes of taxation related to the ICMS¹, understood as the effects caused by the collection of this tax besides the generation of income to the State. Therefore, we start studying the economic effects of taxation, as well as the social and historical background that justifies tax imposition. From understanding that the tax phenomenon implies interdependence between the legal and social systems, we found that the positive law can assimilate those effects caused by taxation, in its relation to axioms that became part of the legal order through legal values, legal principles and programmatic guidelines printed in the Federal Constitution. A systematic and constitutional interpretation of tax legislation should, therefore, be alert to these direct and indirect implications of the exaction, in order build a coherent and cohesive legal system, having in mind the purpose of the State as determined by the Constitution. The non-fiscal purposes of taxation can be studied under several perspectives, among which the effects of the charging in relation to: (i) the distribution of the tax burden in an equitable and progressive way, in respect to equality and the ability to pay (distributive function); (ii) the fulfillment of constitutional values through behavior induction (allocative function); and (iii) its use as a tool to stabilize market flows, as an anti-cyclical policy (stabilizing function). The first two are subject to further analysis. Nonetheless, apart from the search for legal certainty, tax neutrality, as an autonomous legal principle that also represents a canon protected by the legal system, acts as a counterpoint that must be taken into consideration in every discussion related to non-fiscal tax effects. In light of these concepts, we analyze the ICMS tax, studying the particularities of this form of taxation and the application of the discussed notions to some selected situations. The principle of “selectivity” consists in a tool to guide the variation of the tax burden that will be applied together with certain specific criteria, depending on the protected constitutional value and the non-fiscal function pursued. Considering the ICMS as a tax on consumption, with relevant impact of such tax burden to the end consumer, we conclude that the selectivity based on the essentiality of products / services is mandatory in the ICMS, and enables the variation of the tax burden as a way to comply as far as possible with the search for the ability to pay of the end consumer. After all, we conclude that the current ICMS legislation conflicts with several axioms protected by the legal system, resulting in a violation of the Constitution. We understand that this violation can be subjected to judicial review, and so we seek to present some elements and objective parameters to guide the analysis of the law by the interpreter in such cases.

Keywords: Non-fiscal effects of taxation. ICMS. Tax neutrality. Essentiality. Behavior induction. Ability to pay. Systematic interpretation. Tax burden distribution.

¹ Brazilian taxation over consumption, similar to a value added tax (VAT).

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
-------------------------	-----------

PARTE I – PREMISSAS, INTERPRETAÇÃO E RELAÇÃO ENTRE ECONOMIA E DIREITO NA EXTRAFISCALIDADE

1 ECONOMIA E TRIBUTAÇÃO	13
1.1 Histórico e legitimação da tributação.....	13
1.2 Doutrina econômica e não positiva	18
1.3 Visões sobre a repartição da carga tributária	26
1.4 Conclusão preliminar	30
2 LINGUAGEM E INTERPRETAÇÃO	32
2.1 Breve histórico da interpretação jurídico-tributária	32
2.2 Sistema jurídico e abertura semântica no Direito positivo.....	37
2.3 Interpretação sistemática e constitucional.....	45
2.4 Conclusão preliminar	48
3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS – FUNÇÃO, NORTE PROGRAMÁTICO E POSITIVAÇÃO DE VALORES	50
3.1 Princípios-valores não limitados a cada um dos subsistemas jurídicos	51
3.2 Princípios no Direito Tributário	55
3.3 Igualdade e princípio republicano no Direito Tributário – capacidade contributiva como critério para aplicação da igualdade.....	57
3.4 Outros princípios e valores constitucionais orientadores de toda e qualquer atividade estatal	65
3.5 Conclusão preliminar	67
4 TUTELA JURÍDICA DA EXTRAFISCALIDADE (OU DA FUNÇÃO NÃO ARRECADATÓRIA DO TRIBUTO).....	68
4.1 Princípios constitucionais como norteadores de toda atividade estatal (Executivo, Legislativo, Judiciário)	68
4.2 Finalidades do Estado e finalidades do tributo	69

4.3	Funções do tributo e conceito de extrafiscalidade	71
4.4	Tributos “fiscais” X tributos “extrafiscais”	78
4.5	Extrafiscalidade X capacidade contributiva	81
4.6	Conclusão preliminar	83
5	PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE	85
5.1	Fundamentos econômicos da neutralidade tributária	86
5.2	Neutralidade tributária como princípio jurídico	90
5.3	Neutralidade tributária e concorrência	96
5.4	Relação das funções de tributo com a neutralidade	98
5.5	Conclusão preliminar	100

PARTE II – APLICAÇÃO DE PREMISSAS E CONCEITOS DE EXTRAFISCALIDADE AO ICMS

6	A EXTRAFISCALIDADE NO ICMS.....	102
6.1	Particularidades na aferição das funções extrafiscais nos tributos sobre o consumo	102
6.2	Da regressividade da tributação sobre o consumo	111
6.3	Método de aplicação da extrafiscalidade no ICMS: a seletividade.....	114
6.4	Essencialidade ou seletividade? – A essencialidade como critério informador (conteúdo) da seletividade.....	117
6.4	Essencialidade como método de aferição indireta da capacidade contributiva (aplicação da função distributiva)	119
6.5	O que é essencial?	127
6.6	ICMS e as normas indutoras de comportamento (essencialidade x extrafiscalidade em sentido estrito).....	130
6.6.1	Exemplo de aplicação da função alocativa no ICMS: proteção ao meio ambiente	135

7 NEUTRALIDADE VERSUS INTERFERÊNCIA NA APLICAÇÃO DA	
EXTRAFISCALIDADE NO ICMS	141
7.1 Facultatividade ou obrigatoriedade da seletividade/essencialidade no ICMS	141
7.2 Elementos para a busca do equilíbrio entre neutralidade e interferência na	
extrafiscalidade do ICMS.....	146
7.2.1 Situação 1 – Neutralidade da norma X valor constitucional pela não	
neutralidade	149
7.2.2 Situação 2 – Discriminação pela norma X neutralidade e valor	
constitucional pela discriminação em sentido oposto ou pela não	
discriminação.....	152
7.3 Exemplos de inconstitucionalidade em função do desrespeito às funções	
extrafiscais no ICMS.....	155
7.3.1 Energia elétrica.....	156
7.3.2 Serviços de telecomunicação (telefonia móvel).....	161
7.3.3 Transporte público coletivo urbano.....	164
7.3.4 Limitações à não cumulatividade	166
7.3.5 Substituição tributária indiscriminada.....	171
7.3.6 Outros produtos essenciais	175
7.4 Tutela jurisdicional do descumprimento das funções extrafiscais no ICMS	176
CONCLUSÃO.....	179
REFERÊNCIAS	184

INTRODUÇÃO

A ideia deste trabalho surgiu de uma impressão que cultivamos há bastante tempo, uma inquietação, na verdade, no sentido de que as discussões do Direito Tributário costumam se limitar ao exame da norma sob o enfoque do atendimento a direitos de um contribuinte determinado, ou no confronto entre cada exação, e às formalidades e direitos individuais que restringiriam a atividade impositiva.

Parecia-nos haver uma parte importante da questão que estava fora das discussões cotidianas de nossa disciplina, especialmente com relação aos reflexos econômicos e sociais causados pela cobrança de tributos. A todo momento, percebíamos como as exações fiscais influenciavam as condutas dos agentes econômicos e como a forma de repartição da carga tributária causava impactos relevantíssimos, sem que essa implicação não fosse alvo comum de debates da ciência jurídica. A relação (fisco-contribuinte) era a mesma, mas, por se tratar de um enfoque mais coletivo que individual, tínhamos que o direito simplesmente não poderia tutelar essas relações, diante de uma impressão inicial de que essa distribuição do ônus tributário seria matéria restrita à política fiscal, elemento extrajurídico e não passível de tutela jurídica.

É esta, pois, a finalidade deste trabalho, estudar um pouco mais sobre o tema, pesquisando sobre as formas de interação entre tributação, economia e direito, e analisar como o ordenamento jurídico pode, ou não, balizar a distribuição do encargo fiscal, lembrando que este estudo não trata do tamanho da carga tributária, o que depende mais do volume do gasto público que de qualquer outra coisa. Nossa análise estará voltada, sim, para a forma como essa carga tributária será distribuída, especialmente no caso do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (“ICMS”), tributo eleito para uma verificação mais aprofundada – exatamente por ser um tributo em que esses efeitos são menos estudados e tendo em vista o peso da tributação sobre o consumo no Brasil.

Assim, no primeiro capítulo, vamos estudar algumas noções da tributação do ponto de vista econômico e não positivo, de modo a entender como se dá esse fenômeno e sua interação com a economia e com a sociedade.

Em seguida, analisaremos como se dá a abertura semântica do sistema jurídico para internalizar valores e conceitos econômicos, e como esta interação irá pautar a interpretação da norma jurídica.

Na continuação, vamos examinar como os princípios e valores constitucionais positivados constituem vetores que condicionam todo o ordenamento e todas as formas de atuação do Estado.

No quarto capítulo, discutimos a tutela jurídica da extrafiscalidade, apurando a interação entre os efeitos não arrecadatários da tributação e o Direito Tributário.

No último capítulo da primeira parte, analisamos o princípio da neutralidade, o que fazemos em separado por seu caráter de antagonismo em face aos demais valores que poderão justificar uma tributação diferenciada ou interventiva.

Na segunda parte deste ensaio, aplicaremos as premissas e instrumental desenvolvido para o estudo dos tributos sobre o consumo, especialmente o ICMS.

No capítulo sexto, veremos como as particularidades desse imposto levarão a uma adaptação na leitura da extrafiscalidade, examinando como a estrutura da norma do ICMS se relaciona com os critérios discutidos para a variação do encargo fiscal.

No último capítulo, tentaremos construir modelos mais claros e objetivos para pautar o exame da norma do ICMS à luz da extrafiscalidade, sujeitando-a aos parâmetros e valores constitucionais antes apresentados e analisando casos práticos em que as balizas jurídicas implicam em inconstitucionalidade de uma determinada forma de repartição do encargo fiscal.

PARTE I – PREMISSAS, INTERPRETAÇÃO E RELAÇÃO ENTRE ECONOMIA E DIREITO NA EXTRAFISCALIDADE

1 ECONOMIA E TRIBUTAÇÃO

Não é nossa finalidade estudar a tributação sob o ponto de vista econômico, exclusivamente – e nem teria este autor *expertise* para tanto. Ainda assim, é de reconhecer que a complexidade dos fenômenos sociais impede o isolamento da análise jurídica, sendo crescente a necessidade da compreensão dos fenômenos que são disciplinados pela norma. Sendo assim, parece-nos oportuno aprofundar um pouco a contextualização do tema, apresentando sucintamente algumas anotações que nos parecem relevantes ao tema em estudo.

Em particular, os sistemas de pensamento e de justificação socioeconômica da tributação terão relevantíssimas consequências na análise do Direito Tributário, considerando a já apresentada permeabilidade de significados e a positivação de valores e escolhas políticas, que farão a “ponte” entre os sistemas econômico e jurídico.

1.1 HISTÓRICO E LEGITIMAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO

Para que restem assentadas com mais firmeza as finalidades e relações sociais subjacentes à cobrança de tributos, importante desenvolver um pouco mais seu contexto histórico.

De fato, é difícil conceber uma civilização, ou uma organização social, com alguma centralização mínima de poder, que não tenha instituído alguma forma de tributo. A evolução do conceito de tributo acompanha a própria evolução da forma de organização ou de Estado – quando não é a própria tributação o motor de sua transformação. A história do tributo se confunde, logo, com a história do poder, e sua legitimação terá íntima relação com a justificação do próprio poder que realiza sua exigência.

Na antiguidade, o Estado tinha justificativa no poder do soberano, calcado na simples dominação do mais fraco pelo mais forte (ainda que assentada ou não em bases

religiosas ou racionais). O reflexo dessa relação na tributação nascente é a proximidade que se mantinha entre tributação e sujeição. A tributação, geralmente sobre determinados itens controlados pelo Estado (sal, cereais, óleo, etc.) ou por simples cobrança *per capita* (captação), era simplesmente imposta (relação de força).

Inclusive na Grécia, o tributo era identificado com o que o povo dominado pagava ao dominador, comumente associado a espólios de guerra e oposto à noção de liberdade. O cidadão livre, em geral, não pagava tributos (com exceção de casos de guerra, entre outros), ao passo que os estrangeiros e povos dominados o pagavam².

Em Atenas e em Roma, surgem alguns ensaios da tributação como exercício da cidadania, como a liturgia ateniense (tributo voluntário) e o *tributum* (de “tribos”) demandado com o consentimento dos cidadãos em casos excepcionais. Em Roma, a contribuição cobrada dos cidadãos se diferenciava daquela feita nas províncias e assumia contornos de honra, sendo sinal distintivo do *civis romanus* (*salus publica suprema lex*)³.

Com o fim do império romano, deu-se a fragmentação do poder e a regionalização das sociedades no ocidente. A organização se dava em torno do feudo, em que um senhor oferecia proteção e terras para o trabalho do povo e, em troca, recebia uma parte de sua produção. O que originalmente era justificado pela tremenda insegurança militar decorrente do estilhaçamento do poder central implicou em alguma justificativa contratual ou consensual entre os servos e o senhor⁴.

Com a consolidação do feudalismo, a relação de dominação entre senhores e servos fica mais clara, na medida em que esse pacto, ou consentimento, era apenas formal. Na verdade, passava a ser respaldado por direitos hereditários e pela miséria da população, que, realmente, não tinha muita escolha, senão manter-se no “contrato”. Ainda assim, a tributação, essencialmente rural, era vista, de alguma forma, como uma “opção”, eis que havia benefícios mútuos para as partes. Esta característica se mostra na noção de Tomás de Aquino, segundo o qual o tributo somente era justificado se apoiado em uma contrapartida

² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 20.

³ Ibid., p. 21.

⁴ Ibid., p. 23-24.

(destinado ao bem comum), ao passo que, se visasse apenas ao enriquecimento do nobre, este não deveria ser pago (teoria causalista)⁵.

Esta concepção fiscal, inclusive, está na base do pensamento contratualista, que, curiosamente, irá fornecer os fundamentos teóricos para a revolução iluminista (Hobbes, Rousseau, entre outros). Também curioso que um dos combustíveis para a mudança da mentalidade que pautou as reformas do Estado foi uma característica tributária destes antigos regimes, qual seja a imunidade dada a diversos setores da sociedade, como o Rei, a nobreza e o clero. Os *privilégios odiosos*, como eram conhecidas tais imunidades, nada mais eram do que a falta da isonomia tributária, que nutria crescente desconforto junto à burguesia nascente.

Importa notar que, antes do desenvolvimento do capitalismo, sob o liberalismo iluminista, as receitas tributárias não consistiam a única e, geralmente, não eram a maior fonte de receita do Estado, que contava também com a exploração de seu extenso patrimônio próprio, particularmente imobiliário. Foi o capitalismo e o desenvolvimento econômico que levaram à migração do chamado Estado patrimonial para o Estado fiscal – este último vigente até hoje, sob diversas formas, e que se caracteriza pela obtenção de recursos quase que exclusivamente por meio de tributos.

A ruptura das revoluções burguesas e iluministas levou à distribuição ou redução do patrimônio do “soberano”, em torno do conceito de república, ao passo que as relações econômicas complexas e a busca pela eficiência e competitividade não mais eram compatíveis com a exploração econômica direta pelo Estado.

Entre o Estado patrimonial e o Estado Fiscal, há aqueles que introduzem uma forma intermediária de organização estatal em relação ao tributo, conhecida como Estado de polícia⁶. Este teria sido conhecido pela aplicação ou concepção de todo tributo como forma de intervenção na economia (o tributo surgia justamente para intervir no mercado), sendo o efeito indutor das normas fiscais um elemento central de sua imposição, juntamente com o efeito fiscal. Esta forma de organização da tributação foi comum ao

⁵ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 164.

⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 25.

cameralismo do século XVIII, e não por acaso levou à defesa da neutralidade pela doutrina econômica, como veremos mais adiante.

De qualquer maneira, quanto à forma de obtenção de receitas públicas, vivemos atualmente no Estado fiscal, contando com certa alternância da denominação de acordo com a doutrina. Mas, independentemente de nomenclaturas, o ponto central na evolução do tributo nos últimos séculos foi alcançarmos sua cobrança por um Estado republicano, assentado na igualdade (ainda que formal) entre seus cidadãos e que apenas poderia demandar tributo com base em lei. Isto é, o fato de o Estado ser organizado sob a forma de um Estado de direito, e sobretudo de um Estado democrático de direito, tem impactos relevantíssimos na justificação da imposição tributária e, conseqüentemente, nas relações jurídicas dela decorrentes.

As revoluções que levaram ao surgimento do Estado Democrático de Direito romperam com a antiga noção de imposição fiscal calcada na simples dominação pelo poder central, decorrente do absolutismo que se impunha com a exacerbação da soberania no contratualismo tardio. No lugar de pseudocontratos ou opções de submissão ao soberano, nascia a noção de autotributação, que está no centro do entendimento da atual relação jurídico-tributária.

O tributo só é cobrado, logo, pelo próprio contribuinte ou com sua anuência. Democraticamente elege representantes que, mediante um ordenamento jurídico estável e seguro, comandarão o Estado na arrecadação de recursos que serão destinados exclusivamente ao bem comum (custeio das funções do Estado). Isso, claro, em teoria.

Quanto ao tamanho da carga tributária e à importância dada à questão fiscal, nota-se sua relação com o próprio tamanho do Estado e com as funções a ele delegadas pela sociedade.

Estas funções consistiram originalmente na preservação de garantias “negativas”, devendo o Estado simplesmente impedir a violação dos direitos individuais dos cidadãos. Contudo, as crescentes demandas sociais levaram à instituição do Estado de bem-estar social e ao gasto cada vez maior com a garantia, pelo Estado, de direitos sociais, impondo uma atuação mais “positiva”, ou ativa, segundo diretrizes programáticas. Esta nova função

ou justificativa do Estado teve enorme impacto na tributação, com o grande aumento da arrecadação fiscal no século XX. No caso do Brasil, ainda que as políticas sociais já existissem há décadas, a atribuição de mais obrigações sociais ao Estado pela Constituição Federal de 1988 conduziu a substancial crescimento da carga tributária, que saltou de 13,8% em 1947⁷, e 20,01% em 1988, para 36,42% em 2013⁸.

Mais recentemente, para diversos autores⁹, observa-se a crise desse Estado social, que se pretendeu fonte inesgotável de soluções e realizações de direitos sociais, mas que, em muitos casos, implicou no afogamento da atividade econômica com elevada carga tributária e resposta limitada para os problemas coletivos que se dispôs a solucionar. Os Estados nacionais caminharam, desde o final do século XX, para a busca de alternativas de custeio para as soluções públicas, ao mesmo tempo em que visaram fomentar o crescimento econômico como forma de geração de riqueza e desenvolvimento social – realização de direitos coletivos por meio dos agentes privados.

Não há uma resposta clara para o tamanho certo da intervenção estatal na economia, como se verifica no antagonismo entre o modelo americano e o escandinavo, sendo mais discutido atualmente o quanto da tributação é realmente revertido para a população na forma de serviços públicos e o quanto é “perdido” neste processo com gastos com a administração da própria máquina do ente público.

De qualquer forma, o tamanho do Estado ou da carga tributária não é tema para o Direito Tributário, e nem para este trabalho, que se volta exclusivamente para a forma como essa tributação é realizada, ou melhor, na tutela jurídica sobre como é repartida essa carga tributária.

⁷ Evolução da carga tributária total entre 1947 e 2002, apoiada em levantamento realizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) (LADVOCAT, Marcelo; FERREIRA, Karine Cristiane. A Reforma Tributária e os seus Impactos na Estrutura Produtiva Goiana. *Conjuntura Econômica Goiana*, Goiânia: Secretaria do Planejamento e Desenvolvimento, n. 4, p. 34-37, maio 2005. Disponível em: <<http://www.seplan.go.gov.br/sepin/down/Conjuntura4.pdf>>. Acesso em: 21 abr. 2015).

⁸ Evolução da carga tributária total de 1986 a 2013, de acordo com o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) (*Evolução da carga tributária brasileira e previsão para 2013*. Curitiba: IBPT, dez. 2013. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/1443/20131218asscomEstudoEvolucaoDacargaTributariaBrasileiraPrevisaopara2013.pdf>>. Acesso em 21 abr. 2015).

⁹ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 92, 146; TORRES, Ricardo Lobo. Aspectos fundamentais e finalísticos do tributo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 52; entre outros.

Não obstante, sob o aspecto econômico, o incremento do peso da tributação levará a crescentes tensões quanto à distribuição desse ônus fiscal, à justificativa de sua exação e à complexidade dos efeitos que a cobrança e gasto de tributos terão na economia.

1.2 DOUTRINA ECONÔMICA E NÃO POSITIVA

Ainda com vistas a trazer maior riqueza ao exame do Direito Tributário sob a ótica de valores e fundamentações não exclusivamente jurídicas, ou que posteriormente foram juridicizadas, interessante pontuar, brevemente, o pensamento de alguns economistas e juristas que se debruçaram sobre o tema, fora da perspectiva positiva. Os assuntos abordados por esses autores são retomados ao longo deste trabalho, e sua obra foi apreendida, na maior parte das vezes, por meio de outros autores que pretenderam sistematizar o pensamento econômico sobre a tributação.

Em breve apanhado, salientamos que o debate econômico trabalha geralmente com os conceitos de equidade (justiça fiscal) e eficiência (econômica), estando as formas de tributação orientadas de acordo com a prevalência que o autor dá a cada um desses elementos. Curiosamente, a dicotomia não deixa de ter alguma relação com outras dualidades que também pautam o pensamento jurídico, com a já suscitada discussão entre a busca pela justiça ou a prevalência da segurança jurídica.

Adam Smith

Em seu clássico *The Wealth of Nations* (publicado pela primeira vez em 1776), já estabelecia princípios (ou cânones) a serem seguidos pelo sistema tributário¹⁰. Segundo tradução de Aliomar Baleeiro¹¹, estes consistiriam em: a) justiça, b) certeza, c) comodidade e d) economia. O primeiro deles está relacionado à proporcionalidade entre a tributação e a capacidade econômica do contribuinte. Já o segundo faz menção às garantias formais como a estrita legalidade e irretroatividade.

¹⁰ “People should contribute taxes in proportion to their incomes and wealth; Taxes should be certain, not arbitrary; Taxes should be levied in the most convenient way; The cost of imposing and collecting taxes should be kept minimal” apud WILLIAMS, David W.; MORSE, Geoffrey K.; SALTER, David. *Principles of Tax Law*. 3. ed. Londres: Sweet & Maxwell, 1996, p. 5 (grifos do autor).

¹¹ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

O terceiro e quarto cânones determinam que o tributo deve ser cobrado da forma mais conveniente ao contribuinte e ter o menor custo administrativo possível. Interessante notar como tais diretrizes, escritas há 240 anos, parecem não ter sido atingidas e constituir tema de debates tão atuais no sistema tributário brasileiro – que certamente não se destaca pela simplicidade e facilidade para sua cobrança e fiscalização. Estes dois últimos pressupostos têm por base diminuir as *perdas* do sistema, entendidas estas como a diferença entre a riqueza subtraída dos agentes privados e aquela que efetivamente é destinada pelo Estado aos seus gastos típicos. O assunto, sem dúvida, é suficiente para render uma análise individualizada, tendo essa discussão, ao nosso sentir, tangenciado as preocupações hodiernas da doutrina jurídica.

John Stuart Mill

Outro “pai” do liberalismo e do desenvolvimento do capitalismo, e que também se preocupou com o tema da tributação, Stuart Mill foi um dos primeiros defensores modernos da distribuição da carga tributária de acordo com a capacidade contributiva, apoiado na ideia de que o *sacrifício*¹² (financeiro) deveria ser igual para todos os sujeitos de uma sociedade, o que mais tarde evoluiu para a progressividade de alíquotas do imposto sobre a renda, por exemplo (já no século XX).

A noção de tributação conforme o sacrifício tem lastro na chamada utilidade marginal do capital, segundo a qual a utilidade do dinheiro seria menor, enquanto mais recursos forem detidos por determinado sujeito. Ou seja, a utilidade de determinada quantia de riqueza (R\$ 1,00) reduz-se, enquanto mais riqueza se tem, sendo, logo, marginal. Desta feita, sendo cada unidade de riqueza menos útil enquanto mais rico for o sujeito, seu sacrifício em dispor dessa riqueza seria proporcionalmente inferior.

Uma cobrança que vise à aplicação do mesmo sacrifício por toda a sociedade deverá, portanto, ter seu ônus variado de acordo com a riqueza disponível de cada sujeito, em caráter progressivo (alíquota aumentando conforme aumenta a capacidade contributiva), e não meramente proporcional (alíquota fixa), o que levaria a um esforço

¹² TORRES, Ricardo Lobo. Aspectos fundamentais e finalísticos do tributo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 39.

tributário desproporcional (ao dispor de uma mesma proporção de sua riqueza, um sujeito rico teria sacrifício menor do que um sujeito pobre).

Ronald Coase

Coase é um dos autores mais discutidos pela doutrina do *Law and Economics*, devido à multiplicidade de aplicações, para o direito, de sua teoria dos *custos de transação*. Essa teoria foi originalmente concebida para explicar o motivo pelo qual se constituíam empresas (pessoas jurídicas) para a realização de atividades econômicas, concluindo o Autor que a empresa seria simplesmente uma forma de redução dos chamados custos de transação¹³. Estes custos nada mais seriam do que os custos de se acessar o mercado (custos de celebração e execução de um contrato, de administração de um negócio, de captação de oportunidades), em oposição à teoria econômica anterior, que apenas analisava os custos de produção e transporte de mercadorias para a análise das relações econômicas (e que hoje constitui a contabilidade de custos tradicional). A constituição de uma empresa, portanto, seria uma forma de redução de complexidades, incertezas e imprevisibilidades (redução desses tais custos de transação), eis que seria impraticável que todos os dias o empresário tivesse que, por exemplo, pactuar salários, esquematizar a linha de produção, negociar com fornecedores para cada item adquirido, etc.

Os custos de transação mais relevantes podem ser divididos em (i) custos de informação e procura; (ii) custos de decisão e barganha; e (iii) custos de controle e execução. Esta ótica aplicada à tributação permite inúmeras aplicações, tendo em vista que o tributo constitui evidente interferência no mercado e pode majorar sensivelmente tais custos. A orientação desta análise implicaria em que um sistema econômico eficiente deveria mitigar, ao máximo possível, esses custos de transação, incluindo aqueles decorrentes da tributação.

Nesta teoria, a tributação poderia ser vista como um custo de transação em sentido estrito (e, neste caso, deveria simplesmente ter a menor carga possível) ou em sentido amplo, quando o sistema tributário implica em insegurança em sua cobrança ou resulta em incerteza na contratação entre agentes privados. A teoria de Coase implica em entender os

¹³ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 18, em referência ao ensaio “*The nature of the firm*”.

efeitos nocivos para o mercado de situações como insegurança jurídica, sonegação, burocracia fiscal, corrupção de agentes públicos, etc. Todos esses custos seriam levados em consideração pelo agente econômico (racional) antes da realização de uma conduta (por exemplo, levando à decisão de não abrir um negócio ou manter-se na informalidade)¹⁴. Em oposição, um sistema eficiente seria mais simples, transparente, menos custoso e com mais segurança jurídica.

Um exemplo de utilidade desta teoria no âmbito jurídico é a admissibilidade de aplicação de presunções e modelos de simplificação da realidade tributada. A se perseguir apenas o ideal de justiça, um tributo poderia, em tese, se tornar exponencialmente complexo, caro e sujeito a mecanismos permissivos a toda sorte de fraudes, questões estas que são bem compreendidas no modelo proposto por Coase.

James Buchanan

Buchanan trabalha a noção de escolhas públicas (“*public choice*”) como forma de justificação das políticas públicas (inclusive tributárias). Inova ao focar a dinâmica da ação coletiva para formar o consenso, que irá determinar valores a serem protegidos pela tributação, mediante uma constituição (economia política constitucional)¹⁵. A tributação seria justificada sob determinada forma, considerando que seja a melhor e mais benéfica para a coletividade (e não exclusivamente para determinado contribuinte, o que se revela também no chamado “dilema do prisioneiro”, em aplicação da teoria dos jogos).

Por esta razão, as escolhas deveriam refletir efetivamente decisões elementares da sociedade, devendo os sistemas ser planejados de forma a se prevenirem contra influências exacerbadas de grupos políticos determinados. As soluções adequadas para o sistema seriam aquelas tomadas independentemente de interesses específicos (“*veil of uncertainty*”), visando apenas a um sistema mais eficiente¹⁶. O modelo descrito por este autor se adéqua perfeitamente ao nosso sistema jurídico e constitucional, que efetivamente elege prioridades e diretrizes que, positivadas, resultam em comandos a serem seguidos por

¹⁴ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 23.

¹⁵ Ibid., loc. cit.

¹⁶ Ibid., p. 27.

todo o Direito Tributário, muito embora seja observável na prática que certos grupos detêm mais pressão política que outros para obter benefícios tributários.

O trabalho de Buchanan permite outra ótica sobre a questão da positivação de valores pelo ordenamento, a que também podemos chamar de abertura semântica do sistema autopoietico (como mais bem examinado mais à frente).

Knut Wicksell

Com ideias relacionadas às de Buchanan, estabelece restrições às permissividades do sistema tributário na instituição de exceções, que visariam ao benefício de interesses determinados, exigindo maioria qualificada na aprovação de matérias tributárias, por exemplo. Salienta que o processo democrático, por seu discurso pouco profundo, não alcança assuntos orçamentários ou tributários. As questões fiscais, por seu alto conteúdo técnico, afastam-se do eleitor comum e sofrem ao sabor do jogo político, orquestrado por regras pouco claras, reinando a desinformação e a busca por interesses particulares de grupos ligados ao poder¹⁷.

A compatibilidade de suas anotações ao cenário democrático brasileiro atual é assombrosa.

Ludwig von Mises

Defende a neutralidade da tributação, que deve significar apenas um meio de o Estado recolher recursos, produzindo o menor número possível de efeitos secundários. Ainda que entenda ser impossível um tributo ser totalmente neutro, o sistema deve buscar a menor interferência na economia¹⁸. O tema da neutralidade, também um valor protegido pelo sistema jurídico, como será visto adiante, tem especial importância na justificativa das diferenciações aplicadas ao sistema tributário e será objeto de capítulo específico mais à frente.

¹⁷ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 30.

¹⁸ Id. *Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 155.

Friedrich A. Hayek

Hayek defende a tributação sobre uma base ampla, sendo crítico da tributação progressiva da renda. O Estado simplesmente não consegue prever os comportamentos privados e é incompetente ao direcionar comportamentos (imprecisão sobre a influência causada em relação ao consumo, à renda e ao patrimônio), sendo crítico das soluções utilitaristas mediante tributação. Dessa forma, acaba por defender uma tributação “neutra”, tendo em vista que a justificativa para uma tributação justa acaba, no mais das vezes, por justificar uma tributação injusta.

Compara também a tributação de uma minoria, por desejo da maioria, a uma expropriação forçada, que resulta em irresponsabilidade do poder público no gasto de recursos (“*the other fellow will pay for it*”). Defende uma tributação proporcional (e não progressiva) da renda, em razão da teoria do benefício¹⁹, tendo em vista que um cidadão rico, embora demande mais gastos do Estado ao proteger sua propriedade, por exemplo, não se beneficia mais pelo recolhimento de tributos em caráter progressivo.

Richard Posner

Defende a tributação como justificável em função da maximização da riqueza proporcionada aos agentes, de forma que o tributo apenas “valeria a pena” se fosse demonstrado que seria racionalmente uma boa decisão entre aquilo que o agente privado recolhe de tributos e aquilo que recebe do Estado, em uma concepção funcionalista. Contudo, não “há justificativas para uma tributação progressiva, na medida em que nenhum benefício extra seria auferido”²⁰.

É importante consignar tais entendimentos, diversos às teorias hoje aplicadas com relação à progressividade e medidas de justiça fiscal, de modo a estabelecer um contraponto e fortalecer a necessidade de justificativa concreta, sempre que aplicarmos uma interpretação baseada em tratamento discriminatório.

¹⁹ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 43-46.

²⁰ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 53.

José Casalta Nabais

Interessante a posição de Casalta Nabais, que enfoca o *dever* fundamental de pagar tributos, contrapartida esta que deveria ser **reconhecida** como equivalente aos direitos fundamentais individuais. O ponto de vista nos parece importante para a visualização, pelo cidadão, do custo dos tributos e da manutenção do Estado. Em um cenário republicano e democrático, é elementar a transparência quanto aos custos das políticas públicas e das escolhas realizadas pelo ente político, em face dos gastos públicos. Esse enfoque, contudo, sofreu com o rechaço de qualquer determinação de poder sobre o indivíduo, resultante do contexto totalitário em que apresentado.

Também é de relevo a colocação do problema do “carona” (“*free rider problem*”), segundo o qual, para determinado indivíduo, seria ideal que todos seguissem as regras (e pagassem seus tributos), desde que ele, individualmente, não o fizesse – o que se coloca como explicação para fenômenos como a sonegação, inadimplência e abuso de formas para o não pagamento de tributos²¹. Os problemas colocados por este autor também vão se inserir na teoria dos jogos, que explica o comportamento de atores diversos, isoladamente ou em conjunto, em determinado cenário econômico.

Thomas Piketty

Incluindo uma obra já do século XXI, Piketty aborda as crescentes desigualdades sociais produzidas pela economia globalizada, que, apesar de ter reduzido muito a pobreza no século XX, aumentou em uma taxa ainda maior a riqueza do topo da pirâmide econômica. A relação com o tributo se dá em diversos pontos, dos quais destacamos (i) o crescente uso, por multinacionais e indivíduos extremamente ricos, de planejamentos tributários que, numa escala global, implicam em reduzir a carga tributária desses contribuintes a níveis inferiores àquele aplicado à população de seus países de origem; e (ii) a necessidade de uma agenda global para tributar esse capital sem provocar uma fuga

²¹ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 58-60.

dessa riqueza de um determinado país, eventualmente reinstituindo a progressividade que foi tangenciada por esses agentes (“super-ricos”)^{22,23}.

Tal progressividade em nível mundial, contudo, não seria um empecilho ao crescimento econômico, na medida em que não constitui uma exacerbação da progressividade hoje aplicada, mas apenas sua reimplantação, em razão de correção de mecanismos que, num mundo globalizado, permitem o não pagamento de tributos pelos mais ricos²⁴.

Piketty também toca no tema da transparência, de modo que o sistema tributário deveria deixar claro quem são os que pagam tributos, de forma a testar a justificativa apresentada para tanto e impedir distorções (regressividade). A transparência é essencial para que a sociedade tenha clareza na tomada de decisões políticas. No âmbito jurídico, essa transparência é essencial, eis que apenas os valores constitucionais podem justificar um benefício fiscal, sob pena de violação à isonomia, com a criação de privilégios indevidos e manejados por grupos de pressão política.

²² “O instrumento ideal seria um imposto mundial e progressivo sobre o capital, acompanhado de uma grande transparência financeira internacional” (*O capital no século XXI*. Tradução Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 501).

²³ O tema da desigualdade econômica e sua relação com a falta de progressividade do encargo tributário, especialmente nos patamares mais altos de renda, lança-se novamente ao debate acadêmico. Em boa hora, despontam pensadores e ideias sobre o assunto, que não deveria ter sequer saído da agenda política e científica. Um exemplo disto é o trabalho de Anthony Atkinson, que corrobora o trabalho de Piketty ao colocar parte da responsabilidade pela elevação da concentração de renda a partir dos anos 1980 na mudança da política fiscal, atingindo conclusões e proposições um tanto radicais, como pode ser visto em *The Economist* (Economic and social justice. *Mind the gap*. San Francisco, CA, Jun 6th, 2015. Disponível em: <<http://www.economist.com/news/books-and-arts/21653596-anthony-atkinson-godfather-inequality-research-growing-problem-mind-gap>>. Acesso em: 7 jun. 2015.

²⁴ Entrevista com Thomas Piketty no programa Roda Viva (TV CULTURA. *Roda Viva*. Entrevista com| Thomas Piketty. Bloco 1. 09 fev. 2015. São Paulo: TV Cultura, 2015. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=LSCl0UK1udM>>. Acesso em: 11 fev. 2015). Entre muitos temas discutidos nesta entrevista, é digno de nota o comentário que fez pela necessidade de majoração de tributos sobre a herança que no Brasil é de 4%, *versus* 40% como teto dos tributos similares nos Estados Unidos e Alemanha, por exemplo. Piketty, inclusive, achou estranho que a renda do trabalho fosse tributada no Brasil a um patamar tão superior (teto em 27,5%) à tributação sobre algo ganho por meio de herança, o que serviria de mecanismo para perpetuar seculares diferenças de patrimônio.

1.3 VISÕES SOBRE A REPARTIÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA

Atualmente, pode parecer esgotado o debate em torno das formas de repartição da carga tributária pela sociedade, à luz das *escolhas públicas* positivadas na Constituição Federal, como veremos adiante. Contudo, relevantíssimo tratar um pouco mais acerca das diversas correntes e fundamentações para a discriminação de sujeitos e situações na distribuição desse ônus, inclusive para entender que nenhuma escolha é absoluta, havendo limites ou argumentos contrários na adoção de cada política fiscal.

Cada orientação envolverá, naturalmente, a prevalência de algum valor, como o desenvolvimento, merecimento e igualdade. E, afinal, caberá a cada sociedade, no bojo das tensões advindas de diversos interesses, definir qual o nível de distribuição de riqueza que pretende assumir e até onde os mais ricos estarão dispostos a arcar com mais tributos em prol de uma sociedade mais “justa”.

Novamente partindo do cenário liberal do século XVIII, a posição natural desta corrente tendia para uma tributação não progressiva, considerando que a riqueza obtida pelos agentes econômicos seria resultado de seu sucesso e empreendedorismo – o que não deveria ser punido pelo Estado sob a forma de tributação, especialmente na perspectiva da ética protestante que dominava os países centrais do capitalismo nascente.

A pressão liberal em prol da neutralidade até hoje se baseia no temor de que uma tributação excessivamente progressiva pudesse desestimular a geração e acumulação da riqueza, uma indução negativa de comportamento em razão da penalização crescente da riqueza e que poderia levar à estagnação econômica.

Com relação à possibilidade de a progressividade ou o aumento de alíquotas máximas gerarem mais arrecadação de tributos, interessante apontar a *curva de Laffer*, segundo a qual há um ponto ótimo até onde o crescimento das alíquotas nominais máximas de um tributo podem gerar mais arrecadação (curva em “U” invertido). A partir deste ponto, o efeito nocivo da tributação (causado pelo desincentivo à geração de riqueza e

favorecimento da informalidade) ultrapassaria o suposto incremento de receita, levando, a partir de então, a uma queda na arrecadação²⁵.

De qualquer forma, o liberalismo não impediu o nascimento de pensadores na direção da repartição da carga tributária em torno da busca pela equidade (justiça fiscal), como vimos em Stuart Mill.

Em apertada síntese, reunimos as formas de repartição da carga tributária segundo 4 grupos de teorias, ou formas de justificar ou orientar esta divisão: (i) teoria do benefício, (ii) teoria do talento, (iii) teoria do sacrifício e (iv) teoria da justiça distributiva²⁶.

A teoria do benefício indica que a tributação deve se dar conforme determinado agente se beneficia do resultado da tributação. Mas, para além dos tributos contraprestacionais (taxas, etc.), esta teoria se aplicaria para apoiar aqueles que entendem que o tributo deveria ser não proporcional à capacidade econômica, seja em favor de um tributo fixo (*per capita*) ou em função do uso de serviços públicos, considerando que os ricos não usufruem mais do Estado que os pobres. Mas a mesma teoria também serviu para se defender que deveria haver proporcionalidade em relação à riqueza, eis que os ricos se beneficiariam, sim, mais com a estrutura do Estado por terem mais propriedades e mais atividades comerciais, ambas favorecidas pela atuação estatal que proporciona segurança jurídica, ordem pública, etc.

Esta teoria, portanto, tinha como empecilho o problema em identificar o que se entendia como “benefício”, apto a justificar uma maior ou menor distribuição da tributação. Além do que, haveria um grave antagonismo em os pobres serem mais tributados para sustentar a atividade estatal, realizada em favor desses mesmos pobres²⁷.

A teoria do talento pessoal parte do pressuposto que as pessoas devem ser tributadas de acordo com seu sucesso econômico, gerado por suas habilidades individuais, refletido na capacidade contributiva. Tributa-se simplesmente quem alcança maior riqueza.

²⁵ SACHS, Jeffrey D.; LARRAIN B., Felipe. *Macroeconomia*. Edição revisada e atualizada. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2000, p. 230.

²⁶ Não se trata de sistematização de todas as correntes de pensamento sobre o tema, mas de breve elenco dos grupos de justificações históricas que, segundo nossa concepção, são adequadas para o presente trabalho.

²⁷ O que, absurdamente, parece acontecer no Brasil, em razão de uma carga tributária regressiva sustentar um estado financiador de políticas populares.

A teoria do sacrifício parte da noção já explicitada (Stuart Mill) de que o esforço dos indivíduos para o recolhimento dos tributos deve ser equivalente, o que seria atingido com uma tributação progressiva, considerando a menor utilidade marginal do excedente e a maior utilidade marginal do resíduo. Isto é, quanto mais rico for determinado indivíduo, menos utilidade verá para si em uma determinada quantia e maior será a parcela remanescente depois da cobrança do tributo. Assim, haveria uma distinção do custo *real* do tributo para cada contribuinte, de acordo com sua riqueza. Para determinado tributo exigir o mesmo grau de sacrifício, ele deve, então, ter um custo progressivamente maior, de acordo com a riqueza de cada contribuinte.

Esta teoria não tem nenhuma ancoragem no benefício recebido pelo Estado por cada sujeito e também estaria na base da fundamentação da tributação em torno da capacidade contributiva, que vemos em nosso sistema atual. A crítica liberal a esta ideia, afinal, não se firmou, inclusive porque não implicaria necessariamente em interferência nas relações comerciais (distúrbios de concorrência, por exemplo). A doutrina econômica parece ver com mais preocupação as interferências do tributo em relação às decisões comerciais, que nem sempre sofrem indução relevante com a imposição de uma tributação progressiva da renda.

Não obstante, há críticas no sentido de que o sistema impositivo teria dificuldades em detectar com precisão a riqueza dos indivíduos, levando a toda forma de distorções.

Ficamos, neste ponto, com Caliendo, quando conclui que “é preferível, entretanto, a escolha de uma política fiscal justa, porém imprecisa, do que uma prática fiscal absolutamente precisa e injusta”²⁸.

Outra crítica é apontada por Schoueri, no sentido de que a teoria do sacrifício não justificaria a progressividade de alíquotas, mas a tributação exclusivamente dos mais ricos, tendo em vista que qualquer tributação de um sujeito mais pobre seria mais custosa para este agente do que a tributação, por exemplo, de metade do patrimônio de um indivíduo abastado. A teoria do sacrifício não seria, portanto, um critério seguro e não levaria à

²⁸ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 273.

conclusão da progressividade, colocando-se, então, a noção de justiça distributiva como forma de explicação mais adequada para a progressividade da tributação.

Segundo Schoueri²⁹, logo a teoria do sacrifício não seria mais aplicável atualmente, tendo sido substituída pelo conceito de justiça distributiva, que implica em distribuição social do custeio do Estado, buscando simplesmente um critério de distribuição justo (equidade vertical e horizontal)³⁰. Raciocínio semelhante é o do princípio da solidariedade, geralmente aplicado às contribuições sociais, em que não só o benefício resultante do tributo pode sustentar sua incidência, mas meramente a responsabilidade social advinda do pacto democrático em torno de uma sociedade com menos desigualdades.

Acrescentamos brevemente a este debate nosso entendimento de que a repartição da carga tributária deve buscar a justiça, com critérios objetivos, visando captar, sempre que possível, a capacidade contributiva dos agentes envolvidos. Deve ser progressiva em virtude de valores constitucionais como a busca pela redução de desigualdades, porque foram escolhidos como fundamentos de nossa sociedade, para a qual todos devem contribuir segundo sua capacidade, seja em virtude de igual sacrifício, seja porque este é o custo social de nossa coletividade.

Já a justificativa de por que alguma carga tributária deve incidir sobre os mais pobres decorre, em nosso sentir, do fato de que as bases da tributação devem ser as mais amplas possíveis, alcançando todos os sujeitos, independentemente de quão pouco seja seu encargo, eis que o dever de pagar tributos deve sempre se fazer presente. O custeio da máquina estatal e a participação de cada cidadão nos gastos do Estado devem ser transparentes, como corolário e potencializador do espírito republicano. Afinal, é no ato de pagar tributos que o cidadão sente mais próxima sua participação para o Estado,

²⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 383. O Autor também coloca a relevantíssima questão de que a distribuição da carga tributária deve ser vista juntamente com a repartição do gasto do Estado, quando se pretender uma análise da justiça do sistema, especialmente porque os mais ricos tendem a receber mais subsídios fiscais (em políticas de indução econômica) e mais benefícios previdenciários (ibid., p. 387). Contudo, parece-nos que esta discussão foge ao tema de nosso trabalho.

³⁰ Ainda assim, entendemos que há uma proximidade grande deste conceito com o de sacrifício, tendo em vista que a noção de justiça não é autoaplicável sem um critério (a tributação justa seria aquela repartida de que forma?), o que nos levaria a discriminação de contribuintes conforme, por exemplo, o sacrifício para pagar o tributo.

desfazendo a ilusão de que os recursos do ente governamental têm origem e devem servir a outros sujeitos que não aos próprios contribuintes.

Por derradeiro, importante consignar que outras formas de tributos desenvolveram formas autônomas de justificação de sua imposição, em razão de um caráter mais ou menos sinalagmático em relação à sua exação. Notadamente, nos tributos tidos por vinculados a uma prestação específica do Estado, como no caso das taxas, a noção de distribuição do ônus fiscal entre camadas sociais passa a um segundo plano, considerando que, em se tratando de uma prestação realizada em favor de um único sujeito determinado, apenas este sujeito é que deveria arcar com os custos da respectiva prestação. Semelhante conceito foi trabalhado para a imposição de contribuições previdenciárias, por exemplo, somando-se à noção de solidariedade e divisão de encargos entre empregado e empregador.

Ainda assim, as teorias acima mencionadas para a distribuição da carga tributária se fazem presentes, seja na cobrança de tributos não vinculados, seja, também, na cobrança de tributos vinculados, ainda que em conjunto com estas peculiaridades, como forma de flexibilizar, em certas ocasiões, o custo elevado que uma determinada prestação estatal pode ter ao ser destinada a uma classe social menos favorecida. Essa flexibilização implicará, por exemplo, na redução de taxas para serviços básicos (art. 5º, LXXVI, CF), na imunidade de taxa judiciária para aqueles considerados “pobres” (art. 5º, XXXIV, CF) ou na desconsideração da contraprestação exigida para a concessão de aposentadorias a trabalhadores rurais, por exemplo.

1.4 CONCLUSÃO PRELIMINAR

A análise do fenômeno tributário do ponto de vista econômico não é, e nem poderia ser, o enfoque do presente estudo. Não obstante, entendemos importante pontuar alguns elementos da teoria econômica relativos à tributação, tendo em vista que os efeitos observados no mundo fático e apreendidos pela linguagem econômica podem ensejar repercussões no mundo jurídico.

Ao longo deste capítulo, analisamos diversos aspectos da tributação, de um ângulo fora do direito positivo, tais como (i) os efeitos econômicos de sua cobrança; (ii) a forma como as relações econômicas entre agentes de mercado são influenciadas pela tributação; (iii) as diversas visões econômicas sobre as formas de repartição do encargo fiscal na sociedade e suas justificativas; e (iv) as relações de poder entre Estado e sociedade atinentes à tributação. Em seguida, devemos apurar como esses elementos irão interagir com o sistema normativo.

Assim, faz-se necessária alguma compreensão dos reflexos da tributação, que são verificados no mundo fenomênico, pois que podem, eventualmente, resultar em violação a princípios jurídicos ou valores protegidos pelo ordenamento, como se verá mais adiante.

2 LINGUAGEM E INTERPRETAÇÃO

2.1 BREVE HISTÓRICO DA INTERPRETAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

Exclusivamente para a construção das premissas a serem desenvolvidas e utilizadas neste trabalho, faz-se necessária uma breve retomada de alguns elementos históricos com relação à interpretação no direito – em especial no Direito Tributário. Longe de sistematizar uma complexa cadeia de autores e ideias, cabe um apanhado de noções para entender a dicotomia, que será adiante tratada, entre justiça e segurança jurídica.

Iniciamos nossa análise com a retomada dos conceitos de república e legalidade, a partir dos quais se construiu a noção de sistema jurídico, bem como de segurança jurídica.

Foi com essa base estrutural que, somada ao constitucionalismo, Kelsen concebeu o ordenamento como a clássica pirâmide normativa, tomando a Constituição como peça inicial de um sistema positivo (apoiada na norma hipotética fundamental), a partir do qual se instituem todas as outras normas, de diferentes graus dentro de uma hierarquia estabelecida pelo sistema, cada uma buscando seu fundamento de validade na outra, e todas na constituição inaugural do ordenamento.

Importante anotar que, com o desenvolvimento do ordenamento positivo, foi preciso segregá-lo, como sistema, de outras fontes de normas existentes, afastando a aplicação das noções de direito natural, costumes e todas as outras que não derivassem diretamente do próprio sistema ou não reconhecidas por ele. Isto é, buscou a doutrina positivista por rejeitar todos os elementos de interpretação e constituição da norma que não baseados objetivamente em norma posta, validamente produzida por ente habilitado como tal num dado ordenamento e mediante procedimento predeterminado.

No Direito Tributário, parece que essa noção positivista veio tardiamente, em razão de o próprio Direito Tributário só ter nascido como disciplina autônoma com o crescimento do tamanho do Estado, em meados do século XX. Por um bom tempo, curiosamente, por sua proximidade com as ciências contábeis e econômicas, prevaleceu no Direito Tributário a aplicação de princípios e conceitos não jurídicos, mas derivados destas

outras disciplinas. O Direito Tributário, assim, foi tratado por um bom tempo como uma área do Direito em que a legalidade admitia uma perigosa flexibilidade de interpretação, advinda da vaguidão dos termos linguísticos empregados e da permissividade com a falta de lastro concretamente jurídico na aplicação da norma.

Como exemplo, podemos citar as impressões de Becker, cujas palavras denotam a seriedade do problema causado pela instabilidade ora em comento, em sua época:

Esta contaminação prostitui a atitude mental jurídica, fazendo com que o juiz, a autoridade pública, o jurista, o advogado e o contribuinte desenvolvam (sem disto se aperceberem) um raciocínio pseudo-jurídico. Deste raciocínio pseudo-jurídico resulta, fatalmente, a conclusão invertebrada e de borracha que se amolda e adapta ao caso concreto segundo o critério pessoal (arbítrio) do intérprete do direito positivo (regra jurídica). Em síntese: aquele tipo de raciocínio introduz clandestinamente a incerteza e a contradição para dentro do mundo jurídico; incertezas e contradições que conduzem todos ao manicômio jurídico tributário e à terapêutica e à cirurgia do desespero.³¹

Mais à frente, continua o mestre:

O jurista deve continuar para não confundir o problema da justiça da regra jurídica (sua conformidade com a moral ou o direito natural) com o problema da validade da regra jurídica, isto é, sua juridicidade e o conseqüente poder de incidir infalivelmente sobre a hipótese de incidência, juridicizando-a e a conseqüente irradiação dos efeitos jurídicos. E o jurista deve estar sempre consciente desta distinção, porque o problema que lhe cabe investigar e analisar é o da validade. Nada tem de haver o jurista (Teoria Geral do Direito) com o problema da justiça; esta é uma questão que diz respeito ao filósofo (Filosofia do Direito).³²

Com o amadurecimento do Direito Tributário, como reflexo pendular e como decorrência do maior rigor positivo aplicado ao Direito Tributário, vimos o nascimento de uma doutrina mais centrada no estudo da norma tributária e rejeição de quaisquer conceitos que não estiverem claramente trazidos pelo texto positivo. A partir da orientação kelseniana, o direito deveria ser, em tese, objetivo e matemático, permitindo aos agentes sociais a total previsibilidade quanto a sua aplicação.

³¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 36.

³² *Ibid.*, p. 79.

No Direito Tributário brasileiro, destacamos a contribuição feita por dois autores, para a evolução desta área da ciência do Direito, já como disciplina didática autônoma: Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho.

Geraldo Ataliba contribuiu para a visão do Direito Tributário a partir de sua matriz constitucional, de modo que a análise da norma deveria ser feita sempre do ponto de vista da delimitação constitucional estabelecida pelas normas de competência³³. Sua obra foi importante para dar firmeza e sistematização à interpretação do Direito Tributário, ao tê-lo norteado sempre pela constituição e muito além do emaranhado de normas legais e infralegais que variavam ao sabor das políticas fiscais e econômicas de cada governante.

Já Paulo de Barros Carvalho capitaneou o aprofundamento da interpretação da norma pelo prisma da linguagem ou da análise da norma como fenômeno linguístico. Sua obra, que inspirou toda uma corrente de autores, foi essencial para estabelecer um maior rigor quanto aos termos linguísticos empregados pela ciência do Direito, o que se mostrou vital para afastar toda uma infinidade de ambiguidades e falsos problemas que pairavam nessa seara.

A preocupação deste autor foi grande ao examinar as partículas mais elementares que compunham o direito e sua relação com o ordenamento. Por um lado, há o foco no estudo da regra-matriz de incidência tributária, designação outorgada ao mínimo irredutível do deôntico, para estudar a relação sintática e linguística entre os elementos formadores da hipótese e consequência que traçam a mecânica impositiva da norma³⁴. Por outro, concebeu-se que a análise sintática das partículas formadoras da norma não bastava para sua construção, demandando do intérprete a atribuição de significado semântico aos termos empregados pelo texto normativo (suporte fático ou veículo)³⁵.

Por sua vez, esta concepção permitiu um melhor entendimento das limitações do direito como sistema e sua relação com as diversas fontes de preenchimento deste

³³ Como exemplo de seu pensamento, podemos citar a pequena grande obra *Hipótese de incidência tributária* (6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005).

³⁴ Estudos acerca do juízo hipotético-condicional, relação proposicional deôntica entre outros, exemplificado em CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 414.

³⁵ O Autor faz recorrente referência às várias etapas da construção de sentido da norma, comparando-a a uma espiral, em que cada volta implica em incremento de abrangência (planos S1 a S4) (ibid., p. 163).

conteúdo semântico, estabelecendo parâmetros mais seguros para a interação entre o Direito e a Economia, Sociologia, etc.

A partir da concepção de que o direito (norma) é sintaticamente fechado (rígido), mas semanticamente aberto, ganha força uma corrente que não vê na outorga deste conteúdo semântico uma liberdade total do legislador infraconstitucional e infralegal, ainda que respeitado o ordenamento positivo e tendo em vista as balizas que pareciam advir de dentro e fora do sistema jurídico.

Assim, surge uma crescente preocupação de o Direito Tributário não se limitar a uma interpretação mecânica, matemática ou completamente desvinculada da moral ou da ética, mas, muito pelo contrário e dentro dos limites e da necessária estabilidade e rigor desta ciência, buscar uma reaproximação, na medida do possível, do direito e dos valores que conduziram à formação de nosso contexto social, inclusive de nossa norma fundamental.

Neste sentido, retoma-se atualmente no Direito Tributário o debate entre justiça e segurança jurídica em todos os seus matizes, o que agora ocorre com muito mais instrumentos para se garantir uma busca pela realização de ambos. Tal interação, no Direito Tributário, não deriva mais de atecniais ou falta de rigor científico, como se dava antes, mas passa a ocorrer dentro do campo da interpretação da norma jurídica. Sobre essa dicotomia posta entre justiça material e segurança jurídica, interessante o comentário na obra de Baleeiro³⁶:

Depois de um período de franco declínio na Alemanha, em que, como registra Heinrich Beisse, a jurisprudência adotou a tese da primazia da 'estrutura normativa do direito civil' e da concepção da unidade do ordenamento jurídico, ressurgiu, nos últimos vinte anos, depurada e renovada, a interpretação, que se norteia, em certas situações, pelo critério econômico. O método teleológico forneceu-lhe os fundamentos e o princípio da igualdade, os valores. Sim, o novo método se situa 'no campo de tensão entre a igualdade da tributação e o imperativo da segurança do direito'. (Cf. 'O Critério Econômico na Interpretação das Leis Tributárias Segundo a Mais Recente Jurisprudência Alemã', in *Direito Tributário. Estudos em Homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira*, São Paulo, Saraiva, p. 5).

³⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 730.

O que é importante observar é que a interpretação ‘impropriamente chamada de econômica’, que tem prestígio na jurisprudência dos tribunais, objetiva a apreensão teleológica da norma tributária, norteador-se por meio do princípio da igualdade. Pretende que situações, economicamente idênticas, submetam-se a idêntico tratamento tributário, repelindo as simulações e fraudes jurídicas. Objetiva apenas evitar que, por meio de um excessivo apego à forma civilística, se permita a violação do princípio da igualdade. Mesmo assim, não pode perder seus limites, porque perdê-los seria o arbítrio e a insegurança. A rigor, quando assentada nessas premissas, não se afasta, de modo algum, da interpretação jurídica existente nos demais ramos jurídicos.

Entre tantos autores que parecem estar se posicionando nessa difícil discussão em torno da interpretação de conceitos econômicos conjugados com o Direito Tributário, citamos a obra de Paulo Caliendo, que recentemente se ocupou de sistematizar as possibilidades e limites do chamado *law and economics* no Direito Tributário nacional³⁷.

Com efeito, destaca o autor os trabalhos atuais da doutrina estrangeira na linha de uma maior interação entre os conceitos normativos e a economia ou a simples análise das consequências econômicas das normas jurídicas. Longe de uma arbitrária distorção de termos jurídicos para seu enquadramento em conceitos econômicos, busca-se a compreensão do fenômeno econômico, de modo que o sistema jurídico possa buscar uma tutela mais adequada de condutas e busca mais coerente dos valores constitucionais.

Também destacamos a contribuição de Schoueri, cuja lição também foi de grande utilidade neste trabalho, com sua especial atenção ao estudo recente dos efeitos indutores das normas tributárias e a tutela jurídica deste fenômeno³⁸.

É neste contexto que se insere este trabalho, tentando realizar nossa modesta colaboração para o estudo do tema, sob uma ótica que se pretende respeitadora do ordenamento e da segurança jurídica, mas sem ignorar o conteúdo semântico emprestado e internalizado pelo direito, advindo de outros sistemas e ciências, que conduzirão a busca pela aplicação de um direito “justo”.

³⁷ Em particular, citamos duas de suas obras: *Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009 e *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

³⁸ Para o presente trabalho, foi importante a lição de seu pioneiro *Normas tributárias indutoras e Intervenção econômica*, cujas lições foram parcialmente condensadas em alguns dos capítulos de seu *Direito tributário* (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013; Id. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005).

2.2 SISTEMA JURÍDICO E ABERTURA SEMÂNTICA NO DIREITO POSITIVO

Dois elementos soam importantes para serem considerados nesta análise positiva do Direito, sob o prisma da linguagem. Linguagem como determinante da interpretação normativa, que não decorrerá simplesmente da leitura direta ou literal que supostamente deflui diretamente do suporte normativo. Em breve digressão, cabe tecer comentários sobre (i) a teoria dos sistemas; e (ii) o entendimento da linguagem como sistema de referência, abertura semântica por meio da qual são representados os conceitos normativos (semiótica), que não só determinarão com maior certeza a formação de significados outorgados ao texto jurídico, mas servirão como fronteira para o emprego dos termos linguísticos pela norma.

A teoria dos sistemas, defendida por Luhmann³⁹, entre outros, esclareceu melhor como se dá a segregação e integração entre universos (sistemas) diferentes, como ocorre com o sistema jurídico, em sua relação com os sistemas social, econômico, etc.

O jurídico, como sistema autônomo, autopoietico, constitui sua própria realidade, mediante regras de estrutura e de integração que vão estabelecer os critérios para que determinado elemento passe a ser considerado pelo sistema jurídico (norma válida), partindo do pressuposto constitucional. Tais critérios determinam regras de estrutura, indicando as formalidades necessárias para a introdução de novas normas, ou melhor, para a ampliação do próprio sistema, que passa a ser um organismo dinâmico, mas organizado segundo os mecanismos estabelecidos no próprio sistema.

Esta regulamentação de elementos que passarão a integrar o sistema, em face à realidade social mais ampla, constitui uma abertura para a transferência de acontecimentos sociais que, em forma determinada pelo sistema, passarão a ser reconhecidos como integrantes deste conjunto.

Por sua vez, o sistema determinará não só como se dá a produção de normas, de modo a serem reconhecidas pelo sistema, mas também métodos de integração e interpretação dessas normas, de modo que não existam lacunas ou conflitos. Estes, obviamente existirão entre normas individuais em determinadas situações concretas, mas o

³⁹ LUHMANN, Niklas. *Law as a Social System*. Oxford: Oxford University Press, 2004.

conflito nunca será sistêmico, eis que o próprio sistema prevê forma de solução, ainda que por meio de norma de competência que outorga ao Judiciário (agente determinado pelo sistema) a atribuição de determinar a interpretação que irá prevalecer.

Nessa integração haverá, logo, o que podemos chamar de abertura semântica, por meio da qual conceitos e elementos culturais do campo social ou da realidade não jurídica são juridicizados, passando a integrar o espectro de conceitos que poderão ser empregados pela interpretação e norma jurídicas. Há, assim, um mandamento do próprio sistema para que determinados elementos passem a ser percebidos e sopesados na aplicação da norma jurídica, sem que isto implique em uma quebra do conceito de sistema ou em interpretação “extrajurídica”.

O clássico exemplo que se pode lançar é a previsão histórica do Direito Civil de reconhecer os usos e costumes da praça comercial como elemento válido na interpretação de contratos⁴⁰, desde que não exista conflito com norma objetiva em sentido diverso.

Um paralelo pode ser feito com o Direito Tributário como norma de sobreposição e que, como tal, sempre empregará conceitos do Direito privado ou de outros ramos do Direito para sua compreensão. É compreensível a crítica a esta visão, eis que, efetivamente, não podemos falar no Direito Tributário como sistema autônomo, diante da unicidade do sistema jurídico (como um todo). Mas a figura nos serve de exemplo para entender que o próprio Direito Tributário trabalha com conceitos, por vezes, abertos, cujos conteúdos serão preenchidos por outras normas, ainda que em alusão a conceitos supostamente sociais, mas que podem ser juridicizados.

Inúmeros exemplos seguem essa linha, como podemos verificar nos conceitos de imóvel, pessoa, Estado, serviço, mercadoria, receita, dentre outros.

O Direito como sistema deve ser compreendido em sua própria realidade, mas, certamente, isso não implica em dizer que essa realidade é completamente dissociada da realidade social, seja pelas inúmeras formas de abertura e integração do sistema jurídico com elementos de fora deste sistema, seja pela própria linguagem na qual assentado o próprio sistema jurídico.

⁴⁰ Por exemplo, artigos 561, I e 596 do Código Civil.

Exatamente por isso tem-se que o direito, como sistema, é sintaticamente fechado (por a norma posta encerrar o mecanismo de hipótese e consequente, e a forma de produção de normas), mas semanticamente aberto, havendo interação de significação e conteúdo entre a realidade jurídica e social.

É justamente nesta linha que se encaixa a outra ressalva que nos cabe neste tópico, com relação à função da linguagem na formação do direito e a limitação intrínseca da norma aos conceitos linguísticos que formam cada enunciado prescritivo.

Em que pese o ideal positivo de um direito objetivo e 100% previsível, as normas do sistema são construídas a partir de termos linguísticos que já permitem, por si, ambiguidade de interpretações. O sistema de referência linguístico surge como primeiro limite para a interpretação da norma, pois que o sistema normativo não seja concebido fora da linguagem social, de modo a não criar figuras incompreensíveis e incoerentes com o restante do tecido normativo. A norma é, antes de tudo, um fenômeno linguístico que implica comunicação.

Mas, como mencionado, a fluidez dos termos linguísticos e a consequente insegurança gerada levou ao necessário corte epistemológico adotado pela ciência do direito e à criação de conceitos normativos pelo pensamento positivista, segregando a realidade social e ignorando absolutamente aquilo que não tenha suporte em norma posta. Há, assim, a colocação de uma barreira que delimita o que está ou não dentro do sistema jurídico e que, portanto, deve ou não ser considerado pelo exegeta.

Como já mencionado, foi importantíssima a preocupação com a precisão dos conceitos linguísticos no desenvolvimento do Direito Tributário no Brasil, sob a pena de Paulo de Barros Carvalho. O estudo da norma a partir de sua compreensão como fenômeno linguístico conduz à ideia de que a própria realidade, social e jurídica é construída pela linguagem. O sujeito sintetiza o processo de cognição por meio da nominação e conceituação, que subjaz à delimitação de conceitos associados à descrição/construção da (auto) realidade.

Esta linha de pensamento, que se designou de constructivismo linguístico, também ataca, no Direito, o conceito de verdade ontológica, compreendendo que a

realidade não é percebida pelo sujeito senão por meio da linguagem e da atribuição de sentido que cada sujeito concede a esta linguagem, o que o faz a partir de seu sistema de referência – soma de experiências que constituem os significados das pré-compreensões do sujeito e que serão relacionadas aos novos fenômenos na interpretação/construção de sua própria realidade. Não há “a verdade”⁴¹, mas a versão da verdade que é apreendida por cada sujeito, de acordo com seu ponto de vista, apreendida por meio de sua linguagem, em relação ao seu próprio sistema de referência.

A norma jurídica, assim, deixa de ser aquela decorrente do texto, como implicação objetiva apreensível diretamente do anunciado, para ser entendida como o resultado do processo intelectual realizado por cada intérprete, a partir da enunciação e enunciado, outorgando sentido a cada termo, partindo da relação sintática entre os elementos linguísticos, depois semânticos e, por fim, em perspectiva sistêmica em relação ao restante das normas do ordenamento.

A linha do construtivismo linguístico serve, assim, como instrumento utilíssimo no entendimento do mecanismo de formação da significação da norma jurídica, de como cada elemento do processo racional influi na formação do sentido da norma⁴².

Especialmente com relação ao escopo do presente trabalho, o que importa a esta digressão, e voltando à noção de sistema, é que a norma jurídica emprega conceitos e expressões linguísticas extraídas da sociedade, não havendo uma linguagem exclusivamente construída pela norma jurídica⁴³. Assim, ainda que dentro de uma noção de sistema, no qual o direito constitui sua própria realidade, e mesmo concebendo que apenas o texto positivado pode trazer elementos para o sistema normativo, é de se concluir que a norma não poderá ignorar, na sua construção, o significado dos termos que emprega, tal como reconhecidos no universo de conceitos sociais. Isto é, a norma não poderá usar seu aparato de positivação para construir uma realidade totalmente paralela, dando definição

⁴¹ No sentido daquela apreendida pelos sujeitos, independente de eventual conceito filosófico-metafísico.

⁴² Como integrante da corrente constructivista, citamos a Professora Fabiana Del Padre Tomé e sua instigante disciplina ministrada nesta casa, no curso de mestrado.

⁴³ Certamente, há linguagem construída pelo sistema jurídico, eis que há conceitos linguísticos construídos por outras normas ou que, à luz da interação entre elas, assume contornos totalmente diferentes do que ocorreria fora do âmbito jurídico. Contudo, a existência de linguagem própria do direito, ou mesmo do Direito Tributário, não implica uma ruptura completa em relação à linguagem social, havendo, certamente, um espaço para interação entre conceitos, eis que ambos os sistemas (jurídico e social) partem do mesmo sistema de referência do intérprete.

própria e diversa a conceitos existentes na linguagem social para descrever fenômenos de maneira própria e diferente.

A formação de sentido da norma passa, necessariamente, pelo que o intérprete atribuiu de sentido a cada um dos termos empregados pela norma, sistema de referência que é construído (também) pela realidade social de cada sujeito. Ainda que seguidos determinados parâmetros determinados pela legislação positiva, esta emprega termos linguísticos que não têm raiz apenas no Direito, mas que obviamente terão carga conceitual advinda de fora do âmbito exclusivamente jurídico.

Logo, a linguagem é exatamente um dos meios da abertura semântica do sistema jurídico. A norma, ao utilizar conceitos no enunciado, terá seu conteúdo semântico preenchido com elementos que formam a significação linguística daquele conceito. Sentido este que não é construído pela própria norma, ainda que esta empregue comumente uma linguagem propriamente jurídica. A linguagem, social, também é empregada pela norma jurídica.

De outra sorte, em que pese a determinação positivada, o texto normativo não poderá conceber ou ser interpretado sem que se leve em consideração os conteúdos dos termos linguísticos que emprega, sob pena de total falha da norma como fenômeno comunicacional. Receita não poderá significar despesa, lucro não poderá significar prejuízo, e assim por diante, ainda que certamente a norma jurídica possa integrar o conteúdo dos conceitos tratados pela própria.

A conclusão que alcançamos neste espaço é que, invariavelmente, a norma não poderá empregar conceitos linguísticos de forma radicalmente diferente ou para indicar termos completamente diferentes do que constitui a expressão semântica desse conceito na linguagem social, na língua portuguesa, especialmente quando absorve termos já sedimentados e de uso corrente pela sociedade, juridicizando-os.

Interessante notar que a conclusão, tal como exposta, foi inclusive positivada pelo direito brasileiro, por meio do art. 110 do Código Tributário Nacional (“CTN”), que expressamente veda a distorção de conceitos privados pela norma tributária, especialmente

para não modificar a limitação da competência impositiva⁴⁴. O artigo 109 do mesmo texto traz noção semelhante⁴⁵.

Como não poderia deixar de ser, o Direito Tributário não constitui a realidade sobre a qual pretende incidir, mas simplesmente descreve no antecedente normativo os fatos sociais (então jurídicos) exteriorizadores de riqueza, que são pinçados (em abstrato) pelo legislador, prescrevendo em seu consequente a obrigação de recolher determinado tributo.

Dessa forma, ainda que se pretenda e seja absolutamente compreensível e desejável conceder à interpretação e aplicação do direito a maior segurança e previsibilidade possível, entendemos ser uma ilusão o isolamento dos conceitos “jurídicos” sobre os quais se apoia a construção da norma – que passa a ser vista como absolutamente permeável de elementos de dentro e de fora do sistema jurídico.

Essa permeabilidade, logicamente, não se dá sem controle, mas ocorre por meio da linguagem empregada pelo suporte físico do texto positivado (cujo rigor na aplicação é absolutamente essencial), no preenchimento do conteúdo semântico dos conceitos e termos normativos, e, com a introdução de normas, no próprio sistema jurídico, portadoras de valores que irão orientar a forma de interpretação e aplicação de todo o ordenamento.

Neste último sentido, e como será mais bem analisado em tópico específico, os princípios surgem como mecanismos, positivados pelo próprio sistema, de reconhecimento e integração de valores de uma dada sociedade, ao ordenamento jurídico. A aplicação e análise de princípios jurídicos não constitui, portanto, emprego de um elemento alienígena ao direito, em suposta contaminação da hermenêutica jurídica com conceitos vagos, incertos ou pré-jurídicos, que seriam úteis apenas ao legislador no processo de elaboração do texto legal, em processo discricionário, político.

⁴⁴ “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

⁴⁵ “Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.”

O direito, como sistema uno, é também composto por esses princípios, que inserem dentro do ordenamento essa carga axiológica, de modo que a norma construída pelo intérprete não poderá colidir com esses princípios-normas, sob pena de contradição com o próprio sistema.

A vaguidão ou suposta incerteza, natural das normas que contêm elevada carga valorativa, deverá ser sopesada pelo intérprete na aplicação das demais normas (regras) do sistema, concedendo-lhe harmonia – o que radicalmente destoa de uma interpretação absolutamente livre da norma, que, ao pretender perseguir um axioma, atropela o restante do ordenamento, constrói significado sem qualquer fundamento positivo e, conseqüentemente, viola também princípios como a segurança e estabilidade jurídicas.

O que se pretende colocar, em suma, é que não entendemos adequado se falar em proteção a uma interpretação “exclusivamente jurídica” que não se reporte a conceitos econômicos e sociais, quando referenciados pela norma, ou que não leve em consideração a aplicação de valores sociais igualmente positivados pelo sistema, sob a forma de princípios. Princípios estes que não são elementos de fora do sistema, mas, justamente o contrário, são não apenas integrantes, mas formadores da base desse mesmo sistema, sobre a qual se constroem todas as demais normas-regras. Inclusive, e curiosamente, a segurança jurídica sobre a qual se assenta, corretamente, a necessidade de previsibilidade do Direito Tributário é, também ela, um princípio, cuja análise deverá ser sopesada pelo aplicador-intérprete.

Não defendemos uma interpretação que visa distorcer a norma posta, apelando para uma consciência jurídica lastreada em um direcionável senso particular de justiça. Alf Ross, crítico severo dessa posição, foi eficiente ao pontuar os perigos de uma hermenêutica apoiada em uma moral flexível, que implicaria em alcançar nada mais que insegurança e, logo, injustiça:

Invocar a justiça é como dar uma pancada na mesa: uma expressão emocional que faz da própria exigência um postulado absoluto. [...] Suas palavras são persuasão, não argumentos. A ideologia da justiça conduz à intolerância e ao conflito, visto que, por um lado, ínclita à crença de que a exigência de alguém não é meramente a expressão de um certo interesse em conflito com interesses opostos, mas, sim, que possui uma validade superior, de caráter absoluto; e, por outro lado, exclui todo argumento e discussão racionais que visem a um acordo. A ideologia de justiça é uma

atitude militante de tipo biológico-emocional, para a qual alguém incita a si mesmo à defesa cega e implacável de certos interesses.⁴⁶

A posição deste Autor não é ausente de críticas⁴⁷, mas interessa para fortalecer a necessidade de a interpretação buscar uma estabilização, uma proteção da segurança jurídica, ao não se apoiar no senso pessoal do que cada indivíduo entende por “justiça”. Ross, depois de discorrer sobre a utilidade do conhecimento e da ciência como meio de atingimento de um objetivo, separa a atividade do jurista daquela do agente político, este sim apto a decidir a “moral” a ser perseguida pela norma.

Acho, portanto, que é compatível com a ideia de pureza da ciência e que é, inclusive, conveniente, que seja o teórico quem empreenda o salto irracional e faça conhecer o resultado sob a forma de instruções ao prático.

[...]

Isso explica porque todos os especialistas do mundo jamais tornarão o político, desnecessário.⁴⁸

Entendemos que as ideias de Ross, embora apontem para um direito objetivo, quase mecânico, não afastam a exegese que se propõe, que é tão somente a realização dos valores e princípios definidos pela norma constitucional, e que devem ser o objetivo da aplicação do direito. A partir do momento que se busca a efetivação dos valores positivados no próprio sistema jurídico, uma interpretação sistemática que viabiliza sua irradiação não é apoiada em pressupostos morais ou vagos. Muito pelo contrário, pretende perseguir a concretização das escolhas feitas pelo órgão político supremo, que, por meio do poder constituinte, delimitou diretrizes que devem pautar a aplicação do ordenamento.

⁴⁶ ROSS, Alf. *Direito e justiça*. Tradução de Edson Bini. São Paulo: Edipro, 2000, p. 320.

⁴⁷ Em contraponto, podemos citar a preocupação pelo não abandono da discussão da ética na construção e aplicação do direito, como podemos apontar na lição de Ives Gandra da Silva Martins: “Ora, sob tal perspectiva mister se faz entender a importância da lição de Messner, que visualizou na ciência jurídica uma concepção tripartida de conteúdo unitário, em que os ‘fins existenciais do homem’ terminam por ofertar o conteúdo ético do Direito. Todas as correntes tridimensionalistas, que tornam despiçando o conteúdo ético, à evidência, tornam insuficiente sua formulação fenomênica, porquanto eliminam da normatividade seu elemento de permanência, que é a legitimidade” (*Curso de Direito Constitucional Tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 7).

⁴⁸ ROSS, Alf, op. cit., p. 371-372.

2.3 INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA E CONSTITUCIONAL

Não é objeto deste texto breve a análise particular da metodologia ou das formas de hermenêutica, com o que apenas curtas anotações se fazem necessárias para a colocação das premissas que apoiam o desenvolvimento deste trabalho.

Muito já se escreveu sobre a interpretação normativa. Aqui, basta-nos anotar nosso entendimento pelo destaque, como método hermenêutico, à interpretação sistemática. Claro que todos os demais métodos devem ser analisados e cotejados, como o gramatical, por exemplo, para um primeiro exame da relação sintática entre as partículas do texto.

Contudo, sendo a efetiva interpretação aquela que decorre da construção de sentido, como visto acima, não há norma “autônoma” ou intrínseca, que decorre objetivamente de um simples enunciado isoladamente considerado. A norma só se constrói e só pode ser vista como integrante dentro do sistema no qual está inserida, de modo que o que se aplica, afinal, é o ordenamento, e não uma ou outra norma isolada. Assim, a própria construção de sentido da norma não é possível sem a compreensão ou coerência em relação às demais normas do sistema, sob pena de uma interpretação ser conferida em respeito à literalidade do texto, mas em confronto com o restante do ordenamento.

Neste contexto, se o intérprete aplica não só a norma, mas o próprio ordenamento, surge evidente que essa aplicação deve ser feita sempre à luz das normas constitucionais e dos princípios que regem o sistema. No Direito Tributário, deve-se dar ênfase à observação dos princípios gerais determinados pela Carta Magna, dos princípios próprios da disciplina fiscal e, especificamente, do conteúdo detalhado da norma de competência constitucional, que estabelecerá as margens da regra-matriz de incidência tributária “possível” de ser positivada pelo legislador ordinário.

Não é objeto deste tópico tratar especialmente do conceito de princípio jurídico, mas cabe apenas frisar que aos princípios caberão tarefa elementar na interpretação e aplicação do direito, dando coesão ao sistema, condicionando a interpretação das demais normas e acrescentando o componente valorativo que irá compor a escolha da

interpretação mais adequada, dentre as diversas conclusões possíveis, alcançadas pelos demais métodos hermenêuticos.

Nessa esteira, uma forma adequada de explicar esse processo de abertura semântica do sistema jurídico é a teoria da decisão jurídica⁴⁹.

De fato, a interpretação da norma pode levar a diferentes resultados ou conclusões quanto à construção do sentido da hipótese ou de seu consequente deôntico-prescritivo. A partir daí, há diferentes entendimentos de como escolher a interpretação correta, por meio da adoção de diferentes métodos interpretativos.

Assim, é inegável que o processo de interpretação é, também, processo decisório, eis que cada escolha é contingente, isto é, envolve a rejeição das demais interpretações. Essa análise, por sua vez, envolve um juízo, de preferência, em relação aos diversos resultados que são atingidos pela interpretação da norma jurídica.

Desta feita, longe de se falar em interpretação jurídica ou não jurídica, o que há é uma interpretação que pode alcançar mais de um resultado possível, todos juridicamente viáveis, dentro daquilo que o sistema jurídico reconhece como decorrente de suas próprias possibilidades, lastreadas por norma jurídica válida.

Dentro desse universo de possibilidades, o interprete deverá realizar um juízo de exclusão, preferindo uma conclusão sobre outra, também por critérios jurídicos.

Nesse sentido, e envolvendo o conceito da abertura semântica, endentemos que os princípios servem de vetor de interpretação, norteando a escolha da interpretação que mais se coaduna com uma análise sistêmica.

E isto porque os princípios são, além de normas jurídicas, mandados de coerência extraídos de enunciado expresso ou como substrato ou relação de sentido de diversas outras regras do sistema, que apontam para uma direção comum (princípios implícitos). Mas, sejam implícitos ou explícitos, sempre relacionam um sentido comum a outras normas, expressando realmente um desígnio que perpassa todo o sistema.

⁴⁹ TOMÉ, Fabiana del Padre. *A prova no Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 304.

Daí a conclusão de que a interpretação sistêmica deverá sempre conformar-se com os princípios do ordenamento, sob risco de a norma construída colidir não com outra regra estipulada, mas com a direção estabelecida por todo o ordenamento.

Os princípios constituem, além disso, opções políticas previstas no próprio ordenamento, que também devem pautar a aplicação da norma.

Novamente, não é interpretação extrajurídica aquela que leva em conta princípios, mas, ao contrário, deve a decisão jurídica levar em conta o texto positivo, incluindo os princípios como norma jurídica que são e considerando a sua carga valorativa como vetor de interpretação das demais normas, sendo marcante a opção política do constituinte e do legislador pela introdução desse elemento valorativo, colhido da realidade social, no âmbito jurídico.

Da mesma forma, o texto constitucional, especialmente as normas definidoras de competência e os princípios positivados nesse âmbito, devem ser a base inicial de qualquer interpretação normativa, considerando que a Constituição Federal não só é hierarquicamente superior às demais normas, como constitui seu próprio fundamento de validade. Elementar que a melhor interpretação, sob uma análise sistemática, é aquela que dá a maior ênfase possível às normas constitucionais, condicionadoras de todo o ordenamento.

Caberá ao intérprete, assim, em toda a interpretação normativa, tentar perquirir qual o sentido da norma que mais se aproxima da efetivação dos ditames constitucionais, buscando sua reiteração e eficácia na aplicação de todas as demais normas do sistema.

Concebendo o direito como um todo, uno, não faria sentido algum que a aplicação de uma norma isoladamente considerada pudesse contrariar um mandamento constitucional ou que violasse a direção apontada pela análise conjunta de regras e princípios trazidos pelo texto magno, sob pena de completa subversão do sistema. A interpretação ótima, logo, nos parece aquela que é coerente, realizada de forma sistemática e considerando o ordenamento como um conjunto, tendo a Constituição Federal como ponto de partida.

2.4 CONCLUSÃO PRELIMINAR

Como conclusão preliminar deste tópico, importante para firmar com mais segurança uma das premissas do presente trabalho, entendemos que a interpretação sistemática tem lugar de destaque na análise e construção da norma pelo exegeta, tendo em vista que lhe permitirá construir o sentido da norma à luz e inserida no todo do sistema jurídico, de modo coerente com as regras hierarquicamente superiores e com os princípios que polarizam a interpretação na direção dos valores positivados pelo próprio sistema.

A interpretação sistemática surge, para nós, como elemento-chave para a dicotomia entre interpretação objetiva ou “segura” da norma jurídica e o anseio pela busca de justiça, constituindo o fiel da balança, que dará equilíbrio a esse eterno conflito. Evita-se que a interpretação e aplicação do direito seja “puramente” matemática e desprovida de qualquer compromisso com o resultado de sua imposição e igualmente que a pretensão da busca pelo direito “justo” implique justificação de uma plasticidade aleatória, personalíssima, que culminaria com o esvaziamento da segurança jurídica e, paradoxalmente, da própria justiça.

Assim, parece-nos adequada a interpretação que tenha por norte a valorização da Constituição Federal, especialmente os valores que se podem colher em seu texto, tendo em vista que constituem, sim, normas jurídicas, plenamente positivadas no mais alto grau da hierarquia sistêmica e responsáveis pela concessão de coesão e coerência ao ordenamento. A interpretação que leva em conta esses parâmetros, queremos crer, não é econômica; muito pelo contrário, é totalmente jurídica, porque está trabalhando elementos inseridos no sistema jurídico.

Do contrário, uma interpretação que dá as costas aos axiomas plasmados no ápice do sistema, parece-nos, é causadora de instabilidade e é antijurídica, eis que subverte a lógica determinada pelo ordenamento e escolhe, de modo pessoal, as normas que “prefere” seguir, esvaziando de conteúdo as que lhe pareçam, a cada momento, atrapalhar uma conclusão mais objetiva. A interpretação objetiva, quando contraria norma-princípio, não tem nada de objetiva, mas é distorcida e subjetivista, ainda que sob a pecha de buscar um purismo jurídico.

Por óbvio, muitas vezes se constata difícilimo construir e cotejar, de princípios e normas com menor teor de concretude, o seu perfeito sentido e alcance. Mas essa é, também, a função do intérprete, e não nos caberia, apenas para facilitar o trabalho da doutrina jurídica, desvestir do sistema os elementos mais importantes de sua formação⁵⁰. Abracemos, assim, a complexidade inerente ao nosso ordenamento, ao nosso momento histórico e socioeconômico, considerando que o direito, longe de se alienar esse contexto, determina sua análise e tutela, no âmbito da construção e aplicação da norma.

⁵⁰ A este respeito, vale transcrição de Ricardo Lobo Torres, que sintetiza parte importante do presente trabalho:

“A interpretação jurídica está inteiramente vinculada aos valores e aos princípios gerais do Direito e, ao mesmo tempo, é um dos caminhos para a concretização desses valores. Nesse sentido é ideológica, até mesmo quando pretende ser neutra.

A legitimidade da interpretação depende do equilíbrio entre valores jurídicos, equilíbrio esse que fundamenta a própria legitimidade do Direito, mercê do paralelismo existente entre hermenêutica e ontologia jurídica.

De nota, ainda, que a harmonia entre os valores coloca-se em contraponto com o problema da interdependência dos poderes, eis que a descoberta dos valores depende da interação das funções do Estado.

O equilíbrio entre a justiça e a segurança jurídica, que é ‘dramático’, constitui o desafio maior para o intérprete: buscar a justiça com segurança e garantir a ordem jurídica com justiça. O mesmo desafio se projeta para o campo dos princípios gerais, cabendo ao intérprete harmonizar os princípios vinculados à justiça (capacidade contributiva e custo/benefício), com os decorrentes da idéia de segurança (legalidade, tipicidade, anualidade, etc.)” (TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 85).

3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS – FUNÇÃO, NORTE PROGRAMÁTICO E POSITIVAÇÃO DE VALORES

A despeito de já termos mencionado os princípios quando falamos da interpretação sistemática, vale aprofundar um pouco o tema, diante de sua importância neste trabalho.

Como mencionado, a Constituição Federal não só constitui o critério último de existência e validade das demais normas do sistema jurídico, norma de mais alta hierarquia positiva, como também é portadora de normas-princípios, dotadas de alta carga axiológica. Esses valores positivados devem nortear a condução do Estado, bem como toda a aplicação do direito infraconstitucional.

Isto é, não constitui mero apanhado de normas que devem se sobrepôr às demais em hierarquia simples (*lex superior*), a partir de uma interpretação lógica, gramatical ou literal. Transcendendo esse imediatismo, deve-se atentar para, em toda interpretação de texto normativo, tentar conceder o máximo de eficácia e abrangência aos princípios constitucionais, através de interpretação sistemática. A interpretação sistemática constitucional, logo, deve permear toda a análise do direito positivo.

Dentro da generalidade “norma”, tanto os princípios como as regras compõem o sistema positivo. Diz-se que as regras possuem caráter mais objetivo e direto, visando à realização de comportamentos mais específicos⁵¹, ao tempo que os princípios servem como elementos aglutinadores entre as regras e subsistemas, e, mesmo que dotados de caráter cogente, têm uma carga valorativa mais destacada – ainda que tal valoração esteja sempre, mais ou menos, presente na linguagem normativa.

Servem os princípios jurídico-constitucionais como vetores de interpretação normativa⁵². A partir desta compreensão, nortearão a aplicação de todas as demais regras.

⁵¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios* – da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 181.

⁵² O Autor aponta que, desde 1971, pontua que “Princípio é, pois, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para exata compreensão e Inteligência delas, exatamente porque define a lógica e a racionalidade do sistema normativo, conferindo-lhe a tônica que lhe dá sentido harmônico. [...] A desatenção a um princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento

Os princípios, assim, orientam, condicionam e iluminam a interpretação das normas jurídicas em geral, sendo o princípio norma jurídica qualificada. Dentro de um quadro de interpretações possíveis pela análise das regras objetivas sobre um dado problema, a interpretação adequada sempre deve buscar a maior conformidade com os princípios constitucionais relevantes à matéria. Na teoria da decisão, é a prevalência dos princípios que orientará a escolha da interpretação a ser aplicada.

Se a regra não tem conformidade com a principiologia constitucional é, logo, inconstitucional, não devendo gerar efeitos.

Por essa razão, anota Roque Carrazza⁵³ que a violação de uma norma veiculadora de um princípio constitucional implica em uma severidade ou gravidade maior. Ao invés de descumprimento de uma norma-regra, haveria agressão ao sistema inteiro, representado pelo princípio.

3.1 PRINCÍPIOS-VALORES NÃO LIMITADOS A CADA UM DOS SUBSISTEMAS JURÍDICOS

Conforme histórico apresentado por Espíndola⁵⁴, a partir da sedimentação da diferença entre princípios e regras em Dworkin, e da noção de normatividade dos primeiros, Bonavides verificou a evolução da importância dada aos princípios, até constituir o coração das constituições. Também Alexy e Canotilho tiveram um papel de destaque na conceituação dos princípios como fundamento da ordem constitucional, depois de passarem por uma juridificação/positivação. Como decorrência, vislumbra-se hoje os princípios como integrantes e fundamentos do próprio sistema jurídico.

Não obstante, os princípios atuam também como vínculos entre os sistemas e subsistemas, contribuindo para a construção de um ordenamento coeso, uno. Isto é, a

obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio violado, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra” (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 53).

⁵³ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 61.

⁵⁴ ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. *Conceitos de princípios constitucionais: elementos teóricos para uma formulação dogmática constitucionalmente adequada*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 75-77.

existência de princípios mais úteis ou propriamente aplicados a determinada seara do direito não diminui esta função dos princípios como agregadores de diferentes áreas do ordenamento. Inclusive porque muitos princípios “específicos” decorrem de noções mais amplas e que se verificam presentes a todo o momento, verdadeiros valores fundantes de nossa sociedade.

Há princípios que geram subprincípios mais específicos, ou que assumem maior importância em determinados subsistemas, implicando certo corte didático (*e.g.*, a supremacia do interesse público sobre o privado e indisponibilidade do Direito Público, para o Direito Administrativo). Mais à frente, veremos os princípios ou subprincípios que são mais familiares ao Direito Tributário.

Assim, é de se ver que os princípios, notadamente os de ordem constitucional, como reflexo da positivação de valores básicos de uma sociedade, são intimamente conectados com o contexto temporal e sociocultural, refletindo o modelo de Estado no qual são inseridos.

Neste sentido, podemos extrair do formato da atual Constituição brasileira que ela assume o modelo de Estado social e democrático de direito, não como uma mera forma organizacional qualquer, mas como o resultado de um processo histórico e que levou à consolidação de determinados valores e anseios políticos dessa determinada sociedade, para a construção dessa forma constitucional específica, sustentada pelos princípios que se veem em sua carta fundamental.

A Constituição e seus princípios fundantes devem, logo, ser analisados tendo em mente representar a finalidade e desejo da sociedade no qual inseridos e exigindo do intérprete de toda e qualquer norma um especial cuidado para não trair qualquer desses substratos axiológicos em nome de uma regra aparentemente válida e inserida no sistema normativo.

Dando sequência a esse raciocínio, resulta a noção dos princípios constitucionais como normas programáticas da Constituição Federal⁵⁵, já que há muito se deixou de

⁵⁵ “Hodiernamente, a doutrina, de um modo geral está de acordo quanto à natureza obrigatória do vínculo decorrente das normas constitucionais ditas ‘programáticas’ e, destarte, quanto à inconstitucionalidade

conceber o Estado como mero garantidor de liberdades negativas e isonomia como igualdade formal.

Com efeito, não é difícil notar na atual Carta Magna os signos do Estado social e democrático de direito, tais como (i) ter a sociedade como referência da Constituição, (ii) ter como arquétipo o Estado social (intervenção material, democratização de meios econômicos e liberdades formais), (iii) soma das liberdades do Estado liberal com a democracia social, (iv) legitimação social das normas, (v) Estado de estrutura com tendência programática (igualdade econômica interventiva), (vi) ter como verdade a mensagem social da constituição.

Como princípios-valores programáticos em nosso ordenamento ou que impõem prestações ativas do Estado, podemos citar a dignidade da pessoa humana (como sobreprincípio que se desdobrará em direito a condições mínimas/materiais de vida), a erradicação da pobreza, a redução das desigualdades, a livre iniciativa, a proteção do trabalho, entre outros, que juntos apontam pela aspiração de uma igualdade material, e não meramente formal^{56, 57}; igualdade material visada, mas não garantida objetivamente como poderia ocorrer numa constituição de cunho socialista⁵⁸.

Outro exemplo do amplo caráter programático de nossa Constituição pode ser colhido na exemplificação dos direitos sociais, conforme dividido, em seis classes, por José Afonso da Silva: (i) relativos ao trabalhador; (ii) relativos à seguridade; (iii) relativos

das leis que as afrontem” (CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 106).

⁵⁶ “O Estado não pode, portanto, omitir-se diante das desigualdades sócio-econômicas existentes. Tem o dever de atuar no sentido de corrigi-las ou, quando pouco, diminuí-las, garantindo, a todos, a igualdade de possibilidades. Para este fim, inúmeros são os dispositivos constitucionais relativos à ordem econômica e social. Tais dispositivos não constituem meros conselhos aos detentores do poder estatal. São normas cogentes, que contém em seu bojo verdadeiros princípios constitucionais” (CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Progressividade e IPTU*. Curitiba: Juruá, 1998, p. 32).

⁵⁷ “O individualismo e o absenteísmo ou neutralismo do Estado liberal provocaram imensas injustiças, e os movimentos sociais do século passado e deste especialmente, desvelando a insuficiência das liberdades burguesas, permitiram que se tivesse consciência da necessidade da justiça social [...]. Caracteriza-se no propósito de compatibilizar, em um mesmo sistema, anota Elías Días, dois elementos: o capitalismo, como forma de produção, e a concepção do bem-estar social geral, servindo de base ao neocapitalismo típico do Welfare State.

[...]

Mas ainda é insuficiente a concepção do Estado Social de Direito, ainda que, como Estado Material de Direito, revele um tipo de Estado que tende a criar uma situação de bem-estar geral que garanta o desenvolvimento da pessoa humana” (SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 115).

⁵⁸ *Ibid.*, p. 287.

à educação e cultura; (iv) relativos à moradia; (v) relativos à família, à criança, ao adolescente e ao idoso; e (vi) relativos ao meio ambiente⁵⁹.

Veremos mais à frente que essa igualdade material, implicitamente desejada pela sociedade e para a qual deve atuar o Estado nacional, representará norte de interpretação da norma tributária, a partir da identificação dos adequados critérios para sua aplicação.

Dessa forma, a parte que nos importará neste trabalho será justamente a possibilidade de identificação desses princípios constitucionais, na qualidade de vetores de interpretação e reveladores das finalidades do próprio Estado, como orientadores da aplicação de toda e qualquer norma do ordenamento, sob pena de absoluta falta de legitimação. E, neste particular, tem especial importância o exame das normas programáticas da Constituição Federal, que deverão ser examinadas no cotejo com a repartição do ônus fiscal e com o efeito indutor das normas tributárias, para o exame de conformidade que ora se pretende.

Ou seja, o que se coloca é que, além da análise sistemática amplamente conhecida pela doutrina constitucionalista tributária, é de verificar que os princípios colocados em toda a Constituição Federal podem e devem ser evocados na análise da conformidade da tributação. A interpretação sistemática no Direito Tributário, pensamos, não se limita à mera aplicação dos princípios constitucionais que se colocam expressamente como determinadores da atividade fiscal (*e.g.*, as limitações constitucionais ao poder de tributar indicadas no art. 150, CF).

Evidentemente, um feixe de princípios estará, sempre, mais próximo à aplicação das normas de cada um dos subsistemas, de acordo com o corte epistemológico que se faça, como veremos mais adiante. Contudo, isso não significa que o intérprete não possa apreender, em outros pontos da topografia constitucional, outros elementos que desvelam valores igualmente perseguidos pela Constituição Federal e que podem, vez ou outra, se opor à aplicação de uma regra de âmbito tributário.

O “espírito” constitucional, por assim dizer, é uno, assim como é único o direito como sistema. Assim, secção didática de determinada disciplina não poderá barrar a

⁵⁹ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 287.

compreensão de que os objetivos do sistema normativo, apontados como axiomas pela Carta Magna, devem permear toda a estrutura normativa.

Como exemplo ilustrativo, podemos citar que a legislação tributária, quando trata do Imposto Territorial Rural, deverá se ater, naturalmente, aos limites de sua competência constitucional e a todos os limites objetivos indicados expressamente para a imposição fiscal. Não obstante, a norma do ITR não poderá conflitar, ao mesmo tempo, com os princípios que regem a proteção do meio ambiente⁶⁰, princípios estes que não são propriamente “tributários”.

Não poderá o ITR, assim, ser aplicado de modo a onerar, prejudicar ou desestimular a manutenção de áreas de preservação ambiental, sob pena de evidente conflito com este valor constitucional (proteção do meio ambiente e direito ao meio ambiente). E, de fato, é pensando nesta proteção que a Lei nº 9.393/1996 delimita a base de cálculo do imposto, de forma a não tributar as áreas do imóvel mantidas preservadas (art. 10).

Firmado este pressuposto (função dos princípios e normas programáticas como orientadoras da interpretação normativa e conduta do Estado), é de verificar agora alguns princípios próprios do Direito Tributário e como eles se relacionarão posteriormente com o conceito de princípio ora delineado.

3.2 PRINCÍPIOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Neste campo, é fértil a doutrina tributária, tendo examinado minuciosamente quase todos os aspectos dos princípios tipos por “propriamente tributários” ou mais diretamente ligados à aplicação das normas tributárias, tais como o princípio federativo, da autonomia municipal, da anterioridade, da legalidade, da segurança jurídica entre outros. Não será nossa função, aqui, elencá-los, mas apenas apontar o que se reportará ao presente tema.

⁶⁰ Conforme art. 225 e seguintes da Constituição Federal.

Ricardo Lobo Torres exemplifica que “exercem considerável influência sobre a interpretação do Direito Tributário os princípios da boa-fé, da igualdade, da legalidade, do Estado Social de Direito, da democracia, da liberdade de iniciativa e da propriedade privada, da capacidade contributiva.”⁶¹.

Já Roque Carrazza dá um especial enfoque para o princípio republicano, nem sempre considerado no centro dos debates jurídico-tributários. Entendemos, com este Autor, que o princípio republicano, decorrente do princípio da igualdade e junto com este último, constitui a espinha dorsal do atual Estado brasileiro, a tradução mais elementar do desígnio constitucional, merecendo, por isso, uma análise de destaque e de sua aplicabilidade no Direito Tributário.

República é um tipo de governo. Derivado do termo *res publica* (coisa pública), conceitua-se brevemente como tipo de governo, fundado na igualdade formal das pessoas, em que os detentores do poder político exercem-no em caráter eletivo, representativo (de regra), transitório e com responsabilidade⁶².

Em termos próprios, implica dizer que, nessa forma de governo, cujas raízes remontam à Grécia antiga, o Estado não é senhor ou dono dos seus súditos, mas estes, como cidadãos, detêm o poder supremo (soberania), concedendo-a para um ente central (Estado), na condição de iguais, de modo que este ente possa promover o bem comum. E, nesse sentido, interferem direta e indiretamente na condução desse Estado mediante o processo de escolha de governantes, que são meros mandatários do poder de todos, por via da democracia indireta e, por vezes, direta.

A igualdade é intrínseca ao Estado Democrático de Direito. Mas não só intrínseca, é a própria base e razão para a sua constituição, talvez o principal elemento que o distingue das formas anteriores de Estado e do qual derivam de alguma forma diversos outros princípios, tais como autodeterminação, democracia, legalidade, segurança jurídica, respeito à dignidade da pessoa humana, liberdade, garantias negativas em face do Estado, isonomia, etc.

⁶¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 35-36.

⁶² CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 68.

Um bom exemplo dessa quebra de paradigma para com o conceito do mundo antigo são os revolucionários termos dos primeiros artigos da Declaração de Direitos do Bom Povo da Virgínia, que antecederam as bases para o Estado Democrático de Direito que se conhece hoje. Em seus dois primeiros artigos⁶³ se lançam as bases do que virá a ser o cerne da atual Constituição Federal, seu princípio mais nuclear, e que, portanto, deve ser aplicado de forma a atingir seu maior alcance. Constitui a própria razão de ser e base primeira do atual Estado e regime jurídico, sendo sua rejeição a rejeição do próprio ordenamento, da *ratio* inicial que deu ensejo à sua criação.

O conceito está logo no artigo primeiro de nossa atual Carta Magna e já dá o tom central que pautará todo o Direito e funcionamento do Estado brasileiro – “*todo poder emana do povo*”. Este, que entendemos ser o comando central da Carta, determina o princípio da igualdade como vetor maior, que pautará toda a interpretação e aplicação das normas constitucionais e infraconstitucionais. O significado do comando é o próprio conceito do princípio republicano, constituindo com a igualdade duas faces da mesma moeda.

3.3 IGUALDADE E PRINCÍPIO REPUBLICANO NO DIREITO TRIBUTÁRIO – CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO CRITÉRIO PARA APLICAÇÃO DA IGUALDADE

Com respeito à igualdade e ao princípio republicano no Direito Tributário, é de notar que é justamente nesta seara que essas noções detêm, a nosso ver, um de seus mais importantes reflexos, inclusive do ponto de vista histórico.

Primeiramente, a igualdade formal visou acabar com todo e qualquer privilégio e vantagem de setores ou pessoas que, antes pairando acima do Estado, não se sujeitavam às imposições dos demais sujeitos “normais”, ou súditos.

⁶³ 16 de junho de 1776 – “I. Que todos os homens são, por natureza, livres e independentes, e têm certos direitos inatos, os quais, quando entram em estado de sociedade, não podem por qualquer acordo privar ou despojar seus pósteros e que são: o gozo da vida e da liberdade com os méis de adquirir e possuir propriedade e de buscar e obter felicidade e segurança. II. Que todo poder é inerente ao povo e, consequentemente, dele procede; que os magistrados são seus mandatários e seus servidores e, em nenhum momento, perante ele responsáveis” (tradução livre).

No bojo da justificativa revolucionária iluminista, o fim de privilégios de classe acabou por nivelar os cidadãos e incluí-los, todos, na concepção de contribuintes. É a noção de igualdade formal no âmbito fiscal. Todos estão abaixo da Constituição e todos estão igualmente sujeitos à norma, ainda que esta possa e deva discriminar situações e tratamentos diferenciados, segundo o critério de igualdade escolhido.

Cumpre-nos demorar, neste ponto, no exame da igualdade e de seus critérios de aplicação, dada sua importância para o presente trabalho, especialmente no posterior estudo quanto à distribuição da carga tributária e seus efeitos indutores.

A nosso ver, esta ainda tem como melhor definição aquela clássica, exposta por Aristóteles, segundo a qual igualdade é tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade. No entanto e sem retirar a verdade contida na expressão, vemos que esse simples enunciado não é capaz, por si só, de eficaz utilização, eis que surgirá a pergunta: qual a medida da desigualdade? Ou, quem são os iguais e os desiguais? Qual, enfim, é o critério a ser utilizado para efetivação da igualdade, por exemplo, no âmbito da tributação? A resposta à questão encerrará o vetor/finalidade a ser respeitado pelo tributo.

Da mesma forma, ainda que se associe a igualdade à justiça, tampouco existe um critério de justiça uniforme para todos os ramos do direito, com o que se fala em justiça adequada à matéria⁶⁴.

A adequação desse critério à matéria específica, por sua vez, dependerá da finalidade dessa regulamentação e de seu papel social. Assim, se o Direito Penal é orientado pela culpabilidade e o Direito Eleitoral pela Democracia, deve o Direito Tributário ser tutelado, sobretudo, pela igualdade⁶⁵, cujo reflexo de sua expressão econômica é a capacidade contributiva.

⁶⁴ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 21.

⁶⁵ Decorre esta igualdade, também da própria concepção de Estado Democrático de Direito e do princípio republicano, segundo Roque CARRAZZA: “Em suma, o princípio republicano exige que todos os que realizam o fato impositivo tributário venham a ser tributados com igualdade” (CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 89).

A igualdade encerra, antes de mais nada, uma vedação à arbitrariedade, levando ao tratamento equivalente entre iguais. O problema, já antecipado, se desdobra para a escolha do critério de distinção, que determinará o tratamento diferenciado pela lei justa, critério de igualdade este que poderá justificar uma desigualdade de tratamento, distinto para cada ramo específico do Direito.

Segundo nos ensina Bandeira de Mello⁶⁶, o critério que definirá a aplicação do princípio da igualdade é a chave do problema. No âmbito jurídico, esse critério deve se apoiar, ou ter relação de pertinência, com a própria finalidade da discriminação que se está fazendo. Logo, a igualdade só é aplicada de forma válida segundo um critério coerente, em relação a uma finalidade constitucionalmente legitimada.

Há, aqui, a conjugação de dois elementos. Por um lado, deve haver uma finalidade constitucionalmente legitimada, que autorizará a diferenciação a ser realizada pela norma. Em segundo lugar, o critério de distinção deverá guardar relação lógica com o objetivo da distinção realizada.

No Direito Tributário brasileiro, vemos que a diferenciação em torno da capacidade contributiva surge como resposta, considerando que: (i) a expressão econômica é, *per se*, a unidade de medida que quantifica o fato econômico tributado e a própria obrigação tributária; e (ii) o contexto histórico, social e econômico, bem como os valores positivados no texto constitucional, apontam para a busca de uma igualdade material e erradicação da pobreza. Ou seja, não só há uma justificativa constitucional para este critério de distinção, como há relação de pertinência entre a distinção criada e a finalidade que se busca atingir. Vejamos com mais detalhe.

Naturalmente, nem sempre entendeu a doutrina pela distribuição do encargo tributário de acordo com a capacidade contributiva. A discussão perdeu força com a consolidação do Estado social e democrático de direito, mas permeou acalorados debates na ciência econômica e jurídica, como vimos anteriormente. Basicamente, na linha do que já se pontuou, percebeu-se que o conceito e critério de repartição do ônus fiscal numa

⁶⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

sociedade anda lado a lado com o modelo de justiça e papel do Estado definidos em um determinado contexto histórico e social.

A distribuição do ônus fiscal depende essencialmente de sua justificação – o que, por sua vez, é representativo da organização de uma sociedade e Estado. Há um paralelo entre evolução da forma de Estado e conceito de tributo, e não é coincidência que a repartição do encargo fiscal tenha sido o motor de muitas das mudanças sociais ao longo da história⁶⁷.

O reflexo desta evolução histórica, ilustrada anteriormente, pode ser visto na análise de nossa Constituição Federal, recheada de opções políticas que representam valores, escolhas sociais, tais como a distribuição da carga tributária conforme a capacidade contributiva, a erradicação da pobreza e a redução de desigualdades. Vislumbra-se claramente a adoção do conceito de solidariedade e distribuição social de riquezas, como informador da alocação da carga fiscal e como corolário do princípio da dignidade da pessoa humana.

Estabelecido o contexto histórico que acompanha a fundamentação e finalidade do atual Estado brasileiro, sob a forma de um Estado Social e Democrático de Direito, temos plenamente justificada a distribuição do encargo fiscal de acordo com a manifestação de riqueza de cada cidadão. Considerando o norte finalístico apontado pelo texto constitucional, o critério da capacidade contributiva não só surge como justificado, como desejado pelo sistema. Há total pertinência entre referido critério e o objetivo da diferenciação pretendida.

O critério da capacidade contributiva releva as características do contribuinte, que pagará o tributo na medida em que consiga, isto é, proporcionalmente à sua capacidade de arcar com esse ônus. A igualdade é, paradoxalmente, calcada na diferença. O critério que justifica o tratamento diferente nasce na distinção fática dos sujeitos com relação ao propósito específico da distinção. Neste aspecto, ratificamos o entendimento de Klaus Tipke:

⁶⁷ Como exemplos emblemáticos, podemos citar a relação entre a derrama e a inconfidência mineira, bem como a “festa do chá” de Boston, representativa do “no taxation without representation”, que esteve no cerne da busca democrática e da luta pela independência americana.

O princípio da capacidade contributiva não pergunta pela vantagem que o contribuinte tem com os serviços públicos, ou quais custos ele causa ao Estado, mas apenas com quanto o contribuinte pode contribuir para o financiamento das tarefas do Estado em razão de sua renda disponível.⁶⁸

Portanto, constituindo a imposição tributária extração de parcela do patrimônio do particular, nada mais lógico do que estabelecer essa distinção com base na quantidade de patrimônio ou, mais propriamente, na possibilidade que cada indivíduo tem de contribuir para com o ente público.

Assim, entendemos que o melhor atendimento ao primado da igualdade no Direito Tributário implica em variar a carga tributária conforme a capacidade do contribuinte de arcar com este ônus, isto é, de acordo com sua capacidade contributiva. Esta não deve ser confundida com capacidade econômica, que seria agregação bruta de patrimônio, embora decorra dela. Capacidade contributiva, logo, é a capacidade econômica, sujeita a uma obrigação tributária regularmente instituída, após extraído o correspondente ao mínimo vital, e limitada pela vedação do confisco⁶⁹ (o que, por si, já demandará aplicação de regras e princípios próprios a cada tributo).

Este *quantum* total permitirá a aplicação do critério de distinção para que se determine a justificativa da diferença na imposição do ônus fiscal, que será feita no atendimento à igualdade e à justiça social. Como ideia resultante, podemos sintetizar o conceito vago, mas não incorreto, de que “paga tributo quem pode pagar”, que se aproxima muito à expressão anglo-saxã “*ability to pay*”, tradução aproximada da capacidade contributiva.

Já Victor Uckmar entende que a manifestação da igualdade no campo fiscal se destaca em dois sentidos: um primeiro jurídico, impondo um regime de generalidade e uniformidade, com identidade de regimes a contribuintes em situação idêntica; e um sentido econômico, referente a um dever de contribuir com igual sacrifício, implicando a graduação dos impostos segundo a capacidade contributiva dos sujeitos passivos⁷⁰. Frise-se que a noção de sacrifício relativo ao contribuinte individual espelha a proporcionalidade

⁶⁸ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 32.

⁶⁹ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

⁷⁰ UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais; EDUC, 1976, p. 53-72.

que deve estar contida na distribuição do ônus tributário, conhecida também por equidade vertical⁷¹ – proporcionalidade esta que se revela na oneração progressiva da riqueza. Já a equidade horizontal indicará a necessidade de igual tributação entre aqueles com a mesma capacidade contributiva.

A igualdade no Direito Tributário vem agregada, como visto, do valor da justiça social, que determina a justiça fiscal como vetor do subsistema tributário. Ou seja, se o próprio princípio da igualdade já nos impele a que a carga tributária respeite a capacidade contributiva, ainda mais que se faça em atenção à justiça fiscal, com o que a progressividade se torna o foco obrigatório do sistema, também com vistas à distribuição da renda, à redução das desigualdades e à erradicação da pobreza, valores constitucionais positivados.

Neste sentido, entendemos que a gradação da tributação em razão da capacidade contributiva deverá ocorrer de modo progressivo⁷². Isso porque, guardadas as anotações antes feitas à teoria do sacrifício, a extração do patrimônio precisa importar em esforço equivalente de todos os contribuintes, devendo a alíquota do tributo variar de acordo com o

⁷¹ Como conceituações muito ilustrativas da capacidade contributiva, valem transcrever: (i) “A capacidade contributiva (considerada proporcionalmente ou regressivamente) é um desdobramento de um mesmo e único princípio, o da igualdade” (apud DERZI, Misabel de Abreu Machado. *O Princípio da Igualdade no Direito Tributário e suas Manifestações*. In: *V Congresso Brasileiro de Direito Tributário – Princípios Constitucionais Tributários*. Separata da Revista de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 163); (ii) “a expressão ‘capacidade contributiva’ pode ser vista sob dois ângulos: o estrutural e o funcional. O primeiro deles é aquele segundo o qual a capacidade contributiva é uma aptidão para suportar o ônus tributário, a capacidade de arcar com a despesa decorrente de determinado tributo. O segundo é aquele pelo qual vê-se a capacidade contributiva como critério destinado a diferenciar pessoas, de modo a fazer com que se possa identificar quem são os iguais, sob o aspecto do direito tributário, e quem são os desiguais, e em que medida e montante se desiguam, a fim de que possa se aplicar o princípio da igualdade como justo tratamento a cada um deles” (CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 33); e (iii) “Acrescentamos que o princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. [...] é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance, em matéria de impostos, a tão almejada justiça fiscal” (CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 96-97). “A capacidade contributiva à qual alude a Constituição e que a pessoa política é obrigada a levar em conta ao criar, legislativamente, os impostos de sua competência é objetiva, e não subjetiva. É objetiva porque se refere não às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas manifestações objetivas de riqueza [...]. Assim, atenderá ao princípio da capacidade contributiva a lei que, ao criar o imposto, colocar em sua hipótese de incidência fatos deste tipo. Fatos que Alfredo Augusto Becker, com muita felicidade, chamou de fatos-signos presuntivos de riqueza (fatos que, a priori, fazem presumir que quem os realiza tem riqueza suficiente para ser alcançado pelo imposto específico)” (ibid., p. 101, 102).

⁷² Seja por meio de diferentes alíquotas, bases de cálculo, seletividade ou o meio mais eficaz de mensurar a capacidade contributiva do contribuinte em uma determinada materialidade, conforme veremos mais adiante.

incremento da base de cálculo, de modo a atingir semelhante riqueza disponível⁷³. Nas palavras de Regina Helena Costa, “se a igualdade, na sua acepção material, concreta, é o ideal para o qual se volta todo o ordenamento jurídico positivo, a progressividade dos impostos é a técnica mais adequada ao seu atingimento”⁷⁴.

Ainda nesta linha, Elizabeth Nazar Carrazza entende que, “Em matéria tributária, a generalidade e a universalidade da tributação, o respeito à capacidade econômica do contribuinte e a progressividade (e não mera proporcionalidade) da tributação são os principais instrumentos de atuação do princípio da igualdade.”⁷⁵

A capacidade contributiva também respeita o critério da realidade, pois seria simplesmente impossível pensar em cobrar igualmente de ricos e pobres, se esta contribuição fosse de valor relevante. É nítido que somente poderá cada um dispor daquilo que possui, fato agravado por nossa tremenda desigualdade social.

Por esta exegese extensiva do princípio da capacidade contributiva, tem a doutrina evoluído, conforme denota a lição de Ricardo Lobo Torres⁷⁶:

Integram-se, ainda, a interpretação da Constituição e das leis ordinárias à consideração de que estas têm a sua compreensão subordinada aos princípios inscritos naquela. Assim, o princípio da igualdade, de estatura constitucional, influencia toda a interpretação das leis ordinárias, muito especialmente o Direito Tributário; o princípio da capacidade contributiva enriquece a interpretação dos conceitos de Direito Privado embutidos na Constituição, postulando o equilíbrio entre a justiça e a segurança jurídica.

Nesta linha, é de lembrar que os valores ou princípios supremos da Constituição Federal não podem sofrer limitação de qualquer sorte, o que ocorreria se restringíssemos a

⁷³ Note-se que se fala em sacrifício econômico e riqueza disponível (excedente). Logo, a igualdade a que nos referimos não se satisfaz com a extração de igual porcentagem do patrimônio de cada indivíduo, posto que, para uma pessoa abastada, a parcela de riqueza disponível (da qual dispõe depois de supridas suas necessidades essenciais) é muito maior do que se comparada a uma pessoa pobre. Assim, para nós, a porcentagem da riqueza extraída também deverá variar, sendo maior quanto maior for a riqueza do sujeito passivo, de acordo com a variação progressiva da carga fiscal, em vistas da utilidade marginal do custo tributário.

⁷⁴ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 78.

⁷⁵ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Progressividade e IPTU*. Curitiba: Juruá, 1998, p. 42.

⁷⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 96.

efetividade da capacidade contributiva somente a determinada espécie ou classe de tributos.

Certamente, não há dúvida que outros critérios e princípios poderão influenciar a distribuição deste ônus fiscal de acordo com diferentes situações específicas. Por exemplo, as taxas e contribuições de melhoria detêm razoável caráter sinalagmático, de modo que caberá arcar com elas o contribuinte que se beneficiou de determinada obra, bem ou serviço público. Contudo, entendemos que o princípio da capacidade contributiva surge como critério informador, central, do Direito Tributário – sendo mera representação da igualdade constitucional. Deve estar sempre presente em todas as formas tributárias, ainda que flexibilizada ou aplicada em conjunto com outros critérios, como no caso dos tributos vinculados a uma prestação estatal.

O tema da aplicação do princípio da capacidade contributiva sobre os tributos não “pessoais”, em especial o ICMS, será tratado mais adiante em tópico próprio. Por ora, cabe-nos a conclusão de que entendemos a capacidade contributiva como princípio essencial e fundante de toda a estrutura tributária, devendo ser buscada sempre sua máxima aplicação, ainda que na medida do possível e em cotejo com outros princípios, naturalmente, diante da diversidade de formas e finalidades de cada estrutura impositiva.

Aliás, este é o conceito por trás da expressão “sempre que possível”, do parágrafo primeiro do art. 145 da Constituição Federal⁷⁷, já objeto de profunda análise pela doutrina. Segundo Roque Carrazza⁷⁸, por exemplo, a correta interpretação da expressão não é que se trata de mera “sugestão”, pela aplicação da capacidade contributiva segundo critério de conveniência do legislador. Pelo contrário, indica que esta deverá sempre ser atendida, quando a estrutura da imposição tributária permitir sua efetivação (*i.e.*, apenas não haveria aplicação quando fosse impossível, por qualquer meio, a verificação da capacidade contributiva).

⁷⁷ “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: § 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.”

⁷⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 118.

De qualquer forma, entendemos que o papel da capacidade contributiva vai além da dicção do referido dispositivo, ou melhor, independe dele. O princípio, como vimos, não decorre ou depende dessa expressão textual, mas decorre logicamente do princípio republicado e da igualdade, aplicados ao Direito Tributário. Até porque o art. 5º e 150, II, da Carta Magna apontam para idêntica direção⁷⁹.

Por essa razão, inclusive, podemos conceber que a capacidade contributiva, como valor constitucional, apontará para a existência de uma progressividade na repartição do ônus fiscal de acordo com a capacidade econômica dos cidadãos. E isso não só seria aplicável dentro de uma relação normativa individual, sob a ótica de uma forma tributária específica, mas também em uma perspectiva mais global e sistemática.

A partir das teorias que tratam sobre a repartição do ônus fiscal, podemos afirmar que, a despeito do modo de cobrança de uma ou outra espécie de tributo, a Constituição Federal orienta claramente para uma progressividade na distribuição da carga tributária total. Assim, vemos que não só cada tributo individualmente considerado mas também a distribuição da carga fiscal pelo sistema tributário são balizados por valores jurídicos, e a análise de uma violação a esta orientação será inconstitucionalidade passível de tutela pelo sistema, e não meramente assunto para a ciência econômica ou política.

3.4 OUTROS PRINCÍPIOS E VALORES CONSTITUCIONAIS ORIENTADORES DE TODA E QUALQUER ATIVIDADE ESTATAL

Anteriormente, já firmamos a premissa de que, no nosso entendimento, todos os princípios indicados na Constituição Federal apontam para finalidades e valores a serem perseguidos pelo Estado e que devem ser considerados na interpretação e aplicação de todas as normas do sistema jurídico. Cabe-nos, neste tópico, citar, de modo exemplificativo, alguns axiomas que entendemos ser de destaque nesta análise. O objetivo, aqui, não é discorrer sobre cada um deles, mas apenas pontuá-los, de modo a lembrar que devem ser considerados sempre que estiverem em contato com a norma tributária.

⁷⁹ Em igual sentido, ver COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 98.

Deixamos de mencionar as normas constitucionais relacionadas à igualdade material e redução de desigualdades em razão de sua exploração já ter sido feita em item acima. Tampouco nos ocuparemos de citar a neutralidade tributária, que será objeto de tópico apartado.

Segurança jurídica: não expressamente citado, com esta denominação, pela Constituição Federal, mas considerado verdadeiro sobreprincípio do Estado de Direito, eis que seria uma das fundamentações da própria existência da ordem jurídica. Ecoa em suas muitas formas, estas citadas em diversas passagens pela Carta Magna, tais como (i) irretroatividade da lei penal (art. 5º, XL); (ii) irretroatividade tributária (art. 150, III, ‘a’); (iii) anterioridade tributária – anual e nonagesimal (art. 150, III, ‘b’ e ‘c’, e art. 195, § 6º); e (iv) coisa julgada (art. 5º, XXXVI).

Proteção ao meio ambiente: art. 5º, LXXIII, art. 23, VI, art. 24, VI e VIII, art. 170, VI, art. 186, II, art. 225.

Dignidade da pessoa humana: art. 1º, III. Serve de fundamento para diversos outros princípios e viabilização da doutrina em torno da proteção do mínimo vital em face à tributação.

Direito à educação: art. 6º e art. 7, IV (direito social), art. 23, V, art. 24, IX, art. 150, VI, ‘c’ (imunidade às instituições educacionais sem fins lucrativos), art. 150, VI, ‘d’ (imunidade sobre o livro e sobre o papel destinado a sua impressão), e artigos 205 a 216 (como dever do Estado).

Direito ao transporte público: art. 7º, IV, art. 30, V.

Desenvolvimento econômico e livre iniciativa: a Constituição reconhece o papel do setor privado como gerador primordial de riqueza, devendo o Estado não só garantir os meios e não interferir negativa ou indiretamente na economia (salvo exceções), como fomentar o desenvolvimento da atividade privada (art. 1º, IV, art. 5º, XIII, art. 170, art. 192, art. 239, § 1º).

Propriedade privada: Ainda que balizada por sua função social (art. 5º, *caput*, XXII e XXIII, art. 170, II e III, art. 186, *caput*).

Direito ao trabalho: art. 1º, IV, art. 5º, XIII, art. 6º, art. 7º, art. 170, *caput* e VIII.

Direito à moradia: art. 6º, art. 7º, IV, art. 23, IX, art. 183, art. 191.

Direito à saúde: art. 6º, art. 7º, IV, art. 23, II, art. 24, XII, art. 34, XII, ‘e’, art. 35, III, art. 194, art. 196 a 200.

Direito à liberdade religiosa: encontra respaldo como direito individual no art. 5º, VI, bem como na imunidade estabelecida no art. 150, VI, ‘b’.

Desenvolvimento regional: art. 3º, III, art. 43, art. 170, VII, e princípio federativo (art. 1º, *caput*, art. 60, § 4º, I), ainda que condicionada à harmonização da tributação em âmbito nacional, nos termos do art. 150, V, art. 155, § 2º, IV, V e VI, entre outros.

Incentivo às empresas de pequeno porte: art. 146, III, ‘d’, art. 170, IX, art. 179.

3.5 CONCLUSÃO PRELIMINAR

Neste capítulo, pudemos concluir que as normas constitucionais, especialmente os princípios, por sua elevada carga axiológica, estabelecem ou se apoiam em valores que resultam de verdadeiras escolhas políticas e que, positivadas, passam a integrar o mais alto grau do sistema jurídico.

Esses princípios-valores consistem em norte interpretativo, a ser aplicado na análise de qualquer norma do sistema, dando-lhe coerência e unidade. Passam, logo, a integrar a exegese da norma em âmbito jurídico, inseridos no sistema normativo, e que devem ser sopesados pelo jurista para a interpretação por seu caráter jurídico – e não mais como elemento alienígena. Os sistemas social, econômico, entre outros, passam dessa forma a integrar o processo hermenêutico, em reconhecimento desses valores positivados, o que incrementa a complexidade dos processos normativos e demandará novos cuidados por parte do exegeta.

Tal exame, ademais, não se limitará à verificação dos princípios próprios de cada disciplina da ciência jurídica, mas buscará entender como todos os demais axiomas e normas programáticas constitucionais podem interagir com os efeitos da tributação.

4 TUTELA JURÍDICA DA EXTRAFISCALIDADE (OU DA FUNÇÃO NÃO ARRECADATÓRIA DO TRIBUTO)

4.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS COMO NORTEADORES DE TODA ATIVIDADE ESTATAL (EXECUTIVO, LEGISLATIVO, JUDICIÁRIO)

Os princípios jurídicos e as normas programáticas da Constituição Federal condicionam toda a qualquer atuação estatal, que deverá perseguir as finalidades do Estado eleitas naquele texto, que incorpora o resultado dos processos de evolução social, econômica e democrática que levaram à fundação do atual Estado brasileiro. É nessa Carta que restaram consignados os anseios da sociedade e os objetivos que deverão ser perseguidos pelo ente estatal, e em torno do qual se formou o novo pacto social. Referidos valores são, logo, o núcleo da legitimação do poder instituído, de modo que a atuação estatal restará desprovida de legitimidade se qualquer conduta realizada pelo Estado trair os comandos e a direção instituída em tais parâmetros constitucionais.

Caberá ao Estado, entendidos os poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, planejar e agir dentro das margens estabelecidas pelo ordenamento jurídico, sempre na direção dos objetivos apontados pela Carta Constitucional. Toda e qualquer atuação estatal deverá respeitar, logo, não só as regras objetivas que pautam sua atividade, mas também devem agir na conformidade com o sentido legitimador estampado na norma constitucional, sob pena de entender que apenas as regras objetivas são cogentes – relegando a norma principiológica a um segundo lugar, sem qualquer efeito que não o de uma pueril sugestão política.

Entendemos que não cabe tal menoscabo em relação ao resultado final das escolhas políticas estabelecidas pelo ápice da pirâmide normativa, que devem, sim, condicionar todo o restante do sistema para que seja sempre buscada a sua maior eficácia em todos os casos concretos. Caso contrário, estar-se-ia admitindo uma completa incoerência sistêmica, na qual as normas mais elevadas do ordenamento são secundárias em favor de cada regra infraconstitucional ou infralegal aplicada ao caso concreto.

Dessa forma, cabe aplicação dos princípios-valores em toda a extensão da atividade estatal, sendo inconstitucional a atuação que agir em sentido contrário – o que vale obviamente para a atuação do agente administrativo, para o legislador no momento de criar novas normas de caráter geral e abstrato e, para o juiz, quando aperfeiçoa normas de caráter concreto.

Portanto, vemos que esses princípios-valores passam a ser, simultaneamente, norte programático da atuação do Estado e norte interpretativo da norma jurídica.

4.2 FINALIDADES DO ESTADO E FINALIDADES DO TRIBUTO

Parece-nos que a maior parte do debate jurídico, quando trata das atividades do Estado, se resume à verificação do atendimento a direitos individuais dos administrados e na observância, no dia a dia da administração, das regras que regem a condução do gasto orçamentário. No âmbito tributário, não é diferente, tendo as discussões jurídicas se limitado, no mais das vezes, ao confronto entre interesse arrecadatório do Estado e garantias individuais do contribuinte, esgotando-se o embate em torno, se muito, da aplicação de princípios “exclusivamente” tributários.

Não é nosso objetivo fazer crítica alguma a esta análise, considerando que, de fato, concentra a maior parte dos interesses da Fazenda e dos contribuintes. Contudo, salientamos a importância de examinar a tutela jurídica sobre os outros efeitos resultantes da tributação, de modo que, para o Estado, o tributo não se limita a uma fonte de recursos, ao mesmo tempo em que, para o contribuinte, o tributo não resulta apenas em mera invasão patrimonial, havendo outros efeitos sociais e econômicos além da pontual receita obtida (função arrecadatória).

A perspectiva que se pretende colocar implica em que a tributação, longe de ser apenas o mecanismo pelo qual o Estado levanta recursos para sua atuação (que se dá mediante gasto de recursos), constitui ela mesma em uma forma autônoma de atuação e

intervenção do Estado na sociedade – e uma das mais relevantes, em razão de sua força e abrangência⁸⁰.

Aqui não estamos tratando da escolha referente à intervenção ou não do Estado na economia mediante tributação (neutralidade X intervenção), do que falaremos mais adiante. O ponto desta colocação parte do simples fato de que, sendo impossível a existência de um tributo completamente neutro (ou mesmo que fosse possível tal neutralidade), a interferência na sociedade e na economia por meio da tributação consiste, também, em uma forma de atuação do Estado e, como tal, está sujeita ao exame de sua juridicidade, à luz não só das regras objetivas de conduta e de estrutura na emissão de novas normas (validade), mas também dos princípios e valores estabelecidos pela Constituição Federal.

Por evidente, o fato de estes outros resultados da tributação serem eventualmente indesejados ou “secundários”, ou estarem sob o manto de uma suposta discricionariedade, não implica em estarem fora do universo da ordem jurídica. Nenhum desses argumentos é eficaz para afastar a verificação da conduta do Estado e da interpretação da norma jurídica sob a ótica do atendimento dos princípios constitucionais que regem toda e qualquer forma de atuação pública. Isto é, a discricionariedade sobre a condução de determinada política encontra balizas nas opções políticas determinadas pela Carta constitucional, de modo que nenhuma intervenção estatal pode ser feita em absoluta contrariedade com a Constituição Federal, ou a despeito dela, sob pena de perda não só de legitimação social como de fundamento jurídico. As mesmas condicionantes se aplicam aos reflexos “indiretos” da tributação.

Desta feita, podemos concluir que todos os efeitos da aplicação da norma tributária devem ser vistos como formas de atuação do Estado e, como tais, também devem se submeter à análise do atendimento aos nortes constitucionais, devendo esses efeitos não arrecadatórios ser também sopesados pelo intérprete na verificação da juridicidade da norma tributária à luz de uma interpretação sistemática constitucional.

⁸⁰ “Na verdade, não se questiona que a tributação constitui, senão o principal, seguramente um dos mais poderosos instrumentos de ação estatal sobre a economia, cujos efeitos, inclusive, nem sempre têm se mostrado satisfatórios, já que a tributação mal estruturada embarça visceralmente o processo econômico, emperrando e entorpecendo a atividade empresarial, porque lhe retira o estímulo e acarreta a descapitalização dos seus agentes” (BOTALLO, Eduardo Domingos. *IPI: princípios e estrutura*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 49).

E, em aplicação das conclusões dos tópicos anteriores, esta análise não se limitará ao cotejo dos princípios tidos por “exclusivamente” tributários. Também se deve verificar o alinhamento dos efeitos produzidos pela norma tributária com os demais princípios constitucionais, diretrizes programáticas e finalidades globais da atuação estatal indicadas pela Carta Magna.

Em suma, o que se propõe nada mais é do que a verificação da coerência da aplicação da norma, de modo que se afaste uma eventual contradição entre as chamadas funções mediatas e imediatas⁸¹ da tributação ou a possibilidade de uma norma tributária, a pretexto de arrecadar valores para a atuação estatal em determinada direção, implicar sua arrecadação em efeito absolutamente antagônico. Recordamos aqui a lição de Carlos Maximiliano, que aponta para a impossibilidade da aplicação de uma conclusão absurda, ainda que possível, no processo de interpretação da norma⁸².

Para tal tarefa, certamente será necessário observar além das estritas regras impositivas para tentar buscar a complexidade que cerca o fenômeno tributário, no âmbito jurídico e, por vezes, econômico. O esforço, cremos, vale a pena para estabelecer uma interpretação normativa mais correta, sob a perspectiva sistemática.

4.3 FUNÇÕES DO TRIBUTO E CONCEITO DE EXTRAFISCALIDADE

Para verificar a tutela jurídica dos efeitos tributários que transcendem a mera arrecadação de recursos, cabe-nos apontar, em brevíssima sistematização, quais seriam esses outros efeitos, para facilitar a orientação de nossa exposição. Poderemos tratar essas interferências como funções ou “objetivos” da tributação ou meramente “efeitos” da tributação. Serão sempre efeitos porque são resultados que decorrem da aplicação da norma tributária, mas também funções do tributo, porque tais efeitos podem⁸³ ser planejados para causar, deliberadamente, determinado resultado.

⁸¹ Conforme descritas em tópico a seguir.

⁸² MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

⁸³ Podem e devem. E devem simplesmente porque tais efeitos são previsíveis ou perceptíveis por aquele que elabora e aplica a norma, independentemente de a tributação dever resultar em interferência econômica ou tender para a neutralidade. De qualquer forma, são dois efeitos que derivam do tributo e que devem ser pensados, inclusive quando se deseja preservar a neutralidade.

Uma primeira e óbvia divisão, para efeitos didáticos, seria justamente entre a finalidade arrecadatória (que podemos chamar de “fiscalidade”) e as demais (as quais, por oposição, podemos chamar de “extrafiscalidade”, em sentido amplo⁸⁴). Tendo em vista que o objetivo mais elementar do tributo, historicamente, seria a arrecadação de receitas para o ente público, não entendemos incorreto pontuar esses efeitos extrafiscais como secundários, em que pesem ser relevantíssimos. Em certas figuras impositivas, contudo, configuram como o elemento primordial a guiar sua formatação.

Outro raciocínio que aponta para esta classificação é a designação das finalidades do tributo entre indiretas (ou mediatas) e diretas (ou imediatas).

A atuação estatal por meio do tributo seria indireta quando tratar da arrecadação de divisas para o erário – de modo que o benefício social ou o simples resultado do tributo seria verificado indiretamente, apenas *a posteriori*, quando da realização dos gastos públicos dos recursos arrecadados. A arrecadação em si não seria finalidade da administração, mas é por meio dessa arrecadação que a atuação estatal é subsidiada – por isso, a função arrecadatória consistiria em uma atuação meramente indireta do Estado.

Em razão da importância dessa atuação indireta (função arrecadatória do tributo), não é à toa que se tem alguma dificuldade em tutelar os outros efeitos da tributação. Acostumamo-nos a pensar que a arrecadação esgota os resultados gerados com essa atividade, considerando sua relevância desta realidade – responsável por si só pela manutenção financeira de quase todas as outras formas de atuação do Estado.

Ainda assim, e este é o objeto precípua de nosso trabalho, há de se atentar para os chamados efeitos diretos da imposição fiscal – aqueles resultados que não se dão mediante a aplicação dos recursos da arrecadação, mas aqueles que são concretizados imediatamente em razão e como consequência única da própria aplicação da norma tributária. As funções diretas ou imediatas da tributação são tidas como tais porque reconhecem a atuação estatal e a modificação no contexto socioeconômico decorrente da mera aplicação da norma tributária.

⁸⁴ Veremos, logo em seguida, comentários sobre as definições doutrinárias da extrafiscalidade. Por ora, o termo tem aplicação meramente como oposição à fiscalidade, para compreensão do corte epistemológico que se propõe.

Importa consignar que estamos tratando de efeitos, resultados que ocorrerão independentemente de terem sido deliberadamente determinados ou planejados pelo legislador e que serão verificados mesmo que uma determinada espécie tributária seja concebida exclusivamente para a finalidade arrecadatória. Ou seja, embora estes resultados imediatos ou extrafiscais possam ser, claro, objetivados pelo legislador, sua existência ou não independe do exercício de sua vontade ou disposição expressa do texto normativo.

Sua existência denota a complexidade dos fenômenos socioeconômicos, que extrapolam, em geral, as previsões legislativas. E esta parece ser, aliás, outra razão pela qual a doutrina jurídica não tem se debruçado com tanta ênfase neste exame, por conceber que algo que não está determinado como comportamento prescrito no consequente normativo (ficando fora da partícula normativa) e estaria afastado de qualquer âmbito da norma ou de tutela jurídica.

Mas, como vimos anteriormente, a ausência de indicação expressa de determinado conteúdo no texto legal não implica a impossibilidade de sua tutela jurídica, eis que os efeitos produzidos, de qualquer forma, pela aplicação normativa, podem eventualmente ser contrários ao que indica uma análise sistemática do ordenamento, devendo a análise desses efeitos, logo, compor a interpretação e construção da norma – que não é mero extrato da literalidade do texto expreso.

Por outro lado, vimos que os resultados da aplicação da norma, se contrários aos valores constitucionais, podem ser apreendidos e tutelados pelo sistema jurídico, com vistas a conceder eficácia e coerência ao sistema, à luz desses mandamentos.

Com relação à magnitude desses efeitos ou resultados da tributação, é de ver que decorrem da interação livre dos agentes privados em relação a determinada norma de conduta, evidentemente partindo da concepção que tais agentes são racionais e detêm alguma liberdade e informação do sistema. Logo, quanto mais transparente for o sistema mais significativa será a reação dos agentes em relação a uma determinada norma.

Essas funções diretas do tributo podem ser subdivididas em diversas outras categorias. Não é nosso objetivo sistematizar cada uma das formas de classificação dessas

funções, mas, para um conhecimento substancial, valemo-nos da divisão reproduzida por Schoueri, que aponta os seguintes objetivos da tributação, além da arrecadação:

Distributivos: quando se tem em conta que é possível, com a tributação, redistribuir a renda, tirando mais de uns e aplicando mais em favor de outros. No Estado Social, a redistribuição visa à redução de desigualdades sociais;

Alocativos: quando se tem em conta que a própria incidência do tributo não é neutra sobre a economia, pois acaba por ter reflexos na forma como a totalidade dos recursos é dividida para a utilização no setor público e no setor privado. Reflexo da função alocativa, tem-se a indução de comportamentos. Afinal, a tributação se vincula a comportamentos humanos e a incidência tributária passa a ser um fator a ser considerado na própria decisão do agente econômico;

Estabilizadores: quando se tem em conta que a política fiscal deve ser formulada objetivando alcançar ou manter um elevado nível de emprego, uma razoável estabilidade no nível de preços, equilíbrio na balança de pagamentos e uma taxa aceitável de crescimento econômico.⁸⁵

Seguindo esta classificação, são oportunas algumas sucintas considerações.

Com relação à função distributiva, caberia alguma dúvida se deveríamos considerá-la um efeito “extrafiscal” do tributo, na linha do que colocamos mais acima. Isto porque a distribuição de recursos, visando à redução das desigualdades sociais, seria concretizada não apenas com a forma de obtenção de recursos, mas com os gastos do estado. Tratar-se-ia, assim, de política orçamentária, e não necessariamente de um efeito imediato da tributação.

Contudo, embora seja imperiosa a coerência, à luz da função distributiva, entre gastos estatais e a forma de arrecadação, parece-nos inequívoco que a forma de distribuição da carga tributária já implica e, em grande escala, em mecanismo de redistribuição de renda *per se*. Isto porque, sendo necessária a obtenção de receitas fiscais, a cobrança distribuída de forma equitativa e progressiva em razão da riqueza do contribuinte implica necessariamente uma medida na direção da igualdade material. Ora, se subtraímos riqueza de diversos sujeitos de modo desigual e o fizermos em montante proporcional a sua riqueza, é certo que o resultado será uma redução das desigualdades entre os contribuintes.

⁸⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 37.

Ainda, parece-nos que se trata de extrafiscalidade apenas em razão da oposição que apresentamos anteriormente, em relação à fiscalidade – isto é, apenas para que reste claro que estamos tratando de um resultado direto e imediato da tributação, e que foge da finalidade arrecadatória.

Tampouco, parece-nos preponderante o fato de a gradação do tributo em razão da capacidade contributiva estar, de alguma forma, no conseqüente normativo (alíquota em função da base de cálculo, por exemplo). A interferência desta função distributiva na quantificação do *quantum debeatur* não a equipara à fiscalidade, até porque essa distribuição só ficará clara na análise dinâmica do quanto devido em diversas ocorrências e no confronto entre o quanto é recolhido por diversos contribuintes, em diversas situações (efeito progressivo). Em se tratando de medida de discriminação, esta só fica patente no confronto de diversas situações individuais.

Ademais, é evidente que estamos relacionando diversos efeitos que se encontram dentro da mesma relação jurídico-tributária, mas vemos uma nítida distinção das finalidades que motivam a mera arrecadação do tributo (função “fiscal”) e que motivam a distribuição da carga tributária de uma ou outra forma (função “distributiva”). A distinção se faz apenas para visualizarmos que princípios e mecanismos operam sobre cada instituto. Não se trata da ocorrência ora de um, ora de outro efeito, de modo que a fiscalidade e a extrafiscalidade convivem, em geral, em todas as formas tributárias.

Por esses motivos, entendemos que é possível, sim, tratar do efeito distributivo (com a aplicação de alíquotas progressivas, por exemplo) como uma espécie de efeito “extrafiscal” do tributo, tendo em vista que visa atingir outro objetivo além do levantamento de recursos ao erário. Ainda que a capacidade contributiva tenha destaque nos debates jurídico-normativos e que tenha elementos dentro da regra-matriz de incidência, constitui, de qualquer forma, política pública que visa atender finalidade direta de intervenção no *status quo* e diversa da mera obtenção de recursos.

Até mesmo as discussões em torno da capacidade contributiva podem ser feitas não só sobre a ótica particular de um só contribuinte, em confronto a seus direitos individuais, mas também ante o cenário coletivo e comparativo, da distribuição do encargo fiscal entre os diversos setores da sociedade, revelando a aplicação da função distributiva:

a mesma realidade, observada sob duas perspectivas diferentes (individual e coletiva), que podem revelar diferentes violações ou conformidades quando confrontadas com o ordenamento jurídico.

A partir dessa contextualização, além de aferir se determinada materialidade constitui ato presuntivo de riqueza, apta a justificar a tributação do indivíduo, podemos também apurar se há cumprimento da função distributiva, atingindo uma efetiva progressividade global da distribuição do peso da fiscalidade conforme a riqueza dos contribuintes.

Já a função “alocativa” do tributo seria aquela que busca a realização de determinadas condutas pelos particulares, por meio da orientação de seus comportamentos, sendo esta a função indutora de comportamentos propriamente dita.

Isto porque a análise desse efeito indutor demanda, igualmente, algum corte didático sobre a matéria. Claro, todos os demais objetivos da tributação podem ter impactos na formação da vontade dos agentes do mercado de modo que as funções distributiva e estabilizadora também podem ser vistas como formas de indução de comportamentos. Toda norma induz comportamentos.

Contudo, aqui destacamos esta característica da norma para estudar seus efeitos e a consequente tutela jurídica dessa função do tributo. Assim, deixamos de usar este termo mais genérico (função indutora de comportamentos) para empregar esta outra denominação (função alocativa), de modo a afastar a ambiguidade⁸⁶.

Essa indução, como comentado, ocorre quando determinada conduta é premiada ou agravada por meio da imposição fiscal. Os agentes particulares, que se pressupõe detentores de um mínimo de informação acerca do sistema e dotados de racionalidade, irão considerar essa oneração quando da decisão a respeito da realização dos fatos econômicos.

⁸⁶ Mesma recomendação feita, inclusive, por Schoueri, que destaca, com melhor detalhe e propriedade, que a extrafiscalidade seria toda a forma de interferência do estado na economia por meio do tributo, ao passo que a intervenção deliberada para a busca de determinado comportamento por parte dos contribuintes é chamada por este autor de extrafiscalidade em sentido estrito ou de normas tributárias indutoras, em vista de sua função alocativa, que leva à indução de comportamentos (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 32).

A indução de comportamentos, logo, resulta em intervenção econômica, em antagonismo à neutralidade, e esse é justamente o efeito que os liberais viam com desconfiança, como será tratado mais adiante. Isso ocorre porque a modificação do equilíbrio natural de mercado pode desviar a conduta dos particulares do comportamento que, sem a norma indutora, seria o mais eficiente economicamente.

Cumprе acrescentar que a chamada indução econômica só faz sentido e só gera efeitos quando o agente econômico determinado é dotado de liberdade de escolha entre duas condutas lícitas e possíveis. Ou seja, o efeito indutor não trata de penalização por ato ilícito, não tendo em seu antecedente o descumprimento de outra norma jurídica. E tampouco tem qualquer efetividade quando a conduta favorecida pela norma não pode ser realizada pelo agente econômico, por alguma outra razão – fato que deve ser levado em conta no momento da escolha política do legislador por fomentar um comportamento específico.

O efeito alocativo poderá ser deliberado ou mesmo resultará na finalidade principal de determinadas espécies tributárias, que alguns autores entendem por *tributos extrafiscais* (trataremos dessa classificação em seguida). De qualquer forma, para aqueles que veem a extrafiscalidade como uma forma de classificação de tributos, podemos afirmar que a função alocativa representa a extrafiscalidade “propriamente dita”, especialmente quando se apresenta dessa forma deliberada.

A função alocativa, e sua busca por indução de comportamentos, assume um papel central no presente trabalho, juntamente com a função distributiva⁸⁷. E esses dois efeitos constituem formas de extrafiscalidade (nessa concepção lata) – o que inclusive explica nossa opção para o título desta dissertação.

Isto é, justamente visando entender a tutela jurídica sobre todos os efeitos não necessariamente arrecadatários do tributo, usamos “extrafiscalidade” em sentido amplo, em antagonismo à “fiscalidade”. Contudo, não ignoramos o uso do termo

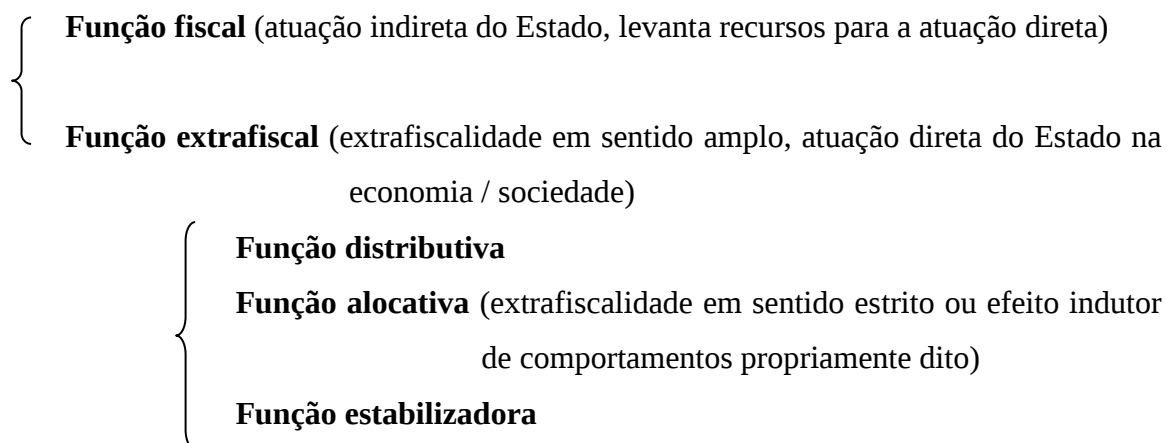
⁸⁷ Bottallo também parece ir na mesma direção da extrafiscalidade em sentido lato, quando coloca que as principais funções da extrafiscalidade seriam (i) o desenvolvimento econômico e (ii) a justiça social – colocando lado a lado a busca da tributação em razão da capacidade contributiva e a extrafiscalidade como modulação de condutas. Reconhece, ainda, que os valores de proteção ambiental poderiam motivar a extrafiscalidade (BOTALLLO, Eduardo Domingos. *IPI: princípios e estrutura*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 51).

“extrafiscalidade” para designar o que estamos tratando como o efeito alocativo do tributo, especialmente quando esta indução de comportamentos é buscada deliberadamente pelo legislador (classificação dos tributos em “fiscais” ou “extrafiscais”, como discutiremos em seguida).

Por fim, o tributo pode objetivar a estabilização de determinado setor ou atividade, visando reduzir os efeitos cíclicos da economia. Aqui, mais do que uma condução para determinado comportamento, visando interferir e conduzir o comportamento econômico, o que se pretende é estabilizar preços e reduzir volatilidades, o que, em tese, não seria incompatível com o princípio da neutralidade.

Aqui, é mais fácil visualizar como uma interferência do Estado na economia seria positiva para o mercado. Uma política estabilizadora não visa alterar pontos de equilíbrio da economia, mas, por exemplo, poderia fazer flutuar um tributo sobre determinado produto por um momento, em razão das condições cíclicas, de modo a reduzir a inflação ou para minimizar preços em razão de calamidade pública, etc.

Quadro sintético das funções dos tributos:



4.4 TRIBUTOS “FISCAIS” X TRIBUTOS “EXTRAFISCAIS”

Uma concepção que, entendemos, pode atrapalhar a compreensão de nossa exposição da matéria é a que parte do pressuposto de que, em relação à neutralidade, haveria tributos neutros, logo meramente arrecadatários, e outros que, em oposição, não

seriam neutros, portanto seriam “extrafiscais”. O pressuposto do tributo neutro, contudo, é irreal.

De fato, é muito difundida a classificação dos tributos, especialmente impostos, de acordo com sua finalidade, podendo a exação ser fiscal, quando visar à arrecadação de receitas para o Estado, ou extrafiscal, quando seu objetivo for a intervenção na economia, servindo ao Estado para regular determinado setor, tal como a importação e exportação, a produção industrial ou o nível de crédito disponível ao mercado.

Note-se, aqui, que o termo *extrafiscalidade* é usado em seu sentido estrito, de indução econômica, o que se aproxima da função alocativa tratada acima. Por esse motivo, aliás, se poderia conceber a extrafiscalidade apenas como forma de intervenção do Estado na economia, dando especial atenção às formas deliberadas de aplicação desta indução.

Temos para nós que as classificações não são certas ou erradas, mas devem ser entendidas como úteis ou inúteis. Mas, ainda assim, não nos parece precisa esta forma de estudar o instrumento da extrafiscalidade. Basicamente, não concebemos que há tão nítido divisor de águas entre essas duas “classes” de tributos, mas que a fiscalidade e a extrafiscalidade são características intrínsecas a todo e qualquer tributo, em maior ou menor grau.

Isto porque a função “fiscal” é sempre atendida de alguma forma, eis que o produto da arrecadação é sempre destinado ao Estado, obviamente⁸⁸. De outra sorte, a noção de que a extrafiscalidade ocorre apenas nos tributos em que há indução deliberada de comportamentos dos agentes particulares parte da noção, absolutamente falha, de que a tributação pode ser neutra. Certamente, faz parte da teoria econômica que o tributo deve, sempre que possível, tender à neutralidade, como tratado mais à frente. Mas é evidente que qualquer tributo sobre qualquer fato ou ato implica em gravame sobre atitudes dos agentes envolvidos – o que passa imediatamente a ser considerado por tais sujeitos quando da realização de toda e qualquer atividade sujeita à tributação. Esta observação parece estar ganhando força na doutrina jurídica:

Há tributos que se prestam, admiravelmente, para a introdução de expedientes extrafiscais. Outros, no entanto, inclinam-se mais ao setor da

⁸⁸ Ilustrativamente, não ignoramos a existência da parafiscalidade.

fiscalidade. Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro.⁸⁹

A classificação merece crítica porque todos os tributos têm efeito arrecadatório e regulatório, em maior ou menor grau. Por isso mesmo, normas tributárias indutoras podem ser veiculadas em qualquer tributo. Entretanto, não há como deixar de ver que o constituinte encontrou em alguns tributos federais veículos propícios para a introdução de normas indutoras [...].⁹⁰

Assim, sendo inexorável a interferência de todo e qualquer tributo na esfera de condutas dos agentes econômicos, inexistente a noção de tributo meramente “fiscal” e neutro. Ao mesmo tempo, temos como pressuposto deste trabalho que esta interferência dos tributos nas condutas dos sujeitos pode ser tutelada pelo direito⁹¹.

Ainda assim, está claro que a Constituição Federal designa a competência de tributos que têm a prevalência desta característica (extrafiscalidade) e que são especialmente desenhados para que o Estado deliberadamente atue em um segmento particular das atividades dos agentes privados. E, nos casos dos tributos com predominância da extrafiscalidade, em sentido estrito, sua finalidade legitimadora faz aplicar sobre sua interpretação uma série de princípios e conceitos diferenciados.

Independentemente de classificarmos um tributo como “extrafiscal” ou não, é inegável que a atuação deliberada no sentido da indução de comportamentos pode gerar conflitos com alguns princípios do Direito Tributário, que devem ser sopesados em cada caso à luz da finalidade justificadora da discriminação que estamos realizando, em conflito de princípios.

De fato, a norma de cunho predominantemente extrafiscal (função alocativa) tem por finalidade precípua a indução de comportamentos determinados, especialmente desejados pelo Estado para o atingimento de algum objetivo constitucionalmente protegido. E esta atuação se dá com a gradação do ônus fiscal em uma determinada

⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 291.

⁹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 154.

⁹¹ Não é porque um tributo se diz “neutro” que essa interferência não ocorre, devendo seus efeitos ser sempre analisados pelo intérprete.

atividade, de modo que o agente particular seja incentivado ou desestimulado a agir de uma ou outra forma, de acordo com a diferente taxaço de duas condutas igualmente lícitas e possíveis. Assim, os agentes tenderão a escolher a atitude menos gravada pelo ônus tributário, ao sopesarem o gravame fiscal quando da formula  o de suas decisões econômicas.

4.5 EXTRAFISCALIDADE⁹² X CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Ocorre que, naturalmente quando a lei fiscal começa a discriminar entre condutas realizadas por agentes particulares, além do embate com a neutralidade, um dos questionamentos que logo surgem    como compactuar a indu  o de comportamentos com o princípio da capacidade contributiva – princípio que nada mais    do que o reflexo do princípio da igualdade no Direito Tributário. Se a norma extrafiscal, em sentido estrito, deve visar    indu  o de comportamentos, diferenciando-os deliberadamente e taxando uns mais que outros, como pode ser atendida a capacidade contributiva?

No entanto, não há violão da norma constitucional, eis que a extrafiscalidade autoriza que se utilize outro critério, que não o financeiro, na grada  o do ônus fiscal. Na verdade, há a elei  o de outro critério (desde que válido) para a discrimina  o, sem que a igualdade seja afetada. A igualdade não    aplicada de modo autônomo, e tampouco há diversas espécies de igualdade – o que há    a aplica  o do mesmo princípio (igualdade), de acordo com diferentes critérios, como ensina a magistral li  o já citada de Bandeira de Mello.

Como já apresentado, a igualdade    um dos princípios centrais de nosso sistema jurídico, mas, para sua aplica  o, demanda um critério, a partir do qual se aplica uma discrimina  o. Assim, o princípio da igualdade não tem utilidade, senão com a aplica  o

⁹² Para que não restem d  vidas acerca dos termos empregados nesta exposi  o, deixamos claro novamente que estamos usando extrafiscalidade em seu sentido estrito, neste momento, alinhados com a forma que comumente se observa na doutrina, e que o equipara    fun  o alocativa (induz  o de comportamentos) indicada acima. Assim, comentaremos neste ponto o embate que se pode supor entre a fun  o alocativa e a fun  o distributiva, debate este que usualmente se apropria dos termos “extrafiscalidade” e “capacidade contributiva”. Ou seja, embora nos pareça mais adequado conceito amplo de extrafiscalidade, empregamos aqui o termo extrafiscalidade em sentido estrito porque    o mais usado pelos demais autores.

de um critério – e que deve ser escolhido por sua relação de pertinência com o fim pretendido.

A partir de um fim determinado pelo texto constitucional (por exemplo, a distribuição equânime do ônus fiscal entre os cidadãos), define-se um critério (riqueza ou capacidade de suportar referido ônus fiscal), que passa a ser o vetor de distinção entre sujeitos, então autorizado pelo ordenamento, porque calcado na aplicação da igualdade segundo critério pertinente com o fim constitucional almejado.

Nos tributos predominantemente extrafiscais, o que ocorre é que há a eleição de outra finalidade determinada, que irá autorizar a eleição de outro critério que não a riqueza para a discriminação de agentes e condutas, afastando a aplicação da gradação em razão da capacidade contributiva.

Claro, contudo, que a presença de outros princípios não é, nunca, absoluta, de modo que a extrafiscalidade não autoriza uma total destruição patrimonial em prol da indução de determinado comportamento. Assim, se houver uma radical agressão da capacidade contributiva, chegando a atingir o limite do não confisco, por exemplo, deixa de se autorizar a discriminação em razão de exacerbação da competência constitucional. Isto é, a mera eleição de um critério determinado justificado pela perseguição de um fim protegido pelo ordenamento não afasta a necessidade de a norma tributária agir dentro dos limites de sua competência, tal como outorgada pela Constituição Federal, não cabendo esquecer-nos dos demais princípios que regem a atuação do Estado nesta seara.

Dessa forma, também este embate demandará o sopesamento de princípios e valores, a identificarmos se a finalidade buscada pela indução econômica poderá autorizar a flexibilização da gradação fiscal em torno da capacidade contributiva.

Sob outra ótica, temos como certo que a extrafiscalidade convive em todas as formas tributárias, em maior ou menor grau. Mas, quando a função alocativa é preponderante e age-se de forma deliberada para induzir determinada conduta, deve-se atentar para que esta construção normativa não agrida outros princípios elementares do sistema (como a capacidade contributiva). Há espaço para que um ou outro princípio tenha, em cada caso, prevalência, em razão do tipo tributário e da finalidade que se busca com

cada forma impositiva, mas esta flexibilização não pode dar lugar à ruptura, eis que não há princípios absolutos no ordenamento.

4.6 CONCLUSÃO PRELIMINAR

Neste ponto, entendemos válido firmar algumas conclusões, consolidando algumas premissas que empregaremos na análise a ser feita de algumas situações concretas, especificamente no que concerne ao ICMS.

Inicialmente, estabelecemos que a interpretação normativa não implica em rejeição de todo e qualquer elemento de outros sistemas, como o social e o econômico, eis que a própria noção de sistema jurídico demanda, segundo suas próprias regras e em razão de sua linguagem, alguma permeabilidade, de modo que valores e decisões políticas passaram a integrar nosso ordenamento, particularmente por meio de princípios constitucionais e normas programáticas, que vinculam não só a atuação do Estado como toda a interpretação normativa. A forma mais adequada de verificar essa interação é a interpretação sistemática, que constrói a norma como inserida dentro de um sistema complexo, uno e coerente. Os nortes constitucionais devem estar presentes em toda interpretação normativa, que deve buscar a máxima efetividade desses valores constitucionais.

Na verificação dos princípios específicos que podem orientar esta análise, observamos que serão importantes não só os princípios tipicamente tributários, de modo que a doutrina econômica e jurídica aponta para a prevalência de diversos valores a serem observados pela tributação, tais como igualdade, neutralidade, segurança jurídica, entre outros. Assim, toda e qualquer diferenciação entre condutas deve ser justificada por uma finalidade constitucional e aplicada segundo critério pertinente com esta finalidade. Haverá conflitos, que devem ser solucionados em cada caso pelo sopesamento de princípios.

Os princípios constitucionais tampouco se limitam a cada ramo do direito, cuja divisão é didática, mas devem ser observados em toda e qualquer atuação do Estado, e em toda a qualquer aplicação de norma, por qualquer dos três poderes da república. Assim, entendemos que a tributação, como efetiva atuação estatal, deve atentar para os valores

constitucionais, considerando sua interferência direta na sociedade e na economia. As atividades do Estado a observar as balizas constitucionais não são apenas as realizadas com o gasto dos recursos públicos, mas também a própria forma de arrecadação deve ser examinada à luz do impacto produzido pela cobrança. A “mera” arrecadação não é neutra ou sem consequências (o que é impossível), implicando ser tal interferência (deliberada ou não) passível de tutela jurídica.

Portanto, a imposição fiscal não pode apenas ter sua constitucionalidade examinada à luz das garantias individuais “negativas” de cada contribuinte, mas também sob a ótica do atendimento das consequências diretas geradas pela cobrança à luz dos princípios e valores constitucionais. Aplicar a Constituição Federal em uma interpretação sistemática será, também, verificar os efeitos diretos da tributação, analisando se não há uma violação da coerência do sistema, isto é, se os resultados imediatos do tributo não estão em contrariedade com as finalidades do Estado e da aplicação mediata do resultado da tributação.

Em suma, interpretar o tributo à luz da Constituição Federal será, também, analisar seus efeitos “extrafiscais”, considerando todos os impactos gerados pela sua aplicação, tendo em mente a prevalência dos valores do ordenamento.

5 PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE

O princípio da neutralidade, ainda que não se figure como o foco deste trabalho, merece significativo aprofundamento. Constitui princípio jurídico de porte constitucional, mas decidimos por tratá-lo em separado dos demais, por sua relevância em relação ao tema desenvolvido.

Entendemos que o adequado estudo da extrafiscalidade e dos efeitos de indução econômica, em todos os tributos, mas em particular no ICMS, se apoia na dualidade entre dois conceitos: interferência *versus* neutralidade.

Assim, se por um lado devemos estudar todos os valores constitucionais que podem legitimar uma medida discriminatória, tal análise não resta completa sem a compreensão da utilidade, valor e justificativa da neutralidade, também valor protegido pelo sistema e que será a nêtese, antagonismo a ser sempre cotejado quando pensarmos na legitimidade e constitucionalidade de uma situação discriminatória particular.

De fato, qualquer discriminação pode parecer justificável sob alguma perspectiva. Mas, justamente para a preservação da igualdade e isonomia e para construirmos um sistema coerente, previsível e justo é que devemos verificar se cada discriminação tributária resiste, de fato, à sua contraposição com a neutralidade.

Historicamente, a neutralidade fiscal parece ter ganhado força na aurora do capitalismo, a partir do momento em que caíram esses privilégios de classe. Com a reformulação do Estado em torno de valores republicanos, o liberalismo econômico logo defendeu que a tributação deveria se realizar de modo a intervir o menos possível na economia.

Alguns fundamentos para tanto eram o rechaço às intervenções feitas pela monarquia no passado, e o reduzido papel do Estado, de quem se pleiteavam na época, essencialmente, garantias “negativas” de não intervenção e mínima garantia da segurança e da legalidade. O tamanho do Estado, como se sabe, só iria aumentar com as demandas sociais que culminaram com o Estado de bem-estar social no século XX, sobretudo depois da segunda guerra mundial.

Ainda que se reconhecesse a necessidade e utilidade da cobrança de tributos para a manutenção da estrutura estatal e da segurança e estabilidade essenciais ao capitalismo, e considerando a carga tributária no século XVIII em níveis bastante inferiores aos patamares atuais⁹³, a doutrina econômica sempre foi clara no sentido de que a tributação deveria intervir na economia (ou “atrapalhá-la”) o menos possível.

O problema se acirrava pelo fato de, na época, os instrumentos de tributação serem precários e não permitirem formas mais complexas, como os tributos de valor adicionado, instituídos apenas no começo do século XX⁹⁴. No berço do capitalismo, as dificuldades de fiscalização impeliam formas mais objetivas ou “fáceis” de tributação, como as tarifas de importação e exportação.

Desde então, o tema da neutralidade fiscal sempre pautou o debate econômico – e para nós será essencial entender o motivo desta discussão, pois ela revelará os valores que estão por trás desta análise. Vejamos alguns apontamentos sobre o tema.

5.1 FUNDAMENTOS ECONÔMICOS DA NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA

De fato, a neutralidade não é defendida pela doutrina econômica por mera aversão emocional à intervenção estatal (embora isso possa dar contornos mais apaixonados à questão). O problema de qualquer intervenção estatal, e especialmente a tributária, é que se altera o ponto de equilíbrio das relações econômicas, que naturalmente é atingido em determinado sistema de relações comerciais, o que implica em prejuízo generalizado ao sistema econômico decorrente da perda da eficiência.

⁹³ A carga tributária dos países ocidentais só veio a crescer com o aumento do gasto público e do próprio Estado, primeiramente em razão da segunda guerra mundial e, em seguida, pela instituição do estado de bem-estar social. Como podemos ver na evolução da carga tributária dos Estados Unidos, esta passou de 7% em 1939, para 19,9% em 1945, mantendo-se desde então ao redor deste patamar até os dias atuais, lembrando que os Estados Unidos têm uma das menores cargas tributárias entre os países desenvolvidos, em razão de sua política de um Estado relativamente enxuto e com menos benefícios sociais (TCP. Tax Policy Center. *Historical Source of Revenue as Share of GDP*. TCP, Feb. 4th, 2015. Disponível em: <<http://www.taxpolicycenter.org/taxfacts/displayafact.cfm?Docid=205>>. Acesso em: 21 abr. 2015).

⁹⁴ A origem histórica do IVA seria disputada entre alemães (tributo geral sobre consumo desde 1754) e americanos (com uma formatação mais próxima do IVA em 1920) (SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 320). Também os franceses discutem a paternidade do modelo atual, com a criação em 1954 do *Taxe Sur La Valeur Ajoutée* (CARVALHO, Osvaldo Santos de. *Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 117).

Constitui uma das bases do pensamento econômico o fato de que qualquer sistema comercial livre irá atingir, automaticamente, um ponto ótimo de equilíbrio nas relações comerciais, ponto este que será o mais eficiente para todas as partes envolvidas, considerando a inexistência de distorções como monopólios, por exemplo, num cenário de concorrência “perfeita”. E isto porque a relação de oferta e demanda sempre irá favorecer a competição pelo melhor produto ao menor preço possível – e o produto com melhor qualidade e menor preço será aquele que emprega de modo mais eficiente todos os elementos de produção, comercialização, etc.

Em suma, a liberdade econômica favorecerá a busca incessante pela melhor forma de alocação de recursos e pelo ponto de maior eficiência possível num dado mercado. Daí a doutrina liberal ter sido inicialmente associada ao famoso “*laissez-faire*”. Modernamente, importa o conceito do “ótimo de Pareto”, em alusão ao ponto de maior utilidade para os dois participantes (comprador e vendedor) em uma dada transação⁹⁵.

Ocorre que esse ponto “ótimo” de qualquer transação econômica será sensivelmente alterado com qualquer interferência neste modelo, concebido a partir de um cenário ideal de concorrência e livre mercado. Essas interferências, logo, devem ser minimizadas, de modo que o sistema possa se aprimorar e caminhar o máximo possível em direção ao seu ponto de perfeição comercial – isto é, o ponto em que a alocação de recursos se dá da maneira mais eficiente possível.

Especialmente a tributação será entendida como algo nocivo, neste sentido, na medida em que sua imposição irá alterar as condições de mercado, distorcendo o ponto ótimo de negociação do sistema. A alteração de preços, salários, poupança, investimento e qualquer outro elemento econômico em razão da tributação, logo, irá constituir um elemento de distorção que, em tese, trará prejuízos para a economia, implicando em modificação do ponto de equilíbrio das relações comerciais. Daí a preocupação com que o tributo assuma sempre a forma mais neutra possível, de modo a minimizar ao máximo esse efeito nocivo.

⁹⁵ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 74.

Para exemplificar, podemos considerar exclusivamente um industrial que precisa de insumos para a produção local de determinado produto e que pode comprar seus insumos de produtores nacionais ou do exterior. Deixemos de lado, neste instante, o fato de o Imposto de Importação ser deliberadamente não neutro, em razão de sua preocupação com a regulação econômica e incentivo da indústria nacional.

Se num determinado ponto os insumos importados estiverem mais baratos, a decisão mais correta, do ponto de vista de seu custo, seria a compra de insumos importados. Neste cenário, o imposto de importação poderá encarecer a importação do insumo e penderá a decisão do industrial para a compra do insumo nacional. Consequentemente, o produto final do industrial ficará igualmente mais caro, tendo em vista que o sistema tributário o forçou a optar pela aquisição de insumos mais caros do que seriam originalmente adquiridos.

Este efeito, como veremos mais adiante, não é necessariamente ruim, mas revela uma interferência clara no sistema econômico, que induziu o industrial de nosso exemplo para uma escolha menos eficiente.

Outro exemplo, desta vez considerando um tributo “neutro”, pode ser colhido na análise dos benefícios fiscais de ICMS concedidos por Estados e pelo Distrito Federal sem respaldo do CONFAZ⁹⁶. Como sabemos, resolução do Senado determina uma margem de flexibilidade dentro da qual cada ente federativo institui alíquotas em operações internas e uma alíquota predeterminada nas circulações interestaduais, nos termos do art. 155, § 2º, V e VII da Constituição Federal⁹⁷. Se quiserem conceder benefícios fiscais ou alíquotas aquém daquelas determinadas, os entes políticos regionais devem fazê-lo com anuência dos demais (art. 155, § 2º, XII, ‘g’ da Constituição Federal e Lei Complementar nº 24/1975). Ainda assim, é comum a concessão de benefícios sem fundamento em convênio, firmado no âmbito do CONFAZ, realizados por estados que visam atrair empresas para se instalarem em determinadas regiões. Este fenômeno é conhecido como “guerra fiscal”.

Além da infundável disputa jurídica entre estados beneficiados e prejudicados em termos de arrecadação e instalação de empresas ou mesmo entre fisco e contribuintes com

⁹⁶ Conselho Nacional de Política Fazendária – órgão colegiado que reúne os Secretários de Fazenda de todos os Estados e do Distrito Federal.

⁹⁷ A recente alteração promovida pela Emenda Constitucional nº 87/2015 não altera esta compreensão.

relação ao pagamento e tomada de crédito de ICMS⁹⁸, a disputa tem os impactos econômicos igualmente severos.

Independentemente de se defenderem ou não estas medidas, considerando estarem lastreadas na busca pelo desenvolvimento regional de cada unidade federativa, não há dúvida de que a guerra fiscal causa distorções na economia, levando o setor produtivo e comercial a realizar operações de modo diverso do que seria seu caminho “natural” ou simplesmente mais eficiente do ponto de vista econômico.

Por exemplo, determinada indústria no Paraná que queira importar uma mercadoria pode decidir fazê-lo através de um porto no Espírito Santo, de modo a receber um crédito fictício de imposto e recolher menos ICMS. O custo final desta importação pode ser inferior do que seria se o porto de desembarço fosse no Paraná, por motivos exclusivamente fiscais. Essa interferência do sistema fiscal esconde uma ineficiência econômica, eis que o importador terá que pagar pelo transporte em caminhão da mercadoria por 1.500 Km, custo logístico muito superior ao que ocorreria se houvesse neutralidade fiscal nessa operação. A falta de neutralidade do sistema claramente deslocou a decisão sobre a logística da operação comercial.

Certamente, essa ferramenta é importante para o desenvolvimento de diversas regiões do Brasil, mas, economicamente, há uma perda de eficiência, considerando que os agentes privados tomam decisões de investimento, produção e comercialização totalmente “ilógicas” ou que jamais seriam concebidas se não fossem pelas deformidades de custo geradas pela guerra fiscal. A consequência disso é imperceptível para o dia a dia do consumidor, mas se reflete em perdas e custos adicionais espalhados por todo o sistema econômico.

À luz dos dois exemplos apresentados, não é difícil entender por que os economistas defendem a neutralidade fiscal como norteadora da tributação. Toda vez que a tributação deixa de ser neutra ou interfere de qualquer modo, desloca o comportamento do

⁹⁸ Cujo último capítulo, atualmente, é a iminente edição de súmula vinculante pelo STF, visando mais agilidade no combate aos benefícios irregulares. Proposta de Súmula Vinculante nº 69/2012: “Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional.”

mercado para fora de seu ponto de eficiência máxima, influenciando o comportamento dos agentes econômicos por motivos que não a busca do melhor aproveitamento possível de recursos.

Essa perda de eficiência, obviamente, ecoa por toda a sociedade, que sofrerá com produtos mais caros, de pior qualidade, e assim por diante. Perdem os consumidores e perdem os agentes mais eficientes da economia. A neutralidade fiscal implica, logo, que a tributação deve ocorrer e estar planejada de modo que sua imposição cause a menor interferência possível – *minimum loss to society*.

Retomando comentários sobre o estudo da economia à luz do Direito Tributário, verificamos que a neutralidade da imposição fiscal era ponto central para Mises, para quem a tributação deve significar “tão-somente uma forma de financiar na menor medida possível os gastos do governo, produzindo o menor número possível de efeitos secundários.”⁹⁹ A neutralidade também deveria nortear a tributação segundo Hayek, eis que o Estado seria incapaz de prever e induzir com precisão comportamentos mediante tributo, abrindo espaço para arbitrariedades e influência não isonômica de grupos políticos determinados¹⁰⁰. Eventual oportunismo por parte de grupos específicos também teria sido preocupação de James Buchanan¹⁰¹.

5.2 NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA COMO PRINCÍPIO JURÍDICO

Na esteira da premissa deste trabalho, essa interferência causada pelo tributo não é desimportante para o sistema jurídico. Muito pelo contrário, entendemos que a neutralidade fiscal é protegida pela Constituição Federal em diversas passagens, o que efetivamente a transforma em princípio protegido pelo ordenamento.

Primeiramente, podemos extrair esta conclusão do princípio da igualdade, já apontado, na medida em que somente irá permitir diferenciações de tratamento fiscal

⁹⁹ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 41.

¹⁰⁰ *Ibid.*, p. 44-45.

¹⁰¹ *Ibid.*, p. 33.

quando houver finalidade protegida por outro valor constitucional. A neutralidade anda lado a lado com a isonomia.

Mas, para além disso, entendemos que haverá um embate de princípios em cada situação (binômio interferência-neutralidade), considerando que a neutralidade é, também, defendida por axiomas constitucionais. Ou seja, não é qualquer finalidade constitucional que permitirá a violação da neutralidade, mas aquela que, depois de um sopesamento de valores a ser feito pelo jurista, permitirá, excepcionalmente, a imposição de discriminação ou tratamento não neutro.

Efetivamente, o princípio da neutralidade se extrai diretamente da Constituição Federal, quando verificamos que esta tem como valores o desenvolvimento econômico, a erradicação da pobreza, a livre iniciativa, a livre concorrência, a propriedade privada, etc.

O Estado brasileiro se funda na defesa do capitalismo como mecanismo de produção de riquezas, como motor da economia nacional, com o que seria absoluto contrassenso que a condução estatal não fosse feita de modo a fomentar a economia. E, demonstrando a ciência econômica que a neutralidade é vital para o desenvolvimento, essa direção não pode ser negligenciada. Ou seja, não caberia ao Estado agir deliberadamente em direção oposta aos axiomas indicados pela Constituição Federal, em todas as passagens que esta trabalha a orientação econômica da sociedade.

Reconhecemos, assim, a existência da neutralidade como princípio autônomo, protegido pelo sistema jurídico. É o que defende também Osvaldo Santos de Carvalho¹⁰²:

Daí se dizer que a neutralidade tributária encerra verdadeiro princípio, e, como tal, traz em seu bojo um valor, traduzido na busca de diminuição dos efeitos da tributação sobre a decisão dos agentes econômicos, evitando distorções e consequentes ineficiências na atividade econômica.

Assim, é a partir da leitura de diversos valores constitucionais, tais como a busca pelo desenvolvimento econômico, liberdade de iniciativa, entre outros, que nasce a neutralidade tributária como princípio jurídico. Da mesma forma, é a partir dessa

¹⁰² CARVALHO, Osvaldo Santos de. *Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 64.

neutralidade que surge a não cumulatividade, como se verá mais adiante – verdadeira técnica de preservação dessa neutralidade nos tributos sobre o consumo.

Cabe reiterar que não estamos defendendo a neutralidade como valor absoluto no sistema tributário e nem rejeitamos a possibilidade de haver interferências na economia, por meio da tributação, que são benéficas por visarem outros axiomas e finalidades constitucionais. Até mesmo, importa consignar, há casos em que são justamente os princípios econômicos da Carta Magna que apontarão para uma interferência do Estado pelo meio fiscal, como no caso de tributação pela função estabilizadora.

É que, se a neutralidade fiscal é, em geral, melhor para a economia, também haverá situações em que será necessário o Estado agir para, justamente, prevenir distorções, particularmente para garantir a concorrência, evitar a constituição de monopólios, etc. E, eventualmente, poderá lançar mão de meios tributários para tanto.

Certamente, muitos anos se passaram desde que a doutrina do *laissez-faire* pregava uma total abstenção do Estado na economia, sendo as crises de 1929 e 2008 provas da tendência do sistema capitalista para, na absoluta falta de regulamentação, criar também distorções, bolhas, permitir violações de concorrência, cartéis, e assim por diante¹⁰³. Absolutamente, não é tema deste trabalho se aprofundar no debate econômico acerca do nível de intervenção estatal desejada na economia ou mesmo os meios jurídicos para tanto.

Aqui nos cabe a breve ressalva de que também a tributação, eventualmente, pode servir para prevenir desequilíbrios ou para simplesmente incentivar a economia, como ocorre, por exemplo, com a isenção sobre a produção de bens de determinada tecnologia, que se pretende fomentar ou mesmo para incentivar o consumo em geral, em período recessivo, por meio de políticas anticíclicas. A atuação tributária, assim, pode eventual e excepcionalmente, agir de modo não neutro, com o único propósito de favorecer a economia. Mas, evidentemente, qualquer interferência deve ser analisada e sopesada à luz

¹⁰³ Reconhecidas as falhas de mercado e a contribuição positiva da tributação para sua correção, conclui-se que existe, sim, um espaço adequado para aquela. Afinal, se uma má política tributária pode implicar perdas de eficiência, a tributação pode igualmente servir para corrigir falhas de mercado, gerando mais eficiência. Em síntese: também seu efeito alocativo, longe de necessariamente implicar perda de eficiência, pode aprimorar os mecanismos de mercado (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 40).

da neutralidade e dos valores constitucionais para que, em todo caso, se vislumbre a defesa dos axiomas defendidos pelo texto supremo do ordenamento jurídico.¹⁰⁴

Dessa forma, temos que o princípio da neutralidade apontará para um sistema tributário o mais neutro possível, de modo que a única finalidade da exação seria a obtenção de recursos para que o Estado realizasse suas atribuições. A neutralidade, assim, seria o princípio elementar na informação da “fiscalidade”, ou seja, da função arrecadatória do tributo.

Na verdade, como já vimos, a neutralidade plena é um mito, eis que nenhum tributo é 100% neutro. Da mesma forma, a função arrecadatória conviverá, em todas as formas tributárias, com outras funções ou efeitos resultantes de toda e qualquer imposição fiscal. Ainda assim, basta-nos por ora a conclusão de que a neutralidade deve, sim, ser objetivada e consiste em um fim em si mesma, eis que veicula ou permite a concretização de diversos valores constitucionais, atrelados ao bom andamento da economia e à inexistência de privilégios e situações não isonômicas, etc.

Na mesma direção, entende Paulo Caliendo que a neutralidade consistiria em um valor autônomo, quando define o conteúdo jurídico desse princípio:

O princípio da neutralidade fiscal estabelece um valor ou fim, qual seja, diminuir legitimamente os efeitos da tributação sobre a decisão dos agentes econômicos, evitando distorções e consequente ineficiências no sistema econômico.

[...]

O princípio da neutralidade fiscal irá receber as informações do subsistema da economia que exige uma neutralidade econômica, ou seja, a menor produção de efeitos por parte da tributação nas escolhas dos agentes; e irá ler essas mensagens sob o código próprio da linguagem jurídica, especialmente considerando a exigência da eficiência econômica sob a égide da justiça.¹⁰⁵

Disto resulta que sempre que um tributo se pretender não neutro ou simplesmente resultar em qualquer interferência na esfera de atuação privada, esta deve ser justificada e

¹⁰⁴ O uso de tributos para eventualmente corrigir falhas de mercado é apontado por Caliendo (SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 77) e Schoueri (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 41).

¹⁰⁵ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da, op. cit., p. 113, 128.

fundamentada em algum valor constitucional, sob pena de ser simplesmente antijurídica por ferimento ao princípio da neutralidade.

E, mais que isso, em havendo qualquer princípio jurídico que permita ou que guie a interferência na economia mediante a aplicação de tributo não neutro, este princípio deve ser sopesado em face da neutralidade a aferir-se, em cada caso particular, se existe razão suficiente para que se permita uma determinada forma impositiva, à luz do conflito de princípios que soe ocorrer na interpretação de normas com caráter predominantemente axiológico.

Curiosamente, e ainda que este trabalho vise explorar e analisar exatamente essas situações de “extrafiscalidade”, ou de não neutralidade, é de se ver que o legislador nacional não é muito familiar com a neutralidade fiscal ou não parece ter muito apreço por ela. Com efeito, vemos aparecer, com cada vez mais frequência, espantosa quantidade de benefícios fiscais, que surgem sob as mais variadas formas e para agradar aos mais diversos setores. O sistema tributário nacional conseguiu a façanha de, simultaneamente, ser regressivo, antieconômico e cada vez mais interventor na economia, sob os mais coloridos pretextos de cunho social.

Um exemplo de como nosso sistema pode ser contraditório, na linha das justificações ideológicas a tributos que têm o impacto inverso à sua pretensão, são as contribuições sobre a folha de salários. Paradoxalmente, decorrem de conquistas democráticas que visam garantir direitos aos trabalhadores, mas a variedade e pesadíssima incidência sobre o quanto é pago pelo trabalho assalariado consiste num dos maiores desestímulos ao emprego. O resultado é o encarecimento da mão de obra, a distância entre o custo do empregado e o salário recebido pelo trabalhador, e a informalidade – que vem sendo combatida com a bem-vinda desoneração da folha, que visou transferir parte dos tributos sobre folha para outras materialidades, em determinados setores da economia (Lei nº 12.546/2011, artigos 7º e seguintes¹⁰⁶).

Por toda parte surgem, atualmente, regimes especiais e benefícios que estão aumentando exponencialmente a complexidade do sistema e, claro, reduzindo a

¹⁰⁶ Desoneração esta que já é ameaçada pelo ajuste fiscal promovido pela política atual, como se nota pela Medida Provisória nº 669/2015, já revogada, entre outras.

neutralidade do sistema, sob a pecha de ajudar pontualmente setores vistos como prioritários, em crise, ou que supostamente são benéficos para a sociedade. Longe de criticar a finalidade de benefícios, fato é que vivemos um surto de não neutralidade, como se a única saída para problemas de toda sorte fosse mediante incentivos fiscais¹⁰⁷.

Assim, entendemos que é tema bastante atual o alerta de que a tributação não pode ser entendida como uma panaceia política, devendo todos os casos de não neutralidade ser pensados com parcimônia.

As boas intenções que podem motivar interferências econômicas escondem, na maior parte das vezes, simplificações grosseiras das relações econômicas e nem sempre levam aos resultados desejados, considerando a enorme complexidade das consequências socioeconômicas e a simples impossibilidade de sua previsão pelo modelo tributário.

De outra sorte, a complexidade do sistema tributário e a suscetibilidade do legislador a pressões políticas por “soluções” tributárias pode levar à busca por privilégios para setores específicos que detêm maior poder de influência (“*rent-seeking*”). Sob o pretexto do “bem comum”, esses setores defenderão os mais variados benefícios aplicáveis, na realidade, para beneficiar determinado segmento, por meio de *lobby* político. O prejuízo à sociedade com o privilégio pontual também se reflete no constante incremento de complexidade do sistema, tornando-o cada vez mais opaco e impedindo que a sociedade visualize com clareza onde está recaindo o ônus pela manutenção do Estado.

Hodierna e exatamente nesta linha foi a instigante palestra ministrada pelo Instituto dos Advogados de São Paulo, em outubro de 2014¹⁰⁸, em que se debateu especialmente o atual confronto entre a neutralidade e a intervenção por meio de tributos sobre o consumo, na União Europeia (por meio do “*value added tax*” ou “VAT”) – particularmente, as falas dos Professores Joachim Englisch (Universität Münster) e Rita de

¹⁰⁷ Lista não taxativa de benefícios fiscais – siglas (BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. *Incentivos Fiscais*. Brasília, 2015. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/legisassunto/incfis.htm>>. Acesso em: 19 abr. 2015). Curiosamente, o crescente número de benefícios fiscais não parece ter surtido efeito no crescimento da atividade industrial, cujos níveis estão em franco declínio, ainda que os motivos para tanto transcendam o objeto deste trabalho.

¹⁰⁸ TORRES, Heleno Taveira; ENGLISH, Joachim (Coords.). Tributação Indireta e Direitos Sociais. In: IASP – Experiências Estrangeiras, 06-07 out. 2014, São Paulo. São Paulo: IASP, 6 out. 2014. Disponível em: <<http://www.iasp.org.br/2014/10/experiencias-estrangeiras-tributacao-indireta-e-direitos-sociais/>>. Acesso em: 15 jan. 2015.

la Feria (Durham Law School). Curiosamente, defendeu-se (com mais ênfase pela última) uma retomada da neutralidade fiscal, eis que a busca por crescentes “exceções” à imposição fiscal “normal” ou “*flat*” teria culminado com um incremento efetivo de tributos sobre os produtos não beneficiados, bem como majorado enormemente os custos administrativos e relativos às obrigações acessórias, fornecendo combustível para fraudes fiscais mais recorrentes e para aumento dos conflitos entre fisco e contribuintes.

Segundo a Professora de la Feria, inclusive, um sistema perfeito seria construído a partir da absoluta inexistência de qualquer benefício fiscal ou variação de alíquota no tributo sobre o consumo, tendo em vista que as políticas sociais visando à busca dos valores constitucionais seria mais bem concretizada do lado da despesa pública, com a destinação de recursos para subsídios diretos, mais fáceis de controlar e não geradores de intervenção econômica e complexidade do sistema fiscal.

Data venia, esta posição nos parece um tanto radical, e ficamos com a posição do Professor Heleno Torres, que, na ocasião, apontou que nossa Constituição tem por comando expreso determinadas formas de intervenção ou discriminação, como a seletividade em razão da essencialidade de produtos, por exemplo. Além disso, é de se assumir que sempre haverá ineficiências e dificuldades nas orientações de condutas, fomentos e promoção de quaisquer políticas públicas, não estando o subsídio direto isento de críticas.

De qualquer forma, esse embate entre a neutralidade e intervenção deve orientar a política fiscal e a interpretação da norma tributária – a verificar se estarão ou não sendo atendidos os valores colocados pela Constituição Federal. O confronto desses conceitos encontra lugar central no Direito Tributário, em paralelo ao confronto eterno e já colocado entre justiça e segurança jurídica (entendida como objetividade normativa/previsibilidade).

5.3 NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA E CONCORRÊNCIA

Vimos até aqui tratando da neutralidade como um comando, ao legislador, de não interferência econômica do tributo, evitando ineficiências econômicas decorrentes da condução de comportamentos dos contribuintes.

Não obstante, podemos também analisar a neutralidade fiscal sob o enfoque da proteção da concorrência, apurado no manejo do art. 146-A da Constituição Federal¹⁰⁹.

Schoueri, aludindo ao pensamento de Roberto Quiroga Mosqueira, aponta que a legislação tributária pode até realizar distinções entre contribuintes, mas jamais poderá tender à não neutralidade¹¹⁰, sobretudo quando trata de contribuintes em situação de concorrência. Essa ótica também predomina na visão de Osvaldo Santos de Carvalho, quando conclui que “a neutralidade não deve ser lida como absoluta ausência de interferência do Estado no mercado, mas com o propósito, em matéria tributária, de assegurar a isonomia dos agentes econômicos [...]”.¹¹¹

Interessante que o conceito de neutralidade fiscal, tida como a não interferência na economia por meio do tributo, é a mesma. Mas o mesmo fenômeno pode ser observado sob duas perspectivas diferentes: (i) neutralidade de tratamento em relação a uma conduta, que pode ser fomentada ou onerada pelo tributo, a partir de um critério, digamos, mais objetivo; e (ii) neutralidade do tributo em relação a dois contribuintes, em situação de concorrência, aludindo a uma diferenciação entre eles, de cunho predominantemente subjetivo.

Não se trata de propor uma classificação quanto a “tipos” de neutralidade, mas de observar a complexidade desse instituto e suas muitas facetas, presentes, por vezes, concomitantemente.

A neutralidade, tal como apontamos no começo deste capítulo e como nos importa mais neste trabalho, se reporta à primeira concepção, eis que estamos analisando os casos em que a legislação pode ou não conduzir comportamentos e discriminar o consumo de determinados itens. Essa “espécie” de neutralidade está mais ligada à própria noção de isonomia, e à noção de extrafiscalidade como condução de comportamentos (fomentar o consumo de sucos, não fomentar o consumo de cerveja, por exemplo). A raiz axiológica desta neutralidade se encontra no primado da igualdade, da busca pela eficiência

¹⁰⁹ “Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo” (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

¹¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 42.

¹¹¹ CARVALHO, Osvaldo Santos de. *Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 69.

econômica, da proteção ao desenvolvimento econômico, da propriedade, da erradicação da pobreza, etc.

Por sua vez, a neutralidade, vista como proteção da concorrência e da livre iniciativa, se aplica mais a situações de quebra de isonomia entre contribuintes que competem pelo mesmo mercado, resultando num mandamento ao legislador para que não trate concorrentes de modo diverso. Exemplos podem ser colhidos em situações da “guerra fiscal” do ICMS ou de casos em que empresas que vendem o mesmo produto/serviço podem ou não estar sujeitas à contribuição previdenciária sobre receita bruta (Lei nº 12.546/2011).

Caso de diferenciação vedada constitucionalmente é aquela em razão do local de procedência de mercadorias em território nacional (art. 150, V). Já situação em que esta diferenciação é permitida e desejada pela Constituição Federal é aquela das empresas de micro e pequeno porte, que excepcionalmente contam com tributação favorecida, mas apoiada em relevante justificativa constitucional e pragmática (art. 146, III, ‘d’).

5.4 RELAÇÃO DAS FUNÇÕES DE TRIBUTO COM A NEUTRALIDADE

Trabalhando as funções do tributo, antes delimitadas, em relação à neutralidade, parece instintiva a relação desse conceito com a fiscalidade, especialmente na concepção liberal. Também a corrente mais purista da doutrina jurídica-tributária, citada no exórdio deste trabalho, mais avessa às interações entre tributação e economia, entenderá que o tributo, idealmente, servirá apenas para arrecadar fundos para o Estado, devendo fazê-lo de modo neutro. Ou seja, a noção de tributo partiria, em seu estado “inicial”, da finalidade arrecadatória e neutra, ou melhor, da noção de que o tributo arrecadatório seria neutro.

Igualmente sob o ponto de vista da justificação axiológica constitucional, haveria proximidade entre a neutralidade e a função fiscal, tendo em vista que os tributos “fiscais” não implicariam em intervenção e os tributos “extrafiscais” seriam aqueles em que esta interferência seria não só permitida, como desejada, eis que estes tributos teriam efeitos regulatórios da economia.

Essa colocação, contudo, é uma meia verdade. A uma porque as demais funções do tributo não representam um antagonismo em relação à neutralidade. A duas porque a classificação entre tributos fiscais e extrafiscais parte de uma noção fantasiosa de neutralidade, já combatida em tópico anterior.

Com respeito ao sopesamento entre neutralidade e as funções extrafiscais do tributo, vemos que a oposição se dá mais notadamente em face à função alocativa. Esta, que trata do efeito indutor propriamente dito da norma tributária e reflete exatamente a condução de comportamentos por meio da norma fiscal, certamente se opõe à noção de neutralidade. Neste caso, haverá um confronto de princípios (valores) que deverão integrar a análise da norma, a verificar se há ou não constitucionalidade, apurando, na verdade, se o valor que se busca atingir com a indução de comportamentos é suficiente para justificar a violação da neutralidade.

Ou melhor, sendo a neutralidade um princípio protegido pelo ordenamento, qualquer discriminação deverá ser excepcional e constitucionalmente legitimada (princípio da igualdade).

Já Osvaldo Santos de Carvalho tem posição contrária à aplicação da função alocativa aos tributos nos quais deve predominar a neutralidade. Em alusão à lição de Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, aponta que, nos tributos sobre o consumo, a neutralidade seria entendida como “impeditivo ao tributo exercer outras finalidades diversas das simplesmente arrecadatórias, assim se tendo a neutralidade em oposição à extrafiscalidade”¹¹². Para este Autor, a neutralidade seria, pois, característica predominante em determinados tributos, notadamente sobre o consumo, aproximando os conceitos de tributo “fiscal” com tributo “neutro”, em antagonismo aos tributos predominantemente extrafiscais. O vocábulo “extrafiscal” é empregado por dito Autor em sua concepção estrita (função alocativa).

Já a função estabilizadora pode não implicar na violação da neutralidade, quando visar anular apenas efeitos cíclicos da economia, por exemplo. Isto é, quando não tenta substituir comportamentos equivalentes, como comprar o produto “A” ou o produto “B”,

¹¹² CARVALHO, Osvaldo Santos de. *Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 63.

mas visa reduzir variações bruscas no nível de preços, a interferência na neutralidade, como rechaçada pela doutrina liberal, não é tão significativa. Embora ocorra, claro, alguma interferência, não nos parece que ela seja capaz de gerar desequilíbrios na alocação de recursos, em prejuízo da eficiência econômica. De qualquer forma, nestes casos deve-se atentar para evitar violação à neutralidade.

Por fim, tampouco entendemos que a função distributiva seja incompatível com a neutralidade, tendo em vista que a equidade horizontal se encarrega de aplicar o mesmo ônus tributário sobre aqueles que têm a mesma capacidade – independentemente de qual conduta comercial estão realizando. Claro, em alguma medida, a função distributiva interferirá no mercado¹¹³, mas esta deve ser aplicada de forma a intervir o mínimo possível, tendo em vista ser a neutralidade, também, um valor tutelado pelo sistema.

A função distributiva, aliás, também não é incompatível com a fiscalidade. Pelo contrário, este efeito deve sempre estar presente, em todas as formas de tributação, desde que sua estrutura lógica permita essa aplicação. Qualquer arrecadação (função fiscal) deve ser realizada de modo a respeitar a capacidade contributiva, nos termos em que orientada pela formação republicana, solidária e democrática de nosso Estado.

5.5 CONCLUSÃO PRELIMINAR

Como conclusão deste capítulo, podemos arriscar uma definição de neutralidade tributária, que para nós é um princípio jurídico tributário, de estatura constitucional, que determina que qualquer imposição fiscal deva interferir o menos possível na economia, buscando o menor impacto sobre as decisões dos agentes econômicos e contribuintes envolvidos, sendo este um comando voltado ao legislador.

Este princípio jurídico decorre do reconhecimento de valores constitucionais, tais como a busca pelo desenvolvimento econômico, erradicação da pobreza, igualdade, livre iniciativa e preservação da concorrência, entre outros que, somados à teoria econômica,

¹¹³ Esta interferência ocorreria, por exemplo, com a majoração da progressividade a tal nível que o detentor do capital prefira não investir, em razão da elevada tributação do resultado adicional de seu esforço. Contudo, entendemos que isso só ocorreria em ocasiões excepcionais, sendo a progressividade defendida em países com alíquotas máximas muito mais elevadas, para o imposto de renda da pessoa física.

impelem para uma compreensão de que a interferência causada pela imposição fiscal pode afastar o mercado do ponto ótimo de eficiência.

Todo tributo implica em alguma intervenção econômica, ainda que involuntária, mas ele deve impor-se da forma menos custosa possível, desviando minimamente a conduta natural do mercado. Esta mensagem da ciência econômica é apreendida e internalizada pelo sistema jurídico por meio dos valores e demais comandos constitucionais, que permitem a construção da neutralidade fiscal como um princípio jurídico.

O princípio da neutralidade fiscal pode ser visto de diversas perspectivas, podendo garantir tratamento isonômico a contribuintes que competem pelo mesmo mercado, em preservação da livre concorrência.

Contudo, a ótica que mais nos interessa é aquela que evita a interferência do Estado nas condutas dos contribuintes, escolhendo sob critérios objetivos um comportamento sobre outro. Este conceito será um contraponto elementar a ser cotejado sempre que se analisar a justificativa e legitimidade de qualquer discriminação a ser realizada pela norma tributária, especialmente nos casos em que se trabalha com a função alocativa do tributo. O binômio neutralidade-interferência deverá sempre ser analisado no caso concreto, a apurar se existe motivação suficiente e critério pertinente para se sustentar qualquer discriminação.

PARTE II – APLICAÇÃO DE PREMISSAS E CONCEITOS DE EXTRAFISCALIDADE AO ICMS

6 A EXTRAFISCALIDADE NO ICMS

6.1 PARTICULARIDADES NA AFERIÇÃO DAS FUNÇÕES EXTRAFISCAIS NOS TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO

Embora seja possível a aplicação das premissas apresentadas para a análise de qualquer tributo, há particularidades em cada forma impositiva que ensejarão substancial adaptação do instrumental teórico desenvolvido. A forma de cotejo dos princípios e verificação dos efeitos indiretos poderá ser alterada, por exemplo, de acordo com a espécie tributária em exame (imposto, taxas, contribuições, etc.).

Independentemente da classificação dos tributos adotada (teorias que os dividem em 3 ou 5 espécies, para citar as correntes mais adotadas), notamos que, nos tributos vinculados, com maior caráter sinalagmático¹¹⁴, como taxas e contribuições de melhoria, há redução desses efeitos extrafiscais, em virtude das limitações no critério quantitativo inerentes a essas formas fiscais. Ainda assim, a função distributiva pode se verificar na gratuidade ou subsídio de taxas para serviços básicos, como a obtenção de certos documentos, ou mesmo na eventual desoneração da contribuição de melhoria por obras realizadas em locais carentes.

A função distributiva pode (e deve) se fazer presente em todas as formas de tributo. Mas tal efeito é mais facilmente observável nas demais espécies tributárias, tais como nos impostos, empréstimos compulsórios e contribuições sociais, para aqueles que reconhecem estas últimas como espécies tributárias diversas.

A função alocativa também é restringida nos tributos vinculados, cujo encargo soe limitar-se ao valor da prestação estatal direcionada ao contribuinte, ainda que possam se imaginar situações de indução de comportamentos pela cobrança de taxa sobre um serviço público, e outro não de caráter equivalente.

¹¹⁴ Contraprestacional, havendo uma relação direta entre uma atuação do Estado para com um contribuinte determinado e o tributo demandado dele.

Já nos impostos (e contribuições sociais) a função alocativa é mais facilmente aplicável, bastando a escolha das materialidades e análise do encargo fiscal aplicado a cada uma delas.

Especialmente no que tange ao ICMS, foco do presente estudo, interessa apontar como se dará a análise dos efeitos extrafiscais da tributação, considerando as peculiaridades desta forma tributária. Certamente, trata-se de um imposto não vinculado a nenhuma atuação estatal determinada, mas sua condição de tributo indireto e sobre o consumo traz complexidade adicional à análise¹¹⁵.

Primeiramente, é de consignar que a própria classificação do ICMS como tributo indireto, ou mesmo sobre o consumo, não é isenta de críticas, podendo-se questionar se estas designações têm lastro jurídico – ou se se limitam a conceitos meramente econômicos sem repercussão no sistema normativo. Para lançar o tema, apresentaremos algumas afirmações, bastante simplificadas, para, em seguida, apurar sua veracidade.

O ICMS pode ser considerado um tributo indireto, característica esta que definiria os tributos que, por sua natureza, têm o encargo fiscal repassado para o adquirente do produto ou serviço – fenômeno este também conhecido como repercussão do ônus tributário pela cadeia produtiva. Esta circunstância é comum aos tributos que oneram uma operação comercial, em que se relacionam dois sujeitos – aquele que arca com o recolhimento do tributo e recebe o valor cobrado pela atividade e aquele que adquire o resultado dessa operação e arca com o respectivo preço. Tendo em vista que, na formação desse preço, em tese, estão incluídos todos os custos da atividade, conclui-se, preliminarmente, que todo tributo que onera uma operação comercial é custo para quem vende e preço para quem compra.

Quem realiza o desembolso financeiro, quem dispõe de riqueza para concretização do negócio é o adquirente do produto ou serviço. E, claro, admitindo que

¹¹⁵ “Os tributos sobre o consumo são considerados como uma espécie de tributos de natureza indireta, visto que não são cobrados diretamente do contribuinte, mas de comerciantes ou industriais que os acrescentam ao preço da mercadoria e recolhem o valor devido. Diferentemente de outros países onde ocorreu uma unificação dos tributos sobre o consumo em uma espécie tributária apenas (Imposto sobre Valor Agregado – IVA), no Brasil são espécies de tributos incidentes sobre o consumo IPI, ICMS, ISS, II, e o PIS/COFINS Importação” (SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 319).

todas as relações comerciais integrem complexas cadeias produtivas e que se esgotam, ao final, numa relação de consumo (aquisição por algum consumidor final, que frui do produto ou serviço não para participar de outra cadeia comercial, mas para seu próprio gozo), todos tributos indiretos têm seu custo repercutido sucessivas vezes, compondo o preço do produto final, arcado pelo consumidor.

Em suma, podemos afirmar que, à primeira vista, todo tributo indireto tem seu encargo tributário inserido, de alguma forma, no valor do bem/serviço adquirido pelo consumidor, e é o consumidor quem, afinal, desembolsará o valor relativo a toda uma diversidade de tributos indiretos. Por essa razão também é possível afirmar que, nos tributos indiretos, há o contribuinte “de direito”, que é o sujeito passivo da obrigação, apontado pela norma fiscal, e o contribuinte “de fato”, que é o consumidor que arca com o peso do tributo, e que realiza a exteriorização da riqueza consumida na aquisição do produto ou serviço.

Por essa razão, vemos uma aproximação de todos os tributos sobre o consumo (cuja materialidade é composta pela descrição de uma operação comercial qualquer, que eventualmente culminará numa relação de consumo) e os tributos indiretos.

Também utilizando definições bastante reducionistas, teremos os tributos sobre a renda e sobre o patrimônio – isto é, tributos cuja materialidade se identifica com a majoração de riqueza do próprio contribuinte, numa comparação entre dois termos temporais ou que considerem a mera existência de patrimônio do contribuinte, numa aferição periódica. Não nos deteremos na discussão desta classificação, sendo apenas de interesse apontar que os tributos sobre a renda e patrimônio não têm como critério material a relação entre dois sujeitos, refletindo apenas a exteriorização de riqueza de um contribuinte determinado.

Assim, os tributos tidos por “diretos” alcançam a riqueza do próprio sujeito passivo da obrigação tributária – quem arca com o custo fiscal é o mesmo sujeito que se encontra no polo passivo da norma. Também por esta razão, os efeitos dessa oneração não

necessariamente repercutem para outros contribuintes, da mesma forma que ocorre com os tributos indiretos¹¹⁶.

Certamente, as afirmações que colocamos agora são razoavelmente reducionistas, sendo cada uma delas suposições questionáveis, diante da complexidade das situações econômicas. Mas, de qualquer forma, não deixam de ter certa utilidade no estudo proposto.

A diferenciação de tributos sobre o consumo, renda e propriedade pode ser mais desenvolvida e organizada em muitas outras categorias, ou rearranjada, ou contestada, considerando que o sistema econômico é fechado, ou circular, de modo que as materialidades tributárias se relacionam e se influenciam mutuamente. Ainda assim, mantém alguma veracidade e praticidade, como ferramenta no exame das diferentes formas de interação dos critérios materiais, bases de cálculo e efeitos da imposição fiscal, em relação às funções distributiva e alocativa.

Por sua vez, a distinção entre tributos diretos e indiretos, para o Direito Tributário, já foi alvo de profundos debates no âmbito jurídico, os quais não podemos ignorar. Dois são os pontos centrais desta discussão: (i) se haveria, de fato, uma repercussão econômica na imposição de tributação sobre o consumo (no ICMS, especificamente); e (ii) se este seria um critério jurídico, e não meramente econômico, que poderia guiar o intérprete na aplicação da norma. O tema é de grande complexidade, mas tentaremos resumi-lo para o que importa neste estudo.

A este respeito, determina o art. 166 do Código Tributário Nacional:

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.

¹¹⁶ Dizemos não “necessariamente” porque, claro, a composição de custos de um produto consumido é relação complexa que demanda apreciação casuística. Claro que, por exemplo, o IPTU pago por um estabelecimento comercial está, de alguma forma, refletido no preço do produto vendido. Mas considerando um cenário competitivo, em que outro comércio pode não ter o mesmo custo, ou que nem todo IPTU se aplica sobre um estabelecimento comercial, podemos assumir uma postura simplificada de que o IPTU terá menos impacto na definição do preço do produto que um tributo que onera a própria relação de consumo.

O dispositivo trata da restituição de tributos pagos a maior ou indevidamente, que, para ser pleiteada pelo contribuinte (de direito), deve este comprovar que não repassou o encargo financeiro ao adquirente do produto ou serviço – situação descrita acima como relativa aos tributos indiretos.

Há tempos o Judiciário se ocupa deste tema, sendo que a Súmula nº 71 do Supremo Tribunal Federal (“STF”), de 1963 (3 anos anterior ao próprio CTN), já pontificava que “embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto”. Um dos julgados que fundamentaram a Súmula esclarece um pouco mais e já estabelece a linha que seria seguida pela norma poucos anos depois: “As restituições dos tributos indiretos, pagos pelo produto a conta do 1. consumidor, somente por este ou mediante sua autorização, pode ser reclamada.”¹¹⁷

Ou seja, a posição adotada pelo E. STF seguia diretamente a linha apresentada acima, pela natureza indireta dos tributos sobre o consumo, tendo em vista o repasse de seu encargo ao adquirente (consumidor). Contudo, poucos anos depois, o próprio STF relativizou este posicionamento, por meio da Súmula nº 546, de 1969: “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.” A nova Súmula foi resultado de julgado conduzido pelo Ministro Aliomar Baleeiro, cuja ementa transcrevemos:

Repetição de imposto inconstitucional – Em princípio, não se concede a [repetição] do tributo indireto no pressuposto de que ocasionaria o locupletamento indébito do contribuinte de jure. Mas essa regra, consagrada pela Súmula nº 71, deve ser entendida em caso concreto, pois nem sempre há critério científico para diagnosticar-se esse locupletamento. Financistas e juristas ainda não assentaram um standard seguro para distinguir impostos diretos e indiretos, de sorte que, a transferência do ônus, às vezes, é matéria de fato, apreciável em caso concreto.¹¹⁸

O caso abordado pelo julgado é o de produtor que, arcando com “taxa de fomento de produção agrícola e industrial” sobre café “exportado” do Espírito Santo para outros

¹¹⁷ Recurso Extraordinário nº 44115, Rel. Min. Afranio Costa, Julgamento: 02 out. 1961, Tribunal Pleno, Publicação: ADJ, 17 set. 1962, p. 421.

¹¹⁸ Recurso Extraordinário nº 45977, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, Julgamento: 27 set. 1966, Segunda Turma, Publicação: DJ, 22 fev. 1967.

Estados do Brasil, visa repetir o quanto pago por ser considerado tributo inconstitucional. O relator, então, verifica que, como os outros Estados produtores de café não cobram essa taxa e sendo o mercado competitivo, o vendedor do Espírito Santo não conseguiria repassar esse valor no preço do produto. A situação, embora extremamente excepcional, importa para entender o mecanismo e a complexidade por trás da repercussão da tributação tida por indireta:

Entendo que essa diretriz [Súmula 71] não pode ser generalizada. Há de ser apreciada em cada caso concreto, porque, de começo, do ponto de vista científico, os financistas ainda não conseguiram, depois de 200 anos de discussão, desde os Fisiocratas do século XVIII, um critério seguro para distinguir o imposto direto do indireto.

O mesmo tributo poderá ser direto ou indireto, conforme a técnica de incidência e até conforme as oscilantes e variáveis circunstâncias do mercado, ou a natureza da mercadoria ou a do ato tributado. Para não alongar essa verdade, reporto-me às lições de G Jèze (*Cours El Science Finances*, p. 398/9), que uma das mais recentes obras eleva ao título de maior financista da França neste século (sic).

À falta de um conceito legal, que seria obrigatório ainda que oposto à evidencia da realidade dos fatos, o Supremo Tribunal Federal inclina-se a conceitos econômico-financeiros baseados no fenômeno da incidência e da repercussão dos tributos indiretos, no pressuposto errôneo, data vênua, de que, sempre, eles comportam transferência do ônus do contribuinte de jure para o contribuinte de facto.

[...]

Esses autores recapitulam as condições sem as quais não ocorrerá a transferência do imposto, esclarecendo que a elasticidade da oferta depende da mobilidade e da ‘possibilidade de lucro’ (profitabilité), estabelecendo que há casos em que ‘a firma pode estar à mercê dos compradores’, isto é, ficará impedida de majorar o preço com o fim de ressarcir-se do ônus fiscal (p. 271). Além disso, se ela insistir na majoração, poderá haver redução global da produção ou da venda com o aumento de custos, que Marshall batizou de ‘external disconomies’. Tanto menos geral o tributo, e ‘comme il n’existe pas d’impôt vraiment général, cet argument revient à mentionner un effet de rigidité de l’offre et le fait qu’un impôt particulier est plus faiblement transférable’ (id. p. 271).

[...]

Em resumo, a meu ver, não houve, no caso concreto, locupletamento do contribuinte de jure, matéria, de fato, julgada pela Corte local, que interpretou Direito do Estado (destaques do autor).

Em semelhante direção são os comentários hodiernamente feitos por Schoueri¹¹⁹, ao tecer críticas quanto ao critério da repercussão para a classificação dos tributos, cuja

¹¹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 51 a 63. *Data venia*, ainda que não seja o foco deste trabalho ou deste expositor a análise econômica, temos a impressão de

definição seria imprecisa, diante de diversas circunstâncias que, no caso concreto, poderiam reduzir ou impedir o repasse do custo fiscal da operação mercantil para o preço cobrado pelo produto ou serviço. Este Autor estuda diversos cenários econômicos para levantar variantes que poderiam eventualmente impactar neste aspecto, citando o Nobel da economia, Joseph Stiglitz, e concluindo que a transferência do ônus tributário nos tributos sobre a venda e compra depende da elasticidade da oferta e demanda.

Portanto, vemos que a definição da Súmula 546 do STF continua atual, no sentido de que é relativa a afirmação de que os tributos sobre a relação mercantil sempre implicarão transferência do encargo para o adquirente (e, ultimamente, ao consumidor). Ainda assim, tampouco se afasta que essa transferência é o que *geralmente* ocorre, considerando o antes apresentado (composição dos custos da operação no preço do produto/serviço), a despeito de, em alguns casos concretos, podermos atingir outra conclusão.

Não obstante outras questões envolvidas no debate da repetição dos tributos indiretos, esta é a linha que tem sido seguida, até hoje, pelo Superior Tribunal de Justiça¹²⁰,

que os modelos estudados deram pouca ênfase à concorrência, ao examinar a elasticidade da oferta e demanda. A correção de situações de não concorrência poderia alterar, ao menos um pouco, as curvas apresentadas – ainda que, certamente, este ponto não invalide as conclusões atingidas pelo professor Schoueri.

¹²⁰ “PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. ICMS. TRANSPORTE INTERESTADUAL DE MERCADORIA DESTINADA AO EXTERIOR. ISENÇÃO FISCAL. PRECEDENTES. PROVA DA NÃO REPERCUSSÃO. SÚMULA 7/STJ. 5. “A jurisprudência desta Corte é no sentido de que os tributos ditos indiretos, dentre eles o ICMS, sujeitam-se, em caso de restituição, compensação ou creditamento, à demonstração dos pressupostos estabelecidos no artigo 166 do CTN, o que não ocorreu na espécie, segundo conclusão obtida pelo Tribunal a quo. A aferição a respeito da ocorrência do repasse ou não do encargo financeiro importa revolver matéria fático-probatória, o que é inviável nesta seara recursal, ante o óbice da Súmula 7/STJ” (REsp 1209607/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/11/2010, DJe 12/11/2010). Agravo regimental improvido (STJ, AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL nº 412.277, Segunda Turma, STJ, DJE de 02/12/2013)”

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. IPI. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. LEGITIMIDADE. COMPROVAÇÃO DO NÃO REPASSE DA EXAÇÃO. NECESSIDADE. APLICAÇÃO DO ART. 166 DO CTN. PRECEDENTES. [...] 2. “A compensação ou restituição de tributos indiretos (ICMS ou IPI) exige que o contribuinte de direito comprove que suportou o encargo financeiro ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a pleitear a repetição do indébito, nos termos do art. 166, do CTN” (AgRg no REsp 1058309/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira turma, DJe 14/12/2010). No mesmo sentido: REsp 1.250.232/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 26/06/2013; AgRg no REsp 1.028.031/RJ, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 25/09/2012; AgRg no AgRg no REsp 752.367/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 15/10/2009. 3. Agravo regimental não provido. (STJ, AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL nº 1.233.729, PRIMEIRA TURMA, DJE de 30/09/2013).”

inclusive por força da presunção relativa imposta pelo CTN, quanto ao repasse do encargo fiscal ao consumidor, admitida prova em contrário.

Dessa forma, e mesmo que considerada as limitações deste trabalho, que não se destina a examinar a fundo os aspectos econômicos da incidência dos tributos sobre o consumo, podemos concluir que as espécies tributárias que incidirem sobre operações mercantis, por representarem custo destas operações, provavelmente terão seu encargo repassado no preço do produto ou serviço – o que ocorre em função da materialidade do tributo e da simples composição dos valores cobrados do consumidor. Contudo, o critério do repasse desse ônus para o consumidor não serve, *per se*, para identificar uma categoria de tributos ou como prova de que essa repercussão sempre ocorre.

A partir desta conclusão, poderíamos afirmar que, tendo em vista que o repasse do encargo tributário ao consumidor tem certo grau de incerteza, não faria sentido nenhum analisar o ICMS sob a ótica da extrafiscalidade. O efeito distributivo seria inócuo, já que o encargo que atinge o consumidor não corresponde ao cobrado em cada etapa produtiva e a função alocativa perderia seu sentido por igual motivo, com a cadeia mercantil anulando qualquer reflexo de uma indução de comportamentos voltada ao consumidor. Perder-se-ia todo o sentido do que foi objeto de nossa exposição até aqui, restando ao ICMS, e a todo tributo sobre uma relação de consumo, tentar ser absolutamente neutro, como ocorreria com uma alíquota *standard* e plenamente não cumulativa, tão somente. No entanto, não partilhamos desta conclusão.

Primeiramente, porque esta repercussão do encargo fiscal para o consumidor é da essência em qualquer tributo que grave uma operação mercantil, e o fato de esse repasse não ocorrer 100% das vezes não afasta a obviedade de que, normalmente, é o que ocorre. O repasse do encargo como critério para se definir os tributos como indiretos, embora não preciso, ou mesmo jurídico, não deixa de ser útil para analisar o efeito que o tributo terá, no mais das vezes, sobre o bolso do consumidor. E, como estamos tratando de análise jurídica de efeitos da incidência do tributo, os efeitos percebidos pelo consumidor importarão, e muito, na análise da norma.

Certamente, a complexidade das relações econômicas nunca será totalmente compreendida e tutelada pelo direito, e sempre poderá evoluir a partir de novos estudos

empíricos, vistos à luz dos valores positivados pelo sistema. Mas a verificação de uma imprecisão metodológica, como no caso de os tributos indiretos não serem, sempre, indiretos não impede que esses valores orientem a interpretação da norma, sobretudo enquanto a doutrina não atingir outro critério ou método melhor para entender e classificar esse fenômeno impositivo.

Quando a Constituição Federal revela valores que devem ser perseguidos na formação e aplicação da norma, nem sempre exige exatidão matemática para sua conformidade, o que não impede de se buscar a maior efetividade, na medida do possível, desses axiomas. Repetimos, tal ótica não é extrajurídica. Muito pelo contrário, apenas não pasteuriza a complexidade inerente aos fenômenos humanos, de modo a facilitar a vida do hermenauta.

No caso dos tributos sobre o consumo, tal como o Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”) ou o ICMS, a Constituição Federal não abre mão da função distributiva e alocativa dos tributos, eis que estes devem permear, na medida do quanto realizável, toda atividade estatal (inclusive a tributária). A própria Constituição, aliás, traça a seletividade como informadora desses tributos, e nessa medida nada mais faz do que reconhecer, não só essa repercussão do ônus fiscal ao consumidor final, como a integração desse consumidor à relação tributária (ainda que indiretamente, não como obrigado pela norma, mas como sujeito que invariavelmente arcará com o encargo fiscal). Essa ótica também pauta uma infinidade de normas infraconstitucionais que já trazem ao mundo do direito a preocupação com o custo do tributo para o consumidor final do produto ou serviço.

A questão da juridicidade da aferição das características do consumidor final, como critério para gradação do encargo do ICMS será objeto de tópico apartado. Mas é importante, por ora, firmar a premissa de que o eventual não repasse do encargo tributário às etapas seguintes da cadeia produtiva não retira a possibilidade do exame da extrafiscalidade nos tributos sobre o consumo. A relativização de norma que trata de requisitos para a repetição de indébito (art. 166 do CTN) não pode ser óbice para a satisfação do desígnio constitucional.

Apenas que, em vista de peculiaridades destas formas tributárias (tributos sobre o consumo, quase sempre indiretos), não fará sentido que o critério para gradação do encargo fiscal seja a grandeza da base de cálculo ou as características pessoais do sujeito passivo, como ocorre nos tributos sobre o patrimônio e sobre a renda. O modo ou técnica que pautará a gradação do encargo fiscal nesses tributos será a seletividade, em conjunto com diversos critérios, de acordo com os valores escolhidos para cada situação, como se verá mais adiante.

6.2 DA REGRESSIVIDADE DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

Não obstante os questionamentos acima levantados, cumpre-nos fazer rápida digressão para clarificar uma característica elementar de todos os tributos sobre o consumo: sua regressividade. Esse aspecto, de grande relevância para o presente trabalho, não pode passar despercebido na análise dos efeitos da imposição do ICMS.

A regressividade pode ser entendida em oposição à progressividade e é representativa de um tributo que distribui seu encargo fiscal de forma inversamente proporcional à capacidade contributiva do contribuinte (ou de quem arca com seu resultado).

A questão da aplicabilidade da capacidade contributiva no ICMS será discutida adiante. Por hora, basta-nos consignar que, diante do reflexo de sua incidência para o consumidor, o encargo tende a ser proporcionalmente maior, quanto mais pobre for o que ao final consome o produto ou serviço (quem, afinal, realiza a manifestação de riqueza). E isso ocorre, basicamente, por 2 motivos.

O primeiro deles, já discutido, é que a alíquota aplicada não varia (e nem faria sentido variar) em razão do tamanho da base de cálculo ou mesmo em função das características de quem arca com o tributo, tal como ocorre na tributação sobre o patrimônio ou sobre a renda. Apenas o contribuinte “de direito” está presente na regramatriz do ICMS, e não são as características desse agente que importam para o resultado final.

O segundo elemento é mais um exemplo de análise econômica e empírica que gera efeitos no âmbito tributário. É que quanto menos renda ou riqueza tiver um indivíduo maior será o percentual dessa disponibilidade de gasto com o consumo e menor será a proporção poupada, que se acumula para a aquisição de patrimônio imobiliário, investimentos, etc.

Logo, qualquer que seja a tributação sobre o consumo, ela tende a onerar, proporcionalmente, quem consome uma parcela maior de sua renda^{121, 122}.

Claro que estamos tratando de aproximações e efeitos genéricos. Um pródigo milionário que gasta toda sua fortuna também arcará com mais tributo sobre o consumo. Mas as situações excepcionais não afastam o vetor resultante dessa regressividade.

Quanto à constatação empírica deste reflexo, Schoueri, ao analisar diversas pesquisas relativas à distribuição da carga tributária, conclui pela efetiva regressividade do ICMS: “Considerando apenas a tributação sobre o consumo, tem-se uma elevadíssima carga sobre as famílias de baixa renda. Basta ver que quase a metade da renda consumida pelas famílias que ganham até dois salários mínimos é destinada ao pagamento de tributos”¹²³.

Interessante que o mesmo autor conclui em seguida pela regressividade de todo o sistema tributário brasileiro, a partir da análise da distribuição da carga tributária total, e não só dos tributos sobre o consumo, eis que “a progressividade do imposto de renda não é suficiente para amainar a regressividade do imposto sobre o consumo”¹²⁴. De fato, a carga tributária nacional é tão apoiada em tributos sobre o consumo, que a progressividade da tributação sobre a renda não é páreo para corrigir tamanha distorção, nem mesmo se somada à tributação sobre o patrimônio, de pífias proporções se comparadas às demais, por escolha da atual política fiscal.

¹²¹ “O fenômeno da regressividade dos tributos sobre o consumo se explica pelo fato de que estes incidem sobre a renda consumida tão-somente. Em geral, a renda total dos agentes econômicos se divide em renda consumida e renda poupada (acumulada) e a proporção entre os dois tipos de renda varia conforme a classe social do agente” (SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 158).

¹²² “No caso dos tributos sobre o consumo, o risco de regressividade se torna patente quando se considera que o percentual de renda destinado ao consumo é decrescente, conforme incrementa a riqueza do contribuinte” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 399).

¹²³ *Ibid.*, p. 400.

¹²⁴ *Ibid.*, p. 401.

É grande a diversidade de estudos sobre o tema, mas entendemos como segura a conclusão pela regressividade do sistema tributário brasileiro, especialmente apoiada na extrema regressividade dos tributos sobre o consumo¹²⁵, que é amplificada pela sua grande importância na matriz arrecadatória nacional.

Na realidade, e na esteira do que disposto nos capítulos anteriores, podemos até mesmo concluir pela inconstitucionalidade da forma de distribuição da carga tributária como um todo, sendo inconcebível que um país que tenha na redução das desigualdades uma de suas finalidades elementares mantenha uma carga tributária globalmente regressiva. Sem dúvida, este aspecto deve ser examinado a partir das premissas colocadas neste trabalho, mas nosso escopo, aqui, limita-se ao ICMS.

Nesse sentido, podemos afirmar que, se a tributação sobre o consumo tende a ser regressiva, mais um motivo há para que se verifique e se busque a concretização da função distributiva, por meio da seletividade/essencialidade, como forma de amenização dessa característica do ICMS^{126, 127}. E isto à luz dos ditames constitucionais já trabalhados, que impõem uma atuação estatal no sentido da erradicação da pobreza, da igualdade, etc. Abrir mão de alguma efetividade da função distributiva, no ICMS, em prol da busca por uma

¹²⁵ Estudo premiado pelo Tesouro Nacional aponta que uma reforma na tributação indireta do Brasil seria imprescindível para a redução da regressividade do sistema, sobretudo para as camadas mais pobres, pouco atingidas pela progressividade da tributação direta. Em simulação, a carga tributária sobre o consumo, para a menor faixa de renda, poderia ser reduzida de 24% para 7%, o que implicariam em impacto mais significativo, financeiramente, do que programas sociais de distribuição de renda como o Bolsa Família, por exemplo (PINTOS-PAYERAS, José Adrian. *A Carga Tributária no Brasil: um modelo para análise dos impactos das políticas tributárias na arrecadação e distribuição*. 2008, p. 53. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XIIIpremio/sistemas/1tosiXIIIPremio/Carga_Tributaria_Brasil.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2015).

Outro resultado interessante é o que aponta que a regressividade dos tributos indiretos costuma ser maior em regiões mais pobres (BRASIL. Senado. Política de Desenvolvimento Regional e as Propostas de Reforma Tributária apresentadas pelo executivo e pela subcomissão temporária da Reforma Tributária do Senado. Comissão de Desenvolvimento Regional e Turismo do Senado. *Audiência pública em 18 de junho de 2008*. Brasília, 2008. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/comissoes/CDR/AP/AP20080618_MariaHelenaZockun.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2015).

¹²⁶ “Assim, a tributação sobre o consumo geralmente é entendida como de caráter não-redistributivo (non-redistributif), visto que que principal objetivo não é produzir mudanças nas relações sociais pré-existentes, mas principalmente manter um grau de neutralidade no ciclo econômico. Tal entendimento, contudo, deve ser relativizado, dado que as mudanças nas alíquotas e no sistema de tributação sobre o consumo tendem a gerar um ganho no poder de compra das classes mais baixas” (SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 158-159).

¹²⁷ “A constatação de que a tributação do consumo apresenta efeito regressivo impõe nova reflexão acerca do papel do Princípio da Seletividade: por meio de alíquotas diferenciadas, torna-se possível corrigir ou, ao menos, amenizar aquele efeito” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 399).

neutralidade absoluta nos parece ser um luxo do qual não dispomos, considerando os desígnios constitucionais e o contexto histórico, social e da distribuição da carga tributária nacional considerada como um todo.

6.3 MÉTODO DE APLICAÇÃO DA EXTRAFISCALIDADE NO ICMS: A SELETIVIDADE

Como visto anteriormente, as diversas funções imediatas do tributo, às quais pactuamos designar de extrafiscais, em sentido amplo (em oposição à fiscalidade, função arrecadatória), são concretizadas pela forma como se reparte o ônus fiscal, com a aplicação de critérios determinados de acordo com a finalidade que se busca. Ao analisarmos um tributo determinado, podemos verificar as materialidades e a constituição da base de cálculo e alíquota, apurando como se dá essa repartição da carga impositiva em cada situação. As conclusões desta análise iluminarão quais e como se aplicam os efeitos extrafiscais da forma tributária escolhida¹²⁸.

Especialmente as funções distributiva e alocativa poderão ser observadas pela forma como se dá a gradação do ônus fiscal em diferentes situações. A chave do problema é o critério escolhido para cada discriminação, cobrando-se mais ou menos tributo em cada situação.

Nos tributos “pessoais”, e em especial no Imposto sobre a Renda, recaindo este sobre a renda direta auferida (riqueza nova) por determinado contribuinte, essa gradação pode ser feita com maior precisão, considerando que o sujeito que realizará a conduta tributária tutelada é o próprio contribuinte. A legislação poderá, com facilidade, aplicar a progressividade em função da capacidade contributiva, para atingir a função distributiva e buscar formas para induzir alguns comportamentos (função alocativa), como a gradação de alíquotas de acordo com o tipo da receita auferida, permitir ou não a dedutibilidade de

¹²⁸ É fato que esta análise permitirá revelar os efeitos mais evidentes que estão sendo concretizados com a cobrança de uma forma impositiva determinada. Contudo, os efeitos mais complexos desta exação possivelmente só serão perceptíveis por estudos mais profundos de cada caso prático, a serem conduzidos por diversas áreas da ciência, como a economia e a sociologia. E, a partir dessas conclusões empíricas, poderá o jurista verificar se as consequências trazidas por determinada norma estão ou não de acordo com o sistema jurídico. Trata-se, pois, de uma análise que nunca se esgota, podendo sempre este exame revelar novos efeitos da imposição fiscal passíveis de tutela jurídica.

gastos da base de cálculo, modificar a razão de depreciação de ativos em função do tempo, etc.

Ocorre que, nos tributos sobre o consumo ou mesmo nos indiretos, como já discutido acima, as formas de gradação do ônus fiscal são bastante restringidas. Um dos motivos desta limitação é que a materialidade do tributo, como o ICMS, pode ou não resultar em riqueza auferida pelo contribuinte (“de direito”). Claro, há manifestação de riqueza, mas não necessariamente há lucro em todas as operações comerciais. Da mesma forma, nem mesmo o consumidor (ou contribuinte “de fato”) denota sua capacidade contributiva com precisão, eis que cada produto pode ser adquirido por diversos consumidores de diferentes níveis econômicos.

O que há no ICMS é, logo, uma *presunção* de que determinada operação comercial implica numa manifestação de capacidade contributiva, eis que não deixa de ser em si um fato econômico, presuntivo de riqueza.

Voltaremos a esse ponto mais à frente, mas o que nos importa agora é simplesmente colocar que a realização de uma determinada operação comercial não revelará, com precisão, a capacidade contributiva dos agentes envolvidos, nem do vendedor, nem do comprador, ainda que se trate de consumidor final.

Por outro lado, as operações tributadas não são tomadas em sua quantidade global ou em relação ao total consumido por determinado sujeito, sendo a base de cálculo relacionada a cada operação comercial individualmente considerada (salvo raríssimas exceções¹²⁹), o que dificulta ainda mais esta aferição. Bastaria que uma operação comercial fosse “quebrada” em muitas outras de valor menor para se contornar eventual gradação de alíquota em função do valor da base de cálculo.

Ademais, se houvesse uma gradação de alíquotas em torno do volume de vendas, ou em razão de características de cada contribuinte, poderia haver violação à proteção da livre concorrência. A gradação de alíquotas a depender do vendedor levaria a toda espécie de distorções de mercado, perdas de eficiência, concorrência desleal e incentivaria a realização de toda sorte de fraudes. A exceção para este raciocínio vem apenas quando há

¹²⁹ Quando a aquisição de determinado produto ou serviço é controlada, eventualmente surge a possibilidade de realizar este exame, como no consumo de energia elétrica ou de serviços de telecomunicação.

justificativa constitucional para esta distinção, no já citado exemplo das micros e pequenas empresas.

A solução para o problema da gradação do ônus fiscal, nos tributos sobre o consumo, vem com a seletividade, que nada mais é do que um sistema de variação desse encargo conforme a natureza do produto ou serviço tributado. Salvo raríssimas exceções, esta será a única forma admitida pelo sistema jurídico para a discriminação do ônus tributário na imposição de tributos dessa natureza, eis que viabiliza a isonomia entre contribuintes.

Essa gradação poderá ser feita mediante a diferenciação de alíquotas, redução de base de cálculo¹³⁰ ou mesmo pela concessão de crédito presumido^{131, 132}.

Seja como for, para este estudo o que importa é a tutela dos efeitos gerados pela diferenciação do impacto fiscal aplicado, sendo menos relevante a formação sintática da norma que leva à composição do *quantum debeatur*. Será importante apenas que essa discriminação seja feita em relação a um produto/serviço determinado (critério objetivo), e não em função de qualidades particulares de um contribuinte (critério subjetivo).

Assim, quando tratarmos da seletividade, não nos reportaremos de modo diverso à diferenciação de alíquotas ou de outras formas de aplicação dessa gradação. Apenas consignamos que a diferenciação de alíquotas, além de mais comum, resulta mais flexível,

¹³⁰ A redução da base de cálculo ocorre quando a norma determina que apenas parte da grandeza econômica da operação tributada seja considerada para a definição do *quantum debeatur*, aplicando-se a alíquota apenas sobre percentual determinado pela legislação. Essa redução pode ocorrer por diversos motivos, como nos casos de incidência de tributos sobre operação que é apenas parcialmente onerada por um tributo ou no caso de previsão de um benefício fiscal, que deliberadamente escolhe essa técnica para redução do tributo incidente sobre dada situação.

¹³¹ Canazaro não concorda com esta possibilidade via crédito presumido (CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária*: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 133). Mas, para nós, e no estudo dos impactos extrafiscais do tributo, o que importa é que exista uma gradação do ônus em função da natureza do produto.

¹³² Esta modalidade de redução do encargo fiscal é particular aos tributos não cumulativos, que se utilizam de sistemática de débito-crédito para incidir sob uma alíquota estável ao longo de uma cadeia produtiva. Ocorre geralmente como forma de estabelecer benefício fiscal, devendo ser expressamente previsto pela norma.

Tem a particularidade de não alterar o valor do tributo devido sobre uma dada operação, mantendo-se sem mudança o valor destacado em nota fiscal. O benefício se dá pela outorga de créditos, adicionais ao que seriam normalmente apropriados, a serem utilizados como “moeda” para o pagamento de tributo devido. O resultado final é, igualmente, a redução do ônus resultante sobre a operação.

eficaz, simples e transparente, o que nos parece atender de modo mais efetivo à busca pela eficiência econômica no âmbito tributário.

A seletividade é técnica que respeita a livre concorrência, a isonomia entre contribuintes e a busca por um sistema econômico mais eficiente, considerando que haverá neutralidade em relação à competição entre diversos agentes de mercado em torno da venda do mesmo produto/serviço.

A seletividade também será a forma pela qual serão aplicadas as funções extrafiscais (especialmente a distributiva e alocativa) no ICMS. É o que passaremos a analisar.

6.4 ESSENCIALIDADE OU SELETIVIDADE? – A ESSENCIALIDADE COMO CRITÉRIO INFORMADOR (CONTEÚDO) DA SELETIVIDADE

Neste ponto, cabe-nos esclarecer alguns aspectos dos termos linguísticos ora relacionados, de modo a permitir uma compreensão mais correta do tema, segundo nossa concepção. Isso porque é comum que se trate de ambos os termos de forma conjunta, ora se referindo ao princípio da seletividade, ora ao princípio da essencialidade.

Certamente, são termos aplicados conjuntamente e talvez sequer façam sentido se considerados individualmente – trata-se da seletividade *em função* da essencialidade. Mas, para a presente análise, pensamos ser importante distinguir e delinear cada um desses conceitos. Notadamente, porque os termos “seletividade” e “essencialidade” não são sinônimos e revelam significados não só diferentes, como complementares.

Inicialmente, vemos que ambos são trazidos pela Constituição Federal, quando aponta que o Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”) “será seletivo, em função da essencialidade do produto” (art. 153, § 3º, I). Disposição equivalente é apontada ao ICMS, que “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços” (art. 155, § 2º, III). A seletividade e a essencialidade, portanto, são normas jurídicas positivadas. Já a questão da facultatividade da seletividade na instituição do ICMS será abordada mais à frente.

A norma de competência constitucional aponta para que estes dois impostos sejam seletivos em função da essencialidade do objeto da tributação – operações com produtos industrializados (no IPI) ou operações com mercadorias e serviços (no ICMS). Isto é, estes dois conceitos (seletividade e essencialidade) não estão isolados, mas são aplicados conjuntamente – os impostos em tela serão seletivos, em função da essencialidade do que visam tributar.

Com relação à seletividade, podemos extrair que se trata de um comando constitucional, que traz técnica de gradação do ônus fiscal desses tributos, tendo como parâmetro a espécie de produto ou serviço que se está tributando.

Não obstante, arriscamos dizer que a seletividade, sozinha, não é princípio que traz valor intrínseco a orientar a tributação em torno da oneração de um ou outro tipo de mercadoria, por exemplo. Constituindo mera técnica de discriminação, a seletividade implica em dizer que o IPI e o ICMS não poderão ter suas alíquotas alteradas em função do valor do bem tributado (base de cálculo), da pessoa do contribuinte ou mesmo em razão da origem geográfica do objeto da tributação.

A seletividade apenas pontifica que dois produtos podem ter alíquotas diferentes em razão de sua natureza ou finalidade, mas não aponta em que sentido se dará essa disparidade (por exemplo, segundo a seletividade, joias e alimentos podem ter alíquotas diferentes, mas a seletividade, sozinha, não aponta qual deve ser mais onerado)¹³³.

Neste ponto, surge a essencialidade como critério informador da seletividade. Sendo a seletividade uma mera técnica de discriminação, a aplicação isolada da seletividade, tal como o próprio princípio da igualdade, não é possível, demandando um critério para sua efetividade.

Tal como já disposto quando expusemos a respeito da igualdade, o conceito aristotélico demanda um fator de discriminação para sua plena aplicação, critério este que deve ter relação de pertinência com a finalidade da discriminação que se está fazendo.

¹³³ O próprio *nomen juris* alude ao termo “seleção”, ou “selecionar”, que associamos à capitulação de alíquotas em função de um critério objetivo.

De igual sorte ocorre com a seletividade, que viabiliza a igualdade para a tributação de diferentes produtos e serviços, em que qualquer diferenciação ocorre de forma válida segundo um critério de discriminação coerente, em relação a uma finalidade constitucionalmente legitimada.

Portanto, quando da diferenciação de alíquotas em função de produto ou serviço objeto da tributação (seletividade), deverá ser aplicado um critério de seleção – que consiste justamente na essencialidade¹³⁴.

A essencialidade, por sua vez, deverá ser examinada para apurarmos se mantém relação de pertinência com aquilo que se pretende diferenciar e se está apoiada em uma finalidade constitucionalmente legitimada, sob pena de inconstitucionalidade, por ofensa à igualdade, conceito elementar por trás desta análise.

6.4 ESSENCIALIDADE COMO MÉTODO DE AFERIÇÃO INDIRETA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA (APLICAÇÃO DA FUNÇÃO DISTRIBUTIVA)

Entendemos que a essencialidade, em conjunto com a seletividade, é o método mais apropriado para guiar a variação do encargo fiscal, em se tratando de tributos “indiretos” ou sobre o consumo. Isso porque permite atingir, nesta modalidade de tributos, algo próximo da capacidade contributiva do sujeito que arca com o ônus fiscal, realizando, na medida do possível, a função distributiva. Essa afirmação, embora questionável, nos parece plenamente justificada. Vejamos.

Já verificamos acima que a designação de tributos como “indiretos” pode ser falha ou fundar-se em razões extrajurídicas, mas aqui apresentam certa utilidade. Permite-nos visualizar que, quando se tributa uma operação comercial entre dois sujeitos, não podemos aferir facilmente a capacidade contributiva de cada agente envolvido, o que impedirá a adoção de critérios pessoais, como ocorre com o Imposto de Renda, por exemplo.

¹³⁴ Até porque, se entendermos que a seletividade constitui não só método, mas também conteúdo para orientar a variação de alíquotas, sequer precisaria a Constituição falar em diferenciação em função da essencialidade.

Certamente, a legislação não trata dessa distinção entre contribuintes “de fato” e “de direito”, mas os resultados da aplicação da norma, ainda que não justifiquem uma distorção dos comandos normativos, não podem ser totalmente ignorados pelo processo hermenêutico¹³⁵. E, de fato, a legislação parece, sim, orientar-se de acordo com esses critérios, especialmente quando a norma constitucional que delimita a competência desses tributos insere um comando de “justiça fiscal” para sua aplicação.

É o que extraímos dos valores antes analisados e que na Constituição Federal apontarão para a necessária busca pela equidade e pela função distributiva, a ser demandada em toda e qualquer imposição fiscal, na medida do possível e ainda que em confronto com outros princípios informadores, a depender da espécie tributária sob exame.

O tributo age sobre realidade econômica (juridicizada) e, à luz dos comandos constitucionais pela erradicação da pobreza e redução de desigualdades, não pode se furtrar à busca da capacidade contributiva em todos os seus reflexos. A função distributiva impele que, sob a atual Constituição, a repartição do ônus fiscal seja a mais equânime possível, em progressão à capacidade contributiva de cada contribuinte (esforço tributário equivalente ou progressividade do encargo global).

Por sua vez, a capacidade contributiva se aplica “sempre que possível” (art. 145, § 1º da Constituição Federal), o que pode indicar uma conclusão de que este princípio apenas se revela útil aos tributos chamados “diretos” ou nos quais é possível aferir com mais certeza a riqueza de quem realiza o fato tributado. Já no ICMS, pelo contrário, seria impossível aferir a capacidade contributiva de quem consome determinado bem. Um maço de cigarros, por exemplo, pode ser adquirido por um trabalhador humilde ou por um rico empresário.

Ademais, a relação jurídico-tributária seria instituída pela norma exclusivamente em relação ao contribuinte “de direito” (não existe, para a norma, o contribuinte “de fato”), com o que se poderia alegar que qualquer busca de apuração da realidade do consumidor final para a gradação do ônus do ICMS não só escaparia do âmbito do Direito Tributário, como do próprio direito. Esta é a razão por trás do entendimento que a capacidade

¹³⁵ Como já exposto no começo de trabalho, não podemos negar que o tributo é uma realidade econômica, até porque “na relação jurídica tributária há sempre uma relação econômica subjacente” (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 112).

contributiva não se aplica aos tributos tidos por indiretos, em que a base de cálculo não tem relação direta com o poder econômico do contribuinte, eis que repassa esse custo para o adquirente do produto.

Contudo, entendemos que, ainda que seja evidente a dificuldade de um tributo sobre uma operação de consumo aferir a capacidade econômica desse consumidor, a essencialidade nasce como tentativa de atingir, na medida do possível, algo mais próximo da repartição equânime do encargo fiscal entre ricos e pobres. E esse é, justamente, o conceito da capacidade contributiva, que nada mais é do que, repita-se, a aplicação da igualdade no âmbito tributário, à luz da orientação valorativa da Constituição Federal de 1988.

Ademais, vimos acima que toda tributação sobre o consumo tende a ser bastante regressiva. Por mais esta razão, a gradação do ICMS para a menor onerosidade de itens essenciais tem uma função de contrapor ou ao menos amenizar essa regressividade.

Certamente não será apurada a renda do consumidor na gradação das alíquotas sobre o consumo de bens e serviços. Mas a distribuição do encargo fiscal em razão da essencialidade dos bens e serviços tributados visará, tanto quanto possível, desonerar os itens mais consumidos pelas pessoas de baixa renda ou itens mais essenciais à vida e à saúde, por exemplo, e onerar mais os produtos voluptuários. A essencialidade resulta em tentativa de dosar, ainda que imprecisamente, a carga tributária de acordo com a riqueza de quem arca com seu ônus – ou seja, em última análise, de dosar a tributação de acordo com a capacidade contributiva do consumidor.

Neste exato sentido, cabem citar algumas posições de relevo:

[...] por trás destas ideias [seletividade e essencialidade] está presente, em última análise, o princípio da capacidade contributiva, pelo qual quem, em termos econômicos, tem mais, há de ser tributariamente mais onerado, do que quem tem menos.¹³⁶

[...] muito embora se tenha entendido que a CF determina que o IPI seja seletivo em função da essencialidade dos produtos (art. 153, §3º, I), realizando, de certo modo, o princípio da capacidade contributiva. Na

¹³⁶ BOTALLO, Eduardo Domingos. *IPI: princípios e estrutura*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 57. No mesmo sentido, CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 459.

verdade, existem certos produtos cujo consumo constitui verdadeira demonstração de capacidade contributiva.¹³⁷

A seletividade é o meio pelo qual, nos impostos em que a personalização é inviável, se realiza a isonomia possível, quer adequando a tributação à capacidade econômica do contribuinte, aferida indiretamente, quer atingindo finalidades extrafiscais.¹³⁸

De outra sorte, importante parte da doutrina¹³⁹ entende, mesmo assim, que a capacidade contributiva é de impossível aplicação aos tributos sobre o consumo, basicamente em razão de 3 fundamentos: (i) não se consegue aferir de modo adequado a capacidade contributiva do consumidor final, o que só seria possível ocorrer nos tributos “pessoais”, como indicados acima; (ii) o consumidor final não está presente na relação sintático-normativa que compõe a norma tributária; e (iii) a seletividade em razão da essencialidade teria justificativa não na capacidade contributiva, mas no princípio da igualdade¹⁴⁰.

Contudo, em que pesem tais argumentos, *data venia*, parece-nos mais adequado o entendimento ora defendido, pela aplicação da capacidade contributiva, ainda que de modo indireto, ou de forma não tão eficaz como nos tributos ditos pessoais.

Primeiramente, uma dificuldade operacional em torno da impessoalidade da relação de consumo, que impede a determinação da capacidade contributiva dos indivíduos que compõem uma relação comercial, não afasta a necessidade da busca da desoneração de alguns produtos essenciais – o que se faz por nenhuma outra razão que tentar reduzir o

¹³⁷ MELO, José Eduardo Soares de. *IPi: Teoria e prática*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 162.

¹³⁸ *Ibid.*, p. 279.

¹³⁹ Tomemos como exemplo a lição de Osvaldo Santos de Carvalho, que muito bem defende seu ponto de vista: “Não comungamos desse entendimento. Pensamos que o ICMS está fora do alcance do primado da capacidade contributiva e atina para o princípio da igualdade quando a determinação de seu aspecto quantitativo obedece ao ditame da seletividade (CF, art. 155, §2º, III), outro princípio que deriva do princípio da isonomia tributária.
[...]

Da mesma sorte, não seria possível graduar as alíquotas do ICMS de acordo com a capacidade contributiva do consumidor final, já que este está fora da relação jurídica tributária” (CARVALHO, Osvaldo Santos de. *Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 122, 123).

¹⁴⁰ “A capacidade contributiva, em relação à igualdade, legitima-se como um critério de comparação, o que não afasta a possibilidade da existência de outros (critérios), com a essencialidade. Assim, nos impostos sobre o consumo, em que não é possível atentar-se à capacidade contributiva, a igualdade é concretizada a partir da seleção (ou da seletividade), em atenção ao grau de essencialidade das mercadorias e dos serviços” (CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 150). Para o autor, a essencialidade é princípio autônomo em relação à capacidade contributiva.

peso tributário sobre o consumo das camadas mais pobres da sociedade. A busca pela capacidade contributiva no ICMS não se dá com a adoção de critérios pessoais de distinção do encargo fiscal, mas na aplicação da seletividade como forma de, indiretamente, realizar *alguma* gradação em torno da riqueza manifestada pelo consumo.

Obviamente, a aplicação da essencialidade não implica em dizer que o ICMS será sempre gradativo conforme a capacidade contributiva. Mas, isto sim, que a essencialidade aplicará critérios objetivos para, indiretamente, se pretender uma mínima gradação do encargo fiscal em torno da capacidade contributiva do consumidor, reduzindo a regressividade desse tributo.

Há, certamente, a aplicação de presunções e simplificações, mas estas são justificáveis, considerando que a exclusão do critério da essencialidade certamente levaria a uma regressividade ainda maior dessa forma tributária, em direto confronto com o mandamento constitucional. A falibilidade do critério da essencialidade, por sua distância com a real capacidade contributiva dos consumidores, não justifica a sua rejeição em prol de uma tributação que sabidamente será ainda mais regressiva.

Em segundo lugar, temos o argumento de que a capacidade econômica do consumidor, como contribuinte “de fato”, não pode ser alvo da interpretação normativa por não estar contemplado na relação sintático-normativa da norma, que apenas faz referência ao contribuinte “de direito”¹⁴¹.

Por certo, a capacidade contributiva parece não se aplicar ao ICMS, porque não está sintaticamente relacionada com a norma jurídica, no sentido de que o contribuinte é o agente comercial/industrial, inexistindo vínculo jurídico imediato com o consumidor. Logo, podemos afirmar que, de fato, o princípio da capacidade contributiva não se aplica, diretamente e da mesma forma que em outros tributos. Concordamos com esta posição, se analisado estritamente o enfoque da regra-matriz de incidência do ICMS.

¹⁴¹ Curiosamente, vemos uma contradição quando se afasta a capacidade contributiva sobre os tributos “indiretos”, sob o argumento de que esta classificação não existe no âmbito normativo. Ora, se a norma não trata de tributos “diretos” ou “indiretos”, então não seria este um critério para, justamente, afastar a capacidade contributiva sobre determinada classe.

Neste ponto, interessante fazer menção às premissas construídas anteriormente neste trabalho, com relação à interpretação normativa e positivação de princípios e valores constitucionais. A redução de desigualdades, entre outros axiomas, integra, sim, o ordenamento e vincula a exegese normativa, o que impõe a análise dos efeitos da aplicação da norma em uma interpretação sistemática. A norma, pois, não se esgota na leitura isolada e objetiva de seu significado literal, de modo que a busca pela capacidade contributiva pode, sim, integrar a exegese jurídica, mesmo que não esteja descrita ou prescrita em uma dada partícula normativa (hipótese-consequente).

Sim, a capacidade contributiva não vai se observar diretamente na relação sintática da regra-matriz de incidência tributária do ICMS, como a progressividade de alíquotas no Imposto sobre a Renda da pessoa física, por exemplo. Mas isso não significa que a capacidade contributiva não age sobre o ICMS, especialmente ao informar a condução da seletividade, por meio da essencialidade.

Até porque, fora dessa perspectiva e esvaziada da função distributiva que nada mais é do que a busca pela capacidade contributiva dos agentes, não haveria como justificar a aplicação da essencialidade, de modo que o ICMS caminhará para um tributo “totalmente” neutro, com uma alíquota única aplicada para todo e qualquer produto.

Se é incorreta uma ficção hermenêutica baseada na distribuição do encargo fiscal com base em um contribuinte “de fato”, ou do consumidor, mais incorreto ainda nos parece tomar como pressuposto a existência de um tributo neutro. E uma vez assumida essa não neutralidade, é de rigor a análise das consequências da tributação à luz da direção valorativa constitucional, como parte da interpretação da norma, impondo a integração dessa leitura com a função distributiva do tributo.

E essa análise pela função distributiva não é mero favor político ou benesse normativa. É ditame constitucional, valor positivado que condiciona a interpretação da norma e, inclusive, faz parte da norma de competência do IPI e do ICMS, que se reporta à seletividade em função da essencialidade.

O sistema jurídico reconhece, assim, que não só sabe que quem arca com esse tributo é o consumidor, como determina tratamento diferenciado da norma, de modo que o consumidor mais carente seja menos onerado.

Logo, se, por um lado, podemos ver como um erro, uma atecnia, colocar ambas as formas de capacidade contributiva (nos tributos diretos e indiretos) no mesmo patamar, parece-nos ser também incorreto afirmar que a capacidade contributiva não se aplica ao ICMS, *data maxima venia*, por ser a relação do tributo com o consumidor um tema “extrajurídico”.

Em terceiro lugar, poder-se-ia fundamentar a essencialidade como outra espécie de manifestação da igualdade no âmbito da distribuição do ônus fiscal (diferentemente da capacidade contributiva). Contudo, parece-nos um falso dilema a discussão se a essencialidade seria lastreada no princípio da capacidade contributiva ou com base no princípio da igualdade.

Com efeito, já dispusemos que a capacidade contributiva não informa o ICMS diretamente, tendo em vista que a base de cálculo do tributo não demonstra imediatamente a manifestação da riqueza do consumidor, mas, apesar disso, entendemos que a essencialidade guia a distribuição do ônus fiscal para que, na medida do possível, esta atinja menos aos consumidores pobres e mais os com maior poder econômico.

Assim, o que ocorre é que estamos tomando como premissa em nosso raciocínio, como já disposto acima, que a função distributiva da tributação e a igualdade no âmbito tributário em relação à distribuição da carga tributária equivalem à busca pela capacidade contributiva.

A realidade tributária é realidade econômica, de modo que o critério de igualdade, no âmbito tributário, será a capacidade contributiva. Esse é motivo pelo qual, em nossa humilde posição, não vemos como seria aplicável o princípio da igualdade na tributação que não relacionado à capacidade contributiva, até porque a igualdade nunca se aplica sem um critério de distinção.

Se não, que critério seria esse que visaria ao que pactuamos chamar de função distributiva e que toma como referência a grandeza econômica do fato tributário e a

grandeza econômica dos agentes, que não a capacidade contributiva? Entendemos que a capacidade contributiva resulta de mero reflexo da igualdade no âmbito tributário, de forma que nos parece que a busca pela distribuição do ônus tributário com igualdade equivale, justamente, à busca pela própria capacidade contributiva, ainda que, por vezes, ela se manifeste de forma indireta.

O que se pretende apontar é que a essencialidade, basicamente, é critério de gradação de encargo fiscal que se apoia nas mesmas bases da variação em função da capacidade contributiva, mantendo exatamente a mesma justificativa axiológica legitimadora.

Certamente, a essencialidade tem como alvo uma consequência “não tributária”, eis que se pauta pela busca na redução de desigualdades, por exemplo. Contudo, como exposto, é nossa posição que todos os valores constitucionais que pautam as funções não arrecadatórias do tributo se apoiam, afinal, em fatores “não tributários”. Na verdade, o tributo será orientado para satisfazer (ou não contrariar), sempre que possível, tais axiomas e diretrizes constitucionais, que jamais serão colhidos da própria atividade tributária.

Por esse motivo, inclusive, é que pouco importa se esses princípios constitucionais “gerais” têm uma previsão específica no capítulo tributário da Constituição Federal. A capacidade contributiva e a isonomia na tributação nada mais são do que reflexos da igualdade e isonomia previstas no restante da Constituição, e pouco importa se estão ou não descritos nos artigos 145 e 150 do Texto Magno.

Da mesma forma, por exemplo, pouco importa se há ou não previsão da variação do ITR em função da proteção ambiental, na descrição da competência tributária para sua imposição (no art. 153, VI e § 4º), eis que a proteção ambiental é valor “não tributário” e se extrai com muito mais propriedade dos artigos 5º, 170, VI, 186 e 225 – não cabendo sua contrariedade pela tributação.

Ou seja, a tributação não poderá jamais violar a igualdade e a isonomia, e essa proteção se realiza mediante a aplicação, no âmbito tributário, de critérios de distinção de situações e contribuintes que são constitucionalmente justificados, de acordo com

finalidades ancoradas em valores constitucionais – valores estes que não são “tributários” e podem não estar claramente descritos na regra-matriz de incidência tributária.

Seja como for, e por isto é que a discussão perde maior relevância, a conclusão, considerando a essencialidade apoiada na capacidade contributiva ou em outra espécie de igualdade, é a mesma, que é a busca pela variação do encargo fiscal na aplicação do ICMS, visando a uma imposição menos regressiva. De qualquer forma, estamos tratando da função distributiva no ICMS, que para nós não é diferente da mera variação do ônus fiscal em função da capacidade contributiva de quem arca com o tributo (considerado seu efeito, independente de quem está apontado no modal deôntico).

Desta feita, temos que a essencialidade justificará uma distinção de carga fiscal sempre que a finalidade dessa discriminação seja a busca, ainda que indireta, de gradação do ônus segundo a capacidade contributiva do consumidor. Ou ainda, será justificada a diferenciação segundo o critério da essencialidade sempre que esta visar à desoneração dos itens mais adquiridos pelos consumidores de baixa renda ou dos itens de que, por sua natureza, ninguém pode prescindir. É de sua definição que se tratará a seguir.

6.5 O QUE É ESSENCIAL?

O conceito do que é mais ou menos essencial guiará a aplicação da essencialidade e a gradação de alíquotas, conceito este que corrobora o quanto definido no capítulo anterior.

Mais que definir, objetivamente, quais seriam os itens essenciais, em interminável listagem de bens e serviços, trataremos de princípios e parâmetros que servirão a tal análise, em cada caso concreto.

Uma primeira concepção, que se afere da interpretação literal, é que a essencialidade se refere aos produtos ou serviços que sejam “essenciais”, elementares, básicos. Essenciais seriam os bens ou serviços de primeira necessidade, em oposição aos voluptuários, luxuosos.

Outra perspectiva, e que inclusive confirma nossa aproximação entre a capacidade contributiva e os tributos sobre o consumo, é aquela que impõe alíquota reduzida, com fulcro na essencialidade, para todos aqueles produtos ou serviços dos quais não se possa prescindir, ou seja, daqueles que são de tal forma elementares para a vida e para a saúde do cidadão que o indivíduo não exerça nenhum poder de escolha sobre seu consumo. Assim, considerando que não há exercício de vontade, mas de necessidade, o consumo de tais itens não seria revelador de nenhuma *capacidade contributiva*¹⁴².

É o caso, por exemplo, de gêneros alimentares básicos, como o arroz e o pão, e de itens médicos como remédios, cadeira de rodas, etc. Certamente, a aquisição de uma cadeira de rodas, por exemplo, revelaria alguma capacidade econômica, mas nunca capacidade contributiva, eis que este consumo não demonstra disposição de riqueza, mas resulta de uma necessidade elementar por parte de um indivíduo deficiente – seja ele rico ou pobre.

Seguindo similar linha de pensamento, também se podem definir bens ou serviços essenciais como aqueles minimamente necessários para que se atinja um *mínimo vital* de consumo, de modo a se alcançar a dignidade da pessoa humana¹⁴³. Claro que o mínimo necessário para uma vida digna é determinado pelo contexto socioeconômico em determinada sociedade, mas a definição ajuda-nos a reforçar a orientação por trás do próprio conceito de essencialidade^{144, 145}.

¹⁴² “O princípio da seletividade tem por escopo favorecer aos consumidores finais, que são os que, de fato, suportam a carga econômica do IPI e do ICMS. Daí ser imperioso que sobre produtos, mercadorias e serviços essenciais haja tratamento fiscal mais brando, quando não total exoneração tributária, já que em relação a eles o adquirente, em rigor, não tem liberdade de escolha” (CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 110).

¹⁴³ Há muitas discussões e linhas de pensamento a respeito do que se considera o mínimo vital, especialmente na delimitação deste conceito para se utilizarem deduções no Imposto sobre a Renda da pessoa física. Mas, por mais rico que seja este debate, não entraremos em detalhe, pois foge ao escopo do presente trabalho.

¹⁴⁴ Para Roque Carrazza, alguns exemplos são citados em *ICMS* (14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009), devendo ser desoneradas operações com (i) ônibus e transporte coletivo (p. 461); (ii) energia elétrica (p. 462); (iii) serviços de telecomunicação (p. 462); (iv) produtos da cesta básica do trabalhador (p. 462); (v) remédios, aparelhos cirúrgicos, próteses e órteses (p. 465); (vi) produtos auxiliares à educação fundamental e saúde básica (p. 468). Tudo para proteger o mínimo existencial, ou *mínimo vital*, em torno da dignidade da pessoa humana (p. 468-469).

¹⁴⁵ Também nesta linha, José Eduardo Soares de Melo, que afirma que o conceito de essencial não deve apenas atender às necessidades fisiológicas, mas a um padrão mínimo de vida decente (MELO, José Eduardo Soares de. *IPI: Teoria e prática*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 278).

Por fim, interessante que, em que pese a essencialidade ser fundamentada na menor onerosidade para os consumidores de baixa renda, poucas definições tentam aproximar este conceito de essencial com aquilo que é realmente consumido pelos mais pobres. Evidentemente, esta parte da população gasta parcela maior de sua riqueza para conseguir adquirir itens elementares, como os alimentos da cesta básica.

Contudo, não é menos verdade que hoje as classes menos favorecidas consomem também comunicação por celular (especialmente na modalidade “pré-paga”), gastam mais com transporte público, etc. Uma avaliação empírica e periódica do que efetivamente é consumido pelas classes mais pobres poderia orientar a essencialidade com mais fidelidade ao seu fundamento constitucional, mais do que se apoiar em definições doutrinárias (muitas vezes distantes da pobreza) do que se entenderia como adequado para o consumidor financeiramente menos favorecido.

Lembramos, aqui, que o fundamento da essencialidade é minimizar a regressividade do ICMS, de modo que pouco importaria se um produto fosse melhor ou pior, mais ou menos saudável ou, ainda, se a doutrina ou a legislação entendesse que um ou outro produto seja essencial. A essencialidade, tal como legitimada constitucionalmente, seria mais bem efetivada a partir de uma verificação do que é efetivamente consumido ou pretendido pelas classes mais pobres.

Assim, entendemos que uma essencialidade, agora revelada como meio de gradação do ICMS em torno de uma verificação indireta da capacidade contributiva, deve considerar igualmente esta análise empírica, de modo a orientar a tributação para, de fato, promover uma distribuição equânime do ônus fiscal entre as diferentes classes econômicas.

Outra característica interessante dos itens “essenciais” é que essa comparação deverá ser feita em relação à finalidade do bem ou serviço para o consumidor final¹⁴⁶. Isto é, produto essencial é aquele que é essencial “tomando-se como parâmetro o consumo popular”¹⁴⁷. Se assim não fosse, evidente que poderia se entender como essencial qualquer

¹⁴⁶ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário jurídico tributário*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 233.

¹⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 459, tomando por base lições de Aliomar Baleeiro.

insumo para a respectiva atividade econômica – tal como é o querosene para a aviação comercial, armas para uma empresa de segurança privada, etc.

De qualquer forma, a essencialidade consiste num critério para gradação do encargo fiscal, que se lastreia em um conceito daquilo que se entende por essencial. Mas, longe de analisarmos um conflito em torno de diferentes concepções de produto ou serviço essencial, entendemos que, embora seja conceito aferível de diversas formas, não se pode negar a existência de um conteúdo mínimo, passível de extração da própria norma constitucional e cuja violação poderá ser, obviamente, tutelada pelo Poder Judiciário (órgão habilitado pelo sistema para a decisão sobre o conflito).

Eventual complexidade da apreensão do conceito de produto ou serviço “essencial” jamais poderá obstar a aplicação do critério da essencialidade, como orientador da seletividade e do efeito distributivo no ICMS, ou esvaziar seu conteúdo, sob a pecha de lhe faltar objetividade.

Contudo, quando o critério orientador da gradação do encargo fiscal foge à busca, ainda que indireta, da capacidade contributiva, entendemos que se perde a legitimidade apoiada na essencialidade, devendo o intérprete encontrar outro fundamento constitucional, para que a diferenciação seja justificável no ordenamento jurídico.

6.6 ICMS E AS NORMAS INDUTORAS DE COMPORTAMENTO (ESSENCIALIDADE X EXTRAFISCALIDADE EM SENTIDO ESTRITO)

Ao se tratar da essencialidade, ou seletividade em função da essencialidade, é comum vermos alusões à extrafiscalidade, de modo que a essencialidade seria uma forma ou espécie do gênero extrafiscalidade.

Se estivermos diante de um conceito lato de extrafiscalidade, como empregamos anteriormente em oposição à fiscalidade, esta conclusão é possível, tendo em vista que a essencialidade viabiliza a função distributiva nos tributos sobre o consumo (função esta que é não arrecadatória). Mas, se estivermos diante da extrafiscalidade em sentido estrito, entenderemos ser falha essa comparação.

A extrafiscalidade em sentido estrito, como vimos, equipara-se à função alocativa do tributo, empregada para a orientação de comportamentos (efeito indutor), de modo que a essencialidade perseguirá finalidade diversa (função distributiva).

A essencialidade busca simplesmente atenuar a regressividade que acompanha os tributos indiretos, de modo que se busque respeitar, mínima e indiretamente, a capacidade contributiva daquele que arca com o ônus fiscal.

Por outro lado, o efeito indutor das normas tributárias é o reflexo dos tributos na formação da vontade dos agentes privados. Este reflexo pode ser deliberado (geralmente nos tributos tidos por “regulatórios”) ou não e ocorre quando os agentes privados, dotados de racionalidade, contemplam o encargo resultante da tributação no momento de escolha de suas decisões econômicas. Determinada conduta pode ser incentivada (com a redução do encargo fiscal) ou desestimulada (com o aumento proporcional do custo fiscal), sendo esta discriminação legítima quando fundamentada em torno de algum princípio ou valor constitucionalmente designado, como mencionado nos tópicos anteriores.

Assim, a extrafiscalidade (função alocativa) age para induzir comportamentos ou alterar condutas em determinado sentido, o que se permite *a despeito* da capacidade contributiva (e não em razão dela). Permite-se, isso sim, que a capacidade contributiva seja flexibilizada (ou relativamente desconsiderada) em prol do uso de outro critério que não a riqueza do contribuinte. É o que acontece claramente quando a legislação do ITR, por exemplo, visando incentivar a maior produtividade rural, estabelece alíquotas maiores do tributo para propriedade de menor produtividade, independente da maior ou menor riqueza demonstrada pelo contribuinte¹⁴⁸.

Em outras palavras, a extrafiscalidade em sentido estrito, função alocativa ou a função indutora propriamente dita da norma tributária visa alterar comportamentos, e não repartir o ônus fiscal de modo equânime, considerada determinada situação econômica do contribuinte (lembrando que a função distributiva pode, inclusive, tender à neutralidade no sentido de interferência econômica).

¹⁴⁸ Conforme critérios verificados no art. 10 da Lei 9.393/1996.

Dessa forma, não nos parece que a essencialidade seja subespécie do gênero extrafiscalidade (em sentido estrito) ou mesmo forma de indução de comportamento, tratando-se de dois institutos diferentes, que visam orientar a gradação do ônus fiscal de acordo com critérios determinados, cada um visando a finalidades diversas.

Enquanto a extrafiscalidade tenta alterar condutas dos particulares, a essencialidade não visa orientar conduta alguma; enquanto a essencialidade busca dividir de modo equânime o encargo fiscal de acordo com uma aferição indireta da capacidade contributiva, a extrafiscalidade age a despeito da capacidade contributiva, visando atender outros valores apontados no texto constitucional.

Em sentido semelhante, o recente trabalho de Fábio Canazaro conclui:

A melhor conclusão está com aqueles que desvinculam a essencialidade da extrafiscalidade. A extrafiscalidade não é forma de manifestação (ou meio de concretização) da essencialidade. [...] O grau de essencialidade é pressuposto constitucional à tributação sobre o consumo como meio fiscal.

Por outro lado, quando os impostos sobre o consumo assumem papel de instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada, dirigindo-se imediatamente à orientação de condutas do cidadão, o critério de comparação poderá não ser a essencialidade.¹⁴⁹

Dessa forma, entendemos que, quando há a gradação de alíquotas no IPI ou ICMS para desonerar produtos da cesta básica, há exercício de essencialidade. Mas o mesmo não ocorre quando há tributação do IPI sobre cigarros, por exemplo, à alíquota de 200%. Considerando que o hábito de fumar não é luxo exclusivo das classes mais abastadas, vemos que apenas a extrafiscalidade poderia justificar uma alíquota tão elevada.

A essencialidade é critério para busca indireta da capacidade contributiva, de modo que poderia justificar a tributação elevada sobre produto de luxo, e não sobre produto tipo por “supérfluo”, mas utilizado ampla e independentemente da classe social.

Ademais, a essencialidade implica em lançar maior encargo sobre os produtos e serviços menos elementares para a população, o que não justificaria uma alíquota com vistas ao desestimular o consumo de produtos determinados. O encargo fiscal varia em

¹⁴⁹ CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 138.

razão da essencialidade não porque se quer fomentar o consumo de produtos da cesta básica e porque se queira reduzir o consumo de carros de luxo. A essencialidade visa a uma influência muito mais sutil sobre a conduta social, simplesmente buscando que uma determinada forma de consumo (itens de luxo) seja mais onerada que outra (itens essenciais) porque é uma forma indireta de reduzir o encargo sobre o consumo dos mais pobres. Certamente, como já afirmado, toda e qualquer tributação implica efeitos sobre a conduta dos agentes privados, mas eventual alteração de condutas não é o cerne da essencialidade e não implicaria em justificar uma gradação muito severa de alíquotas nessa direção.

Note-se que não estamos apontando que há vício na imposição de uma gradação de encargos no ICMS com vistas à indução de comportamentos. Apenas colocamos que, neste caso, a justificativa constitucional não é a busca pela capacidade contributiva do consumidor, e nem o critério informador dessa diferenciação é (apenas) a essencialidade. A sobretaxação de um item como o cigarro se apresenta coerente com o ordenamento jurídico, mas apenas sob a ótica da função alocativa (efeito indutor propriamente dito), considerando que o consumo de cigarros deve ser desestimulado, diante do valor constitucional da preservação da vida e dos enormes custos que o cigarro traz ao sistema de saúde pública, entre outros.

Em outro exemplo, entendemos que a essencialidade não poderia justificar a imposição de uma alíquota diferenciada (menor) sobre o biodiesel, em relação ao diesel produzido a partir do petróleo. Como exposto, a gradação em torno da essencialidade é feita em torno da finalidade do bem, tendo em vista o consumidor final e, evidentemente, o consumidor final sequer conseguiria distinguir tecnicamente entre o diesel normal e o biodiesel.

Mas, igualmente, não se defende a impossibilidade de uma alíquota menos gravosa ao biodiesel – apenas a justificativa constitucional dessa discriminação é que deve encontrar lastro na função alocativa, na extrafiscalidade (em sentido estrito), e obviamente em algum critério válido para sua aplicação. No caso do biodiesel, essa justificativa se faz em consideração ao valor ambiental, ou da proteção ao meio ambiente, considerando que o consumo de biodiesel lança menos CO² na atmosfera.

Não se nega haver posições divergentes, no sentido que a essencialidade poderia justificar uma menor tributação tanto em torno do que seria essencial para o consumo de um indivíduo como para a coletividade, quando se estaria prestigiando valores como o desenvolvimento econômico, o meio ambiente, etc. Contudo, parece-nos que essa noção acaba se apoiando em um conceito cada vez mais amplo do que se considera produto “essencial”, levando indevidamente a discussão para o debate em torno desse termo. *Data venia*, consideramos mais adequada a separação que propomos, restringindo a essencialidade para a aplicação da função distributiva, seja porque não há qualquer prejuízo para a aplicação da função alocativa fora da essencialidade, seja porque preserva algum conteúdo próprio à noção do termo “essencial”, que não precisa ser completamente distorcido para justificar uma tributação de forma adequada¹⁵⁰.

Como já indicado seguidas vezes, a tributação em torno da função alocativa se apoia em diversos valores constitucionais e na necessidade de a atuação estatal agir de acordo com esses valores, apoiando-se no confronto axiológico entre neutralidade e finalidade da discriminação proposta.

Logo, a aplicação de critério de discriminação em torno da função alocativa, para moldar comportamentos por meio do ICMS, prescinde de suporte na locução constitucional “essencialidade”. Trata-se de mais um caso em que nossa Constituição Federal, analítica, preferiu apenas reforçar, no capítulo tributário, princípios que já estavam lançados em diversas outras passagens.

Quando estamos diante da função alocativa, em sede de ICMS, haverá gradação do ônus de acordo com a natureza e finalidade das mercadorias tributadas, com a aplicação da seletividade (método de gradação), mas que será informada por outro critério que não a verificação da essencialidade da mercadoria. O critério a preencher essa distinção poderá ter as mais diversas origens, mas somente será juridicamente legítimo quando se sustentar perante a neutralidade e em busca de norma-valor constitucional, garantindo o respeito à

¹⁵⁰ Caso contrário, estaríamos diante da difícil tarefa de justificar em como seria considerado “essencial” cada um dos produtos beneficiados com uma alíquota reduzida e, ainda, teríamos problemas em justificar como seria aplicada uma alíquota mais gravosa a item que não necessariamente seja supérfluo. Seguindo nosso exemplo, seria o biodiesel um produto “essencial”, se tem o mesmo uso que o diesel normal? Se se quisesse defender uma tributação menor sobre itens de artesanato feitos por indígenas, é porque esses itens seriam “essenciais”? A solução proposta nos parece menos demandadora de uma distorção desse conceito.

igualdade, à isonomia e cotejando a eficiência econômica em função do axioma que se busca proteger.

Neste ponto, não nos cabe elencar e tecer considerações sobre cada uma das formas ou justificações verificadas, no ICMS, para a gradação do ônus fiscal desse tributo, na aplicação da seletividade. A proposição que se pretende se resume a uma análise da construção dessas distinções, mais do que um estudo empírico comparativo de cada uma das muitas formas de gradação fiscal verificadas em nossa legislação.

Não obstante, interessante citar, para deixar mais clara nossa posição, um exemplo concreto e, considerando a relevância deste valor constitucional, o emprego da seletividade para o atendimento da proteção do *meio ambiente*.

Efetivamente, a proteção do meio ambiente como valor positivado no ordenamento ganha força com a crescente importância que se tem dado ao tema, na compreensão de que sua negligência pode levar a raça humana à sua aniquilação.

6.6.1 Exemplo de aplicação da função alocativa no ICMS: proteção ao meio ambiente

Como conjuntura histórica, o assunto é relativamente recente, nascendo na modernidade com os movimentos ecológicos do pós-guerra, como a “Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano”, de 1972¹⁵¹. Mas, sabidamente, a humanidade não parece estar dando passos na magnitude e rapidez adequadas ao problema, seja na preocupação do consumidor, seja sob a ótica da produção e comercialização de mercadorias.

¹⁵¹ A “Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano”, realizada em Estocolmo em 1972 com a presença de 112 países, foi o resultado da percepção dos países industrializados a respeito da degradação ambiental causada pelo progresso e crescente escassez de recursos naturais (MILARÉ, Edis. *Direito do Ambiente: doutrina, prática, jurisprudência, glossário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 34) No mesmo ano, foi publicado o relatório intitulado “Os Limites do Crescimento”, encomendado ao MIT pelo Clube de Roma, consistindo um dos primeiros estudos empíricos nesse sentido.

Em 2015, a capital econômica do país recicla menos de 8% de seu lixo¹⁵², e as iniciativas empresariais, embora crescentes, ainda não competem em escala com a utilização de matérias-primas derivadas do petróleo e extração de outros recursos naturais. Apesar de importantes (e acanhadas) medidas governamentais, entendemos que cabe à iniciativa privada papel central no desenvolvimento sustentável, o que cria o cenário ideal para políticas públicas que fomentem a atividade empresarial e a geração de riqueza nessa direção.

Interessante notar que a motivação ambiental é uma das maiores motivadoras de normas tributárias deliberadamente indutoras, em sua maioria tomando como fio condutor o princípio do poluidor-pagador¹⁵³. Direta ou indiretamente, é onerada a atividade econômica que produz quantidades maiores de uma forma específica de poluição (CO₂, esgoto, etc.), o que até levanta questionamentos quanto à natureza tributária desses gravames.

O princípio do poluidor-pagador não é isento de críticas, na linha de que tais tributos, embora onerem o poluidor, implicariam uma permissão de poluir ou que a aplicabilidade do instituto seja limitada a resíduos específicos, em contraponto a uma atuação mais abrangente para reduzir a poluição gerada. Ainda assim, nota-se crescente a importância desses tributos na Europa.

Outra justificativa para a discriminação fiscal em torno dos tributos “ambientais” tem lastro no conceito de *internalização de custos* relacionados à produção e

¹⁵² Apesar dos esforços sendo realizados nesse sentido, é difícil se entusiasmar diante do quadro atual. O Município tem como meta alcançar 10% de reciclagem em 2016, enquanto o Brasil alcança apenas 3% (SÃO PAULO. Prefeitura Municipal. Notícias. *Cidade de São Paulo ocupa posição pioneira em reciclagem de resíduos sólidos*. 24 set. 2014. São Paulo, 2014. Disponível em: <<http://www.capital.sp.gov.br/portal/noticia/3754>>. Acesso em: 20 mar. 2015; PAIVA, Roberto. Apenas 3% de todo o lixo produzido no Brasil é reciclado. *Jornal Hoje*. 08 abr. 2015. São Paulo, 2015. Disponível em: <<http://g1.globo.com/jornal-hoje/noticia/2015/04/apenas-3-de-todo-o-lixo-produzido-no-brasil-e-reciclado.html>>. Acesso em: 20 abr. 2015).

¹⁵³ “O primeiro país a realizar a chamada reforma fiscal verde foi a Suécia no ano de 1990. Ela se caracterizou pela integração da função fiscal e extrafiscal do tributo ambiental. Assim, incentivando a proteção do meio ambiente e aumentando a receita tributária, decorrente da incidência sobre produtos nocivos e contaminantes, o legislador sueco incorporou a finalidade ambiental no sistema tributário ordinário, de modo a corrigir as condutas prejudiciais à natureza. Em decorrência da aplicação da teoria do duplo dividendo, os tributos ambientais suecos, ao mesmo tempo que induziram comportamentos tendentes à proteção ambiental, permitiram substituir as fontes de ingresso de receita pública através da eliminação ou redução de tributos sobre a renda” (LOBATO, Anderson Orestes Cavalcante; ALMEIDA, Gilson César Borges de. Tributação ambiental: uma contribuição ao desenvolvimento sustentável. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 633).

comercialização de uma determinada mercadoria, de modo que o dano ambiental integre a competitividade comercial de um produto¹⁵⁴. Isto é, os prejuízos e a degradação causados por certa atividade, que em geral são socializados, passam a ser internalizados no custo do produto pela via fiscal, como uma espécie de “compensação” em que há oneração para fazer frente aos gastos que serão empenhados na reparação ambiental, gastos com saúde, etc. Constitui, em última análise, medida de isonomia e igualdade, já que impede que a coletividade arque com os danos gerados por uma atividade econômica específica ou que o empresário que investe em uma atividade limpa seja onerado para a correção dos resultados da atividade poluidora.

No Brasil, não temos conhecimento de legislação significativa que siga nessa direção, nem mesmo no que concerne ao tributo em foco (ICMS), o que entendemos ser absolutamente reprovável.

Estranhamente, o chamado *ICMS verde* tem se difundido como o “tributo” ambiental por excelência, no cenário nacional. A menção entre aspas se dá pelo fato de que o fator ambiental da norma não tem ligação alguma com sua imposição ou mesmo sobre seu efeito indutor sobre as atividades particulares. Antes, trata-se de simples mecanismo de repartição das receitas obtidas pelos Estados, por meio da cobrança habitual do ICMS¹⁵⁵.

Por essa razão, o *ICMS verde*, ou *ICMS ecológico*, não se relaciona à extrafiscalidade (nem em sentido estrito, nem em sentido amplo), tratando-se de norma de direito financeiro (repartição de receitas), o que entendemos fora dos limites do estudo da

¹⁵⁴ A internalização dos custos ambientais já constava no artigo 16 da Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, elaborada na Conferência que ficou conhecida como RIO92.

¹⁵⁵ “A partir da possibilidade de cada ente estadual fixar a repartição das receitas não vinculadas (Constituição Federal, art. 158, parágrafo único, II) do ICMS da forma como estabelecer sua legislação interna, um número crescente de Estados edita leis que atrelem parte da receita a ser repartida aos municípios, de acordo com os projetos e avanços ambientais de cada um. O primeiro Estado a instituir o ICMS ecológico foi o Paraná, com a Lei Estadual nº. 9.491/91. São Paulo introduziu o instrumento com a Lei Complementar estadual nº. 8.510/93. Outros Estados que adotam a prática são: Minas Gerais, Rondônia, Mato Grosso do Sul, Mato Grosso, Pernambuco, Rio Grande do Sul e Tocantins. Também exemplificamos os percentuais da receita do ICMS repartidos pelo critério ambiental: 5% no Paraná, 0,5% em São Paulo e 1% em Minas Gerais. São levados em consideração para a divisão quase sempre a existência de unidades de conservação nos municípios, embora no Paraná e em Minas Gerais se incentive também o fornecimento de água a outros Municípios ou projetos de saneamento, respectivamente” (SCAFF, Fernando Facury; TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 736-737).

norma tributária¹⁵⁶. Em suma, não possui nenhuma pretensão ou efeito involuntário de graduar a carga fiscal em torno de condutas dos agentes privados (contribuintes) relacionadas ao vetor ambiental.

Por outro lado, temos para nós que, no âmbito do ICMS, para uma norma cumprir a função alocativa em prevalência da proteção ao meio ambiente, deve seguir na direção de eleger algum critério de distinção relacionado a essa finalidade, como informador da seletividade, e na esteira do que lançamos sobre a internalização de custos ambientais.

Assim, parecer-nos-ia adequado, dentro de um cotejo em cada caso concreto, relacionando a efetividade de cada medida em face da eficiência e neutralidade, haver gradação de ônus do ICMS de acordo com a poluição atrelada a determinada espécie de produtos, o que, por exemplo, legitimaria haver alíquota inferior do tributo para o biodiesel, para produtos vegetais produzidos sem agrotóxicos (os chamados “orgânicos”), entre outros.

Tais medidas de discriminação nos parecem justificadas constitucionalmente e aptas a influenciar o comportamento do mercado na direção da realização dos valores expressos na Carta Magna.

Outro comentário digno de nota é referente à reciclagem, que atualmente é “agraciada” com diferimento pela legislação paulista¹⁵⁷, na etapa de coleta e triagem, mas que depois compete em pé de igualdade com a matéria-prima nova, extraída de fontes não

¹⁵⁶ Mesmo que constitua um incentivo eficaz a que os municípios promovam programas de preservação ambiental, à medida que são recompensados por isso pelo orçamento estadual, não somos tão otimistas, como boa parte da doutrina, a respeito do tema. Isto porque o mecanismo escolhido por esse sistema passa necessariamente pela política sazonal de cada ente municipal de proteção ambiental, o que é limitadíssimo e privilegia a interferência estatal direta, comum em projetos de “caridade” ou não sustentáveis economicamente.

Reiteramos, aqui, que, para um mecanismo provocar efetiva alteração estrutural, na atual conjuntura político-econômica, deve privilegiar o desenvolvimento econômico como motor dessa consolidação, nos moldes da orientação constitucional, incentivando o setor privado na direção pretendida, mais que financiando programas políticos pontuais.

¹⁵⁷ O diferimento, tal como previsto no art. 392 e seguintes do Decreto estadual nº 45.490/2000 (“RICMS/SP”) ocorre por razões de praticidade da Fazenda, tendo em vista a dificuldade de fiscalização sobre coletores e catadores pulverizados pelo país, sendo que o tributo acaba por incidir na etapa seguinte, o que, sem a concessão de qualquer crédito pela etapa anterior, implica em total anulação de qualquer desoneração fiscal sobre este modelo.

Em razão da sistemática da não cumulatividade, sempre que há um benefício fiscal ou diferimento em uma etapa da cadeia de produção, essa benesse tem seus efeitos anulados se, no elo seguinte, há operação tributada sem o reconhecimento de nenhum crédito na operação anterior.

renováveis. Considerando o gigantesco benefício ambiental da reciclagem de resíduos, que inclusive tem importante papel social na geração de empregos e economia de energia, vemos como plenamente justificável haver discriminação do ICMS em prol da menor tributação dos insumos de origem reciclável, a dar-lhes maior competitividade na compra, por industriais, para seu uso na produção de novas mercadorias – o que poderia, por exemplo, ocorrer com a outorga de créditos presumidos na aquisição de material ou insumo reciclado, ou com a concessão de isenção com manutenção de crédito.

Por outro prisma, é de apontar que, na linha do que vimos tratando, não poderemos resumir a análise da conformidade do ICMS à luz do axioma da proteção ambiental, às normas que, deliberadamente, fazem uma distinção positiva em torno de uma conduta benéfica ao meio ambiente. A análise consistirá, sim, na interpretação de todas as outras normas tributárias tomando o meio ambiente como vetor interpretativo, tendo em vista o reconhecimento desse valor como objetivo da própria existência do Estado tributante. Implica na correta aplicação das demais normas tributárias, verificando o conflito com esse valor e integrando-o à exegese, entendendo como a tributação afeta, de uma forma geral, o meio ambiente, a partir do efeito indutor das normas fiscais no comportamento do contribuinte.

Ou seja, caso uma norma qualquer, referente ao ICMS, se verifique causadora de efeitos que firam esse princípio constitucional, essa norma será passível de interpretação conforme ou poderá ter sua inconstitucionalidade reconhecida, considerando não se adequar à norma-valor da proteção do meio ambiente. A interpretação é sistemática, e não isolada.

Diante desses elementos, parece-nos que a essencialidade, como critério informador da seletividade, embora tenha previsão constitucional expressa para o ICMS, não é o único critério para a gradação do ônus impositivo desse tributo. Outras diferenciações poderão ser aplicadas, visando ao atendimento à função alocativa, mas a distinção se faz relevante.

De um lado, a seletividade em função da essencialidade justificará a gradação de alíquotas em torno de uma tentativa indireta de se atingir a capacidade contributiva dos consumidores, em vista da função distributiva. Em oposição, a função alocativa visará à

indução de comportamentos, empregando outros critérios de diferenciação, com vistas ao atingimento de outros valores constitucionais – e, em regra, utilizando-se igualmente da seletividade como técnica de aplicação do critério escolhido.

7 NEUTRALIDADE VERSUS INTERFERÊNCIA NA APLICAÇÃO DA EXTRAFISCALIDADE NO ICMS

Depois de longa exposição sobre as premissas, princípios e instrumental que podem ser aplicados no exame dos diversos efeitos ou funções extrafiscais do tributo, especialmente no ICMS, vejamos como se dá a interação da extrafiscalidade em face da neutralidade e como esse binômio tem orientado a distribuição da carga tributária do ICMS na prática.

Vale lembrar, cada situação sob exame deverá se pautar pelo sopesamento entre 2 vetores. De um lado, a neutralidade fiscal orienta para que a tributação deva interferir o menos possível nas relações privadas. Por outro, os demais valores constitucionais positivados no ordenamento, em cada caso, poderão demandar uma postura de não neutralidade, seja para onerar ou desonerar determinado produto ou serviço, de modo a viabilizar uma das funções extrafiscais do tributo.

Daremos atenção especial, naturalmente, às funções distributiva (valor redução das desigualdades e erradicação da pobreza, via redução da regressividade do ICMS) e alocativa (indução de comportamentos desejados em razão de qualquer outro valor constitucional).

7.1 FACULTATIVIDADE OU OBRIGATORIEDADE DA SELETIVIDADE/ESSENCIALIDADE NO ICMS

Após tanto discorrer sobre o tema, o capítulo pode soar desnecessário. Mas, ante a relevância desse ponto, cumpre consignar nosso entendimento quanto a ele.

Como narrado anteriormente, é de peso a doutrina¹⁵⁸ que entende que a seletividade em função da essencialidade é apenas facultativa no ICMS, ao passo que é obrigatória apenas no IPI. Isso, basicamente, em razão da dicção constitucional dos artigos

¹⁵⁸ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: Teoria e Prática*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 278, SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 185, 1108, entre outros. Roque Carrazza, ao discordar dessa posição, aponta que “praticamente a unanimidade da doutrina entende que a norma constitucional em exame [seletividade] não impõe um dever para o legislador ordinário” (*ICMS*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, rodapé, p. 458).

153, IV e § 3º, I¹⁵⁹, e 155, II, e § 2º, II¹⁶⁰, tendo em vista que há determinação expressa para o IPI (o imposto “*será seletivo*”) e designação de mera faculdade para o ICMS (o imposto “*poderá ser seletivo*”). A literalidade do texto, contudo, não costuma encerrar a interpretação mais adequada.

Não nos cabe rejeitar que o IPI e o ICMS cumprem finalidades diversas, sendo, de fato, o IPI um tributo em que predomina a extrafiscalidade. E, nessa direção, faz sentido o verbo constitucional, salientando a característica do ICMS mais tendente à neutralidade, devendo este preocupar-se com a não desregulação do mercado. Mas não vemos essa preocupação com a neutralidade como autorização para o ICMS violar, de modo reflexo, outros valores protegidos pelo sistema, por meio do não atendimento à seletividade. A seletividade, no IPI e no ICMS, apenas assumirá contornos diferentes, mas não poderá ser vista como meramente “optativa” no segundo caso.

Sem a pretensão de ser repetitivo quanto aos assuntos já abarcados anteriormente, entendemos que a interpretação sistemática é a mais adequada por permitir a construção da norma de modo coerente com o resto do sistema, o que é especialmente válido para a exegese das normas constitucionais, de elevado conteúdo valorativo e programático, e cujo texto envolve relativo rigor técnico. Não é incomum, aliás, que os ditames da Carta Magna tenham que ser relativizados e complementados de acordo com a mudança do contexto histórico ou da evolução na compreensão de fenômenos sociais, sendo a interpretação constitucional um processo dinâmico.

Em adição, temos que os axiomas e princípios jurídicos estabelecidos pela Carta Magna orientam toda e qualquer atividade estatal, o que inclui a tributação considerada

¹⁵⁹ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV - produtos industrializados;

[...]

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto; [...]

¹⁶⁰ “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;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços; [...]

como interferência imediata (e não meramente mediata, arrecadatória, de modo a levantar recursos para o gasto público). A partir da compreensão de que inexistente neutralidade absoluta e que sempre haverá efeitos extrafiscais na cobrança de tributo, é de rigor que esses efeitos reflitam os desígnios constitucionais, sob pena de total incoerência do sistema normativo tributário (incompatibilidade entre os resultados diretos e indiretos da tributação).

Ou seja, a conformidade do ICMS com os postulados constitucionais que vinculam a tributação ao atendimento, na medida do possível, de suas funções extrafiscais, não decorre de mandamento expresso nesse sentido, mas da interpretação sistemática proposta. A menção da norma de competência à seletividade, inclusive, seria desnecessária.

Da mesma forma, aliás, ocorre com todas as demais formas tributárias previstas na Constituição Federal, que prescindem de autorização para seguir a extrafiscalidade tal como a vemos. Ocorre assim quando o PIS/COFINS concede tratamento mais benéfico a itens da cesta básica e a computadores de baixo custo (art. 1º da Lei nº 10.925/2004, com relação pela Lei nº 12.839/2013), com a isenção do ITCMD para doações ou heranças de valor reduzido (art. 6º da Lei paulista nº 10.705/2000) e com a gradação das alíquotas do ISS, que podem ser menores para serviços voltados para a população de baixa renda ou tidos por essenciais (isenção de serviços relativos ao transporte coletivo de passageiros, moradia econômica e habitação social, reiterados pelos art. 143 a 145 do Regulamento do Imposto sobre Serviços em São Paulo, Decreto municipal nº 53.151/2012).

Portanto, pensamos que o atendimento às funções extrafiscais do tributo não é, e nem poderia ser, arrimado em determinação expressa da Carta Política, o que nos pareceria uma severa amputação da tutela jurídica sobre os efeitos da aplicação da norma fiscal. Efeitos estes que não imaginamos possam ocorrer à revelia do restante do sistema constitucional.

Em sentido semelhante, Roque Carrazza entende que a seletividade em função da essencialidade é obrigatória no IPI e no ICMS, eis que os conceitos constitucionais não

podem ser lidos como meras “sugestões” ao legislador¹⁶¹. Pontifica que o IPI e o ICMS são instrumentos da extrafiscalidade, “instrumentos de ordenação político-econômica, estimulando a prática de operações ou serviços havidos por necessários, úteis ou convenientes à sociedade e, em contranota, onerando outros que não atendam tão de perto ao interesse coletivo.”¹⁶²

Sob outra perspectiva, tampouco entendemos que a locução “poderá ser seletivo”, indicada na norma de competência citada, seja uma autorização a que esse exame seja exclusivamente político. A Constituição Federal não soe conceder “carta branca” à discricionariedade dos entes tributários.

A redação constitucional parece ter se apoiado no antigo ideal de neutralidade fiscal absoluta, que inclusive era positivada, ao tempo da nova constituinte, no CTN – que trazia exatamente a divisão proposta entre seletividade no IPI¹⁶³ e alíquota uniforme no ICM¹⁶⁴, para todas as mercadorias. A mesma linha era colocada pela Constituição anterior (1967/69)¹⁶⁵, denotando um contexto constitucional bastante diverso do atual.

¹⁶¹ Roque Carrazza, faz interessantíssimo contraponto à maioria da doutrina por ele citada, fulcrado justamente em interpretação sistemática da norma de competência do ICMS, juntamente com o repertório de normas profundamente valorativas da Constituição Federal, que apontam para a necessidade (e não mera sugestão) do Estado agir em prol da correção de desigualdades e erradicação da pobreza (CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 108).

O autor retoma esta discussão em *ICMS* (14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 464).

¹⁶² CARRAZZA, Roque Antônio, op. cit., p. 108.

¹⁶³ Imposto sobre Produtos Industrializados:

“Art. 48. O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos” (destacou-se).

¹⁶⁴ Imposto Estadual sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias:

“Art. 57. A alíquota do imposto é uniforme para todas as mercadorias, não excedendo, nas saídas decorrentes de operações que as destinem a contribuinte localizado em outro Estado, o limite fixado em Resolução do Senado Federal” (destacou-se).

¹⁶⁵ “Art. 21. Compete à União instituir impôsto sôbre:

[...]

V - produtos industrializados, também observado o disposto no final do item I;

[...]

§ 3º O impôsto sôbre produtos industrializados será seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores.”

“Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sôbre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. A isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes.

[...]

Na verdade, essa segregação aludia à já discutida noção de que o IPI seria um instrumento de regulação de mercado (tributo deliberadamente extrafiscal), em oposição ao ICMS, que seria um tributo “fiscal” ou meramente arrecadatário. A determinação de alíquota única para o ICM também era motivada pelo medo do legislador nacional em que alíquotas muito díspares do ICMS, em diversos Estados, pudesse prejudicar a uniformidade do tratamento fiscal em nível nacional¹⁶⁶.

Ora, desde a elaboração do CTN, em 1966, muito evoluiu a compreensão dos efeitos extrafiscais da tributação e mais ainda o contexto normativo constitucional, sendo incompatível com o sistema jurídico uma imposição fiscal que ignore os valores da Constituição Federal, representados pelas funções distributiva e alocativa do tributo.

Esse fator histórico também é destacado por Hugo de Brito Machado, de forma que o ICM, “neutro” na Constituição anterior, passa a ter a seletividade como de aplicação facultativa, no ICMS pós-1988. Ainda que a favor da facultatividade, esse autor anota que, quando aplicada a seletividade, o legislador não poderá adotar outro critério que não a essencialidade¹⁶⁷. Esse racional não deixa de ser válido e será de muita utilidade no próximo item.

Já Roque Carrazza vislumbra uma alteração mais significativa na moldura constitucional, afirmando que, enquanto o ICM era uniforme, prestigiando apenas a fiscalidade, o ICMS da Constituição atual “deve ser instrumento de extrafiscalidade”¹⁶⁸.

Aliás, vimos acima que a própria neutralidade do ICMS, por meio da fixação de alíquotas uniformes para todas as operações, não tem nada de neutro, representando *per se* uma tremenda regressividade e que constitui efetivo elemento de concentração de renda

§ 5º - A alíquota do imposto a que se refere o item II será uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais, bem como nas interestaduais realizadas com consumidor final; o Senado Federal, mediante resolução tomada por iniciativa do Presidente da República, fixará as alíquotas máximas para cada uma dessas operações e para as de exportação.”

¹⁶⁶ Preocupação esta que não vemos, no atual cenário, como empecilho à seletividade, diante de tantas formas de se estabilizarem políticas e alíquotas, entre os diversos Estados, nos termos da regulação do CONFAZ (Lei Complementar nº 24/1975), e da reduzida força desse argumento em contraponto às funções extrafiscais do tributo, considerando as diversas formas de amenizar problemas de diversidade de alíquotas de bens e serviços de consumo.

¹⁶⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 374.

¹⁶⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 457.

por meios fiscais. cremos que tal concepção não se coaduna com a nova ordem constitucional.

Por outro lado, e como definido em capítulo próprio, tampouco ignoramos que a neutralidade fiscal, como busca de um sistema tributário economicamente eficiente, é de vital importância, constituindo-se, igualmente, um valor constitucional. A função distributiva não representa, por exemplo, autorização para que se atrepele a todo o momento alguma estabilidade na definição de alíquotas. Apenas não vemos que este cotejo entre neutralidade e interferência estatal por meio da extrafiscalidade seja “opcional” ou matéria restrita à discricionariedade política.

Claro, há margem para a definição da política fiscal por cada ente tributante e de acordo com a orientação econômica e social pretendida por cada órgão democraticamente eleito. Mas não vemos esse debate como totalmente isento de condicionantes jurídicas, à luz do que até aqui exposto. Haverá momentos em que, efetivamente, o sistema jurídico imporá balizas para a definição da política tributária no ICMS, em razão da violação de valores constitucionais pelos efeitos extrafiscais do tributo¹⁶⁹. É o que passaremos a verificar.

7.2 ELEMENTOS PARA A BUSCA DO EQUILÍBRIO ENTRE NEUTRALIDADE E INTERFERÊNCIA NA EXTRAFISCALIDADE DO ICMS

Até o momento, temos trabalhado conceitos e nos posicionado nesta espinhosa área de contato entre o tributo como fato econômico e os limites de sua tutela jurídica. Entendemos que o instrumental desenvolvido seja de grande valor no exame da extrafiscalidade e só podemos esperar ter contribuído no debate dos temas discutidos, considerando que a doutrina citada ainda está longe de atingir um consenso.

Não obstante, entendemos que podemos ir além, aproveitando o espaço e finalidade deste estudo acadêmico, para colocar, sob nosso ponto de vista, alguns caminhos

¹⁶⁹ A extrafiscalidade tem que respeitar princípios constitucionais tributários e, para interferir em condutas, “precisam encontrar respaldo num valor constitucionalmente consagrado; nunca em concepções ideológicas ou morais” (CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, rodapé, p. 458).

que poderão ajudar na aplicação dos pressupostos estudados em casos práticos, visando ajudar na construção de modelos de tributação que se prestem ao melhor atendimento dos ditames constitucionais. Sem dúvida, muitos questionamentos virão destas proposições, mas pensamos serem estas boas dúvidas, boas críticas, naturais conforme pretendemos desenvolver novas ferramentas para a solução de velhos problemas.

A pretensão faz sentido ao notarmos que, além de todo o quanto trazido até aqui, novos desafios surgem quando tentamos estabelecer critérios mais claros e objetivos para a aplicação da extrafiscalidade no ICMS. Não há dúvida de que, ao final, caberá ao Judiciário a avaliação de cada situação concreta, seja pela convalidação de uma discriminação criada pela norma, seja para determinar uma discriminação que não estava prevista na legislação ordinária, sempre com arrimo no ordenamento jurídico.

Sentimos que a falta de elementos firmes e objetivos para esta análise tem prejudicado bastante a aplicação das conclusões defendidas neste estudo.

Em breve retomada, tem-se relegado toda a definição da distribuição da carga fiscal do ICMS a uma questão de política fiscal, sem qualquer baliza jurídica. Essa restrição quanto à interferência do Direito Tributário, segundo vemos, tem raízes em 3 argumentos, todos falhos, ao nosso ver: (i) os efeitos da imposição fiscal ou da repartição do ônus tributário não são matéria apreciável pelo direito, estando tais reflexos fora da regra-matriz do ICMS e constituindo este exame assunto extranormativo e meramente político; (ii) mesmo que buscada a seletividade em função da essencialidade, a incerteza e a dificuldade em delimitar este conceito impede seu uso como efetivo critério para nortear uma avaliação jurídica (problemática de escolher o que é essencial); e, (iii) ainda que superados os dois primeiros pontos, uma tutela jurídica desses fenômenos esbarraria na dificuldade de definir critérios objetivos para orientar uma discriminação em um determinado sentido, sendo vedado ao Judiciário se sub-rogar na figura do legislador e decidir, ao seu alvitre, o quanto entenderia devido como carga fiscal em uma determinada situação.

Com respeito aos dois primeiros questionamentos, já nos ocupamos de afastá-los nos capítulos anteriores. A dificuldade que remanesce pausa sobre o último: como pode o Judiciário não extrapolar suas atribuições e não usar da discricionariedade para definir

alíquotas? Quais critérios jurídicos e objetivos há para se estabelecer uma discriminação fiscal? Se entendermos que dado produto deva ser desonerado, qual será a alíquota resultante da desoneração? 10%? 5%? 0%?; lembrando que as alíquotas do ICMS não representam seu ônus efetivo, devido ao chamado cálculo “por dentro”¹⁷⁰.

Arriscamos dizer que a chave desse problema se encontra no princípio da neutralidade. Ou melhor, no cotejo entre os valores que orientam para uma determinada discriminação e que se chocam com o comando em favor da neutralidade da tributação, sendo a neutralidade o parâmetro para guiar a aplicação da extrafiscalidade.

A neutralidade fiscal, como princípio jurídico que revela um valor constitucional, aponta para a mínima interferência do Estado, por meio da tributação. No ICMS, a literalidade desse princípio orienta no sentido de uma alíquota uniforme para todo e qualquer produto e serviço, incidente por meio de uma não cumulatividade plena (veremos mais à frente como ocorrem as violações a este ponto). Em oposição estão todos os outros valores constitucionais que podem justificar uma diferenciação em sentido diverso de uma distribuição *standard* desse encargo fiscal.

Ou seja, podemos conceber que a “regra”, ou estado original do qual parte o ICMS, é a neutralidade, tal como definida, de modo que qualquer exceção a esse modelo só será justificada se estiver lastreada em um cotejo entre a neutralidade e o valor constitucional que visa à discriminação. Até aqui, sem novidades.

Dessas proposições, extraímos duas classes de situações, às quais daremos tratamento diverso: (i) quando a norma determinar uma “alíquota neutra”¹⁷¹ e estivermos

¹⁷⁰ As alíquotas do ICMS são calculadas “por dentro”, isto é, não se aplicam simplesmente sobre a base de cálculo, mas devem corresponder ao percentual de imposto sobre o produto final. Um produto vendido a R\$ 100,00, por exemplo, com alíquota de 25%, deve pagar R\$ 25,00 ao Estado, sendo R\$ 75,00 o preço do produto antes da aplicação do ICMS. Assim, na verdade a “alíquota efetiva”, ou o percentual de tributo realmente incidente sobre a mercadoria não é 25%, mas 33,33%, que é a proporção entre os R\$ 25,00 de tributo cobrado sobre a base de cálculo (valor real) do produto (R\$ 75,00). Vale a seguinte ilustração:

Alíquota nominal determinada pela norma	Alíquota “efetiva”
25%	33,33%
18%	21,95%
12%	13,63%

¹⁷¹ Podemos tratar uma “alíquota neutra” no ICMS como sendo aquela aplicada normalmente, à maior parte dos produtos ou serviços, ou simplesmente verificando aquela que é determinada pela regulação de cada

diante de uma situação em que o valor constitucional oriente na direção de um tratamento diferenciado (ou não neutro); e (ii) quando a norma determinar uma situação de não neutralidade e o valor constitucional apontar por uma discriminação em sentido oposto àquela definida pela norma, ou mesmo pela não discriminação.

7.2.1 Situação 1 – Neutralidade da norma X valor constitucional pela não neutralidade

Neste cenário, realmente é difícil o estabelecimento de parâmetros objetivos e jurídicos para autorização à imposição de uma norma pelo Judiciário em prol de uma discriminação em sentido determinado ou para avaliarmos, juridicamente, se uma discriminação é ou não suficiente. Não há parâmetros definidos para quantificar a grandeza da diferenciação que deve ser aplicada. E, logo, há muito espaço para a discricionariedade de o ente tributante estabelecer sua política tributária, desde que a norma atenda às regulares limitações ao poder de tributar (legalidade, agente competente, etc.).

Assim, as situações em que esse conflito ensejará uma determinação obrigatória para a implementação de uma medida extrafiscal serão extremamente excepcionais. O intérprete não pode tomar para si a função de resolver todos os problemas do mundo por meio da extrafiscalidade, devendo ater-se a afastar as inconstitucionalidades geradas pelos efeitos da imposição fiscal e a trazer coerência ao sistema jurídico.

Não obstante, entendemos que algum auxílio possa ser encontrado no atendimento dos seguintes passos (os quais dividimos em seis ao total, por mera didática expositiva).

Primeiramente, é natural que a discriminação desejada vise ao atendimento a valor constitucional de relevo, exemplificado anteriormente neste estudo e que pode ser identificado com as finalidades de existência e princípios fundamentais do Estado de Direito estabelecido pela Constituição Federal. Não basta, logo, que exista mero interesse

Estado como residual (empregada sem que a norma estabeleça exceção em determinado sentido, seja para majorar ou minorar o gravame). A alíquota *standard* costuma variar entre 17% e 19%, sendo de 18% no Estado de São Paulo (art. 52, I do RICMS/SP). Isso não implica afirmar que a alíquota *standard* é neutra, no sentido de ser isenta de efeitos extrafiscais, mas que simplesmente é um sentido literal da isonomia numa comparação entre todas as operações oneradas por um determinado tributo.

de classe ou segmento econômico pontual, devendo o valor perseguido ser, na situação escolhida, suficiente para sobrepujar a neutralidade no ICMS (cotejo de valores).

Uma possibilidade para tanto é a conjugação de dois ou mais axiomas que podem subsidiar uma mesma discriminação. Por exemplo, temos que o uísque deve ser tributado acima da média dos demais produtos porque é, ao mesmo tempo, produto supérfluo e em geral consumido por classes sociais mais abastadas (valor redução da desigualdade, função distributiva) e produto que pode trazer malefícios à saúde, devendo ser desencorajado seu consumo (função alocativa), sendo mais que justificável seu tratamento diferenciado.

Em segundo lugar, a discriminação buscada deve ser fundamentada em dados empíricos, e não em moralismos ou “achismos”. Considerando que estamos tratando de tutela jurídica de efeitos da tributação, deve-se trabalhar com fatos, não sendo aconselhável que exista incerteza sobre os reais efeitos da situação atual e sobre aquela que se pretende estabelecer.

É fato que os efeitos econômicos da imposição fiscal podem mudar com o tempo, sendo difíceis de serem apreendidos com segurança. Portanto, o fundamento empírico revela-se um processo dinâmico, que poderá ensejar mudanças na justificativa constitucional, conforme muda a percepção desses fenômenos. Novamente, se estamos buscando a realização de um valor constitucional, que é violado como reflexo da tributação, não podemos admitir que esse reflexo não seja preliminarmente demonstrado¹⁷².

Em terceiro lugar, é vantajoso que se busque algum parâmetro numérico e objetivo para guiar a discriminação buscada, sendo esta uma das grandes dificuldades no pleito pela imposição de uma medida extrafiscal. Uma alternativa seria, então, a identificação de outras discriminações já existentes na legislação, que poderiam ser equiparadas àquela visada. Uma das formas de aferição dessa seletividade seria a realização de um juízo de comparação entre dois produtos¹⁷³.

¹⁷² Em paralelo com a teoria processual, tal comprovação seria equiparada à “causa de pedir”, devendo a parte demonstrar, eventualmente por meio de provas, seu interesse processual (*e.g.*, prova do dano, no caso de pedido de indenização).

¹⁷³ BOTALLO, Eduardo Domingos. *IPi: princípios e estrutura*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 59.

Isto é, evita-se a restrição do Judiciário como legislador positivo, ao, na verdade, buscar uma eliminação de tratamento diferenciado entre a situação examinada em comparação com outra forma de discriminação já normatizada. Busca-se, então, uma não diferenciação entre a discriminação determinada pela norma e aquela pleiteada, desde que existam subsídios para equiparar os valores defendidos por ambas as situações.¹⁷⁴

Em quarto lugar, a medida de discriminação buscada não pode implicar em desequilíbrio concorrencial ou violar a livre iniciativa, o que aponta para a impossibilidade de a extrafiscalidade no ICMS ser usada como forma de proteção de mercado ou para beneficiar grupo de contribuintes em situação de concorrência direta.

A não ser, claro, que o critério de discriminação seja objetivo o suficiente e lastrado por um valor constitucional que justifique uma diferenciação na carga fiscal de dois produtos de finalidade semelhante (como exemplo, podemos citar um benefício aplicado ao biodiesel, em detrimento ao diesel comum ou eventual norma que privilegiasse sucos naturais em detrimento de refrigerantes, assumindo que tais produtos concorrem, de alguma forma, pelos mesmos consumidores).

Em quinto lugar, a medida de discriminação não pode gerar insegurança jurídica, o que deveria ser levado em conta para evitar efeitos nocivos, em prejuízo da ordem jurídica que se pretende defender. Uma medida retroativa, por exemplo, poderia ensejar toda a sorte de problemas, tais como distorções econômicas e ruptura gritante com a neutralidade fiscal, crescimento do prejuízo à economia considerando o tributo como custo de transação e dificuldades para a eventual restituição de indébitos.

Em sexto e último lugar, temos que a discriminação pretendida, caso seja implementada, deve gerar os efeitos que foram buscados e que justificaram a alteração normativa atingida. À semelhança do ponto 2, cabe aqui a avaliação empírica, por meio de estudos de toda espécie. E não poderia ser diferente: se a legitimação de uma

¹⁷⁴ Este fator pode ser de utilidade, especialmente se considerarmos que as alíquotas definidas pela legislação do ICMS dificilmente seguem percentuais muito diversos, de modo como se costuma estabelecer alguns poucos “patamares”, aplicados conforme a percepção de que uma mercadoria ou serviço é ou não essencial. Se assumirmos que algumas poucas alíquotas são normatizadas, bastaria buscar equiparação de determinada mercadoria ao grupo que se pretende comparar, por exemplo: Alíquota máxima de 25%, alíquota média de 18%, alíquota reduzida de 12%, alíquota muito reduzida de 6% e alíquota mínima de 0%.

discriminação se apoia em um resultado pretendido, essa legitimidade desaparece se o resultado auferido contraria o quanto vislumbrado.

Este último elemento pode ensejar um desfazimento da discriminação então concretizada, e é relevante porque a complexidade das relações econômicas, não raro, surpreende os planos governamentais, no que relembramos as lições de Hayek, entre outros representantes do liberalismo, citados anteriormente. Seria um exercício de arrogância manter no ordenamento uma norma que se revelasse inútil ao fim que lastreou sua edição, especialmente se instituiu uma situação de não isonomia então injustificada.

7.2.2 Situação 2 – Discriminação pela norma X neutralidade e valor constitucional pela discriminação em sentido oposto ou pela não discriminação

Neste cenário, a norma já determina uma situação de não neutralidade, havendo imposição para que o produto ou serviço examinado mantenha um encargo fiscal maior ou menor que a média ou alíquota padrão. E, simultaneamente, tratamos de casos em que os valores constitucionais apontam para uma discriminação oposta àquela positivada.

Podemos lançar como exemplo hipotético o caso de uma alíquota padrão de 18% e um produto elementar, como o arroz, ser tributado a uma alíquota de 25%, havendo uma sobretaxação de produto que, sob o ponto de vista da função distributiva, deveria ser não tributado ou tributado abaixo da média dos demais itens que compõem a materialidade do imposto.

Vislumbramos, aqui, uma solução muito mais fácil que aquela tratada no tópico anterior, sendo de grande aplicabilidade o quanto discutido neste trabalho para corrigir distorções na variação do gravame do ICMS, eis que a identificação de critérios objetivos para pautar a análise jurídica deve trazer menos complexidade.

Ao contrário da situação anterior, em que havia um conflito de princípios que poderia ensejar, ou não, a conclusão no sentido de uma inconstitucionalidade, nesta ocasião ambos os vetores (neutralidade e demais valores pró-discriminação extrafiscal) apontam para a mesma direção. Não resta, logo, justificção para sustentar a norma, sendo

clara sua antijuridicidade. Dois caminhos podem ser trilhados para se atingir esta conclusão.

Em primeiro plano, verificamos que há uma quebra da isonomia, eis que uma situação de desigualdade só é autorizada pelo ordenamento na medida em que apoiada no princípio da igualdade, isto é, desde que exista um critério de diferenciação, constitucionalmente admitido, que legitime o tratamento diverso. A mera existência de distinção sem qualquer fundamento, ou com fundamento insuficiente, associada à violação à neutralidade fiscal como princípio basilar do ICMS já confirma a violação jurídica.

Em linha semelhante foi a colocação já citada de Hugo de Brito Machado¹⁷⁵, no sentido de que o ICMS poderá ser neutro (na visão deste autor), mas, se quiser estabelecer qualquer discriminação, apenas poderá seguir o caminho da seletividade em função da essencialidade, definido pela Constituição Federal.

Sob outra perspectiva, ademais, verifica-se que a agressão a um valor constitucional apontaria para uma distribuição do encargo fiscal ou para a busca de um efeito extrafiscal, em sentido diverso daquele realizada pela norma. Se os efeitos extrafiscais da norma conflitam com a direção apontada pelos axiomas constitucionais, confirma-se sua inconstitucionalidade. Mas, diferentemente do modelo anterior, agora há contornos mais práticos para guiar o processo hermenêutico.

Com efeito, se estamos procurando situações em que o ordenamento jurídico poderá forçar uma alteração no modo de distribuição do ônus tributário, esta certamente será uma delas. Ante a busca de um parâmetro objetivo para guiar a avaliação da norma e subsidiar eventual pleito pela sua alteração, a resposta, também aqui, estará na neutralidade.

Ou seja, se há uma situação de não neutralidade, que agrava um cenário em sentido oposto aos valores do sistema jurídico, e diante de dúvida de qual a grandeza da alteração normativa que seria ideal ou justificada, temos que, *ao menos a neutralidade*¹⁷⁶, é

¹⁷⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 374.

¹⁷⁶ Claro que o valor constitucional poderá orientar para uma mudança ainda mais radical, para a inversão da discriminação anteriormente determinada, para além da neutralidade. Mas, a partir do atingimento da neutralidade, estaríamos em situação de conflito de princípios, já tratada no item acima.

medida que se impõe. A neutralidade, nesse caso, reflete o mínimo atendimento aos princípios constitucionais, sem a qual se demonstra uma total e inequívoca violação do ordenamento pela política fiscal.

Pode-se supor certa obviedade nesta conclusão. Contudo, diante do abismo que existe atualmente entre a distribuição da carga tributária e sua tutela jurídica ou mesmo diante da inércia com que o direito tem tratado o assunto, parece-nos que esta conclusão seja significativa.

Nos primeiros capítulos deste trabalho, pretendemos afastar a posição mais tradicional de que o direito não deve intervir nesta seara. Mas, ainda que vencida essa posição, vemos que o argumento da vaguidade ou imprecisão dos conceitos e princípios para justificar a impossibilidade de uma análise jurídica nesta direção também caem por terra, quando examinamos casos como os contemplados neste modelo. E que não são poucos.

A visão de que a neutralidade fiscal não deve ser prejudicada para prestigiar a extrafiscalidade ou de que juridicamente o valor da neutralidade não permitiria uma distorção de tributos “fiscais”¹⁷⁷ desaparece, quando vemos que, na realidade, os entes tributários não buscam a neutralidade na distribuição da carga fiscal, mas a partilham de forma aleatória ou por critérios políticos, e de mera praticidade administrativa.

Cumpramos reiterar, não estamos afastando a possibilidade da política fiscal de distribuição da carga fiscal ser determinada razoavelmente por critérios de conveniência, oportunidade e planejamento econômico. O ponto é que o direito figurará como baliza mínima em determinados momentos, inclusive para a preservação do princípio da neutralidade fiscal.

Não é sempre, pois, que o princípio da neutralidade figura como oposição à busca por efeitos extrafiscais na esteira dos valores constitucionais, havendo momentos em que a própria neutralidade deve ser considerada e confirma o sentido vislumbrado pela busca dos efeitos extrafiscais. A neutralidade não será sempre argumento em contraposição à busca do atendimento aos valores constitucionais por meio da extrafiscalidade.

¹⁷⁷ Em antagonismo aos tributos “extrafiscais”, cuja classificação criticamos anteriormente.

O problema é que a neutralidade tem sido usada como justificativa para afastar a tutela jurídica, mas é notoriamente violada por uma diversidade de situações. Contudo, entendemos que sua compreensão como princípio jurídico impede a indiferença do direito para com tais agressões.

Dessa forma, vislumbramos que casos enquadrados neste modelo configuram uma dupla violação de axiomas constitucionais e princípios jurídicos, que permitem mais claramente a identificação de inconstitucionalidade a ser extirpada do ordenamento. Não há conflito de princípios ou incerteza conceitual a justificar uma postura inerte do Direito ou do Judiciário.

O que vemos, na prática, é que uma enormidade de discriminações e situações de oneração excessiva ocorrem simplesmente porque apresentam maior facilidade de cobrança ou mesmo pouco impacto político pela baixa percepção de seu custo pelo consumidor-eleitor. E isto nem sempre com fulcro no princípio da “praticidade” da tributação, mas em simples busca do atendimento ao interesse secundário da administração, em detrimento do interesse primário¹⁷⁸. Vejamos a seguir alguns exemplos para ilustrar melhor nosso posicionamento.

7.3 EXEMPLOS DE INCONSTITUCIONALIDADE EM FUNÇÃO DO DESRESPEITO ÀS FUNÇÕES EXTRAFISCAIS NO ICMS

O propósito deste tópico é citar alguns exemplos que, na nossa concepção, se prestam a demonstrar os temas apresentados, sem nenhuma pretensão de esgotar uma análise dos fatos ou das violações que se enquadrariam na tese ora em discussão. Tampouco será nosso papel estudar a fundo cada uma das violações abordadas, que, inclusive, podem ser examinadas sobre diversas perspectivas, que não a dos efeitos extrafiscais do tributo.

¹⁷⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 65.

Por essa razão, tomamos a liberdade de utilizar, neste momento, dados empíricos sem um grande rigor metodológico e científico, que apenas emprestamos para pontuar exemplos ou situações em que se poderiam aplicar os mecanismos até aqui discutidos.

7.3.1 Energia elétrica

Em pleno século XXI, não há dúvidas de que a energia elétrica seja item de consumo essencial, eis que ninguém imagina que se possa prescindir de iluminação, aquecimento de água ou uso de equipamentos mínimos de uso doméstico, que atualmente não se concebem como de “luxo”, tais como televisor, telefone, rádio, geladeira, máquina de lavar, entre outros.

No contexto atual, tais comodidades figuram como elementares não só para um mínimo conforto, mas para uma compatibilidade com nosso ritmo de vida. É exatamente a utilização de eletrodomésticos que permite um melhor uso do tempo, poupando o que seria gasto com atividades do lar para a aplicação no trabalho, estudo ou lazer. Não há dúvida, logo, que a energia elétrica constitui uma mercadoria essencial – uma das mais essenciais que se pode imaginar, na realidade.

De outro ponto de vista, a energia elétrica é também consumida em todos os outros processos culturais, econômicos e sociais, seja na agricultura ou nas atividades industriais, comerciais, agrícolas e na prestação de serviços. Não é incorreto afirmar que, em qualquer operação de consumo, estamos também adquirindo energia, arcando com o custo da eletricidade que está agregada àquele produto ou serviço. Praticamente nenhum outro item é utilizado de forma tão difusa e é tão onipresente em todas as atividades realizadas em nossa vida.

Na ótica das premissas levantadas anteriormente, entendemos que algo tão elementar quanto a eletricidade não possa ser onerado acima da média – seja pela ofensa à neutralidade, seja em razão da função distributiva. Sob o enfoque desta última, inclusive, razoável seria que a legislação buscasse, ao máximo, a desoneração dessa mercadoria, com vistas a reduzir a regressividade fiscal sobre o consumo.

Assumindo que o gasto com energia ocorre em toda e qualquer forma de consumo, uma tributação elevada sobre a eletricidade acentuará a regressividade do sistema tributário.

Além do mais, como todas as demais formas de consumo, o uso de energia tende a incrementar conforme a classe social. Mas o valor gasto para consumi-la representa, proporcionalmente, um percentual maior da renda das classes menos favorecidas, como já abordado.

É de nosso sentir, portanto, que a energia elétrica, como mercadoria essencial e presente em todos os demais produtos e serviços, deveria ser tributada abaixo da média, como reflexo óbvio da função distributiva sobre o ICMS. Mas, na esteira do que discutido no item pretérito, o nível ideal da tributação sobre a energia seria debate a ser realizado em verificação de estudos empíricos, sendo longo um debate sobre qual nível de tributação sobre a energia seria aceitável, do ponto de vista jurídico. Surge, de qualquer forma, o problema da falta de parâmetro objetivo para que possamos identificar uma baliza concreta, com base no sistema normativo.

Não obstante, em aplicação dos modelos construídos logo acima, vislumbramos que, *ao menos* a neutralidade, com aplicação da alíquota média/*standard*, constitui uma primeira barreira, objetiva, que não pode ser ultrapassada. Uma tributação da energia além desse patamar configuraria, além de agravamento da violação à função distributiva, uma exceção à neutralidade totalmente injustificada. Podemos afirmar, logo, que à luz das funções extrafiscais do tributo, qualquer alíquota ou oneração do ICMS maior do que a normalmente aplicada a todos os demais produtos/serviços onerados configura inconstitucionalidade.

Empregando esta exegese ao caso prático do ICMS em cobrança pelo Estado de São Paulo, vemos que, embora exista alguma tentativa de reduzir essa regressividade, a inconstitucionalidade ainda é patente. Vislumbramo-la sob 3 aspectos: (i) nível da alíquota; (ii) baixa progressividade nas faixas de isenção para os baixos níveis consumo; e (iii) restrições à não cumulatividade associadas ao gasto com energia dos contribuintes do ICMS.

Com relação ao primeiro aspecto, consignamos que a alíquota do ICMS aplicada à saída de energia é de 25% para o consumo residencial a partir de 200 kWh, ao passo que é aplicada a alíquota *standard* (18%) ao consumo não residencial¹⁷⁹. A alíquota aplicada ao consumo “normal”, da maior parte das residências é, simplesmente, a maior prevista em toda a legislação paulista. A situação se repete nos outros Estados Brasileiros, como em Minas Gerais, onde o uso de energia residencial é onerado em incríveis 30%¹⁸⁰.

O exemplo é excelente para demonstrarmos como o direito pode se mostrar como uma baliza mínima a evitar distorções desse tipo pela má distribuição do encargo fiscal. Efetivamente, não concebemos como essa forma de repartição pode ser indiferente ao sistema constitucional, tal como o vemos em sua perspectiva axiológica.

Em segundo plano, não vemos como suficiente as formas buscadas pelo Estado paulista para a desoneração da energia elétrica de consumo residencial. A aquisição de energia está difundida em todas as outras formas de consumo, e as faixas de redução determinadas pela norma não acompanham o padrão de consumo da população.

Efetivamente, a legislação paulista concede isenção do ICMS em aquisição por residências que utilizem até 90 Kwh/mês¹⁸¹. Também concede redução do ICMS para 12% se a utilização não ultrapassar 200 Kwh/mês¹⁸².

¹⁷⁹ “Artigo 52 - As alíquotas do imposto, salvo exceções previstas nos artigos 53, 54, 55 e 56-B, são:

V - Nas operações com energia elétrica, no que respeita aos fornecimentos adiante indicados:

a) 12% (doze por cento), em relação à conta residencial que apresentar consumo mensal de até 200 (duzentos) kWh;
b) 25% (vinte e cinco por cento), em relação à conta residencial que apresentar consumo mensal acima de 200 (duzentos) kWh;
c) 12% (doze por cento), quando utilizada no transporte público eletrificado de passageiros;
d) 12% (doze por cento), nas operações com energia elétrica utilizada em propriedade rural, assim considerada a que efetivamente mantiver exploração agrícola ou pastoril e estiver inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS.”

¹⁸⁰ Art. 42, ‘c’ do RICMS/MG, Decreto nº 43.080/2002.

¹⁸¹ “ANEXO I - ISENÇÕES

Artigo 29 (ENERGIA ELÉTRICA) - Fornecimento de energia elétrica para consumo (Convênio ICMS-76/91, com alteração do Convênio ICMS-8/98; Convênio ICMS-20/89, cláusula primeira, com alteração dos Convênios ICMS-122/93 e ICMS-151/94, cláusula primeira, VI, “m”):

I - por estabelecimento rural, assim considerado o que efetivamente mantiver exploração agrícola ou pastoril e estiver inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS;

II - residencial, em relação a:

a) conta que apresentar consumo mensal até 90 (noventa) Kwh. (Lei 12.185/06) (Redação dada à alínea pelo Decreto 50.473, de 20-01-2006; DOE de 21-01-2006, efeitos para os fatos geradores ocorridos a partir de 01-02-2006).

Mas uma rápida análise nos padrões de consumo do Estado já indica que os benefícios são pouco utilizados pela população. Dados de 2015 indicam que a média de consumo mensal em todo o sudeste é de 184 kWh¹⁸³, ao passo que 56% das residências já consumiam mais que 200 kWh em 2007¹⁸⁴. A maioria das residências, portanto, é considerada de “alto consumo” e sofre com a tributação do ICMS em 25%. Outra pesquisa que considerou apenas os lares paulistas, indica que a média de consumo nas residências do Estado foi de 249 kWh em 2001¹⁸⁵.

Assim, ainda que soe razoável a existência de uma política de progressividade do ICMS, com lastro no consumo residencial, as faixas da legislação não parecem ter acompanhado os parâmetros de consumo da população¹⁸⁶.

Em terceiro lugar, a legislação é expressa quanto à limitação da não cumulatividade, no tocante à aquisição de energia elétrica por estabelecimentos contribuintes do ICMS. A “Lei Kandir”, Lei Complementar nº 87/1995 é clara em seus artigos 20 e 33, II¹⁸⁷, ao vedar a tomada do crédito relativo à entrada de energia por estabelecimentos que não a utilizem em processo industrial, na revenda de energia ou em operação de exportação. Logo em seguida, veremos que toda limitação à não cumulatividade representa efeito extrafiscal nocivo à economia e à função distributiva do

b) conta que apresentar consumo mensal até 200 (duzentos) Kwh, quando a energia for gerada por fonte termoeletrica em sistema isolado.

§ 1º - O benefício fiscal previsto neste artigo deverá ser transferido aos consumidores, mediante redução do valor da operação no montante correspondente ao valor do imposto.

§ 2º - Na hipótese do inciso I, não se exigirá o estorno do crédito do imposto relativo à mercadoria beneficiada com a isenção prevista neste artigo.”

¹⁸² Art. 52, V, a, já citado acima, do RICMS/SP.

¹⁸³ EPE – Empresa de Pesquisa Energética. *Consumo de energia elétrica na rede (MWh)*. Sistema Simples. Rio de Janeiro: EPE, 15 maio 2015. Disponível em: <[http://www.epe.gov.br/mercado/Documents/Box%20Mercado%20de%20Energia/Consumo%20Mensal%20de%20Energia%20El%C3%A9trica%20por%20Classe%20\(regi%C3%B5es%20e%20subsistemas\)%20-%202004-2015%20\(2\).xls](http://www.epe.gov.br/mercado/Documents/Box%20Mercado%20de%20Energia/Consumo%20Mensal%20de%20Energia%20El%C3%A9trica%20por%20Classe%20(regi%C3%B5es%20e%20subsistemas)%20-%202004-2015%20(2).xls)>. Acesso em: 20 maio 2015 e Id. *Resenha Mensal do Mercado de Energia Elétrica*, Rio de Janeiro: EPE, ano VIII, n. 92, maio 2015. Disponível em: <<http://www.epe.gov.br/mercado/Documents/Resenha%20Mensal%20-%20Abril%202015.pdf>>. Acesso em: 20 maio 2015.

¹⁸⁴ Ibid. Rio de Janeiro: EPE, ano I, n. 11, ago. 2008. Disponível em: <http://www.epe.gov.br/ResenhaMensal/20080828_1.pdf>. Acesso em: 20 maio 2015.

¹⁸⁵ MUGNATTO, Sílvia. Inflação “escapa” da cota de 200 kWh. *Folha de S. Paulo*, Brasília, 18 maio 2001. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/fsp/dinheiro/fi1805200110.htm>>. Acesso em: 15 fev. 2015.

¹⁸⁶ Seria ideal um estudo empírico profundo para orientar uma repartição mais equânime se aplicado este critério, ainda mais se considerarmos que as classes menos favorecidas costumam se utilizar de equipamentos domésticos de menor eficiência energética e de chuveiros elétricos, que obviamente consomem muito mais energia que os chuveiros a gás mantidos pelas residências de padrão mais elevado.

¹⁸⁷ A questão da postergação, pela Lei Complementar nº 87/1995, para o pleno aproveitamento do crédito na aquisição de energia elétrica será abordada mais à frente.

imposto, mas desde já consignamos que esta problemática se encontra claramente presente no caso da aquisição de energia. O ICMS sobre o consumo de todos os demais tipos de estabelecimentos, como agricultores, comerciantes e prestadores de serviço não é creditado por esses estabelecimentos, de modo que esse imposto é também arcado pelo consumidor.

Interessante notar que a alta alíquota e dificuldades no creditamento do ICMS sobre energia é efeito que passa despercebido da maior parte dos consumidores-eleitores, de modo que é medida que parece facilitar a arrecadação e reduzir o impacto político do tributo, a expensas do agravamento da regressividade e da transparência quanto à distribuição da carga tributária.

Outro Estado que serve de exemplo ao estudo em apreço é o Rio de Janeiro. Em completo arrepio aos princípios da seletividade e essencialidade, esse Estado também determinou a alíquota de ICMS em 25%, para o consumo residencial superior a 300 kWh mensais, sem contar o adicional de ICMS cobrado pelo ente fluminense a título de “combate à pobreza”¹⁸⁸.

Em razão dessa distorção, o Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro declarou inconstitucional a majoração dessa alíquota, implicando na imposição da alíquota *standard* de 17% devida nesse Estado¹⁸⁹. Em seguida, recurso levou o caso ao Supremo Tribunal Federal, tendo a 2ª Turma, por unanimidade, mantido a decisão¹⁹⁰.

Interessante este constituir um dos poucos precedentes sobre o tema, mas tendo a Turma definido que “a capacidade tributária do contribuinte impõe a observância do princípio da seletividade como medida obrigatória, evitando-se, mediante a aferição feita pelo método da comparação, a incidência de alíquotas exorbitantes em serviços essenciais”. É de frisar como a função distributiva pautou a linha seguida pela decisão.

Aguarda-se, atualmente, uma posição final do STF quanto ao tema, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 714.139, cuja repercussão geral já foi reconhecida. A se

¹⁸⁸ Nos termos da Lei fluminense nº 4.056/2002.

¹⁸⁹ Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. Processo nº 0021368-90.2005.8.19.0000 (5ª Câmara cível, Sessão de 27.03.2006, Rel. Roberto Wider) e processo nº 0029716-92.2008.8.19.0000, Pleno do órgão especial, sessão de 20.10.2008, Rel. Des. José Mota Filho, sessão de 20.10.2008).

¹⁹⁰ Recurso Extraordinário nº 634.457 AgR, sessão de 05 de agosto de 2014, Rel. Ricardo Lewandowski, segunda turma. A decisão se referiu, igualmente, à impossibilidade da oneração dos serviços de telecomunicação em 25% no Estado do Rio de Janeiro.

confirmar esta posição, o Supremo estará reconhecendo a efetiva aplicabilidade e eficácia dos princípios constitucionais ora em discussão, entendimento este que pode guiar o Judiciário para a aplicação desses conceitos em muitas outras situações.

7.3.2 Serviços de telecomunicação (telefonia móvel)

Em sentido semelhante ao caso acima, temos que os serviços de telecomunicação tributados pelo ICMS, notadamente a telefonia móvel, podem ser considerados imprescindíveis em nossa sociedade atual.

Claro, não são itens básicos, no sentido da subsistência da vida humana, mas, em nosso contexto histórico e social, a telefonia celular representa função elementar para a interação social, trabalho e acesso aos mais diversos serviços que só podem ser acessados por esta via. Pode-se dizer que, atualmente, o telefone celular é efetiva ferramenta de inclusão social. Ademais, sob o enfoque da função distributiva, vemos que todas as classes sociais têm celulares e gastam bastante com esse serviço, de modo que uma elevada tributação sobre essa comunicação resulta, sem dúvida, em medida de regressividade.

Em rápida análise de dados empíricos, colhidos sem rigor científico, meramente para fins ilustrativos, vemos que os gastos com telefonia móvel são vistos como necessários pelos consumidores, que os colocam no mesmo grau de essencialidade que roupas e calçados. A média mensal de gasto com este serviço varia de R\$ 98 (classes C, D e E) a R\$ 115 (classes A e B)¹⁹¹.

Em 2011, 70% da população era usuária da telefonia celular¹⁹², percentual que atingiu 85% em 2014, compondo 87% na classe C e 69% nas classes D e E¹⁹³. Há também

¹⁹¹ MARTINS, Danylo. Brasileiro gasta mais com conta de celular e internet, diz pesquisa. *Valor Econômico*. São Paulo, 12 dez. 2014. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/financas/3815826/brasileiro-gasta-mais-com-conta-de-celular-e-internet-diz-pesquisa>>. Acesso em: 15 jan. 2015.

¹⁹² LEAL, Luciana Nunes. Sete em cada dez brasileiros têm telefone celular, diz IBGE. *Estadão – E&N*, São Paulo, 15 maio 2013. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,sete-em-cada-dez-brasileiros-tem-telefone-celular-diz-ibge-imp-,1032588>>. Acesso em 15 jan. 2015. Matéria jornalística que cita dados de pesquisa realizada pelo IBGE.

¹⁹³ EXAME.COM. Quase um terço dos brasileiros usam internet no celular. *Exame.com*. Tecnologia, São Paulo, 26 jun. 2014. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/tecnologia/noticias/quase-um-terco-dos-brasileiros-usam-internet-no-celular>>. Acesso em: 15 jan. 2015. Matéria jornalística que cita dados de pesquisa do Comitê Gestor da Internet (CGI.Br).

uma percepção de que o celular represente ferramenta útil e barata para rapidamente reduzir a disparidade no nível de acesso à internet por usuários de menor renda.

Já em 2011, a classe C representava 55% dos gastos globais com celular e, nas residências dessa faixa de renda, o celular tinha penetração de 84% *versus* 60% da telefonia fixa¹⁹⁴.

Com relação ao serviço celular “pré-pago”, constituem 78% das linhas de telefonia móvel em operação, ainda que mantenham uma tarifa mais cara por minuto¹⁹⁵. O celular pré-pago é maioria, especialmente, nas classes B (77%), C (91%) e D/E (92%)¹⁹⁶.

Em oposição, vemos que a legislação estadual geralmente determina as alíquotas mais altas possíveis para o serviço de comunicação, sendo esta de 25% em São Paulo, e a telefonia equiparada aos produtos e serviços mais supérfluos que se pode imaginar.

A alíquota de 25% é apenas aplicada a itens voluptuários, como podemos notar da leitura da norma estadual, que equipara a energia ao consumo de armas de fogo, fumo, bebidas alcóolicas, perfumes e asas-deltas. Esta é a avaliação feita pela política fiscal, que considera uma posição não neutra da tributação da eletricidade, onerando-a excessivamente, ao compará-la, literalmente, a uma “perfumaria”¹⁹⁷. A única redução que

¹⁹⁴ SIMON, Cris. Classe C é maioria no mercado de telefonia celular. *Exame.com*, Seu Dinheiro, São Paulo, 11 jan. 2011. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/seu-dinheiro/noticias/classe-c-e-maioria-no-mercado-de-telefonia-celular>>. Acesso em: 15 jan. 2015.

¹⁹⁵ GOMES, Helton Simões. Minuto de celular pré-pago pode ser 130% mais caro que pós, diz estudo. *G1*, Tecnologia e Games, São Paulo, 11 mar. 2014. Disponível em: <<http://g1.globo.com/tecnologia/noticia/2014/03/minuto-de-celular-pre-pago-pode-ser-130-mais-carro-que-pos-diz-estudo.html>>. Acesso em: 15 jan. 2015.

¹⁹⁶ EXAME.COM. Quase um terço dos brasileiros usam internet no celular. *Exame.com*. Tecnologia, São Paulo, 26 jun. 2014. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/tecnologia/noticias/quase-um-terco-dos-brasileiros-usam-internet-no-celular>>. Acesso em: 15 jan. 2015.

¹⁹⁷ “Artigo 55 - Aplica-se a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) nas operações ou prestações internas com os produtos e serviços adiante indicados, ainda que se tiverem iniciado no exterior, observada a classificação segundo a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH vigente em 31 de dezembro de 1996:

I - nas prestações onerosas de serviço de comunicação;

II - bebidas alcóolicas, classificadas nas posições 2204, 2205 e 2208, exceto os códigos 2208.40.0200 e 2208.40.0300;

III - fumo e seus sucedâneos manufaturados, classificados no capítulo 24;

IV - perfumes e cosméticos, classificados nas posições 3303, 3304, 3305 e 3307, exceto as posições 3305.10 e 3307.20, os códigos 3307.10.0100 e 3307.90.0500, as preparações anti-solares e os bronzadores, ambos classificados na posição 3304;

[...]

VII - asas-delta, balões e dirigíveis, classificados nos códigos 8801.10.0200 e 8801.90.0100;

[...]

encontramos refere-se à isenção do ICMS na prestação de serviço de internet em banda larga popular, para serviços de baixa velocidade e menor preço no uso de internet residencial fixa¹⁹⁸.

Desta feita, não resta dúvida estarmos diante de notória violação aos ditames constitucionais ora em discussão, com violação gritante da seletividade em função da essencialidade, ao orientar-se a legislação pela equiparação esdrúxula de item essencial e amplamente utilizado pelas camadas mais pobres da população, com outros de alto luxo e totalmente desnecessários para o dia a dia do cidadão.

Também aqui notamos que distorção e regressividade são incrementadas pela mitigação da não cumulatividade, eis que a legislação nacional não permite a tomada de crédito de ICMS na aquisição de serviços de telefonia, por contribuintes do imposto¹⁹⁹. Ou seja, o tributo incide duplamente sobre a parcela dos produtos que é influenciada pelos custos de comunicação incorridos pela cadeia comercial (incide o ICMS no pagamento por serviços de comunicação e incide novamente na saída/venda dos demais produtos, sem que

IX - armas e munições, suas partes e acessórios, classificados no capítulo 93;

X - fogos de artifício, classificados na posição 3604.10;

[...]

XV - jogos eletrônicos de vídeo (video-jogo), classificados no código 9504.10.0100;

[...]

XVIII - confetes e serpentinas, classificados no código 9505.90.0100; [...]"

¹⁹⁸ ANEXO I - ISENÇÕES

(isenções a que se refere o artigo 8º deste regulamento)

Artigo 145 (PROGRAMA BANDA LARGA POPULAR) - Prestação de serviço de comunicação a pessoa física na modalidade de disponibilização de meios de acesso à Internet em banda larga (Convênio ICMS 38/09). (Artigo acrescentado pelo Decreto 54.921, de 15-10-2009; DOE 16-10-2009)

§ 1º - O benefício previsto neste artigo é condicionado a que o preço mensal do serviço - que inclui os equipamentos necessários, sua manutenção e os demais serviços inerentes à comunicação pela Internet, devidos à prestadora do serviço ou a terceiros, tais como provimento de serviço de conexão à internet ou atendimento ao assinante - seja igual ou inferior a: (Redação dada ao parágrafo pelo Decreto 60.835, de 16-10-2014, DOE 17-10-2014; produzindo efeitos a partir de 05-09-2014)

1 - R\$ 29,80 (vinte e nove reais e oitenta centavos), para os contratos em que a faixa de velocidade máxima de transferência de arquivos eletrônicos entre o prestador do serviço e o computador do tomador do serviço seja de 1000 Kbps (um mil kilobits por segundo) (Convênio ICMS-87/14);

2 - R\$ 34,90 (trinta e quatro reais e noventa centavos), para os contratos em que a faixa de velocidade máxima de transferência de arquivos eletrônicos entre o prestador do serviço e o computador do tomador do serviço seja de 1500 Kbps (um mil e quinhentos kilobits por segundo) (Convênio ICMS-87/14);

3 - R\$ 39,90 (trinta e nove reais e noventa centavos), para os contratos em que a faixa de velocidade máxima de transferência de arquivos eletrônicos entre o prestador do serviço e o computador do tomador do serviço seja de 2000 Kbps (dois mil kilobits por segundo) (Convênio ICMS 87/14).

¹⁹⁹ O art. 33, IV da Lei Complementar nº 87/1995 apenas permite o creditamento do serviço de comunicação nos casos em que esta é utilizada em produtos exportados ou no bojo de outra operação de comunicação tributada. A postergação do pleno creditamento do ICMS sobre serviços de comunicação será tratada adiante.

se permita a tomada de crédito relativo ao serviço de comunicação consumido no processo industrial/comercial).

7.3.3 Transporte público coletivo urbano

O serviço de transporte tributado pelo ICMS é aquele realizado em caráter intermunicipal e interestadual. Constitui serviço elementar, até porque não se deve restringir o fluxo de pessoas e mercadorias no território nacional. Uma tributação “neutra” ou sob a alíquota *standard* poderia soar adequada²⁰⁰.

Mas, quando analisamos especificamente as operações de transporte coletivo público, surgem outros princípios a serem sopesados, tendo em vista que se trata de prestação que é direito subjetivo do trabalhador e do cidadão, e que tem caráter essencial, por dicção expressa constitucional, conforme artigos 7º, IV e 30, V, da Constituição Federal.

Assim, o transporte coletivo público, sobretudo em caráter urbano, assume contornos de serviço essencial não só pela obviedade de serem elementares para a locomoção e acesso aos locais de trabalho, estudo, lazer, saúde, etc., mas também por constituírem atribuição do próprio Estado, como efetivo serviço público elementar.

Nesse sentido, não concebemos que um serviço público essencial, de responsabilidade do Estado e que é de especial utilização pelas classes menos favorecidas, possa ser sequer tributado pelo ICMS. O Estado pode até instituir cobrança para o uso desse serviço (por meio de taxa, tarifa, etc.), mas não entendemos que seja possível onerá-lo por meio do ICMS, considerando que não faz sentido o Estado gravar aquilo que é seu dever fomentar.

Trata-se de claro conflito de princípios e valores constitucionais, como vimos anteriormente, em que o efeito extrafiscal do tributo revela uma incoerência total na tributação de algo cujo oferecimento à população, especialmente a mais pobre, é dever do ente público.

²⁰⁰ A alíquota aplicada pelo Estado de São Paulo, que também nos soa adequada, é de 12%, conforme art. 54, I do RICMS/SP.

No caso do ICMS, a tributação do transporte público coletivo ocorre particularmente nos serviços que ligam cidades da mesma região metropolitana, como no caso das linhas de ônibus e trens intermunicipais que cortam a grande São Paulo.

Do ponto de vista legal, verifica-se que a norma paulista concedeu, apenas em 2012, isenção do ICMS sobre o serviço prestado pela Companhia Paulista de Trens Metropolitanos (CPTM), em operações que se realizem dentro do Estado de São Paulo²⁰¹.

Não obstante, parece-nos adequado, na linha das premissas desenvolvidas por este trabalho, que será inconstitucional qualquer tributação sobre a operação de transporte

²⁰¹ ANEXO I - ISENÇÕES.

(isenções a que se refere o artigo 8º deste regulamento)

“**Artigo 78** (TRANSPORTE DE PASSAGEIROS) - Prestação de serviço de transporte:

I - de estudantes ou trabalhadores, realizado sob fretamento contínuo em área metropolitana, assim entendida a formada por municípios adjacentes, constituintes de um mesmo mercado de trabalho, com urbanização contínua;

II - de passageiros, com características de transporte urbano ou metropolitano, comum ou seletivo, assim considerado aquele que:

a) obedecer a linha regular com itinerário e horários previamente estabelecidos e viagens intermitentes;

b) estiver destinado a transporte coletivo popular, mediante concessão do Poder Público;

c) for realizado por veículo apropriado com especificações aprovadas pelo órgão estadual competente.

Parágrafo único - **Revogado** pelo Decreto 47.858 de 03-06-2003; DOE 04-06-2003; Efeitos a partir de 04-06-2003)”

“**Artigo 155** (TRANSPORTE DE PASSAGEIROS - CPTM) - Prestação de serviço de transporte ferroviário de passageiros realizada pela Companhia Paulista de Trens Metropolitanos - CPTM, desde que o serviço de transporte tenha início e término em território paulista (Convênio ICMS-87/10). (Artigo acrescentado pelo Decreto 58.002, de 24-04-2012; DOE 25-04-2012)

§ 1º - Não se exigirá o estorno do crédito do imposto relativo à prestação de que trata este artigo.

§ 2º - Este benefício vigorará enquanto vigorar o Convênio ICMS-87/10, de 9 de julho de 2010.”

“**Artigo 159** (MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, EMBALAGENS, PARTES, PEÇAS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS - TRANSPORTE PÚBLICO SOBRE TRILHOS DE PASSAGEIROS) - Operações internas realizadas com matéria-prima, material secundário, embalagens, partes, peças, máquinas e equipamentos a serem empregados na fabricação, manutenção ou reparação de trens, locomotivas ou vagões destinados às redes de transportes públicos sobre trilhos de passageiros (Convênio ICMS-94/12). (Artigo acrescentado pelo Decreto 58.492, de 26-10-2012; DOE 27-10-2012, em vigor a partir de 01-12-2012)

§ 1º - O benefício previsto neste artigo:

1 - aplica-se também relativamente à parcela do imposto correspondente ao diferencial de alíquota na aquisição interestadual de mercadorias de que trata o "caput";

2 - fica condicionado à comprovação do efetivo emprego das mercadorias na fabricação, manutenção ou reparação de trens, locomotivas ou vagões referidos no "caput";

3 - tratando-se de operação de importação:

a) aplica-se somente a mercadorias novas;

b) fica condicionado, além do disposto no item 2:

I - à inexistência de produto similar produzido no país, atestada por órgão federal competente ou por entidade representativa do setor produtivo de máquinas, aparelhos e equipamentos, com abrangência em todo território nacional;

II - a que o desembarque e o desembarço aduaneiro sejam realizados em território paulista.

§ 2º - Não se exigirá o estorno do crédito do imposto em relação à mercadoria beneficiada com a isenção de que trata este artigo.

§ 3º - Este benefício vigorará enquanto vigorar o Convênio ICMS-94/12, de 28 de setembro de 2012.”

coletivo urbano de passageiros, tendo em vista onerar uma prestação de serviço essencial e cujo fornecimento é de obrigação do próprio Estado.

Nesta situação, não só cabe falarmos de sopesamento entre discriminação *versus* neutralidade, mas de impossibilidade de a tributação ser contraditória com determinação constitucional de que o Estado deve promover a prestação desse serviço específico.

Assim, mesmo uma alíquota *standard* ou reduzida poderia ser entendida como inconstitucional, eis que o Estado não poderia agir de forma incoerente a ponto de tributar algo que é seu dever fornecer. E isso longe da discussão sobre gratuidade no transporte público, mas meramente por verificar que qualquer tributação incrementa o preço para a fruição de um serviço que deveria ser cobrado por seu preço de custo. Se o Estado presta o serviço (ainda que por meio de concessão) e ele mesmo cobra tributo sobre este serviço, estar-se-ia admitindo a prestação de serviço essencial com “lucro” por parte do Estado. Não figura como razoável que o exercício de obrigação estatal venha servir de fonte de renda para outras atividades.

Pelo contrário, o que se observa é que os entes governamentais costumam subsidiar os preços das passagens nessa modalidade de transporte, o que outorga ainda mais estranheza a uma tributação dessa atividade. Tributa-se o transporte, ao mesmo tempo em que o Estado subsidia o preço da passagem, para viabilizar o acesso à população.

Certamente, também aqui estamos diante de uma situação complexa e que, como antes aferido, deve ser estudada minuciosamente à luz do sopesamento dos princípios ora discutidos. Não obstante, parece-nos que, à luz do exame dos efeitos desta, qualquer oneração adicional de serviço público essencial e que deve ser prestado pelo próprio Estado, seja incoerente e sem legitimação, além de contrária à função distributiva.

7.3.4 Limitações à não cumulatividade

É bastante conhecido o debate sobre as limitações infraconstitucionais da não cumulatividade, havendo basicamente duas posições sobre a matéria: (i) a não cumulatividade é princípio ou conceito constitucional que não pode ser mitigado pela legislação infraconstitucional, eis que compõe o âmbito da norma de competência do

ICMS, havendo um conteúdo mínimo passível de ser extraído diretamente da Carta Maior; e (ii) a não cumulatividade, embora tenha previsão constitucional, pode ser mitigada por norma inferior, eis que não há um conteúdo mínimo a ser protegido, de modo que é a Lei Complementar que descreverá em que termos ocorrerá essa não cumulatividade.

A segunda posição foi adotada pelo STF, ao decidir que não há inconstitucionalidade nas vedações ao crédito determinadas pela Lei Complementar nº 87/1995²⁰² ou mesmo em suas alterações posteriores, que, periódica e indefinidamente, postergam o aproveitamento de créditos em determinadas situações²⁰³.

São exemplos de limitações à não cumulatividade a vedação ao crédito na aquisição (i) de energia elétrica (já mencionada)²⁰⁴; (ii) de serviços de telecomunicação (já mencionada)²⁰⁵; (iii) de bens de uso e consumo²⁰⁶; (iv) de parte dos bens destinados ao ativo permanente²⁰⁷; (v) de embalagens que não se agregam ao produto final²⁰⁸; (vi) de insumos e produtos que são perdidos por perecimento ou roubo²⁰⁹; entre tantos outros.

²⁰² Como representante da jurisprudência histórica do STF neste sentido, podemos citar:

“Aproveitamento integral do crédito decorrente das aquisições para o ativo permanente. Superveniência da Lei Complementar nº 102/2000. Limitação temporal para o aproveitamento ao longo do período de 48 meses. Restrição à possibilidade de o contribuinte recuperar o imposto pago, como contribuinte de fato, na aquisição de bens para o ativo fixo dentro do período de vida útil. Vulneração ao princípio da não-cumulatividade. Inexistência. Precedente: ADI no 2.325, Relator o Ministro Marco Aurélio, Sessão Plenária do dia 23.9.2004” (STF, 1ª T., RE 392991/MG (AgR), Rel. Min. Eros Grau, sessão de 29.03.2005).

²⁰³ Esta lamentável prova de desorganização e falta de planejamento do Estado brasileiro se mostra no art. 33 da Lei Complementar nº 87/1995, que permite o crédito generalizado sobre itens de uso e consumo, energia elétrica e serviços de comunicação, mas só daqui a um determinado período. Essa “carência” dá a entender que algum tempo seria necessário aos Estados para se adaptarem à “nova” sistemática. Mas, claro, sempre que se está prestes a atingir a data prevista pela norma, há alteração do dispositivo para postergar mais alguns anos esse creditamento. Desde 1995, foram 5 postergações, sendo que atualmente aguardamos até 2020 para a entrada em vigor de parte dos dispositivos da lei.

²⁰⁴ Lei Complementar nº 87/1995, art. 33, II. Só é permitido o creditamento no caso da energia elétrica empregada em processo industrial, em produção para exportação, ou em operação de saída de energia elétrica, deixando de fora a maior parte dos contribuintes.

²⁰⁵ Lei Complementar nº 87/1995, art. 33, IV. Só é permitido o creditamento em operações que resultem em exportação ou outra operação de prestação de serviço de comunicação, também deixando de fora a maior parte dos contribuintes.

²⁰⁶ Lei Complementar nº 87/1995, art. 33, I. Estes itens são assim denominados porque constituem meras despesas da atividade empresária, e não custo das mercadorias vendidas ou de produção de determinado bem, em oposição ao conceito de insumo. Ou seja, são itens que se esgotam na utilização pelo contribuinte, e não são revendidos e nem passam a integrar um produto que é adquirido por um terceiro, como produtos de limpeza, etc.

²⁰⁷ Lei Complementar nº 87/1995, art. 20, §§ 1 e 5. Conforme interpretação outorgada pelas Fazendas, e reiterada pelo Judiciário, apenas se permite o crédito relativo a parte dos ativos destinados ativo permanente (ou não circulante), especialmente aqueles que fazem parte de processo industrial ou que se relacionam diretamente com a atividade fim do estabelecimento. Esta interpretação resulta em discussões

Pela análise dos casos de autorização e vedação do crédito de ICMS, pode-se concluir que a legislação segue o conceito do chamado “crédito físico”, sendo permitido o crédito, essencialmente, quando o item adquirido se integrar, fisicamente, ou vier a fazer parte do produto vendido pelo estabelecimento, ou quando se tratar de ativo permanente empregado na produção dessa mercadoria alienada²¹⁰.

Contudo, entendemos ser essa uma concepção bastante antiga, restritiva e ultrapassada, eis que se apoia em uma interpretação exclusivamente industrial da economia, existindo grande semelhança entre tomada de crédito de ICMS e a contabilidade de custos dos produtos vendidos. Logo, todos os demais gastos que não se ligam direta e fisicamente ao bem produzido não ensejariam creditamento.

Ora, não é necessário nenhum esforço exegético para saber que uma infinidade de gastos incorridos pela cadeia produtiva de cada item consumido que não se adéqua a esta definição. Portanto, é corriqueiro que uma enormidade de incidências do ICMS não repercuta em crédito pelas etapas seguintes do processo mercantil, de modo que se dissipa

intermináveis e na glosa de créditos relativos a parte significativa das aquisições dos contribuintes, notadamente na compra de materiais para construção civil, na aquisição de equipamentos usados na atividade comercial e administrativa da empresa, entre outros. A posição do STF, neste caso, reitera a pouca força outorgada ao conceito constitucional de não cumulatividade: “Contribuinte que pretende creditar-se do ICMS decorrente da aquisição de materiais para reforma e construção, ainda que explore atividade comercial desatrelada dos fins a que se destinam as mercadorias. Tentativa de classificar os bens como ativo fixo. Impossibilidade. Os bens destinados ao ativo fixo estão sujeitos a um regime de creditamento que não provém da Carta Política” (STF, RE-AgR 489012, Rel. Dias Toffoli, 1ª Turma, sessão de 6.8.2013).

“TRIBUTÁRIO. ICMS. CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE CONSTRUÇÃO DESTINADO À EDIFICAÇÃO DE PRÉDIO PARA ABRIGAR ESTABELECIMENTO COMERCIAL. [...] 1. Reconhecer que esta Corte entende que anteriormente à LC 87/1996 inexistia direito a crédito nas operações de aquisição de bens destinados ao ativo permanente, imobilizado ou fixo, para o Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICM(S), não implica reconhecer necessariamente que há referido direito após a sobrevinda da mencionada lei. 2. No caso em exame, o Tribunal de origem concluiu que o material de construção adquirido pela agravante não se destinava à entrada em estabelecimento comercial existente, critério essencial para reconhecimento do direito ao crédito” (STF, AI-AgR-ED 493183, Rel. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, sessão de 04.10.2011).

²⁰⁸ Apenas se admite crédito de material de embalagem se ele for considerado insumo na industrialização ou que venha a integrar o produto final, não se admitindo o crédito quando a embalagem sirva de mera comodidade ao transporte ou ao consumidor, como no caso das sacolas plásticas usadas no varejo. O caso, embora não seja financeiramente o mais relevante, serve de exemplo à enormidade de situações em que se veda o crédito e se criam discussões infundáveis apoiadas em tecnicidades (*e.g.*, Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, decisão em Recurso Ordinário no AIIM nº 3035867-0, decisão publicada em 17.04.2010).

²⁰⁹ Lei Complementar nº 87/1995, art. 21, IV.

²¹⁰ A posição já consolidada do STF, com relação ao crédito “físico” *versus* o crédito “financeiro” pode sofrer alteração, com a iminente decisão em sede de repercussão geral, no Recurso Extraordinário nº 662.976/RS, de relatoria do Min. Luiz Fux.

pelo sistema econômico um sem número de duplicidades de incidência do imposto, até que um produto determinado seja finalmente apropriado pelo consumidor final – que é o agente que realmente manifesta a riqueza e usufrui a prestação comercial.

Não é à toa que os tributos sobre o consumo sigam, em outros países, um sistema mais próximo a um imposto sobre valor adicionado – incidindo em cada etapa apenas sobre o montante adicionado aos produtos em relação às aquisições tributadas pelo imposto. No Brasil, em oposição, seria uma atecnia considerar o ICMS como um efetivo IVA, dada a extensão das exceções ao creditamento.

A verdade é que não faz nenhum sentido a rejeição à tomada de crédito em relação a qualquer aquisição que foi tributada anteriormente pelo ICMS, quando feita por uma entidade empresária. O único escopo dessa atividade é realizar uma operação comercial, de modo que tudo o que adquire e gasta, invariavelmente, comporá o preço do produto/serviço vendido. Não faz sentido que o Estado restrinja o que entende ou não ser creditável segundo critérios simplistas e imperfeitos.

Nessa linha, a legislação do Imposto de Renda há muitos anos já definiu que apenas entende como não dedutível da base de cálculo os gastos que não têm qualquer relação com a atividade geradora de receitas, entendidos como aqueles normais e usuais²¹¹, o que visa excluir apenas liberalidades, dispêndios sem qualquer vínculo com o objeto social e fraudes como distribuições disfarçadas de lucros.

Não estamos defendendo que o crédito do ICMS deva ocorrer sobre todos os gastos do empresário, como salários, entre outros. Apenas que, sempre que houver incidência do ICMS sobre determinado produto/serviço, seja reconhecido o crédito se adquirido por contribuinte do imposto que empregar o produto ou serviço em sua atividade social, ainda que indiretamente.

A violação do conceito de não cumulatividade pela legislação do ICMS, em detrimento dos princípios constitucionais que visa proteger, é praticamente unânime na doutrina, da qual, mais uma vez, vale sacar a lição de Osvaldo Santos de Carvalho:

²¹¹ Como exemplo, citamos o art. 299 do Regulamento do Imposto sobre a Renda, Decreto nº 3.000/1999.

Referidas restrições [ao crédito] mitigam, consideravelmente, o instituto da não-cumulatividade, e comprometem, por via de consequência, o princípio da neutralidade fiscal.²¹²

Resumidamente, tendo em vista a busca de eficiência, a atividade tributária do Estado, além de atender os caros postulados do subsistema constitucional tributário, deveria sempre levar em conta seus reflexos sobre a livre concorrência, que será tanto mais alcançada se obedecida a fluidez da neutralidade tributária, que pode ter seu curso pela não-cumulatividade do ICMS.

[...]

Essas vedações de direito ao crédito do ICMS acabam por gerar resíduos cumulativos de ICMS, ou mesmo custos para os agentes econômicos, quando eles não recuperam em nenhum momento tais créditos do imposto. Nesse sentido, um tributo que foi concebido originalmente para onerar o consumo final acaba onerando a produção, comprometendo inclusive as exportações de produtos nacionais [...] mitigando significativamente, deste modo, o instituto da não-cumulatividade, e por via de consequência, o princípio da livre concorrência.²¹³

A não cumulatividade do ICMS atualmente definida pela norma é, logo, meramente parcial, incompleta, eis que expressamente veda hipóteses legítimas de crédito, quando não simplesmente falha ao perceber o real processo econômico, implicando uma incidência parcialmente em cascata. Consequentemente, derivam dessa não cumulatividade mitigada toda sorte de vícios, como perda de eficiência em processos econômicos (com a oneração exponencial de cadeias produtivas complexas), tributação indireta de exportações e perda de competitividade internacional, oneração de bens de consumo em montante superior à alíquota nominal determinada pela legislação, distorção de preços e custos, entre outros.

Na realidade, foge à nossa compreensão, no contexto hodierno, qualquer justificativa para o expediente adotado pela legislação restritiva de créditos de ICMS. Até mesmo o regime não cumulativo das contribuições para o PIS e a COFINS chega a assumir, diversas vezes, procedimentos mais simples e amplos para o creditamento²¹⁴.

O argumento arrecadatório é um erro, na medida em que um tributo mais simples e respeitador da plena não cumulatividade, ainda que com uma alíquota maior, seria

²¹² CARVALHO, Osvaldo Santos de. *Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 264.

²¹³ Ibid., p. 277, 278.

²¹⁴ Apenas para efeito de comparação, citamos o art. 3 da Lei nº 10.833/2003, ainda que esse tributo sofra, igualmente, de vícios quanto à não cumulatividade. Esse tributo se assemelha mais à chamada técnica de “base sobre base”, para aplicação da não cumulatividade, no lugar do “imposto sobre imposto”, aplicada pelo ICMS.

vantajoso para o fisco e para os contribuintes, concedendo mais eficiência e transparência ao sistema, e reduzindo custos de transação, de recolhimento e de cobrança. Por medo de perda de receita, fazendas e contribuintes travam discussões intermináveis no Judiciário, simplesmente inúteis e com a única finalidade de evitar que se determine um incremento de alíquota, ainda que ladeado por uma melhoria na aplicação da não cumulatividade.

O que resulta dessa restrição à não cumulatividade é, pois, uma violação simultânea (i) à função distributiva, em razão da oneração difusa e descontrolada de itens de consumo; (ii) à função alocativa, em razão da redução da capacidade de o tributo orientar as condutas dos agentes, em decorrência da opacidade e complexidade da legislação e de seus efeitos; e (iii) à neutralidade fiscal, tendo em vista que a cumulatividade resulta em distorções de mercado, exatamente em sentido oposto ao visado por este princípio.

Desta feita, entendemos que, independentemente da discussão quanto ao conteúdo mínimo de não cumulatividade do texto constitucional, a análise dos efeitos extrafiscais do tributo levanta novo instrumental para alcançarmos a inconstitucionalidade de todas estas formas de mitigação da não cumulatividade. Interpretação jurídica esta que decorre do exame de outros princípios da Carta Magna, que não apenas a própria não cumulatividade.

7.3.5 Substituição tributária indiscriminada

Outro tema concernente ao ICMS, já bastante discutido no âmbito constitucional, é a compatibilidade da chamada substituição tributária “para frente” com o ordenamento. O instituto foi trazido pela Emenda Constitucional nº 3/1993²¹⁵, que assumiu a possibilidade de a tributação ser realizada em caráter antecipado, anterior à própria ocorrência do fato impositivo. Muito já se debateu sobre sua duvidosa constitucionalidade,

²¹⁵ Que introduziu o § 7º ao art. 150 da Constituição Federal, nos seguintes termos: “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.”

tendo o E. STF já se pronunciado a favor dessa modalidade de cobrança, aplicada comumente ao ICMS²¹⁶.

Independente da juridicidade desse instituto ou das muitas questões que não se questionam neste trabalho, é de se entender o propósito de sua instituição para entendermos a legitimidade que o cerca e como se dará sua relação com os efeitos extrafiscais do ICMS.

De fato, a substituição tributária “para frente” é regime idealmente desenhado para evitar a sonegação da tributação sobre o consumo, em segmentos em que as operações comerciais são de difícil fiscalização. Assim, ao invés de se tributar a operação final ao consumidor realizada por cada pequeno comerciante de determinado produto, determina-se que o ICMS incidente na venda para consumo deste produto seja antecipadamente recolhido pelo industrial ou atacadista, que centraliza as mercadorias e torna muito mais fácil o trabalho da fazenda estadual.

Um exemplo clássico de segmento que enseja a substituição tributária para frente é o ICMS incidente na venda de picolés. Certamente, seria de grande dificuldade a fiscalização de cada revendedor ao consumidor final, eis que a venda pode ser feita até por “carrinhos” de sorvete na praia.

Contudo, se essa medida implica em simplificação e facilidade de fiscalização, é de notar que a substituição tributária também resulta em incremento da regressividade e distorção da tributação do fato imponible.

A distorção em tela se dá porque a incidência do tributo ocorre em bases presumidas, aproximadas, eis que o imposto não é cobrado exatamente sobre o fato tributado, mas, antes, sobre uma expectativa de um fato futuro. Em que pesem as razões jurídicas para se questionar a juridicidade da incidência de norma fiscal sobre fato ainda não ocorrido, o problema que levantamos está na base de cálculo.

²¹⁶ ADIn nº 1.851-4-AL, entre outros.

Neste julgado, o STF decidiu, inclusive, que a essa tributação sobre a base presumida, na sistemática de substituição tributária para frente, é definitiva, e não deve sofrer alteração, ainda que futuramente se comprove que a operação subsequente tenha ocorrido por valor diverso daquele apurado pela base de cálculo.

Ora, se o fato futuro sujeito à tributação ainda não ocorreu, certamente será necessário supor sua grandeza, de forma que a base de cálculo do ICMS substituição tributária nunca será o valor efetivo da operação tributada, mas o valor presumido pela norma. Esse montante costuma ser calculado de três formas diferentes, conforme imposto pela legislação em cada situação e segundo critérios definidos artigo 8º da Lei Complementar nº 87/1995: (i) valor da operação de venda pelo contribuinte substituto, somado a encargos da operação mais margem de valor agregado (“MVA”) definido pelo órgão fiscal e que deve corresponder à média entre o valor da operação substituta e da operação substituída; (ii) valor fixo para a venda determinado para o produto por órgão competente; e (iii) valor fixo para a venda determinado para o produto pelo próprio fabricante.

O método mais empregado é o primeiro, em que o Estado apura a média de variação entre o preço cobrado pela operação realizada pelo industrial e aquela realizada ao consumidor final. Esse percentual, ou MVA, é utilizado como multiplicador sobre o valor de saída do produto do estabelecimento industrial. A distorção em comento ocorre sobremaneira nessa modalidade de cálculo, tendo em vista que o tributo será sempre cobrado sobre a “média” do MVA aplicado sobre cada item vendido. A tributação sobre a “média” da margem agregada não corresponderá à realidade, mas será fruto de uma presunção.

Ocorre que essa presunção, na ótica dos efeitos extrafiscais da tributação, implica em incremento da regressividade do ICMS, pois que um mesmo valor de ICMS cobrado sobre um mesmo produto tende a resultar em tributação adicional de operações de menor valor e tributação a menor sobre operações de valor maior. Exemplificando, se um mesmo valor de ICMS será cobrado na venda de um televisor, é certo que este tributo será proporcionalmente maior se considerarmos uma venda desse aparelho por R\$ 1.000,00 em um supermercado de baixa renda e proporcionalmente menor numa venda dessa mesma televisão a R\$ 1.500,00 por uma loja que atenda o segmento de luxo.

A tributação pela “média” acaba resultando em incremento da regressividade, em violação à função distributiva do ICMS. Ao mesmo tempo, a oneração em bases não proporcionais ao preço de venda mitiga o impacto da competição entre os agentes de

mercado, impactando em redução dos efeitos da concorrência e da eficiência econômica dos mercados, o que, além de ser contrário aos princípios jurídicos que regem a atividade econômica, também constitui confronto com a neutralidade fiscal. A substituição tributária favorece uma menor disputa de preços e “premia” os comerciantes que cobram mais caro pela venda.

Assim, se, por um lado, se pode justificar a substituição tributária “para frente” como medida de praticidade fiscal, ou mesmo de eficácia da cobrança em segmentos econômicos em que a sonegação é endêmica, fato é que essa sistemática é agressiva à função distributiva e à neutralidade fiscal. O intérprete deve, então, sopesar os princípios e valores em cada situação e verificar se o “ganho” com a simplificação e eficácia da exação poderá justificar a substituição tributária sobre cada segmento em análise.

Nesta linha, entendemos que a substituição tributária para frente, ainda que entendida como constitucional, deve ser concebida como mecanismo excepcional, a ser empregado apenas em segmentos econômicos em que há grande sonegação e/ou dificuldade de fiscalização das operações com os consumidores finais. Sem uma justificativa forte nesta direção, os danos à neutralidade e a função distributiva poderão resultar na inconstitucionalidade da substituição tributária para determinado segmento de produtos.

É, infelizmente, o que parece ocorrer atualmente, momento em que os Estados aumentam continuamente a lista de produtos sujeitos à substituição tributária, transformando o que era excepcional em regra. A medida, que era justificável na venda de chope e picolés, aplica-se agora até sobre medicamentos e televisores, bens cujo comércio e contribuintes são controlados e de fácil fiscalização pelas vias tradicionais – ainda mais com a crescente informatização dos deveres instrumentais.

Portanto, é de nosso sentir que, à luz dos efeitos extrafiscais da tributação, a substituição tributária merece ser reexaminada, pois haverá casos em que a falta de motivação para a aplicação da sistemática excepcional poderá implicar em inconstitucionalidade.

7.3.6 Outros produtos essenciais

A análise dos efeitos extrafiscais do ICMS poderá pautar a análise da coerência do sistema tributário em relação a diversos outros produtos tidos por essenciais, de modo que a verificação da juridicidade de um benefício fiscal ou de qualquer medida de discriminação poderá ser apurada por meio do cotejo entre a neutralidade fiscal e os demais valores constitucionais que merecem ser privilegiados na distribuição do encargo tributário.

Essa verificação poderá ser feita também em bases comparativas, de modo que se possa buscar uma equiparação de um produto essencial com outro semelhante, aplicando-se uma medida de isonomia entre bens que tutelam valores equivalentes. Mas, claro, sempre tendo em mente que a diferenciação em relação à neutralidade fiscal deve ser medida excepcional.

Apenas em caráter exemplificativo, interessa apontar que essa preocupação com a função distributiva no ICMS parece já pautar, hoje, a política fiscal no Estado de São Paulo. Isso com relação a alguns itens assumidos como essenciais e a despeito de todas as críticas já apontadas acima.

Assim, parecem-nos adequadas algumas das reduções do encargo do ICMS detectadas na legislação paulista, tais como a redução da base de cálculo para a aplicação de uma “alíquota efetiva” de 7% sobre as saídas com produtos da cesta básica (artigo 3º do Anexo II do RICMS/SP) ou a isenção aplicada aos produtos hortifrutigranjeiros (artigo 36 do Anexo I do RICMS/SP).

Mas, claro, cada benefício poderá ser objeto de análise mais aprofundada, a partir de uma avaliação empírica do quanto se considera um produto essencial e em relação aos princípios jurídicos já discutidos. Apenas tomando os dois casos citados acima, não se afastaria, por exemplo, alguma análise sobre por que seria razoável e, logo, legítimo que os produtos hortifrutigranjeiros tenham um tratamento tributário beneficiado, em relação aos itens da cesta básica, e assim por diante.

7.4 TUTELA JURISDICIONAL DO DESCUMPRIMENTO DAS FUNÇÕES EXTRAFISCAIS NO ICMS

Diante do quanto exposto até aqui, poderia se assumir que este capítulo seria desnecessário, eis que ao Judiciário, como julgador e intérprete legitimado pelo sistema jurídico, caberá apenas o exame de cada situação específica, o que poderá fazer utilizando o instrumental ora apresentado.

Não obstante, pareceu-nos importante consignar a possibilidade, ainda que óbvia, de o Judiciário realizar este exame²¹⁷, tendo em mente que, no cenário atual, muitas das ideias discutidas no âmbito acadêmico acabam por não repercutir na esfera jurisdicional, seja por falta de interação entre essas duas searas, seja pela falta de critérios objetivos ou práticos na aplicação das ideias debatidas nesta arena.

Nesse sentido, cumpre repisar que bastará ao Judiciário, mediante provocação, buscar a coerência do sistema jurídico ao oferecer balizas à distribuição do encargo tributário do ICMS, sob o enfoque dos efeitos extrafiscais produzidos pela imposição fiscal. A primeira premissa que construímos neste trabalho foi justamente a possibilidade de a análise da extrafiscalidade revelar uma violação à ordem jurídica, o que ensejará, em determinadas ocasiões, a viabilidade da tutela jurisdicional sobre essas circunstâncias.

Não se trata, pois, de cancelar uma extrapolação do Poder Judiciário ou de permissão para que a discricionariedade do legislador seja substituída pela do julgador. Mas, sim, de se verificar que há algum espaço de atuação do juiz, quando se verificar que a repartição do ônus fiscal resulta em agressão a valores do ordenamento, sob o enfoque da extrafiscalidade.

Por outro lado, nos últimos capítulos nos preocupamos em pontuar critérios claros para auxiliar o julgador na aplicação desses conceitos, evitando que se sustente uma inação

²¹⁷ Roque Carrazza também reitera esta possibilidade, lembrando que cabe ao Judiciário, quando provocado, a função de interpretar o que se considera supérfluo, qual discriminação que se considera razoável ou justificada, e assim por diante. Ao citar Sacha Calmon Navarro Coelho, também salienta que a interpretação sobre esses conceitos não é exclusividade do legislador (*ICMS*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 471-472).

do Judiciário por impedimento de atuar como legislador positivo²¹⁸. Essa atuação jurisdicional pode se dar pelo afastamento de situações de discriminação, quando não constitucionalmente legitimadas, ou pela imposição ou ampliação de situações de diferenciação, de modo a obedecer à isonomia e igualdade, à luz dos efeitos distributivos e alocativos, mas sempre contrapostos ao primado da neutralidade fiscal.

Em adição ao quanto já apresentado, é de afirmar que não faz parte do estreito objeto deste estudo a análise de cada uma das situações e vias processuais em que se poderá buscar a tutela jurisdicional em apreço. Mas, ainda assim, entendemos importante sinalizar algumas observações que se devem levar em conta na análise em tela, além, é claro, das normas do Direito Processual.

Em suma, entendemos que uma análise judicial do tema não poderá prescindir de abarcar, em sua interpretação, dois elementos: (i) a criação de norma pelo Judiciário deve mitigar, na medida do possível, distorções ao princípio da livre concorrência; e (ii) essa norma não deve ser causadora de instabilidade jurídica.

O primeiro aspecto indica que uma medida judicial deve evitar a criação de diferenciações entre contribuintes em situação de competição econômica. Sobretudo quando o pleito for lastreado na função distributiva, será questionável sua propositura por parte de um único vendedor de determinado bem de consumo, eis que a finalidade é a redução do encargo ao consumidor, e não garantir uma maior margem de lucro ou melhor situação de concorrência para um contribuinte específico. Nesse caso, uma medida *erga omnes* parece mais apropriada para buscar a satisfação do desígnio constitucional, evitando uma situação de quebra de isonomia como resultado de uma ordem judicial.

Já o segundo ponto levantado diz respeito à preocupação do magistrado com a estabilidade do sistema tributário, eis que toda modificação no encargo demandado sobre um produto ou serviço terá múltiplos impactos e ensejará a adaptação de empresas e consumidores, em uma relação complexa. As dificuldades de restituição de tributos derivada da repercussão econômica do ICMS, que geralmente ocorre, implicam ser

²¹⁸ Por exemplo, STJ, RMS 20.676/ES, sessão de 20.09.2007, Rel. Min. Denise Arruda, 1ª Turma, em que o STJ rejeitou pedido de redução da alíquota de 25% sobre o fornecimento de energia elétrica e serviços de telecomunicação, com base, inclusive, na impossibilidade de o Judiciário definir, sem lastro normativo, outra alíquota qualquer.

desaconselhável a adoção de medidas liminares, que surtam efeito antes do trânsito em julgado ou mesmo com efeitos retroativos.

Em resumo, ambos os elementos apontados constituem-se em preocupações que devem ser levadas em consideração pelo Judiciário, no momento de produzir normas com base no exame proposto, de forma a evitar que uma busca pela preservação do sistema normativo, na distribuição do encargo tributário do ICMS, leve a uma violação do ordenamento em função de agressão a outros princípios, como o da livre concorrência, da isonomia e da segurança jurídica.

CONCLUSÃO

Neste estudo, pretendemos discutir uma teoria de análise dos efeitos extrafiscais do tributo, como passíveis de uma tutela jurídica; em seguida, aplicamos essas conclusões para a análise do ICMS. Desse modo, temos dois grupos de conclusões: um mais geral, trabalhado na primeira parte, e outro específico, voltado especialmente ao ICMS.

Em termos mais genéricos, expusemos que a tributação trabalha com uma linguagem econômica, tecendo essa outra ciência considerações relevantíssimas para entender o fenômeno tributário, como na influência que as exações têm sobre as decisões dos agentes de mercado e os impactos das diferentes formas de repartição da carga tributária numa sociedade. A forma de cobrança dos tributos está intimamente relacionada com a justificativa e legitimidade de sua cobrança, em relação íntima com os valores de uma determinada sociedade.

Esses efeitos da tributação, em que pesem ser verificados na economia e sociedade, são “lidos” pelo sistema do direito, passando essas considerações a integrar a sua análise do ponto de vista normativo. Essa verificação é possível em razão da permeabilidade do sistema jurídico em relação ao conteúdo semântico do sistema social e pela internalização de valores ao direito, por meio de princípios e normas programáticas constitucionais.

Esses axiomas passam, logo, a compor o exame da norma tributária, por meio da interpretação sistemática que visa dar coerência ao ordenamento, impedindo que a aplicação de uma norma tenha efeito contrário aos ditames constitucionais. Não se trata, pois, de aplicação de elementos alienígenas ao direito na interpretação da norma, mas de análise da norma inserida no ordenamento, que é informado por valores sociais positivados na Constituição Federal e que devem encontrar na aplicação do direito a maior eficácia possível.

Essa complexidade do mundo social é incorporada ao direito, que não mais pode ser visto como elemento pasteurizado de aplicação matemática, de costas para o reconhecimento de seu papel constitucional e indiferente às contradições causadas por uma cobrança do tributo em direção oposta às finalidades da própria existência do Estado.

Na leitura desses efeitos da tributação, chamamos a atenção para os efeitos não arrecadatários do tributo, resultantes da distribuição do encargo tributário, que, mesmo não estando deliberadamente descritos na norma jurídica, não podem ser ignorados pelo intérprete, à luz da proteção dos axiomas em discussão.

Tais axiomas são colhidos em todo o texto constitucional, e não se restringem àqueles abordados pelas normas de cada disciplina didática, e submetem toda a atuação estatal (Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário), em todas as formas de intervenção, inclusive no momento de arrecadar suas receitas.

Dentre os valores jurídicos trabalhados, destacamos aqueles ligados à justiça fiscal, à erradicação da pobreza e à igualdade na repartição do peso fiscal de acordo com a teoria do sacrifício (e suas variações), cuja aplicação no Direito Tributário implicará a busca pela capacidade contributiva. Esse grupo de princípios imporá uma progressividade na distribuição desse encargo.

Outro feixe de valores poderá justificar uma orientação de comportamentos da sociedade em determinado sentido, legitimando discriminação de atuações dos agentes de mercado em prol da realização de objetivos constitucionais, com base na percepção do efeito indutor das normas tributárias.

Mas, em oposição a qualquer discriminação imaginada sobre uma norma fiscal, surge a neutralidade como contraposição natural e que se constitui como princípio jurídico autônomo, na direção de que o Estado deve tentar intervir o menos possível na conduta dos agentes, em atenção à busca pelo desenvolvimento econômico e à proteção da atividade privada como motor da riqueza social. O confronto da neutralidade *versus* intervenção sempre pautará o debate pelas funções extrafiscais do tributo, em cotejo casuístico de princípios não absolutos.

Analisamos a extrafiscalidade como todos os efeitos da cobrança do tributo, além da própria arrecadação de receitas (fiscalidade), o que abrange três funções primordiais: (i) distributiva, buscando uma cobrança equânime do encargo, progressivamente de acordo com a capacidade contributiva de cada agente; (ii) alocativa, que analisa a indução de

comportamentos de acordo com cada justificação constitucional; e (iii) estabilizadora, que simplesmente visa políticas anticíclicas e de estabilização dos mercados.

Afastada a ilusão da existência de um tributo “neutro”, a interferência causada por qualquer forma tributária pode ser examinada sobre esses enfoques, sobretudo os dois primeiros, que poderão revelar se a cobrança agride o sistema constitucional em uma interpretação sistemática. Se sempre há interferência, esta pode e deve ser passível de verificação e tutela jurídica.

No exame das particularidades da extrafiscalidade nos tributos sobre o consumo, em especial no ICMS, verificamos que a capacidade contributiva não pode ser buscada diretamente, eis que a norma não tem relação direta com quem arca, geralmente, com o ônus fiscal (consumidor), em razão da repercussão econômica ao longo da cadeia produtiva. Mas isso não impede, em nossa humilde concepção, que esse conceito seja, sim, aplicado, de forma indireta.

O método de gradação do encargo tributário em um tributo sobre o consumo é a seletividade, que poderá ser adotada de diversas formas. Mas, em nossa visão, a seletividade deverá ser de aplicação obrigatória, pois que decorre de mandamento de coerência do sistema tributário em relação às diretrizes constitucionais. Também deverá se apoiar em bases empíricas, cuja apreciação dinâmica poderá revelar alterações na produção de efeitos.

Quando varia de acordo com a essencialidade do produto ou serviço, estará, justamente, visando atender a capacidade contributiva do consumidor, como forma de mitigar, na medida do possível, a regressividade própria dessa forma impositiva. Visa-se, desta forma, atingimento da igualdade, em atendimento da função distributiva, buscando desonerar o que é comumente utilizado pelo consumidor de mais baixa renda.

Por outro lado, outros valores poderão orientar a seletividade na busca pela indução de comportamentos (função alocativa), desde que a discriminação se apoie em uma justificativa constitucionalmente válida, em oposição ao princípio da neutralidade.

Examinando casos práticos da cobrança do ICMS sob a ótica da extrafiscalidade, apuramos que esta é comumente desrespeitada, seja pela dificuldade de se reconhecer

como uma baliza jurídica na formatação da política fiscal, seja por pretensa justificação apoiada em leitura incorreta do princípio da neutralidade e falta de objetividade dos princípios citados.

Sendo assim, tentamos construir alguns elementos para guiar a aplicação desses institutos de forma mais clara e objetiva, outorgando-lhe maior eficácia, sem apelar para a insegurança jurídica, para o ativismo judicial ou para a discricionariedade arbitrária do julgador.

Sopesando esses conceitos e a impossibilidade de o intérprete agir como legislador positivo, separamos esta aplicação em dois modelos: (i) quando os valores do ordenamento apontarem para uma discriminação em sentido contrário à neutralidade, haverá embate casuístico de princípios de difícil resolução, mas que será informado pela excepcionalidade da medida não neutra e pela eventual comparação entre diferentes patamares de produtos cuja diferenciação já é feita pela legislação, buscando simplesmente eliminar situações de falta de isonomia; e (ii) quanto à neutralidade e aos demais valores constitucionais apontarem no mesmo sentido, situação em que não haverá dúvida de que, ao menos, será obrigatória a determinação da adoção de encargo neutro (*standard*), eis que a situação discriminatória não se justifica.

Já partindo para o exame de exemplos específicos na análise da extrafiscalidade no ICMS, com base na legislação nacional e naquela vigente no Estado de São Paulo, concluímos que há inconstitucionalidade:

(a) na tributação elevada de energia elétrica, especialmente de consumo residencial, considerando se tratar de produto absolutamente essencial, além de essa energia estar presente em todos os demais itens de consumo, sem a plena possibilidade de uso de créditos;

(b) na tributação elevada de serviços de telecomunicação, particularmente na telefonia móvel (celular), item também essencial e muitíssimo usado por todas as classes sociais, cuja alíquota é comparável com a de produtos de luxo;

(c) na tributação de serviços de transporte público coletivo urbano, em se tratando de serviço público essencial, cujo comando constitucional determina sua prestação

pelo ente estatal e que, com respeito ao ICMS sobre trens intermunicipais, foi desonerado apenas recentemente;

(d) na restrição descabida à não cumulatividade, que ofende à neutralidade, ao efeito distributivo e ao efeito alocativo, ao transformar o ICMS em tributo parcialmente cumulativo e com incidência em cascada;

(e) na majoração indiscriminada da lista de produtos sujeitos ao regime de substituição tributária, cujos efeitos danosos ao mercado e à função distributiva são justificáveis, se tanto, em caráter excepcional para afastar a sonegação em setores determinados, não sendo admissível que seja transformado em regra de aplicação do tributo;

(f) quanto a outros itens essenciais, verificou-se que, por exemplo, há justificativa constitucional na desoneração de alimentos e produtos hortifrutigranjeiros.

Por fim, verificamos que o Judiciário pode, e deve, aplicar esses conceitos para conceder coesão e coerência à cobrança do ICMS, afastando inconstitucionalidades tais como as observadas, aferíveis mediante critérios estritamente jurídicos. Não obstante, notamos que a norma proferida pelo Judiciário deve atentar para não causar agressão ainda maior ao ordenamento, devendo, na medida do possível, evitar violações à livre concorrência, bem como à insegurança jurídica.

REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.
- _____. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
- BASTOS, Celso Ribeiro; BRITO, Carlos Ayres. *Interpretação e Aplicação das Normas Constitucionais*. São Paulo: Saraiva, 1982.
- BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BICALHO, Guilherme Pereira Donabella. *Extrafiscalidade tributária: pós-modernidade e legitimação do Estado social brasileiro*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2014.
- BONOMO, Carla. *A Eficácia da Capacidade Contributiva e Justiça Social*. 2004. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2004.
- BORGES, Eduardo de Carvalho (Coord.). *Tributação no Agronegócio*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- BOTALLO, Eduardo Domingos. *IPI: princípios e estrutura*. São Paulo: Dialética, 2009.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. *Incentivos Fiscais*. Brasília, 2015. Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/legisassunto/incfis.htm>>. Acesso em: 19 abr. 2015.
- _____. Ministério da Fazenda. *Política Econômica e Reformas Estruturais*. Brasília: abr. 2003.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Homepage*. Brasília, 2015. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 21 abr. 2015.

_____. Presidência da República. *Portal da Legislação*. Brasília, 2015. Disponível em: <<http://www4.planalto.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 21 abr. 2015.

_____. Secretaria da Receita Federal, Coordenação-Geral de Política Tributária. *Estudos tributários nº 14* – Carga tributária no Brasil – 2004. Brasília: ago. 2005.

_____. Secretaria da Receita Federal, Coordenação-Geral de Política Tributária. *Texto para discussão nº 14* – Considerações sobre o Imposto de Renda da Pessoa Física no Brasil – 2001. Brasília: set. 2001.

_____. Secretaria da Receita Federal. *Estudos Tributários* – Carga Tributária sobre Salários. Disponível em: <www.receita.fazenda.gov.br/Historico/EstTributarios/cargatributaria/CTtotal.htm>. Acesso em: 22 ago. 2005.

_____. Senado. Política de Desenvolvimento Regional e as Propostas de Reforma Tributária apresentadas pelo executivo e pela subcomissão temporária da Reforma Tributária do Senado. Comissão de Desenvolvimento Regional e Turismo do Senado. *Audiência pública em 18 de junho de 2008*. Brasília, 2008 Disponível em: <http://www.senado.gov.br/comissoes/CDR/AP/AP20080618_MariaHelenaZockun.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2015.

CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Progressividade e IPTU*. Curitiba: Juruá, 1998.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. *ICMS*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. *Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CNI – Confederação Nacional da Indústria. Seminário de Reforma Tributária, 1998, Brasília. *Anais...* Rio de Janeiro: CNI: PEC, 1998.

CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996.

COSTA, Alcides Jorge. *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS*. São Paulo: Dialética, 2009.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. O Princípio da Igualdade no Direito Tributário e suas Manifestações. In: *V Congresso Brasileiro de Direito Tributário – Princípios Constitucionais Tributários*. Separata da Revista de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991. p. 162-194.

EPE – Empresa de Pesquisa Energética. *Consumo de energia elétrica na rede (MWh)*. Sistema Simples. Rio de Janeiro: EPE, 15 maio 2015. Disponível em: <[http://www.epe.gov.br/mercado/Documents/Box%20Mercado%20de%20Energia/Consumo%20Mensal%20de%20Energia%20El%C3%A9trica%20por%20Classe%20\(regi%C3%B5es%20e%20subsistemas\)%20-%202004-2015%20\(2\).xls](http://www.epe.gov.br/mercado/Documents/Box%20Mercado%20de%20Energia/Consumo%20Mensal%20de%20Energia%20El%C3%A9trica%20por%20Classe%20(regi%C3%B5es%20e%20subsistemas)%20-%202004-2015%20(2).xls)>. Acesso em: 20 maio 2015.

_____. *Resenha Mensal do Mercado de Energia Elétrica*, Rio de Janeiro: EPE, ano I, n. 11, ago. 2008. Disponível em: <<http://www.epe.gov.br/mercado/Documents/Resenha%20Mensal%20-%20Abril%202015.pdf>>. Acesso em: 20 maio 2015.

_____. *Resenha Mensal do Mercado de Energia Elétrica*, Rio de Janeiro: EPE, ano VIII, n. 92, maio 2015. Disponível em: <http://www.epe.gov.br/ResenhaMensal/20080828_1.pdf>. Acesso em: 20 maio 2015.

ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. *Conceitos de princípios constitucionais: elementos teóricos para uma formulação dogmática constitucionalmente adequada*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

EXAME.COM. Quase um terço dos brasileiros usam internet no celular. *Exame.com*. Tecnologia, São Paulo, 26 jun. 2014. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/tecnologia/noticias/quase-um-terco-dos-brasileiros-usam-internet-no-celular>>. Acesso em: 15 jan. 2015.

GOMES, Helton Simões. Minuto de celular pré-pago pode ser 130% mais caro que pós, diz estudo. *G1*, Tecnologia e Games, São Paulo, 11 mar. 2014. Disponível em: <<http://g1.globo.com/tecnologia/noticia/2014/03/minuto-de-celular-pre-pago-pode-ser-130-mais-caro-que-pos-diz-estudo.html>>. Acesso em: 15 jan. 2015.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2008.

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. *Evolução da carga tributária brasileira e previsão para 2013*. Curitiba: IBPT, dez. 2013. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/1443/20131218asscomEstudoEvolucaodacargatributariabrasileiraPrevisaopara2013.pdf>>. Acesso em 21 abr. 2015.

IPEA – Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas. *Texto para discussão nº 583 – Uma análise da carga tributária do Brasil*. Rio de Janeiro: IPEA, 1998.

IPEA – Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas. *Texto para Discussão nº 757 – Carga Tributária Direta e Indireta sobre as Unidades Familiares no Brasil: Avaliação de sua Incidência nas Grandes Regiões Urbanas em 1996*. Brasília: IPEA, set. 2000.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário jurídico tributário*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

LADVOCAT, Marcelo; FERREIRA, Karine Cristiane. A Reforma Tributária e os seus Impactos na Estrutura Produtiva Goiana. *Conjuntura Econômica Goiana*, Goiânia: Secretaria do Planejamento e Desenvolvimento, n. 4, p. 34-37, maio 2005. Disponível em: <<http://www.seplan.go.gov.br/sepin/down/Conjuntura4.pdf>>. Acesso em: 21 abr. 2015.

LEAL, Luciana Nunes. Sete em cada dez brasileiros têm telefone celular, diz IBGE. *Estadão – E&N*, São Paulo, 15 maio 2013. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,sete-em-cada-dez-brasileiros-tem-telefone-celular-diz-ibge-imp-,1032588>>. Acesso em 15 jan. 2015.

LOBATO, Anderson Orestes Cavalcante; ALMEIDA, Gilson César Borges de. Tributação ambiental: uma contribuição ao desenvolvimento sustentável. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 624-640.

LUHMANN, Niklas. *Law as a Social System*. Oxford: Oxford University Press, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MARTINS, Danylo. Brasileiro gasta mais com conta de celular e internet, diz pesquisa. *Valor Econômico*. São Paulo, 12 dez. 2014. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/financas/3815826/brasileiro-gasta-mais-com-conta-de-celular-e-internet-diz-pesquisa>>. Acesso em: 15 jan. 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. *Curso de direito administrativo*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. *ICMS: Teoria e Prática*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. *IPI: Teoria e prática*. São Paulo: Malheiros, 2009.

MILARÉ, Edis. *Direito do Ambiente: doutrina, prática, jurisprudência, glossário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

MUGNATTO, Sílvia. Inflação "escapa" da cota de 200 kWh. *Folha de S. Paulo*, Brasília, 18 maio 2001. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/fsp/dinheiro/fi1805200110.htm>>. Acesso em: 15 fev. 2015.

PAIVA, Roberto. Apenas 3% de todo o lixo produzido no Brasil é reciclado. *Jornal Hoje*. 08 abr. 2015. São Paulo, 2015. Disponível em: <<http://g1.globo.com/jornal-hoje/noticia/2015/04/apenas-3-de-todo-o-lixo-produzido-no-brasil-e-reciclado.html>>. Acesso em: 20 abr. 2015.

PALMEIRA, Marcos Rogério. *Direito Tributário versus Mercado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Tradução Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PINDICK, Robert S.; RUBINFELD, Daniel L. *Microeconomia*. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

PINTOS-PAYERAS, José Adrian. *A Carga Tributária no Brasil: um modelo para análise dos impactos das políticas tributárias na arrecadação e distribuição*. 2008 p. 53. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XIIIpremio/sistemas/1tosiXIIIPNTN/Carga_Tributaria_Brasil.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2015.

PKF – Pannell Kerr Forster International Association. *Worldwide Tax Guide 2002*. Washington: PKF, 2002.

ROSS, Alf. *Direito e justiça*. Tradução de Edson Bini. São Paulo: Edipro, 2000.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SACHS, Jeffrey D.; LARRAIN B., Felipe. *Macroeconomia*. Edição revisada e atualizada. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2000.

SANTANA, Irailson Calado (Org.). *Carga Tributária no Brasil 2009 - Análise por Tributos e Bases de Incidência*. Ministério da Fazenda. Receita Federal. Subsecretaria de Tributação e Contencioso, Coordenação-Geral de Estudos, Previsão e Análise. Brasília, ago. 2010 (Estudos Tributários nº 21).

SÃO PAULO. Prefeitura Municipal. Notícias. *Cidade de São Paulo ocupa posição pioneira em reciclagem de resíduos sólidos*. 24 set. 2014. São Paulo, 2014. Disponível em: <<http://www.capital.sp.gov.br/portal/noticia/3754>>. Acesso em: 20 mar. 2015.

SCAFF, Fernando Facury; TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Tributação e políticas públicas: o ICMS ecológico. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 724-748.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

_____. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

SIMON, Cris. Classe C é maioria no mercado de telefonia celular. *Exame.com*, Seu Dinheiro, São Paulo, 11 jan. 2011. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/seu-dinheiro/noticias/classe-c-e-maioria-no-mercado-de-telefonia-celular>>. Acesso em: 15 jan. 2015

TORRES, Heleno Taveira; ENGLISH, Joachim (Coords.). Tributação Indireta e Direitos Sociais. In: IASP – Experiências Estrangeiras, 06-07 out. 2014, São Paulo. São Paulo: IASP, 6 out. 2014. Disponível em: <<http://www.iasp.org.br/2014/10/experiencias-estrangeiras-tributacao-indireta-e-direitos-sociais/>>. Acesso em: 15 jan. 2015.

TCP. Tax Policy Center. *Historical Source of Revenue as Share of GDP*. TCP, Feb. 4th, 2015. Disponível em: <<http://www.taxpolicycenter.org/taxfacts/displayafact.cfm?Docid=205>>. Acesso em: 21 abr. 2015.

THE ECONOMIST. Economic and social justice. *Mind the gap*. San Francisco, CA, Jun 6th, 2015. Disponível em: <<http://www.economist.com/news/books-and-arts/21653596-anthony-atkinson-godfather-inequality-research-growing-problem-mind-gap>>. Acesso em: 7 jun. 2015.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2000.

TOMÉ, Fabiana del Padre. *A prova no Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. Aspectos fundamentais e finalísticos do tributo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 35-54.

_____. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Tributação Ambiental: A utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TV CULTURA. *Roda Viva*. Entrevista com| Thomas Piketty. Bloco 1. 09 fev. 2015. São Paulo: TV Cultura, 2015. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=LSCl0UK1udMhttps://www.youtube.com/watch?v=LSCl0UK1udM>>. Acesso em: 11 fev. 2015.

UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais; EDUC, 1976.

WILLIAMS, David W.; MORSE, Geoffrey K.; SALTER, David. *Principles of Tax Law*. 3. ed. Londres: Sweet & Maxwell, 1996.